



## **Parecer em Consulta 00005/2023-3 - Plenário**

**Processo:** 04717/2020-3

**Classificação:** Consulta

**UG:** PMI - Prefeitura Municipal de Iconha

**Relator:** Márcia Jaccoud Freitas

**Consulente:** JOAO PAGANINI

### **FINANÇAS PÚBLICAS – ART. 42 – LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL**

1. É considerado descumprimento ao art. 42 da LRF, deixar sem suficiente disponibilidade de caixa, a despesa com pessoal realizada com agentes públicos que já fazia parte do quadro da Administração antes da ocorrência da calamidade pública, devendo ser computada para fins de apuração do art. 42 da LRF a contratação ou admissão desses, realizada posteriormente e que não atuarem no combate à calamidade pública.

2. Não deverá ser considerado na apuração do art. 42, de modo a não necessitar de disponibilidade de caixa, a despesa com pessoal que atua no combate à calamidade pública decorrente da pandemia do Covid-19, relativa à contratação ou admissão de novos profissionais, bem como o pagamento de horas extras ou outros gastos maiores dos profissionais que já compunham o quadro de pessoal, permanecendo inalterado qualquer critério previsto na Decisão Normativa TC 001/2018.

## VOTO DO RELATOR

### O EXMO. SR. CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO:

#### 1 RELATÓRIO

Tratam os autos de consulta formulada a este Tribunal de Contas pelo Sr. João Paganini – Prefeito Municipal de Iconha, solicitando resposta para a seguinte indagação:

Considerando a Decisão Normativa TC 001/2018, de 29 de maio de 2018 do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, será considerado descumprimento ao artigo 42 da LRF, despesa com pessoal, independente da data do empenho, desde que não tenha incremento a despesa no período vedado e que não tenha disponibilidade financeira para cobri-la ao final do exercício de 2020?

O Núcleo de Jurisprudência e Súmula, por meio do **Estudo Técnico de Jurisprudência ETJURISP 41/2020** (doc.04), informou *“a inexistência de deliberação deste Tribunal sobre o tema objeto da consulta, considerando-se tratar de contextualização do questionamento frente às consequências da Lei Complementar Federal nº 173/2020, que estabelece o Programa Federativo de Enfrentamento ao Coronavírus SARS-Cov-2 (Covid19).”*

Na sequência os autos foram encaminhados ao Núcleo de Controle Externo de Recursos e Consultas para análise, e foi apresentada a **Instrução Técnica de Consulta 06/2021** (doc. 05) com a seguinte conclusão:

#### IV – CONCLUSÃO

**IV.1** - Por todo o exposto, opina-se por responder à consulta nos seguintes termos:

É considerado descumprimento ao artigo 42, LRF, deixar sem suficiente disponibilidade de caixa despesas com pessoal, independentemente da data do empenho ou mesmo de não ter sido empenhada, *i)* que já fazia parte dos quadros de pessoal da Administração, independentemente da data de ingresso no órgão ou entidade, e *ii)* que, embora contratado ou admitido posteriormente, não atua no combate à calamidade pública decorrente da pandemia do Sars-Cov-2. Esse entendimento terá aplicabilidade a partir de 2024, para os mandatários que iniciam sua gestão em 2021, e em 2026, para os que iniciarão sua gestão posteriormente.

Não é considerada na apuração do art. 42, LRF, de modo a não necessitar de disponibilidade de caixa a despesa do pessoal que atua no combate à calamidade pública decorrente da pandemia do Sars-Cov-2, relativa a contratação ou admissão de novos profissionais, bem como o pagamento de horas extras ou outros gastos maiores dos profissionais que já compunham o quadro de pessoal.

O **Ministério Público de Contas**, em manifestação da lavra do Procurador Heron Carlos Gomes de Oliveira, conforme **Parecer 4337/2022** (doc. 09), **divergindo em parte do posicionamento técnico**, apresenta conclusão nos seguintes termos:

### 3 CONCLUSÃO

**CONSIDERANDO** que o gestor é proibido de inscrever em **restos a pagar** a obrigação de despesa contraída sem disponibilidade de caixa, durante todo o mandato, onerando receitas de exercícios futuros com despesas de exercícios passados, nos termos do **art. 55, III, b, 3, LRF**, e não apenas nos dois últimos quadrimestres do mandato, como sugere a leitura isolada do art. 42, LRF;

**CONSIDERANDO** que tal proibição é do amplo conhecimento dos agentes envolvidos com a gestão dos dinheiros públicos, quer pela disseminação doutrinária, quer pela ordenação constante, **há mais de 10 (dez) anos**, na seção do **Manual de Demonstrativos Fiscais** que disciplina as informações sobre **restos a pagar** no **Relatório de Gestão Fiscal**, não constituindo interpretação nova e, conseqüentemente, **não dando lugar à modulação de efeitos ou instituição de regime de transição**;

**CONSIDERANDO** que o art. 65, § 1º, II, LRF, suspendeu a eficácia dessa proibição em relação às despesas contraídas para o enfrentamento da Covid-19, enquanto durar o Estado de Calamidade;

O **Ministério Público de Contas** requer:

- 3.1** A instauração de **INCIDENTE DE PREJULGADO** para se definir (i) que o art. 55, III, b, 3, LRF, abrange o art. 42, LRF, e torna proibido, durante todo o mandato, inscrever obrigação de despesa em restos a pagar, sem disponibilidade de caixa.

Quanto ao objeto da Consulta, especificamente, o **Ministério Público de Contas** manifesta-se por respondê-la, por intermédio deste Parecer, nos seguintes termos:

- 3.2** É considerado descumprimento do **art. 55, III, b, 3, LRF**, (i) a prática, em qualquer ano do mandato, de deixar despesa, seja qual for a natureza, sem suficiente disponibilidade de caixa proveniente do exercício em que contraída, inclusive no contexto do estado de calamidade reconhecido em razão da Pandemia do Novo Coronavírus (Sars-Cov-2), (ii) a despesa com pessoal (ii.1) que atua no combate à Covid-19, mas que já fazia parte dos quadros de pessoal da Administração, independentemente da data do ingresso no órgão ou entidade, e (ii.2) que, contratado ou admitido posteriormente, não atua no

combate à Covid-19. As condutas referidas neste parágrafo violam o **art. 42, LRF**, se forem praticadas nos dois últimos quadrimestres do mandato, exatamente como indicado na Proposta de Encaminhamento que ultima a **Instrução Técnica de Consulta 00006/2021-1**.

- 3.3** Por força do que prescreve o art. 65, § 1º, II, LRF, não é considerada na apuração do art. 42, LRF, nos dois últimos quadrimestres do mandato, nem na do art. 55, III, b, 3, LRF, em todo o restante do mandato, e podem ficar sem disponibilidade de caixa proveniente do exercício em que contraída: (i) a despesa do pessoal que atua no combate à calamidade pública decorrente da Pandemia do Novo Coronavírus (Sars-Cov-2), relativa à contratação ou admissão de novos profissionais; (ii) a despesa do pessoal que atua no combate à calamidade pública decorrente da Pandemia do Novo Coronavírus (Sars-Cov-2), relativa ao pagamento de horas extras ou outros gastos maiores dos profissionais que já compunham o quadro de pessoal, independentemente da data do ingresso no órgão ou entidade; (iii) a despesa de outra natureza diretamente relacionada ao combate à calamidade pública decorrente da Pandemia do Novo Coronavírus (Sars-Cov-2).

**É o relatório.**

## **2 FUNDAMENTAÇÃO**

Analisando os autos, verifico que o feito se encontra devidamente instruído, portanto, apto a um julgamento, eis que observados todos os trâmites legais e regimentais.

### **2.1 Da admissibilidade**

Ratifico o entendimento exarado pela área técnica, na Instrução Técnica de Consulta 06/2021, pelo conhecimento da presente Consulta, nos seguintes termos:

“(…) Em cumprimento ao disposto no parágrafo 1º do artigo 122 da Lei Complementar 621/2012, que estabelece o rol de pressupostos a serem observados para a admissibilidade da consulta perante este Sodalício, tem-se que estão atendidos os pressupostos de legitimidade.

Quanto aos aspectos formais, verifica-se que o consulente é autoridade legitimada, na medida em que se trata de Prefeito (art. 122, I, c/c §1º, I, LC 621/2012), e que a peça de consulta foi instruída com o parecer do órgão de assistência jurídica (art. 122, §1º, V, LC 621/2012). Quanto aos aspectos

substantivos, verifica-se que a matéria objeto da consulta é de competência deste TCE-ES (art. 122, §1º, II, LC 621/2012), contém indicação precisa da dúvida (art. 122, §1º, III, LC 621/2012), apesar da redação deficiente, e não se refere apenas ao caso concreto (art. 122, §1º, IV, LC 621/2012).

Ademais, constata-se que a matéria atinente à consulta ofertada possui relevância jurídica, econômica, social e repercussão no âmbito da administração pública com reflexos para a Administração Pública Direta e Indireta dos Municípios e do Estado, atendendo ao requisito previsto no § 2º do artigo 122 da LC 621/2012.

Portanto, opina-se pelo CONHECIMENTO da presente consulta. (...)"

## 2.2 Do mérito

**Ratifico em parte** o entendimento técnico exarado na **Instrução Técnica de Consulta 06/2021** e **também em parte** no **Parecer 4337/2022** do Ministério Público de Contas, tomando como razão de decidir fundamentos expostos pela área técnica e pelo Ministério Público, para em seguida apresentar meu posicionamento.

A área técnica elaborou bem construída fundamentação em resposta ao questionamento do Consulente, apresentando interpretações e aplicações do art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), indicando qual delas entende mais adequada.

A fim de apresentar o posicionamento técnico, transcrevo trechos da ITC 06/2021:

### “(...) III – ANÁLISE DE MÉRITO

#### **Introdução**

(...) o questionamento se refere ao controverso art. 42, da LRF, no que tange às despesas com pessoal. Especificamente, o objeto da consulta consiste em definir se a despesa com pessoal é computada para fins do referido dispositivo quando não houver disponibilidade financeira para cobri-la, mesmo que não tenha havido aumento dessa despesa e independentemente da data do empenho dela. Ainda, o consulente especifica que sua pergunta requer a consideração da Decisão Normativa TC 01/2018 e do atípico ano de 2020.

(...) verifica-se que as despesas de pessoal não podem ser deixadas de um mandato para o outro sem suficiente disponibilidade de caixa, sob pena de violação ao art. 42, LRF, mas que, em 2020, as exigências são flexibilizadas.

(...)

### **III.1 – Delineamento da controvérsia acerca do art. 42, LRF**

(...) o art. 42, LRF, é objeto de discordâncias no meio jurídico. Resumindo o teor desses desacordos, Vasconcelos<sup>1</sup>, (...) identifica que há três entendimentos doutrinários predominantes sobre quais despesas devem ser consideradas entre as vedadas: apenas as liquidadas, todos os empenhos, e apenas as contratadas após primeiro de maio. (...)

#### **III.1.1 – Contrair obrigação de despesa = despesa liquidada**

De acordo com essa corrente, o art. 42, LRF, consideraria contraída a obrigação de despesa no momento da liquidação, que é quando a despesa se torna exigível. (...)

(...) essa posição enfatiza a interpretação sistemática, ao combinar o art. 42, LRF, com os arts. 62 e 63, Lei 4.320/64. Uma vez associados, esses dispositivos demonstrariam que o sentido do dispositivo está em pagar os serviços que já foram efetivamente prestados e mensurados.

#### **III.1.2 – Contrair obrigação de despesa = contratar, admitir**

Grande parte da doutrina e da jurisprudência entende que a vedação do art. 42, LRF, é relativa a *novas* obrigações de despesa. Isso significa, segundo essa corrente, que os gestores não podem, nos últimos oito meses de seus mandatos, firmar novos contratos, admitir novos servidores, firmar novos convênios, etc. Diversamente, tudo aquilo que já estava contratado, todos os profissionais já admitidos e todos os convênios firmados antes de 30 de abril, ainda que não pagos e ferindo a ordem cronológica de pagamentos, não configurariam infringência ao art. 42, LRF.

(...)

Em primeiro lugar, tem-se a própria expressão “contrair obrigação de despesa”, que é unívoca, significando contratar, admitir, pactuar. Essa terminologia não permite, segundo essa visão, que se insiram despesas que já estavam previstas antes do período vedado, pois elas já estavam contraídas. O sentido único da expressão, então, afasta outras interpretações do vocábulo, sobretudo as extensivas, que pretendem inserir despesas contraídas anteriormente, mas apenas empenhadas no período. Em especial, não poderiam ser abarcadas pelo

---

<sup>1</sup>VASCONCELOS, Clayton Arruda de. **Artigo 42 da lei de responsabilidade fiscal: aspectos controversos**. Artigo apresentado ao Instituto Serzedello Corrêa – ISC/TCU, como requisito parcial à obtenção do grau de Especialista em Orçamento Público. Brasília, 2010.

dispositivo as despesas com pessoal que já integra os quadros da Administração, pois elas são realizadas sob regime de competência, independentemente de empenho. Não haveria, portanto, subsunção ao dispositivo.

Conectado a este argumento, os filiados a essa corrente apontam haver diferença entre os conceitos de “disponibilidade de caixa” e “contrair obrigação de despesa”. Este, como já dito, significa firmar contratos novos, admitir novos servidores, etc. Por outro lado, os contratos anteriores e os servidores que já integram o quadro de pessoal integram a determinação da disponibilidade de caixa, pois se enquadram como encargos e despesas compromissadas a pagar (...).

Além disso, o histórico legislativo reforçaria o entendimento de que o art. 42, LRF, se refere apenas às novas despesas. De acordo com essa corrente, no Projeto de Lei Complementar 18/1999<sup>2</sup>, apresentado pelo Poder Executivo Federal à Câmara dos Deputados, havia dispositivo que vedava que se deixassem as despesas contraídas anteriormente, além das novas, ao novo mandatário. No entanto, esse dispositivo constante no PLP não se transformou em lei, e, portanto, a lei não prevê, como o pretendia o projeto, que se deixem todas as despesas com disponibilidade de caixa.

(...)

Ademais, na mesma época em que editada a LRF, o Código Penal foi alterado para que nele se inserissem os crimes contra as finanças públicas. Dentre essas mudanças, consta o art. 359-C, do CP<sup>3</sup>, que traz tipo penal com a mesma terminologia do art. 42, LRF. Ressaltam que o tipo penal não é “não pagar as despesas” ou “não deixar dinheiro em caixa”, mas “ordenar ou autorizar a assunção de obrigação, nos dois últimos quadrimestres do último ano do mandato ou legislatura”, tal como no art. 42, LRF. A repetição da expressão e sua inserção no Código Penal, em vez de em uma lei esparsa, demonstra a importância da regra e a impossibilidade de estendê-la para abarcar contratos/pessoal anteriores.

---

<sup>2</sup> Disponível no Diário Oficial da Câmara de 18 março de 1999, p. 10132 e seguintes.

<sup>3</sup> Art. 359-C. Ordenar ou autorizar a assunção de obrigação, nos dois últimos quadrimestres do último ano do mandato ou legislatura, cuja despesa não possa ser paga no mesmo exercício financeiro ou, caso reste parcela a ser paga no exercício seguinte, que não tenha contrapartida suficiente de disponibilidade de caixa: [\(Incluído pela Lei nº 10.028, de 2000\)](#)

Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos. [\(Incluído pela Lei nº 10.028, de 2000\)](#)

Por esse histórico, verifica-se que o art. 42, LRF, tal qual constou na lei, teria materializado a opção legislativa de apenas evitar o descontrole de gastos no fim de mandato. Isso porque, antes da LRF, o descontrole era absoluto, havia muitos gastos no final do mandato realizados, muitas vezes, primordialmente com fins eleitoreiros. Para colocar um fim a essa desorganização, é que o art. 42, LRF, visou impedir as despesas realizadas no final do mandato.

Não só a época da edição da LRF confirmaria essa interpretação, mas também a legislação recente, como o ilustra a LC 178/2021. A lei encaminhada à sanção presidencial previa a alteração do art. 42, LRF, a fim de que o período vedado para contrair obrigação de despesas fosse aumentado para dois anos. Esse dispositivo foi vetado, em virtude do aumento do prazo.

Por oportuno, transcrevam-se as razões de veto<sup>4</sup>:

**(...) Entretanto, a ampliação temporal da vedação pretendida pela proposição legislativa revela-se excessiva (princípio da proibição do excesso), dificultando em demasia o planejamento de médio prazo promovido pelo Plano Plurianual (PPA) e contrariando o disposto no art. 165, I e § 1º, no art. 174, caput, da CF e no art. 35, § 2º, I, do ADCT.**

**Deste modo, acaba por retirar a discricionariedade do Presidente da República inclusive para a confecção da lei orçamentária tendo em vista que a limitação de 2 (dois) quadrimestres (atualmente disposta na LRF para a mesma situação) passaria com a propositura para 2 (dois) anos, os quais impactará em mais de um exercício financeiro, cabendo ressaltar que existem outros mecanismos de controle aptos para contingenciar as despesas públicas.**

**Ademais, considerando que a vedação se refere aos dois últimos exercícios de mandato, a medida acaba por representar potencial ofensa à separação e à independência entre os poderes (art. 2º e art. 60, § 4º, III, da CF) especialmente em virtude da criação de óbices de gestão a autoridades com mandato de dois anos (art. 128, § 1º, da CF, por exemplo). A limitação também contraria o interesse público, uma vez que restringe a possibilidade de atuação do Poder Executivo, na medida em que poderá prejudicar o desenvolvimento de políticas públicas.”**

A frustrada tentativa *recente* de ampliar o prazo do art. 42, LRF, demonstraria que o Executivo rechaçou a hipótese de não deixar despesa nenhuma e que a interpretação restritiva é a correta.

Como se verifica dos argumentos reproduzidos, essa corrente adota uma postura mais focada na literalidade da expressão “contrair obrigação de despesa”, a qual significaria, em linhas gerais, “contratar algo novo”, e também uma abordagem histórica, focada na intenção do legislador.

---

<sup>4</sup>Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2021/Msg/VEP/VEP-9.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2021/Msg/VEP/VEP-9.htm). Acesso em 22/02/2021.

### **III.1.3 – Contrair obrigação de despesa = empenhar**

Por fim, existe a posição que defende que o art. 42, LRF, veda o ato de deixar restos a pagar descobertos para o próximo gestor.

(...)

Essa posição adota predominantemente uma perspectiva finalística, teleológica da lei. Ou seja, aquilo que o dispositivo pretende alcançar, considerando o objetivo geral da LRF, importa mais que a “letra da lei” e a previsão de outros dispositivos. Essa finalidade seria deixar o mínimo de dívidas possível para o próximo gestor, o que seria representado pelos restos a pagar.

Em que pese nosso posicionamento recente nesse sentido, no referido proc. 4185/2020, ITR 295/2020, este Núcleo – aprofundando-se no estudo da questão, e livre do viés de ancoragem provocado pela discussão restrita dos Embargos de Declaração – ora expande o seu entendimento. Isso significa que, na presente consulta, este Núcleo sustenta, ainda, a impossibilidade de se deixar restos a pagar sem disponibilidade de caixa, mas não só. Como será desenvolvido ao longo da análise, ao lado dos restos a pagar, também não podem ser deixadas para o mandatário seguinte quaisquer despesas (e.g., despesas de exercícios anteriores – DEA ou não registradas) sem a correspondente cobertura de caixa.

### **III.1.4 – Conclusão acerca a controvérsia**

Como se viu ao longo desta seção, os defensores de cada uma das três correntes embasam seus argumentos na interpretação jurídica clássica – embora a técnica interpretativa utilizada nem sempre esteja explícita. O fato de haver discordância nas conclusões obtidas por cada uma dessas técnicas demonstra que, sozinhas, elas não são capazes de dirimir a celeuma. Assim, conquanto elas sejam necessárias para o completo entendimento da lei, elas precisam ser complementadas por uma abordagem diferente, como será explicado no próximo tópico.

### **III.2 – Interpretação Jurídica**

Não obstante as discussões acadêmicas sobre como se devem interpretar as leis, com correntes que defendem diferentes métodos (ou metódicas, como alguns denominam), a presente análise utilizará os mais consagrados instrumentos da interpretação jurídica. Nomeadamente, *i)* as técnicas interpretativas tradicionais (literal, sistemática, teleológica, histórica); *ii)* o

conceito interpretativo, baseado em Dworkin; e *iii*) a diferença entre texto e norma, e como esta somente pode ser entendida considerando o contexto. (...)

### **III.2.1 – As técnicas tradicionais: literal, sistemática, teleológica, histórica**

Como argumenta Krell<sup>5</sup> – estudioso do tema –, os métodos clássicos de interpretação jurídica “continuam sendo imprescindíveis pontos de referência na aplicação diária do Direito” (...). Isso ocorre porque esses métodos trazem os aspectos minimamente necessários para se entender como um dispositivo legal deve ser aplicado, trazendo um roteiro do raciocínio empregado, ainda que o caso concreto possa impor a predominância de um deles. Trata-se da interpretação literal, sistemática, teleológica e histórica, chamados de cânones interpretativos. (...)

Essas técnicas, embora necessárias, nem sempre são suficientes, como ocorre no presente caso, para conferir uma resposta correta. A necessidade de complementação não é negada pelos seus defensores. Nesse sentido, Krell assevera que “uma decisão correta precisa ser fundamentada de acordo com os cânones: muitas vezes além deles, mas nunca sem eles”<sup>6</sup>. Indo, então, além desses métodos, utilizamos a abordagem Dworkiniana de conceito interpretativo, tratada na próxima seção.

### **III.2.2 – Conceito Interpretativo**

Complementando a técnica clássica, empregaremos a abordagem de conceito interpretativo, de Ronald Dworkin. Trata-se de uma noção intrinsecamente ligada à teoria do autor sobre o que é o Direito.

(...)

a ideia de conceito interpretativo sustenta que o intérprete deve dar às palavras e expressões empregadas na lei o sentido que melhor reflita os princípios e ideais compartilhados por uma sociedade e incorporados ao sistema jurídico.

(...)

### **III.2.3 – Texto e norma**

Como não poderia deixar de ser, Dworkin influenciou os juristas brasileiros, que incorporaram o pensamento do autor às suas obras. Um dos principais representantes dessa linha é Streck, que, em diversos escritos, utiliza a teoria

---

<sup>5</sup> KRELL, Andreas J.. Entre Desdém Teórico E Aprovação Na Prática: Os Métodos Clássicos De Interpretação Jurídica. **Revista Direito GV**, 10(1), São Paulo, Jan-Jun 2014, p. 295-320.

<sup>6</sup> Op. cit.

dworkiniana para enfrentar decisões jurídicas brasileiras. Nesta seção, apresentaremos exemplos ilustrativos constantes da obra de Streck, que demonstram como os princípios indicam que a norma depende de uma análise principiológica feita caso a caso, não apenas do texto legal.

Com base no jusfilósofo americano, Streck afirma que os comandos legais, isto é, as normas, não coincidem sempre com o texto da lei. Elas são extraídas da redação legal e têm como suporte o texto, não podendo haver uma total desvinculação dele. No entanto, o texto nem sempre é suficiente para se obter a norma, sendo necessário entender o princípio que informa a regra.

(...)

Streck sustenta que o entendimento da norma depende do entendimento do princípio que a justifica e do contexto em que ela deve ser aplicada, sendo insuficiente o léxico.

(...)

As palavras da lei não contêm um ‘sentido em si’”, e elas não conseguem “abranjer de antemão as diferentes possibilidades de sentido”. Por isso, o autor defende que, para interpretar a lei, é preciso contar com uma teoria que insira as palavras no campo jurídico, nos princípios e regras que informam o Direito e dão sentido aos dispositivos em relação ao restante do ordenamento, pois “se a interpretação/aplicação – porque interpretar é aplicar (applicatio) – fosse uma ‘questão de sintaxe’ (análise sintática), um bom linguista ou professor de português seria o melhor jurista”<sup>7</sup>. Por isso, é fundamental inserir o art. 42, LRF, no contexto jurídico em que se insere, o que será feito no próximo tópico.

### **III.3 – Responsabilidade fiscal**

(...)

Não obstante os demais instrumentos normativos, a Lei Complementar 101/2000 (LRF) é certamente o instrumento normativo mais importante sobre a responsabilidade fiscal. (...).

Nesse espírito de trazer seriedade aos orçamentos e às finanças públicas, a LRF está repleta de regras que impõem o planejamento e restringem as despesas às

---

<sup>7</sup> STRECK, Lênio Luiz. A relação “texto e norma” e a alografia do direito. **Revista Novos Estudos Jurídicos - Eletrônica**, Vol. 19 - n. 1 - jan-abr 2014, p. 6.

possibilidades orçamentárias, desde o início de sua redação (art. 1º, §1º<sup>8</sup>, LRF). (...) Após o planejamento, a LRF estabelece os mecanismos de limitação, prevenção e correção de desequilíbrios. (...)

Ainda quanto à prevenção e à correção destinados ao alcance e manutenção do equilíbrio financeiro, há um outro mecanismo especialmente relevante para o tema desta consulta. Nomeadamente, o acompanhamento da arrecadação e a adequação das despesas. A LRF prevê que 30 dias após a aprovação do orçamento, o governo deve aprovar metas bimestrais de arrecadação e o cronograma mensal de desembolso (arts. 8º<sup>9</sup> e 13<sup>10</sup>, LRF), bem como reavaliar o cumprimento das metas fiscais, adotando medidas para reequilibrar o orçamento, caso as metas não se concretizem (art. 9º, § 4º<sup>11</sup>, LRF). Ademais, ao final de cada quadrimestre, sobretudo no último de cada ano, a Administração deve demonstrar quanto tem em caixa e quanto deixou de dívida para o próximo ano (art. 55, III<sup>12</sup>, LRF).

Diante dessas obrigações, como ressalta Silva<sup>13</sup>, os órgãos e entidades devem registrar em nota de empenho todas as despesas assumidas para o exercício, o que possibilitará o controle real de quanto sobra para fazer novas despesas, ou então limitar empenhos. Assim, prossegue Silva, feito o acompanhamento bimestral das receitas e o controle mensal das despesas, não há possibilidade de deixar dívida para o próximo exercício sem disponibilidade de caixa

---

<sup>8</sup> Art. 1º **Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal**, com amparo no [Capítulo II do Título VI da Constituição](#).

§ 1º **A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante [...] a obediência a limites e condições no que tange a [...] inscrição em Restos a Pagar.** (g.n.)

<sup>9</sup> Art. 8º **Até trinta dias após a publicação dos orçamentos**, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4º, **o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.**

<sup>10</sup> Art. 13. No prazo previsto no art. 8º, as receitas previstas serão desdobradas, pelo Poder Executivo, em **metas bimestrais de arrecadação**, com a especificação, em separado, quando cabível, das medidas de combate à evasão e à sonegação, da quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa, bem como da evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa.

<sup>11</sup> Art. 9º Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

[...]§ 4º Até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, o Poder Executivo demonstrará e **avaliará o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre**, em audiência pública na comissão referida no [§ 1º do art. 166 da Constituição](#) ou equivalente nas Casas Legislativas estaduais e municipais.

<sup>12</sup> Art. 55. O relatório conterá:

III - demonstrativos, no último quadrimestre:

- a) do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro;
- b) da inscrição em Restos a Pagar, das despesas:[...]
- c) do cumprimento do disposto no inciso II e na alínea b do inciso IV do art. 38.

<sup>13</sup> SILVA, Moacir Marques da. Palestra 17 anos da LRF – lei de responsabilidade fiscal. TCM-SP. Escola Superior de Gestão e Contas Públicas Conselheiro Euripedes Sales. 04/05/2017. Disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=Vcc03FdIw0>. Acesso em 25.01.2021.

suficiente. Quando são deixadas dívidas para o próximo ano e/ou para o próximo governo, conclui o palestrante, é porque não foi realizada a gestão financeira e orçamentária responsável.

Mesmo sendo esse instrumento bastante completo e coeso, a LRF, como destaca Silva<sup>14</sup>, “contém artigos de difícil interpretação: até hoje, alguns artigos são interpretados por um Tribunal de uma forma e por outro Tribunal de outra forma”. É sobre um desses artigos que se passa a discorrer no próximo tópico.

### **III.4 – A norma do art. 42, LRF, quanto às despesas de pessoal**

#### **III.4.1 - Não deixar despesa de pessoal sem suficiente disponibilidade de caixa mesmo que não tenha havido admissão de servidores novos**

Com base nas técnicas hermenêuticas tratadas no item III.2, e na contextualização jurídica fornecida no item III.3, esta seção demonstrará que a norma do art. 42, LRF, impõe que o gestor não deixe despesas de pessoal a serem pagas pelo próximo mandatário sem suficiente disponibilidade de caixa, ainda que não tenha havido aumento da despesa, inclusive ainda que não tenha havido admissão nova de pessoal.

Como visto no item III.2, a interpretação de um artigo, que é a menor unidade independente de uma lei, depende de uma série de fatores. O ponto de partida é o texto, de modo que as palavras (ou os significantes) incluem e excluem sentidos (ou significados) da norma. O texto, porém, não pode ser entendido isolado do seu contexto, que é composto tanto pela estrutura e pelo “espírito” da lei que ele integra como pelo ordenamento jurídico como um todo. Assim, um dado artigo não pode ser separado da *mens legis*, visto que é parte coerente e íntegra do Direito. Um artigo deve dialogar com outros dispositivos da mesma lei e ser entendido dentro da parte (livro, capítulo, seção, ordenamento jurídico) que compõe, o que vai direcionar a compreensão do texto. Da mesma forma, dentre os múltiplos sentidos que as palavras podem assumir, os princípios vão excluir aqueles que não se harmonizam ao ordenamento jurídico, fechando a interpretação às hipóteses inconstitucionais<sup>15</sup>. Igualmente, é preciso atender aos fins sociais a que a lei se dirige e às exigências do bem comum (art. 5º, LINDB).

---

<sup>14</sup> Palestra TCM-SP – 17 anos da LRF: <https://www.youtube.com/watch?v=Vcc03FdDlw0>

<sup>15</sup> RECKZIEGEL, Janaína; FREITAS, Riva Sobrado de. Limites e abusos de interpretação do Supremo Tribunal Federal no caso ADPF 54 (aborto de anencéfalos): análise crítica a partir de Habermas e Streck. **Pensar**, Fortaleza, v. 19, n. 3, p. 693-720, set./dez. 2014.

Ademais, perscrutar o contexto histórico da produção da norma ajuda a desvendar seu sentido.

Partindo do texto, tem-se que o art. 42, LRF, versa sobre uma proibição em um determinado lapso temporal. Trata-se da vedação de contrair obrigações de despesas nos dois últimos quadrimestres do mandato das quais restem valores a serem pagos no exercício seguinte sem que haja disponibilidade de caixa. Pela literalidade do dispositivo, mesmo lido isoladamente, já é possível determinar que a sua regra não vale para todo o mandato, embora haja importante argumento a favor de se alterar a regra para que possa assim valer<sup>16</sup>.

Ocorre que, por si só, a redação do art. 42, LRF, não contém todos os elementos para extrair o sentido da norma. Em especial, o texto não é suficiente para precisar a expressão “contrair obrigação de despesa”, que é o foco da problemática a respeito desse dispositivo. Em princípio, ao ler esse dispositivo, ele parece tratar apenas de despesas novas, conforme entende a corrente exposta na seção III.1.2. No entanto, o intérprete do Direito não pode jamais ficar apenas no sentido das palavras, devendo contextualizá-las no todo do ordenamento, para descobrir o significado que elas assumem em cada contexto, conforme exposto em III.2.3. Ademais, trata-se de terminologia sem significado técnico-jurídico, como o possui, ao contrário, o termo “restos a pagar”, definido no art. 36, da Lei 4.320/64<sup>17</sup>. Além disso, não se trata de expressão unívoca, que não admite nenhuma forma de extensão ou inclusão de outros sentidos.

Sendo insuficiente a interpretação literal, passa-se à sistemática. Para tanto, começa-se por conectar o artigo 42 à Lei Complementar 101/2000. Essa conexão é feita de duas maneiras, pela localização do artigo e pela sua conjugação com outros dispositivos e com o sentido geral da lei.

Quanto à topologia, o artigo 42 integra a Seção VI, intitulada “Dos Restos a Pagar”, a qual, por sua vez, compõe o Capítulo VII, que trata “Da Dívida e Do Endividamento”, conforme transcrição abaixo:

## CAPÍTULO VII

### DA DÍVIDA E DO ENDIVIDAMENTO

#### Seção VI

---

<sup>16</sup> Vide ABRAHAM, Marcus. O fantasma dos restos a pagar. **Jota**. Disponível em [https://www.jota.info/paywall?redirect\\_to=https://www.jota.info/opiniaoe-analise/colunas/coluna-fiscal/o-fantasma-dos-restos-a-pagar-12122019](https://www.jota.info/paywall?redirect_to=https://www.jota.info/opiniaoe-analise/colunas/coluna-fiscal/o-fantasma-dos-restos-a-pagar-12122019). Acesso em 14/10/2020.

<sup>17</sup> Art. 36. Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas.

## Dos Restos a Pagar

Art. 41. (VETADO)

Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.

Tendo em vista a sua localização e os tópicos em que inserido, extrai-se que o art. 42, LRF, regula as questões ligadas à dívida do ente ao disciplinar os restos a pagar. Essa disciplina consiste em restringir os restos a pagar que podem ser deixados para o próximo mandatário, quais sejam, os que tenham disponibilidade de caixa suficiente. (...)

Além da topologia, é preciso considerar o diálogo do art. 42, LRF, com outros dispositivos e com a finalidade geral da lei. Nesse passo, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece regras que previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante a obediência a limites e condições no que tange à inscrição em restos a pagar. É o que explicita o art. 1º, §1º, LRF:

Art. 1º **Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal**, com amparo no [Capítulo II do Título VI da Constituição](#).

§ 1º **A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante [...] a obediência a limites e condições no que tange a [...] inscrição em Restos a Pagar.**  
(g.n.)

Seguindo esse espírito explicitado no art. 1º, §1º, LRF, os restos a pagar a que alude o art. 42, LRF, quais sejam, aqueles deixados de um mandato para o próximo, devem minimizar a ocorrência de riscos e promover o equilíbrio das contas públicas. Assim, por resultarem de uma ação planejada, os restos a pagar deixados para o próximo mandatário devem contar com disponibilidade de caixa, a fim de que as contas públicas fiquem equilibradas, prevenindo-se o risco de o novo gestor não poder executar as suas ações por ter que honrar os compromissos assumidos anteriormente.

Esse raciocínio é reforçado pela regra geral dos restos a pagar. Durante todo o mandato, eles devem ser pagos com os recursos arrecadados no ano do empenho. (...)

Se, durante todo o mandato, os restos a pagar devem ser pagos pelos recursos do ano, *com mais razão*, devem sê-lo no último ano do mandato, a fim de não deixar dívidas para o mandatário seguinte. (...)

(...) vale mencionar também o art. 55, da LRF, que trata do Relatório de Gestão Fiscal, já mencionado no item III.3. No RGF do último quadrimestre, a Administração deve apresentar demonstrativo das disponibilidades em caixa em 31 de dezembro e dos restos a pagar. Segundo esse dispositivo, conforme aduz Silva<sup>18</sup>, no final do ano, a Administração deve demonstrar quanto tem em caixa *para* suportar os restos a pagar. Embora essa regra não se refira apenas ao fim do mandato, Silva destaca que é ela que possibilita a avaliação do cumprimento do art. 42, LRF, que impõe que a Administração não deixe dívidas para o próximo governo.

Nessa linha, é oportuno mencionar que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN)<sup>19</sup>, no Anexo 5 do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), dispôs expressamente sobre a necessidade de equilíbrio entre disponibilidade de caixa e restos a pagar durante todo o mandato e que o RGF deve ser utilizado na aferição do cumprimento do art. 42, LRF. O referido Anexo 5 trata do demonstrativo da disponibilidade de caixa e *dos restos a pagar* que compõe o RGF. Segundo o Anexo 5, do MDF:

ANEXO 5 – DEMONSTRATIVO DA DISPONIBILIDADE DE CAIXA E DOS RESTOS A PAGAR

[...]

#### **Conteúdo do Demonstrativo**

---

<sup>18</sup> Palestra TCM-SP.

<sup>19</sup> A Secretaria do Tesouro Nacional, na qualidade de órgão central de contabilidade de União, exerce as funções do Conselho de Gestão Fiscal para fins de consolidação das contas públicas (§ 2º do art. 50 da LRF), e para tanto é editado anualmente o MDF – Manual de Demonstrativos Fiscais.

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

[..]

§ 2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.

E agora temos o artigo 163-A da CF que reforçou ou definiu de vez esta competência da STN.

Art. 163-A. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disponibilizarão suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais, conforme periodicidade, formato e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, de forma a garantir a rastreabilidade, a comparabilidade e a publicidade dos dados coletados, os quais deverão ser divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público. ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 108, de 2020](#))

O Demonstrativo apresenta informações sobre a disponibilidade de caixa bruta, as obrigações financeiras e a disponibilidade de caixa líquida para cada recurso vinculado, bem como para os não vinculados.

Além disso, evidenciará a inscrição em Restos a Pagar das despesas:

- a) liquidadas e não pagas;
- b) empenhadas e não liquidadas;
- c) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados.

Os saldos de restos a pagar de exercícios anteriores também constarão no demonstrativo.

[...]

### **Objetivo do Demonstrativo**

[...]

Ressalta-se que o limite de inscrição em restos a pagar citado no art. 25, §1º, inciso IV, alínea “c” da LRF, está relacionado ao disposto no art. 1º, §1º da mesma lei, que estabelece como **pressuposto da responsabilidade na gestão fiscal a ação planejada, a transparência, o cumprimento das metas e a obediência aos limites, e também ao disposto no art. 9º, também da LRF, que estabelece a necessidade de limitação de empenho e movimentação financeira caso seja verificado ao final de cada bimestre que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas fiscais. Dessa forma, a verificação da existência de disponibilidade de caixa para inscrição em restos a pagar deve acontecer em todos os exercícios.**

**Observa-se então, como regra geral, que as despesas devem ser executadas e pagas no exercício financeiro e, extraordinariamente, podem ser deixadas obrigações a serem cumpridas no exercício seguinte, por meio da inscrição em restos a pagar, com a suficiente disponibilidade de caixa. Assim, o controle da disponibilidade de caixa e da geração de obrigações deve ocorrer simultaneamente à execução financeira da despesa em todos os exercícios.**

**Esse demonstrativo possibilita também a verificação do cumprimento do art. 42 da LRF, de forma que no último ano de mandato da gestão administrativo-financeira de cada órgão referido no art. 20 da mesma lei haja suficiente disponibilidade de caixa para cobrir as obrigações de despesa contraídas. Essa verificação se dá pelo confronto das obrigações contraídas com a disponibilidade de caixa existente.**

Apesar de a restrição estabelecida no art. 42 se limitar aos dois últimos quadrimestres do respectivo mandato, a LRF estabelece que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, o que impõe que ajustes devam ser observados no decorrer de todo o mandato, de forma que as receitas não sejam superestimadas, nem haja acúmulo excessivo de passivos financeiros.

[...]

Ao assumir uma obrigação de despesa através de contrato, convênio, acordo, ajuste ou qualquer outra forma de contratação no seu último ano de mandato, o gestor deve verificar previamente se poderá pagá-la, valendo-se de um fluxo de caixa que levará em consideração “os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício” e não apenas nos dois últimos quadrimestres.

De acordo com o art. 42, as despesas decorrentes de obrigações de despesa contraídas nos últimos dois quadrimestres, deverão ser pagas até o final do ano ou, se for o caso, ser pagas no ano seguinte com recursos provisionados no ano anterior. Para cumprimento da regra, o limite a ser observado é o de disponibilidade de caixa, considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício. Para que essas despesas possam ser pagas, é preciso pagar primeiramente os credores mais antigos, ou seja, deve-se respeitar a ordem cronológica das obrigações.

Sob essa interpretação, os restos a pagar a que se refere o art. 42, LRF, devem se referir a todos os empenhos, independente de quando procedidos, visto que sempre deve haver disponibilidade de caixa para a cobertura dos restos a pagar. Ou seja, deve englobar tanto os empenhos relativos às despesas derivadas de contratações/admissões novas quanto os empenhos oriundos de contratos ou imposições legais anteriores ao período vedado, inclusive os de caráter continuado, em virtude do planejamento imposto à ação administrativa. Esse é o entendimento esposado no item III.1.3.

(...)

Esse entendimento de que o art. 42, LRF, se refere a todos os restos a pagar pode ser confirmado também pela interpretação histórica – que não deve ser confundida com originalista<sup>20</sup>. Passados alguns anos desde os tempos em que a arrumação das finanças públicas era impossível em virtude da alta inflação (as décadas de 1980 e 90), a LRF foi editada, em 2000, com a finalidade de organizar as questões financeiras do Estado. Para tanto, era imprescindível promover o equilíbrio entre receitas e despesas, o que somente seria alcançável por meio de um sério planejamento público nas três esferas de governo.

---

<sup>20</sup> Sobre originalismo vide ERICKSEN, Lauro. Originalismo, interpretação constitucional e seus sentidos políticos. **Revista de Direito Brasileira** | Florianópolis, SC | v. 22 | n. 9 | p. 50-65 | Jan./Abr. 2019, p. 51: “De maneira propedêutica e bastante sucinta para os intentos introdutórios aqui apresentados, o originalismo pode ser descrito como a teoria que busca uma interpretação da constituição em consentâneo com o seu “sentido original” (ou, em sua língua originária, original meaning). Assim, o originalismo indica que o texto constitucional, e, conseqüentemente, toda e qualquer interpretação (ou provisão hermenêutica que possa dele ser derivada, extraída ou conjecturada), possui um sentido estático. Por sentido estático se deve compreender que o texto constitucional é bastante em si mesmo, não apenas para o seu tempo, bem como para as gerações vindouras e também para as gerações que virão depois dela. É a estática-semântica contida no próprio texto que garante que o sentido original é o mais apto a servir como espeque teórico-fundacional para qualquer decisão jurisdicional ou qualquer interpretação jurídica que possa vir a ser gerada.” O autor defende que, nos casos mais complexos e espinhosos da história constitucional brasileira, esse método deve ser empregado.

Não obstante essa intenção que permeia toda a lei, a redação do art. 41, LRF, possibilitava a má-gestão, ao permitir que nem todas as despesas fossem registradas como restos a pagar. Por esse motivo, esse dispositivo foi vetado (...).

Como se sabe, o veto foi mantido pelo Congresso, demonstrando que o Legislativo não tencionava que fossem assumidas mais despesas do que as receitas suportariam, e que essas despesas descobertas pudessem “sobrar” como restos a pagar para o próximo mandatário.

Contabilmente, esse entendimento de que, segundo o art. 42, LRF, todos os empenhos inscritos em restos a pagar devem contar com suficiente disponibilidade de caixa se expressa da seguinte maneira, conforme extraído da ITC 3033/2018, do proc. 5151/2017:

- (+) Disponibilidade de caixa em 1º de janeiro
- (+) Previsão de entrada de recursos até 31 de dezembro
- (=) Disponibilidade de caixa “bruta”
- (-) Pagamento das despesas do ano anterior, inscritas em restos a pagar a serem pagas no ano
- (-) Pagamento das despesas já liquidadas
- (-) Pagamento dos salários dos servidores até o final do ano
- (-) Pagamento do 13º salário
- (-) Pagamento de encargos sociais
- (-) Pagamento de empréstimos bancários
- (-) Pagamento de parcelamento de dívidas com o INSS e outras
- (-) Contrapartida de convênios já assinados
- (-) Pagamento de contratos já assinados (vigilância, limpeza, fornecimento de medicamentos, obras etc)
- (-) Pagamento de contratos já assinados (vigilância, limpeza, fornecimento de medicamentos, obras etc)
- (-) Pagamento das despesas de água, luz e telefone previstas
- (-) Pagamento de quaisquer outras obrigações já assumidas ou que o município deva fazer por exigência legal
- (=) Disponibilidade de caixa ‘líquida’
- [...]

Isto posto, conclui-se que, para apuração do disposto no art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal parte-se da disponibilidade bruta de caixa, da qual são deduzidos os Restos a Pagar Processados, e os Restos a Pagar Não Processados de exercícios anteriores. Os recursos que sobrarem, são chamados de Disponibilidade Líquida de Caixa, e poderão ser utilizados para inscrição dos Restos a Pagar Não Processados do exercício.

Assim, as despesas não pagas de pessoal, seja de qual exercício for, anteriores ou não ao em análise, constam em restos a pagar, e são computadas para aferir a disponibilidade líquida de caixa. Se o resultado for negativo, verifica-se a infringência ao art. 42, LRF, porque o gestor sabia que essa despesa contínua exigiria recursos para pagamento, mas, mesmo assim, faltou em planejamento quanto ao fluxo de caixa e não reservou caixa para pagá-la.

A esse propósito, vale ressaltar que o fato de o gestor não ter admitido/contratado esses servidores, os quais já estavam nos quadros do órgão ou entidade, não modifica em nada a conclusão ora sustentada. A uma, porque os servidores públicos, além de servirem à população, prestam serviços para aquela gestão. Logo, o gestor efetivamente usufrui dessa mão de obra, a qual obedece a suas diretivas e seus comandos. Assim, se os serviços não estão a contento, isso pode ser atribuído à falta de direcionamento adequado do gestor ou sua omissão em punir eventual desídia. Depois, porque, durante o mandato, se o gestor verificar que os gastos com pessoal estão excessivos em relação ao que o órgão pode suportar, ele pode adotar algumas providências, como dispensar *ad nutum* os servidores comissionados que não são estritamente necessários, ajustando, durante o mandato, a folha de pagamento ao orçamento do órgão.

Ainda no ensejo do planejamento, vale traçar um paralelo com o entendimento predominante para as demais despesas continuadas, isto é, de que os gestores devem deixar disponibilidade de caixa para o seu ano, mas que não é necessário reservar recursos para os demais. Segundo esse entendimento, cada serviço conta com recursos do seu ano para cobertura, não sendo necessário provisionar para anos seguintes nem permitido deixar de provisionar para o ano corrente. Esse entendimento, bastante sedimentado, assevera que os empenhos e pagamentos devem ser feitos anualmente, conforme os serviços vão sendo prestados. A mesma lógica, então, deve ser aplicada às despesas com pessoal: conforme esses serviços vão sendo prestados, surge a obrigação de despesa a ser quitada por aquele mandatário.

Retomando o cálculo para verificação do cumprimento da norma do art. 42, LRF, tem-se que essa conta serve para quando as despesas forem registradas

corretamente, o que se espera que ocorra na maioria dos casos. Isto é, sempre que o gestor realmente contabilizar as despesas ocorridas, pagas ou não, e os recursos de que dispõe, essa é a metodologia a ser utilizada.

Ocorre que essa interpretação que engloba os restos a pagar referentes a todos os empenhos independentemente da data, pode não ser suficiente para evitar o desequilíbrio das contas públicas que o art. 42, LRF, pretende combater. Isso ocorre por diversos motivos, como uma fiscalização leniente e orçamentos mal elaborados, abrindo espaço para os restos a pagar sem disponibilidade de caixa. Além disso, o desequilíbrio financeiro do fim de mandato pode decorrer do emprego ardiloso de uma técnica: não promover os empenhos.

Como os restos a pagar dependem de empenhos formalizados, o gestor mal-intencionado poderia burlar a regra ao não empenhar as despesas ou argumentar que certas despesas prescindem de empenho. (...)

Para evitar o mau uso dos institutos do empenho e dos restos a pagar, é preciso dar a “contrair despesas” um sentido para além da emissão de empenhos e da inscrição em restos a pagar. Considerando a burla que essa interpretação permite, verifica-se que **a norma do art. 42, LRF, impõe que se abranjam todas as despesas com pessoal, independentemente de ter havido empenho, correta inscrição em restos a pagar, e a data dessas ou quaisquer outras formalizações.** Ou seja, **a norma do art. 42, LRF, impõe que o gestor não deixe nenhuma despesa de pessoal (formalizada corretamente ou não) para o próximo mandatário.**

Esse é o sentido para o qual aponta a interpretação teleológica. Esse cânone impõe a perquirição do estado de coisas que a norma pretende alcançar e a consideração das consequências concretas desse estado de coisas (vide item III.2.1). Assim, se a finalidade da regra é promover o equilíbrio fiscal para o próximo mandatário, ao limitar a aferição desse equilíbrio pelos empenhos ou quaisquer outros registros formais tem-se como consequência uma possibilidade de burla à lei. Por outro lado, a abrangência de todas as despesas, registradas ou não, independentemente do empenho (e da sua data, quando houver), promove o adequado equilíbrio das contas públicas.

Essa técnica interpretativa permite, também, desvendar a referência aos dois últimos quadrimestres do mandato, feita no texto do art. 42, LRF. Por essa expressão, o legislador reconhece que poderá haver – mais que isso, que *haverá* – despesas nesse período (e.g., contas de água, luz, pagamento de

servidores), mas impõe que elas sejam pagas dentro do ano ou que haja recursos para serem pagas no ano seguinte. Ou seja, o legislador reconhece que as despesas não vão parar de existir, porém o gestor, que deve planejar suas despesas durante todo o mandato, não poderá deixá-las a descoberto para o mandatário seguinte.

E se as novas despesas não podem ser deixadas para o mandatário seguinte, com muito mais razão (*a fortiori*), não podem as antigas. Nenhum princípio ou regra da LRF, ou melhor, do Direito Financeiro, endossa a possibilidade de se deixar despesas previsíveis sem a devida cobertura, seja em relação ao mesmo gestor e, especialmente, para o próximo gestor. O Direito, como um sistema dotado de integridade e coerência, não permitiria brechas que provocassem o efeito oposto ao que a lei pretende regular.

Reforça esse entendimento o art. 21, LRF. Esse dispositivo proíbe algumas condutas ao gestor, dentre as quais praticar ato de que resulte aumento de despesa com pessoal nos 180 dias que antecedem o fim do mandato. A concessão de aumentos que não estavam anteriormente previstos pressupõe que o gestor tenha uma “sobra” de caixa, que não vai ficar “no negativo” por isso, afinal o equilíbrio das contas públicas é a razão de ser da LRF. Porém, no período referido, mesmo com essa “sobra” – que, em princípio, o permitiria dar o aumento –, o gestor não pode concedê-lo, por força da proibição. Ao proibir que se paguem aumentos mesmo que haja disponibilidade financeira para isso, a norma do art. 21, LRF, estabelece que o gestor deve pagar apenas as despesas “básicas” com pessoal, isto é, sem o aumento.

A afirmação de que é preciso fazer o pagamento (ou deixar disponibilidade de caixa) dessas despesas “básicas” com pessoal pressupõe que elas devem ser regulamente contabilizadas no ano a que pertencem, por força do art. 35, Lei 4.320/1964. Nesse sentido, Toledo Junior<sup>21</sup> recomenda aos gestores:

- **Não adiar, para 2021, o registro contábil da folha salarial e dos encargos patronais de dezembro. Eis uma “pedalada fiscal” que afronta o regime de competência da despesa pública (art. 35, II, da Lei nº. 4.320, de 1964).**

Assim, analisando o ordenamento jurídico como um todo, conclui-se que não há nada no art. 42, LRF, nem em outros dispositivos, que permita ao gestor não pagar (nem deixar sem disponibilidade de caixa para esse efeito) a remuneração

---

<sup>21</sup> TOLEDO JUNIOR, Flavio Corrêa de. A Lei Complementar 173 e as restrições fiscais de último ano de mandato. **Jusbrasil**. Disponível em <https://ftoledojr14.jusbrasil.com.br/artigos/854441977/a-lei-complementar-173-e-as-restricoes-fiscais-de-ultimo-ano-de-mandato>. Acesso em 25.01.2021.

e encargos correspondentes dos servidores de cujo serviço ele usufruiu. Ao contrário, o art. 42, LRF, combinado com outras disposições da lei somente robustece a necessidade de pagar as despesas com pessoal.

Com base em tudo isso, verifica-se que a inserção do marco temporal (dois últimos quadrimestres) não se deu para excluir da regra as despesas anteriores (as quais o legislador presumia já estarem pagas, pois a LRF não incentiva nem permite a rolagem de dívida), mas para chamar a atenção para esse período, de modo que os administradores fizessem um ajuste fino antes de entregar o cargo.

A conclusão dessa interpretação finalística é corroborada ao se reconhecer a expressão “contrair obrigação de despesa” como um conceito interpretativo. Isso implica, como discorre Ohlweiler<sup>22</sup> (embora em trabalho sobre o art. 42, LRF, enquanto ato de improbidade administrativa),

[...] a necessidade de materializar tal conceito com o conjunto de objetivos e princípios que lhe conferem sentido, mas não um sentido abstrato, obtido por meio de conceitos semânticos, e sim propósito construído e projetado na história institucional da comunidade política a que pertence, marcado pela pergunta prática: de que modo o gestor público deve gerir as obrigações de pagamentos em final de mandato?

A resposta à pergunta posta pelo autor, como ele mesmo enfatiza, depende de determinar o objetivo final da regra, i.e., o que ela pretende alcançar, ou, em inglês, seguindo Dworkin, o seu *point*. Para tanto, prossegue o autor – ainda com foco no tema da improbidade, mas cuja lição é aplicável ao presente caso –, o conceito interpretativo “não inclui somente as regras da Lei Complementar n. 101/2000, mas o conjunto de princípios que melhor justificam hermeneuticamente tais regras”<sup>23</sup>.

Nesse passo, como visto no item III.3, a noção de responsabilidade fiscal requer o equilíbrio das contas públicas, de modo que o gestor não gaste mais do que as receitas podem suportar. Para alcançar isso, a LRF cria diversos sistemas preventivos e corretivos que, se cumpridos, não ocorreria o desequilíbrio fiscal, a não ser em situações absolutamente excepcionais. Dentre esses mecanismos, há o planejamento orçamentário; o acompanhamento bimestral da arrecadação; o cronograma mensal de desembolso; os ajustes a serem feitos quando aparecerem desproporções entre receitas e despesas (e.g., cancelamento de certos empenhos previstos na LDO); e a apresentação, nos RGFs, de demonstrativos quadrimestrais de como vai esse equilíbrio. Tudo isso deve ser

---

<sup>22</sup>Op. cit.

<sup>23</sup> Op. cit.

implementado durante o mandato, e, se efetivamente realizado, impede a existência de despesas sem a correspondente disponibilidade de caixa.

Assim, embora o art. 42, LRF, se refira textualmente apenas aos últimos quadrimestres do último ano de mandato, a responsabilidade fiscal deve ocorrer durante toda a gestão.

(...)

Além de todas as cautelas a serem tomadas durante o curso do mandato, no final de abril do último ano, o gestor deve fazer uma projeção mais acurada, para saber de antemão, com quase exatidão, aquilo que poderá gastar e o quanto espera arrecadar. Desse modo, ele pode programar os gastos (obrigatórios ou não), conforme as possibilidades do ente, ajustando seu planejamento.

(...)

o gestor deve limitar as despesas, deixando de realizar aquelas que não são imprescindíveis, para alcançar o equilíbrio das contas. Ao prever o planejamento das ações, a responsabilidade fiscal determina que o gestor leve em conta tudo o que já existe, para então partir para o que pretende construir.

Assim, deve ser realizado o levantamento de todas as despesas e uma projeção das receitas para se ter uma dimensão das possibilidades financeiras. Esse levantamento dá ao gestor clareza sobre os impactos da folha de pagamento de pessoal nas finanças do órgão ou entidade, podendo realizar os ajustes eventualmente necessários ao longo do mandato.

(...)

Ao limitar a discussão ao último ano do mandato, o art. 42, LRF, visa possibilitar que o próximo gestor implemente as suas próprias ações, em vez de ficar pagando débitos usufruídos pela administração passada.

(...)

Com base em tudo isso, verifica-se que o objetivo, o *point*, da norma prevista no art. 42, LRF, é “deixar a casa arrumada” para o próximo gestor.

(...)

A arrumação da casa, determinada pela norma do art. 42, LRF, significa que o gestor não deixará despesas de pessoal (seja como restos a pagar processados ou não processados, despesas de exercícios anteriores, oriunda de obrigações

assumidas oralmente, etc.) para o próximo mandatário sem a suficiente disponibilidade de caixa para a sua cobertura.

### III.4.2 – A DN TC 01/2018

É à luz das premissas lançadas que se deve entender a Decisão Normativa TC 01/2018, sobre a qual se passa a fazer alguns comentários. Este TCE-ES, na tentativa de estabelecer um sentido para o art. 42, LRF, editou a referida deliberação. Na qualidade de decisão normativa<sup>24</sup>, a DN 01/2018 fixa critérios e orientações, que servem como um norte no entendimento da regra.

De acordo com esta DN:

**IV - O ato de “contrair obrigação de despesa” será considerado no momento da assunção da obrigação, ou seja, da emissão do ato administrativo gerador da despesa, da data de assinatura do contrato, convênio, acordo, ajuste e outros instrumentos congêneres ou, na ausência desses, da data do empenho da despesa, na forma do artigo 62 da Lei 8.666/1993;**

Como se verifica da transcrição acima, a DN 01/2018, item IV, admitiu três situações para a assunção da obrigação de despesa: 1) a emissão do ato administrativo gerador da despesa, 2) a data da assinatura do contrato (ou instrumento congêneres) ou 3) a data do empenho (na ausência de contrato ou congêneres).

A primeira hipótese, “emissão de ato administrativo gerador de despesa”, por não possuir sentido técnico preciso (ao contrário das outras duas hipóteses), deve ser entendido como capaz de englobar os diversos casos que não se enquadram em contratos ou empenhos que os substituam. Além disso, essa hipótese deve ser entendida à luz de todos os princípios e regras que informam a responsabilidade fiscal independentemente de se a intenção dos redatores, ao inserirem essa hipótese ampla, era de restringir o alcance do art. 42, LRF, às despesas novas.

Com base nos princípios e regras do Direito Financeiro e em virtude da redação vaga e indeterminada da primeira hipótese, portanto, é possível incluir todas as despesas inerentes à gestão do administrador, como o pagamento da folha de

---

<sup>24</sup> RITCEES

Art. 428. As deliberações do Plenário e, no que couber, das Câmaras ou do Relator, serão formalizadas, observado o disposto na Lei Orgânica do Tribunal e em atos normativos específicos, em:

IV - Decisão Normativa, quando se tratar de fixação de critério ou orientação, e não se justificar a expedição de Instrução Normativa ou Resolução;

peçoal, as rescisões, as obrigações tributárias, as tarifas de água, de energia elétrica nos prédios públicos. Sobre essas últimas, i.e., as tarifas, vale ressaltar que elas estão intrinsicamente ligadas à maneira como o gestor gerencia o seu consumo – se com zelo ou com desperdício –, refletindo, portanto, ato administrativo seu, não dos gestores passados, que obrigatoriamente firmaram os contratos de fornecimento, mas não têm ingerência sobre o uso atual. Do mesmo modo, o pagamento da folha de pessoal é intrínseco à gestão que usufrui dos serviços, como já desenvolvido no item anterior.

Essa abertura possibilitada pela redação pelo item IV da DN 01/2018 a todas as despesas se mostra consentânea com as premissas que norteiam a interpretação do dispositivo. Isso porque examina se as despesas possuem cobertura, de modo a não deixar dívida para o gestor seguinte, o que pressupõe a ação planejada, exige a prevenção de riscos e busca o equilíbrio nas contas públicas.

### **III.4.3 – Afastando-se as demais interpretações**

Apresentada a interpretação juridicamente mais adequada e todos os argumentos que a sustentam, é possível rechaçar as interpretações expostas nos itens III.1.1 e III.1.2. Aquela restringe a disponibilidade de caixa às despesas liquidadas; já esta limita a apuração da regra aos contratos e admissões novos. Embora ambas sejam abordadas, será dada mais atenção à interpretação que restringe a regra aos novos contratos, pois ela já foi acampada por esta Corte e é a que encontra mais defensores.

Quanto à interpretação que limita o dispositivo às despesas liquidadas apenas, tem-se que ela não subsiste por ignorar que é o empenho que cria a obrigação. (...) Ademais, essa interpretação ignora que as formalidades da despesa podem ser manipuladas. Por fim, essa interpretação não encontra justificativa adequada nos princípios que informam a regra.

Do mesmo modo, a interpretação do art. 42, LRF, que restringe o seu alcance apenas às novas contratações/admissões (item III.1.2), não se harmoniza com o ordenamento jurídico e com os princípios que informam a boa gestão dos recursos públicos. Ao excluir os contratos e admissões anteriores, esse entendimento incentiva uma série de burlas ao escopo da lei, que é promover o equilíbrio das contas públicas ao deixar restos a pagar sempre com cobertura. Um exemplo de burla consistiria no desrespeito à ordem de pagamento, pagando-se as despesas frutos de contratos novos, enquanto se deixa as despesas oriundas de contratos antigos para o gestor seguinte. Outro exemplo

consistiria em assinar, antes do período, diversos contratos que não se possa honrar, mas que, pela interpretação restritiva, estariam de acordo com a lei.

(...)

Essa interpretação surgiu para atender a uma questão específica da época da promulgação da LRF, não podendo mais prevalecer, mais de 20 anos após a vigência da lei. Explique-se.

A LRF foi publicada em maio de 2000, portanto, já dentro dos dois últimos quadrimestres dos mandatos dos Poderes Executivo e Legislativo municipais. Também nesse ano foram publicadas alterações no Código Penal (Lei 10.028/2000), dentre as quais a que definia como crime a conduta vedada pelo art. 42, LRF (art. 359-C, CP<sup>25</sup>). Ambas as leis entraram em vigor já naquele ano, sem disposições transitórias.

Ocorre que, naquela ocasião, era impossível que os gestores, que estavam encerrando seus mandatos, não deixassem nenhuma dívida descoberta para o próximo gestor. Afinal, eles não tinham guiado os anos anteriores da sua gestão conforme os preceitos da LRF – que sequer existia –, e, ao mesmo tempo, precisavam dar continuidade aos serviços públicos. A aplicar-se a interpretação (hoje) correta do art. 42, LRF, naquele momento, quase todos acabariam por incorrer em infração à LRF e em crime fiscal, o que não era a melhor solução naquelas circunstâncias.

Por isso, diante daquela situação específica, surgiu a interpretação de que o art. 42, LRF, se referia apenas aos fatos novos. (...)

verifica-se que logo após a publicação da lei, sabia-se que a intenção do art. 42, LRF, era não deixar dívidas para o gestor seguinte. (...)

Ponderando, então, as soluções possíveis para a avaliação do cumprimento da regra *naquela época*, boa parte da doutrina e dos Tribunais entendeu que o art. 42, LRF, não poderia se referir a todas as despesas existentes, que, afinal, eram tão vultosas, mas somente poderia se referir às despesas novas. Essa era a solução juridicamente acertada, mas apenas então, haja vista a falta de regras de transição. O contexto era outro.

---

<sup>25</sup> Art. 359-C. Ordenar ou autorizar a assunção de obrigação, nos dois últimos quadrimestres do último ano do mandato ou legislatura, cuja despesa não possa ser paga no mesmo exercício financeiro ou, caso reste parcela a ser paga no exercício seguinte, que não tenha contrapartida suficiente de disponibilidade de caixa: [\(Incluído pela Lei nº 10.028, de 2000\)](#)

Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.

Ocorre que as decisões proferidas naquela ocasião se tornaram precedentes e continuaram a ser aplicadas, bem como os escritos doutrinários permaneceram e foram sendo citados. Dessa forma, o que deveria ter sido uma solução pontual, prolongou-se na prática administrativa, em sentido totalmente contrário ao escopo da LRF. (...) É hora de corrigir essa distorção e dar real efetividade à Lei de Responsabilidade Fiscal.

Ainda sob a perspectiva histórica, cabe rechaçar os argumentos da corrente disposta no item III.1.2. Conforme exposto naquela seção, seus proponentes entendem que, se o art. 31, do PLP 18/1999, caso tivesse passado com a redação apresentada pelo Executivo, a norma seria aquela que este Núcleo propõe, mas como esse texto não constou da redação final aprovada que consta da Lei, a interpretação correta restringe o art. 42, LRF, aos novos contratos e às novas admissões.

Ocorre que é consenso entre os pesquisadores que estudaram o histórico legislativo que, embora a redação do projeto de lei tenha sido alterada, a lei aprovada no Congresso não alterou os princípios que regem as normas, as quais, por sua vez, foram tornadas mais rígidas, e não menos. Ou seja, os estudiosos do tema afirmam que a lei que passou no Legislativo não mudou a *essência* do projeto de lei em nada.

(...)

No ensejo da questão do prazo, outro argumento a ser refutado da corrente III.1.2 se refere ao veto à LC 178/2021, que impediu o aumento do prazo para dois anos. Esse fato também não serve de argumento para a interpretação restritiva. A uma porque as razões de veto, transcritas no item III.1.2, não falam nada sobre o art. 42, LRF, se referir apenas a novos contratos/novas admissões. As razões de veto falam em planejamento por meio da PPA, da LOA, e da separação de poderes. Até mesmo porque, independentemente do prazo, o art. 42, LRF, não impede que se firmem novos contratos ou se façam novas admissões. Isso é perfeitamente possível, desde que se paguem esses contratos e esses servidores, sem prejuízo dos anteriores. O importante é pagar os compromissos, independentemente da data em que iniciados. Assim, ainda que o prazo de dois anos tivesse sido sancionado pelo Presidente, isso significaria que os contratos firmados três anos antes poderiam não ser pagos? No caso dos servidores públicos, que, não raro, ocupam seus cargos há décadas, seria o

caso de não os pagar para privilegiar o pagamento dos admitidos nos últimos dois anos?

O último argumento a ser refutado da corrente III.1.2 se refere à intenção do legislador, ao editar o art. 42, LRF, ser acabar com os gastos imoderados, realizados sobretudo com finalidade eleitoreira (festas, comícios, obras cosméticas), no fim do mandato, pois, antes da LRF, havia uma grande “bagunça”, “festa” a esse respeito.

Mesmo que a intenção original fosse *apenas* impedir aqueles gastos eivados de desvio de finalidade feitos no final do mandato – intencionalidade exclusiva que não está inequívoca, conforme será discorrido a seguir –, ainda assim essa interpretação não merece prosperar.

Em primeiro lugar, ainda que em 2000, quando editada a LRF, fosse suficiente que apenas se parassem os gastos excessivos de fim de mandato, mais de 20 anos depois, é factível exigir planejamento, responsabilidade e respeito à LRF como um todo. Nesse sentido, Dworkin afirmava que entender as normas à luz dos princípios que as justificam faz com que as normas possam se expandir e contrair conforme as demandas de cada época.

Depois, como dito no item III.2.1, a interpretação histórica não existe para resgatar a intenção original do legislador. Há diferença entre interpretação histórica e originalista<sup>26</sup>. Se assim se devesse interpretar o Direito, os EUA ainda viveriam sob o regime da segregação racial, visto que ainda têm a mesma Constituição<sup>27</sup>. A interpretação histórica serve para contextualizar o Direito em seu tempo, verificando as limitações a que submetido o legislador à época da edição da norma e comparando com as novas exigências do presente, não para reproduzir identicamente a vontade do legislador.

---

<sup>26</sup> Sobre esta, vide ERICKSEN, Lauro. Originalismo, interpretação constitucional e seus sentidos políticos. **Revista de Direito Brasileira** | Florianópolis, SC | v. 22 | n. 9 | p. 50-65 | Jan./Abr. 2019.

<sup>27</sup> A maior parte e a mais abalizada doutrina norte-americana entende que a decisão em *Brown v. Board of Education*, que acabou com o regime de segregação racial (“separate but equal”) nos EUA não seria possível utilizando-se o método originalista de interpretação. Nesse sentido, a seguinte listagem enumera os diversos estudiosos que aduziram a incompatibilidade entre a decisão e o originalismo: “Thus, Professor McConnell explained that most constitutional scholars including Jack Balkin, Alexander Bickel, Alfred Avins, Michael Klarman, Robert Bork, Mark Tushnet, Raoul Berger, Ronald Dworkin, Richard Kluger, Earl Maltz, Bernard Schwartz, Laurence Tribe, Thomas Grey, Donald Lively, Richard Posner, David Richards, and “countless others” agree that *Brown* cannot be justified on purely originalist grounds. With respect to the argument that *Brown* cannot be explained with an originalist understanding, these scholars have claimed that “[t]he evidence is ‘obvious’ and ‘[un]ambiguous,’ the conclusion is ‘inevitable’ and ‘inescapable,’ and ‘[v]irtually nothing’ supports the opposite claim, which is said to be ‘fanciful.’”<sup>8</sup> Therefore, since many believe that *Brown* and originalism cannot coexist, originalism itself is said ipso facto not to be a legitimate method of constitutional interpretation.” (CALABRESI, Steven G.; PERL, Michael W. Originalism and *Brown v. Board of education*. 2014 *Michigan State Law Review*. 429, p. 432.)

Nessa linha, embora seja verdade que os gastos de fim de mandato antes da LRF fossem absolutamente descontrolados, é também verdade que todo o restante das despesas também eram. Com a LRF, foram colocados diversos limites, do início ao fim do mandato. Se não havia limite para aqueles gastos desarrazoados, também não havia muitos outros, de modo que, por si só, isso não afasta a interpretação que este Núcleo ora defende. Afinal, a LRF veio organizar as finanças do começo ao fim do mandato, aplicando-se essa organização o mandato inteiro, o que não ocorria antes.

Assim, quando a LRF organiza as finanças durante o mandato, do começo ao fim, ela cria várias regras que não existiam antes, de modo que, presumindo que todas elas sendo cumpridas, não sobriam para o mandatário seguinte despesas que já estavam previstas e contabilizadas antes dos últimos dois quadrimestres. Por presumir o cumprimento da lei em todos os seus demais aspectos, a lei não precisou enumerar uma a uma, letrinha por letrinha, todas as despesas que não poderiam ser deixadas para o próximo mandatário. Por isso, foi possível utilizar uma expressão não técnica, que, sem uma investigação mais aprofundada e sem contextualização jurídica, parece se referir apenas às despesas novas.

Ou seja, quando editou a LRF, o legislador criou tantas travas para que o orçamento e as finanças ficassem equilibradas, e especificamente que as despesas de pessoal fossem compatíveis com o orçamento do ente (com diversos limites, alertas e procedimentos de recondução), que ele não necessitou prever explicitamente a necessidade de pagar a folha de pessoal tempestivamente. Como o pagamento da despesa no exercício a que pertence já era parte do ordenamento jurídico (art. 35, II, Lei 4.320/64), e como a lei (então) nova, a LRF, previa claramente o dever de ter finanças públicas controladas, o legislador, ao redigir a lei, assumindo que os gestores cumpriram as demais regras, não cogitou que se vislumbraria o não pagamento dos servidores como uma interpretação juridicamente plausível. Portanto, não é que o legislador excluiu a folha de pessoal do cálculo do art. 42, LRF, ao não a nomear expressamente, é que, diante de todo o resto, não foi preciso prever esse fato explicitamente nesse dispositivo.

(...)

Por fim, ainda que a interpretação estrita do art. 42, LRF, vingue, é preciso ressaltar que o TCE-ES não é obrigado a apurar esse dispositivo isoladamente

de outros do ordenamento jurídico. O TCE-ES pode combinar os dispositivos legais para dar efetividade ao Direito. Assim, o art. 42, LRF, pode ser combinado com os dispositivos da lei de licitações e contratos que tratam da ordem cronológica dos pagamentos, dos dispositivos da mesma LRF que tratam do acompanhamento e gestão da arrecadação, da RGF, e das despesas e também da ação planejada. Seria uma opção (não uma imposição legal) desta Corte (e mesmo de outras) olhar para o art. 42, LRF, isoladamente do restante do ordenamento jurídico.

### III.5 – O atípico ano de 2020

Apesar de todo o raciocínio desenvolvido, é de se ressaltar que o entendimento até agora exposto vale para as situações normais, não para o ano de 2020. Em razão da pandemia causada pelo Sars-Cov-2, a legislação que regula o Direito Financeiro sofreu alterações, inclusive atingindo o art. 42, LRF. Por isso, em relação ao ano de 2020, a aplicação desse dispositivo se dará conforme será exposto neste tópico.

Segundo o disposto na Lei Complementar 173/2020, enquanto durar a calamidade pública decorrente do novo coronavírus, a eficácia do art. 42, LRF, está suspensa em relação aos recursos destinados ao combate da pandemia. Essa é a previsão expressa do art. 65, LRF, recém modificado:

Art. 65. Na ocorrência de calamidade pública reconhecida pelo Congresso Nacional, no caso da União, ou pelas Assembleias Legislativas, na hipótese dos Estados e Municípios, enquanto perdurar a situação:

(.....)

§ 1º Na ocorrência de calamidade pública reconhecida pelo Congresso Nacional, nos termos de decreto legislativo, em parte ou na integralidade do território nacional e enquanto perdurar a situação, além do previsto nos incisos I e II do caput: [Incluído pela Lei Complementar nº 173, de 2020](#):

**II - serão dispensados os limites e afastadas as vedações e sanções previstas e decorrentes dos arts. 35, 37 e 42, bem como será dispensado o cumprimento do disposto no parágrafo único do art. 8º desta Lei Complementar, desde que os recursos arrecadados sejam destinados ao combate à calamidade pública; [Incluído pela Lei Complementar nº 173, de 2020](#).**

Como se vê, o dispositivo não afasta a incidência do art. 42, LRF, para todo e qualquer gasto, mas apenas para aqueles relacionados ao combate à calamidade. Logo, **não entram no cômputo da apuração do art. 42, LRF, as despesas do pessoal que está engajado no combate à pandemia** (por exemplo, novos servidores da área de saúde contratados para fazer frente a

maior demanda por serviços de atendimento básico, ambulatorial ou hospitalar). Do mesmo modo – e embora isso não tenha sido objeto de questionamento nesta consulta –, também não entram no cálculo de apuração a compra de medicamentos e equipamentos comprovadamente relacionados com a Covid-19 (e.g., máscaras, luvas, *faceshield*, álcool em gel, cilindros de oxigênio, medicamentos com eficácia cientificamente comprovada para o tratamento da doença).

A fim de demonstrar a destinação desses gastos, os gestores devem ter se precavido ao longo do ano, registrando com precisão essas despesas.

(...)

Conforme se verifica, o afastamento da incidência do art. 42, LRF, provocado pela LC 173/2020, é relativo apenas às despesas relacionadas ao combate da calamidade pública. Por conseguinte, a folha de pagamento do pessoal que não foi contratado para atuar nessa frente ou não realizou horas extras para prestar serviços relacionados ao combate do novo coronavírus continua sofrendo a incidência da regra geral do art. 42, LRF, exposta no tópico III.4, desta ITC. Em outras palavras: **não é considerada na apuração do art. 42, LRF apenas a despesa do pessoal que atua no combate à calamidade pública decorrente da pandemia do Sars-Cov-2, relativa a contratação ou admissão de novos profissionais, bem como relativa a horas extras e outros gastos a maior dos profissionais que já compunham o quadro de pessoal.**

Por fim, é preciso ressaltar a questão do auxílio financeiro concedido pela União aos estados e municípios. De acordo com o art. 5º, LC 173/2020:

**Art. 5º A União entregará, na forma de auxílio financeiro, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, em 4 (quatro) parcelas mensais e iguais, no exercício de 2020, o valor de R\$ 60.000.000.000,00 (sessenta bilhões de reais) para aplicação, pelos Poderes Executivos locais, em ações de enfrentamento à Covid-19 e para mitigação de seus efeitos financeiros, da seguinte forma:**

[...]

Como se verifica da redação desse dispositivo em conjunto com o restante do ordenamento jurídico, esses recursos advindos do auxílio financeiro devem ser utilizados prioritariamente nos gastos relacionados diretamente ao combate à pandemia. Diante das circunstâncias absolutamente anômalas e urgentes provocadas pela pandemia, os gastos com esses servidores e esses materiais são absolutamente prioritários. Contudo, havendo sobra, os recursos do auxílio

poderão ser destinados para a cobertura dos restos a pagar decorrentes de outras despesas, não relacionadas diretamente com a pandemia.

(...)

Vale ressaltar, por fim, que, na avaliação do cumprimento do art. 42, LRF, relativo ao ano de 2020, deve ser dada especial atenção ao que dispõe o art. 22, LINDB. Esse dispositivo estabelece que “na interpretação de normas sobre gestão pública, serão considerados os obstáculos e as dificuldades reais do gestor e as exigências das políticas públicas a seu cargo, sem prejuízo dos direitos dos administrados”. Assim, apesar da rigidez da regra geral do art. 42, LRF, este TCE-ES não se furtará de considerar, sobretudo quanto a 2020, “as circunstâncias práticas que houverem imposto, limitado ou condicionado a ação do agente” (art. 22, §1º, LINDB).

### **III.6 – O papel dos Tribunais de Contas**

(...) as Cortes de Contas, na apuração do art. 42, LRF, não podem servir como mais um incentivo ao descontrole financeiro, dentre outros que o gestor possa ter. O papel dos Tribunais de Contas, ao contrário, deve consistir em zelar pelo equilíbrio entre receitas e despesas. Apontar os desequilíbrios significa conferir seriedade aos orçamentos e finanças. Nesse passo, ao tratar do art. 42, LRF, da forma ora proposta, o Tribunal de Contas está sinalizando para os gestores que eles não podem deixar dívidas para seus sucessores. E a mensagem que o Tribunal passa importa, como os referidos estudos demonstram.

Fazer o apontamento dessa irregularidade no âmbito desta Corte, contudo, não implica afirmar a ocorrência de crime ou de improbidade administrativa, apesar da obrigação de se comunicar os fatos ao Ministério Público. O art. 42, LRF, ecoa em outras esferas jurídicas de modo diferente que nas Cortes de Contas. As repercussões jurídicas em esferas diferentes dependem de requisitos diversos, sendo os requisitos perante as Cortes de Contas menos rígidos que em outros âmbitos.

(...)

o fato de uma Corte de Contas, analisando um caso concreto, deliberar pelo descumprimento do referido dispositivo não é suficiente, por si só, para a instauração da ação penal. Trata-se de esferas independentes, que possuem princípios de ação e consequências distintas. Dessa maneira, mesmo que esses ramos contem com dispositivos com redações idênticas, a consequência não é necessariamente a mesma (...).

Enfim, para a configuração da improbidade administrativa e de crime, de competência do Ministério Público e do Judiciário, as condições são e devem ser mais restritas, pois não se referem às contas apenas, mas à averiguação da probidade da conduta do gestor e da violação aos bens jurídicos mais valiosos. Já no aspecto fiscal-orçamentário, sob competência dos Tribunais de Contas, basta a existência de despesas sem disponibilidade de caixa e a culpa ou o dolo. Isso porque o papel das Cortes de *Contas* é observar a higidez das *contas*, garantindo a entrega dos serviços públicos à população. Essa finalidade não é alcançada quando se excluem as despesas de pessoal da apuração do art. 42, LRF.

### **III.7 – Efeitos da interpretação principiológica nos processos do TCE-ES**

Não obstante os diversos argumentos que sustentam a posição deste Núcleo apresentados nesta peça, é preciso reconhecer que essa interpretação, enquanto uma posição consolidada desta Corte, é nova. Por isso, ela não pode ser aplicada imediatamente – sobretudo porque, como dito, a observância ao art. 42, LRF, depende da observância de uma série de regras no curso do mandato.

Diante da realidade das práticas passadas desta Corte, é necessário dar efeitos prospectivos a essa interpretação. Isso, aliás, imposto pelo art. 23, LINDB:

Art. 23. A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais.

Considerando, então, que até ser proferido o Parecer desta consulta, a questão não estava sedimentada, sugere-se que, para os anos anteriores (e.g., 2020, 2016, 2012, 2008, etc), a regra continue a ser apurada conforme a prática deste Tribunal para cada época. A aplicabilidade do entendimento ora esposado (englobar todas as despesas de pessoal, regularmente registradas ou não) deve se dar apenas a partir de 2024, para os gestores que iniciam seu mandato em 2021, e de 2026, para os que iniciarão após o corrente ano. Dessa maneira, os novos gestores terão seu mandato inteiro para ajustar e planejar suas políticas responsabilmente, de modo a não deixar dívidas para seus sucessores.

Além disso, é necessário ressaltar que o fato de se encontrar, num dado órgão ou ente, despesas de pessoal que já estava nos quadros antes do período a descoberto não implica automaticamente a reprovação das contas. A existência de Parecer em Consulta não afasta a avaliação do caso concreto. Afinal, “o

parecer em consulta possui caráter normativo e constitui prejulgamento da tese, mas não de fato ou caso concreto” (art. 122, §4º, LC 621/2012). Dessa forma, é preciso verificar se o gestor pautou toda a sua conduta de acordo com a LRF, durante todo o mandato, mas herdou dívidas anteriores ou enfrentou uma situação anormal que levou à queda significativa da arrecadação, que deixaram a disponibilidade de caixa negativa, apesar de sua conduta hígida. Trata-se de situação bastante diversa daquele que gestor não planejou suas ações, não implementou os mecanismos da LRF, e deixou despesas para o próximo mandatário. Enfim, somente diante do caso concreto que a norma ganha seus contornos definitivos.

#### **IV – CONCLUSÃO**

**IV.1** - Por todo o exposto, opina-se por responder à consulta nos seguintes termos:

É considerado descumprimento ao artigo 42, LRF, deixar sem suficiente disponibilidade de caixa despesas com pessoal, independentemente da data do empenho ou mesmo de não ter sido empenhada, *i)* que já fazia parte dos quadros de pessoal da Administração, independentemente da data de ingresso no órgão ou entidade, e *ii)* que, embora contratado ou admitido posteriormente, não atua no combate à calamidade pública decorrente da pandemia do Sars-Cov-2. Esse entendimento terá aplicabilidade a partir de 2024, para os mandatários que iniciam sua gestão em 2021, e em 2026, para os que iniciarão sua gestão posteriormente.

Não é considerada na apuração do art. 42, LRF, de modo a não necessitar de disponibilidade de caixa a despesa do pessoal que atua no combate à calamidade pública decorrente da pandemia do Sars-Cov-2, relativa a contratação ou admissão de novos profissionais, bem como o pagamento de horas extras ou outros gastos maiores dos profissionais que já compunham o quadro de pessoal. (...)

O **Ministério Público de Contas**, por sua vez, apresenta no **Parecer 4337/2022**, posicionamento que corrobora na essência, com o posicionamento do NRC, nos seguintes termos:

“(…) é proibido contrair obrigação de despesa, qualquer que seja o seu objeto, sem disponibilidade de caixa, durante todo o mandato, onerando receitas de exercícios futuros com despesas de exercícios passados, inclusive as despesas

– não só de pessoal – do ano 2020, ressalvadas aquelas comprovadamente contraídas para o enfrentamento da Pandemia do novo Coronavírus (Sars-Cov-2).”

Entretanto, o Ministério Público de Contas entende ser o art. 42 da LRF redundante, tendo em vista “o dever do gestor de, durante todo o mandato, não contrair obrigação de despesa corrente sem disponibilidade de caixa (...).”

E prossegue:

“(...) não é sequer necessário falar em interpretação extensiva do art. 42, LRF. (...) A proibição por todo o mandato deriva de outras disposições, especialmente do **art. 55, III, b, 3, LRF**<sup>28</sup>.

Sendo assim, a que se presta o art. 42, LRF?

A sua função é **reforçar ao gestor a obrigação de cumprir, também no fim do mandato, o mais basilar dever imputado pela responsabilidade fiscal**: o de não contrair obrigação de despesa sem a necessária disponibilidade de caixa, onerando receitas de exercícios futuros com despesas de exercícios passados.

O comando é ressaltado em tal período porque nele o orçamento se vê **especialmente** (embora não exclusivamente nele) suscetível aos desmandos do mandatário faltoso, que poderia comprometer o equilíbrio entre receitas e despesas, quer por investidas populistas (intencionando a reeleição ou a eleição de um aliado), quer por revanchismo (criando embaraços à gestão futura em face da sua iminente ou já consumada derrota nas urnas), de modo que pretende impedir que a nova gestão já comece inviabilizada por um volume de despesas contraídas e não honradas pela gestão anterior.

Consequentemente, o dispositivo também ambiciona assegurar a **igualdade eleitoral**, impedindo que o mandatário de turno possa manipular a máquina para se promover sem o necessário planejamento e cuidado com o equilíbrio fiscal. Em última instância, portanto, intenta preservar a saúde da própria democracia. (...).”

---

<sup>28</sup> **Do Relatório de Gestão Fiscal** [...]

Art. 55. O relatório conterá: [...]

III - demonstrativos, no último quadrimestre: [...]

b) da inscrição em Restos a Pagar, das despesas: [...]

1) liquidadas;

2) empenhadas e não liquidadas, inscritas por atenderem a uma das condições do inciso II do art. 41;

3) empenhadas e não liquidadas, **inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa**;

4) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;

Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em 14 set 2022.

Nos termos do § 1º do art. 1º, **LRF**<sup>29</sup>, a **responsabilidade na gestão fiscal** pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar.

(...)

A compreensão adequada dos **restos a pagar** suplica a leitura cruzada da **regra de ouro da responsabilidade fiscal** – toda despesa deve contar uma fonte de receita para financiá-la, ou seja, planejamento – com o **princípio da anualidade**.

O **princípio da anualidade** tem assento constitucional, especificamente no art. 165, III, § 5º, **CF**<sup>30</sup>, e também infraconstitucional, precisamente nos arts. 34<sup>31</sup> e 35<sup>32</sup>, **Lei n. 4.320/64**, segundo os quais, em regra, os orçamentos valem para um único exercício financeiro, de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, pertencendo ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas.

(...)

Precisamente este **é o nexó** entre os **princípios da responsabilidade fiscal e da anualidade: impedir que as despesas de um exercício financeiro passado onerem as receitas de um exercício financeiro futuro**.

<sup>29</sup> **Art. 1º** Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

**§ 1º** A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

<sup>30</sup> **Art. 165.** Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: [...]

**III** - os orçamentos anuais. [...]

§ 5º A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

<sup>31</sup> **Art. 34.** O exercício financeiro coincidirá com o ano civil.

<sup>32</sup> **Art. 35.** Pertencem ao exercício financeiro:

**I** - as receitas nêle arrecadadas;

**II** - as despesas nêle legalmente empenhadas.

Entretanto, ocorre de a obrigação de despesa não ser paga no exercício financeiro em que contraídas. E aí entram os **restos a pagar**. Nos termos do art. 36, **Lei n. 4.320/64**<sup>33</sup>, **restos a pagar** são as despesas empenhadas mas não pagas até 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas<sup>34</sup> das não processadas<sup>35</sup>.

(...)

O **art. 42, LRF**, dispõe que é **vedado** ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, **nos últimos dois quadrimestres** do seu mandato, **contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito**, o que, a rigor e a *contrario sensu*, significa que o gestor está proibido de inscrever em **restos a pagar** as despesas contraídas naquelas condições (nos dois últimos quadrimestres, sem disponibilidade de caixa proveniente do exercício financeiro em que contraída a obrigação de despesa).

O **art. 55, III, b, 3, LRF**, prescreve que o **Relatório de Gestão Fiscal** conterá os demonstrativos, no último quadrimestre **de cada ano**, da inscrição em **restos a pagar**, das despesas empenhadas e não liquidadas, **inscritas até o limite do saldo de disponibilidade de caixa**.

Por fim, o **art. 55, III, b, 4, LRF**, obriga a inserir no **Relatório de Gestão Fiscal** informação sobre as despesas **não inscritas em restos a pagar por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados**. Se o empenho deve ser cancelado por indisponibilidade de caixa no exercício de constituição da obrigação, conclui-se, *a contrario sensu*, em tais condições a obrigação de despesa não deveria sequer ter sido contraída.

**Está claro que os restos a pagar devem se fazer acompanhar da respectiva receita para financiá-la, proveniente do exercício em que empenhada a despesa**, ou seja, não se deve onerar receitas de exercícios futuros com despesas de exercícios antigos<sup>36</sup>. Significa dizer que os **restos a pagar** devem ser (i) planejados para (ii) prevenir riscos e corrigir desvios, tudo para manter (iii) o equilíbrio das contas públicas.

<sup>33</sup> **Art. 36.** Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas.

<sup>34</sup> Despesas processadas são as liquidadas, isto é, aquelas em que se confirma que o fornecedor de bens ou de serviços cumpriu com a sua obrigação, gerando para a Administração o dever de pagá-lo.

<sup>35</sup> Despesas não processadas são as não liquidadas, isto é, aquelas em que o contratado não concluiu o fornecimento dos produtos ou dos serviços contratados pela Administração, que ainda não tem o dever de pagá-lo.

<sup>36</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, versão eletrônica, posição 264.

Os **restos a pagar** oferecem uma solução às obrigações de despesa que, **justificadamente**, não foram pagas dentro do exercício financeiro em que foram criadas<sup>37</sup>. E se concebem **duas ordens causas justificadoras** da inscrição da dívida em **restos a pagar**: **(i)** a não liquidação da obrigação pelo contratado e **(ii)** a superveniência de evento imprevisível e incontornável pelo gestor que abala o equilíbrio das contas públicas.

(...)

Observe-se que em **(i)** e **(ii)** havia disponibilidade de caixa quando a obrigação foi contraída, de modo que ela seria paga se tudo tivesse saído em condições de normalidade – se o contratado tivesse cumprido o seu dever, no primeiro caso; se o evento futuro não tivesse abalado o equilíbrio entre receitas e despesas, no segundo. Não são obrigações de despesa contraídas a esmo, nascidas sob o signo da irresponsabilidade fiscal. O que indica que **obrigações de despesa não devem ser contraídas sem a correspondente e contemporânea disponibilidade de caixa** – ou seja, provenientes do exercício financeiro em que criadas.

(...)

Portanto, se só podem ser inscritos em **restos a pagar**, no último quadrimestre de cada ano, as despesas empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo de disponibilidade de caixa (art. 55, III, b, 3, LRF); se as obrigações de despesa sem disponibilidade de caixa devem ter os empenhos cancelados, e não inscritas em **restos a pagar** (art. 55, III, b, 4, LRF), forçoso é concluir que **a proibição de contrair obrigação de despesa, sem a correspondente e contemporânea disponibilidade de caixa, vale para a integralidade do mandato.**

É inconcebível que, fiando-se apenas na literalidade do art. 42, LRF, se conclua que o gestor poderia contrair obrigação de despesa, sem a correspondente e contemporânea disponibilidade de caixa, nos primeiros três anos de mandato e no primeiro quadrimestre do último ano do mandato. **Considerar tal conduta indesejável apenas de um ponto de vista ideal, metajurídico, mas não reprovada pelo direito positivo, é desprezar todo o arsenal normativo que condensa o princípio da responsabilidade fiscal, mormente o art. 55, III, b, 3 e 4, LRF<sup>38</sup>.**

<sup>37</sup> LEITE, Harrison. **Manual de Direito Financeiro**. 9 ed. Salvador: JusPodivm, 2020, p. 440.

<sup>38</sup> **Do Relatório de Gestão Fiscal [...]**

(...)

Assim se vê o contexto em que o art. 42, LRF, se insere: o de repreender a inscrição em **restos a pagar** das obrigações de despesa desprovidas da correspondente disponibilidade de caixa, que comprometerão as receitas de exercícios financeiros futuros com despesas de exercícios financeiros passados.

**Ocorre que o art. 42, LRF, se apresenta eficaz apenas em relação às inscrições em restos a pagar das obrigações de despesa, sem disponibilidade de caixa, contraídas nos dois últimos quadrimestres do mandato.** Textualmente, não alcança o restante do mandato (primeiro quadrimestre do último ano e anos anteriores).

(...)

Portanto, se o art. 42, LRF, proíbe o gestor de inscrever em **restos a pagar** obrigação de despesa, sem disponibilidade de caixa, contraída nos dois últimos quadrimestres do mandato, o art. 55, III, b, 3, LRF, proíbe-o de inscrever em **restos a pagar** obrigação de despesa, sem disponibilidade de caixa, contraída durante **todo o mandato**.

De fato, os dispositivos têm **o mesmo conteúdo**: proibir a inscrição em **restos a pagar** da obrigação de despesa contraída sem disponibilidade de caixa. A **diferença** é apenas o **período do mandato durante o qual tem eficácia**: o art. 55, III, b, 3, LRF, varre todo o mandato; já o art. 42, LRF, fica confinado aos dois últimos quadrimestres.

(...)

Claro está que o art. 55, III, b, 3, LRF, **abrange todo o período do mandato**, inclusive aquele a que se refere o art. 42, LRF, ao passo em que este atua apenas nos dois últimos quadrimestres do tempo de gestão.

---

Art. 55. O relatório conterá: [...]

III - demonstrativos, no último quadrimestre: [...]

b) da inscrição em Restos a Pagar, das despesas: [...]

1) liquidadas;

2) empenhadas e não liquidadas, inscritas por atenderem a uma das condições do inciso II do art. 41;

**3) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa;**

**4) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;**

Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm) . Acesso em 14 set 2022.

Pensando estritamente na proibição de inscrever em restos a pagar obrigação de despesa contraída sem disponibilidade de caixa, a **conclusão** é inevitável: **enquanto coexistirem, o art. 55, III, b, 3, LRF, torna o art. 42, LRF, despiciendo, redundante, prescindível.**

(...)

**Nada disso significa que o art. 42, LRF, seja totalmente irrelevante.** Retomando ponto já antecipado, ele ostenta importante **função simbólica: reforçar** ao gestor a obrigação de cumprir, também no fim do mandato, o mais basilar dever imputado pela responsabilidade fiscal – o de não contrair obrigação de despesa sem a necessária disponibilidade de caixa. (...)"

Pelo exposto, verifica-se que área técnica e Ministério Público de Contas concordam que ao gestor é proibido, **durante todo o mandato, contrair obrigação de despesa sem disponibilidade de caixa.**

Entretanto, **discordam** quanto ao seu fundamento. Para a área técnica tal proibição decorre diretamente do art. 42 da LRF. Neste sentido, a solução por ela proposta para o deslinde da presente Consulta promoveria uma mudança de interpretação desta Corte.

Ao contrário, para o Ministério Público de Contas, a proibição decorre diretamente de outros normativos: arts. 8º e 13; 9º, § 4º; 55, III, b, 3 da LRF e, arts. 37 e 103 da Lei 4.320/64. Dessa forma, para o *Parquet*, não há que se cogitar em novidade interpretativa.

Por esta razão, o Ministério Público de Contas entende não haver necessidade de instituição de regime de transição, conforme proposto pela área técnica, em razão de mudança na interpretação do ar. 42:

“(…) Dado que a legislação de regência – e não o art. 42, **LRF**, isoladamente – proíbe o gestor, durante todo o mandato, de contrair obrigação de despesa sem disponibilidade de caixa, onerando receitas de exercícios futuros com despesas de exercícios passados – o que é confirmado pelo próprio Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo quando reprova contas de gestores que, no primeiro ano do mandato, inscrevem despesas, sem disponibilidade de caixa, em **restos a pagar**, por violação do art. 55, III, b, **LRF** –, **inexiste novidade interpretativa**

**geradora de dever jurídico novo ou exigência de dever preexistente até então não exigido. Ausente o requisito (iv), não há que se falar em regime de transição. (...)**

O Ministério Público de Contas ressalta que **Manual de Demonstrativos Fiscais**, elaborado pela **Secretaria do Tesouro Nacional**, aplicável à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, estabelece que o art. 42 da LRF deve ser observado durante todo o mandato, e o faz a mais de 10 (dez) anos, conforme se segue:

Com efeito, em sua 11ª edição, válido a partir do **exercício 2021**, o *Anexo 5 – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar*, o **Manual de Demonstrativos Fiscais é inequívoco no sentido de que o teor do art. 42, LRF, deve ser observado durante todo o mandato**. Veja-se:

O Demonstrativo visa a dar transparência ao montante disponível para fins da inscrição em Restos a Pagar de despesas não liquidadas, pelo confronto da coluna dos RP empenhados e não liquidados do exercício com a disponibilidade de caixa líquida, segregados por vinculação, em cumprimento ao disposto no art. 55, inciso III, alíneas “a” e “b”. O limite de inscrição em restos a pagar não processados, em cada exercício, é a disponibilidade de caixa líquida por vinculação de recursos. A disponibilidade de caixa líquida para cada um dos recursos vinculados permite que se avalie a inscrição em RP não processados também de forma individualizada.

Na verificação da possibilidade de inscrição em restos a pagar não processados, da disponibilidade de caixa bruta devem ser deduzidas as despesas inscritas em restos a pagar processados, as despesas inscritas em restos a pagar não processados em exercícios anteriores e as demais obrigações de despesa que não tenham passado pela execução orçamentária. Caso não haja suficiente disponibilidade de caixa para quitar todas essas obrigações, o limite de inscrição em restos a pagar já não estará sendo observado. Além da demonstração do cálculo da disponibilidade de caixa para cada uma das vinculações existentes, deverá ser apresentada também a disponibilidade de caixa para os recursos não vinculados. Assim, esse demonstrativo apresenta o cálculo da disponibilidade de caixa e demonstra se o ente possui liquidez para arcar com seus compromissos financeiros.

Ressalta-se que o limite de inscrição em restos a pagar citado no art. 25, §1º, inciso IV, alínea “c” da LRF, está relacionado ao disposto no art. 1º, §1º da mesma lei, que estabelece como pressuposto da responsabilidade na gestão fiscal a ação planejada, a transparência, o cumprimento das metas e a obediência aos limites, e também ao disposto no art. 9º, também da LRF, que estabelece a necessidade de limitação de empenho e movimentação financeira caso seja verificado ao final de cada bimestre que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas fiscais. Dessa forma, a verificação da existência de disponibilidade de caixa para a inscrição em restos a pagar deve acontecer em todos os exercícios.

Observa-se então, como regra geral, que as despesas devem ser executadas e pagas no exercício financeiro e, extraordinariamente, podem ser deixadas obrigações a serem cumpridas no exercício seguinte, por meio da inscrição em restos a pagar, com a suficiente disponibilidade de caixa. Assim, o controle da disponibilidade de caixa e da geração de obrigações

deve ocorrer simultaneamente à execução financeira da despesa em todos os exercícios.

Esse demonstrativo possibilita também a verificação do cumprimento do art. 42 da LRF, de forma que no último ano de mandato da gestão administrativo-financeira de cada órgão referido no art. 20 da mesma lei haja suficiente disponibilidade de caixa para cobrir as obrigações de despesa contraídas. Essa verificação se dá pelo confronto das obrigações contraídas com a disponibilidade de caixa existente.

Apesar de a restrição estabelecida no art. 42 se limitar aos dois últimos quadrimestres do respectivo mandato, a LRF estabelece que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, o que impõe que ajustes devam ser observados no decorrer de todo o mandato, de forma que as receitas não sejam superestimadas, nem haja acúmulo excessivo de passivos financeiros (Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:33576](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:33576). Acesso em: 8 dez. 2021. págs. 605-607).

**A exigência é reiterada há pelo menos 10 (dez) anos, como se vê das edições anteriores do Manual de Demonstrativos Fiscais:**

Na 4ª ed., válido para o exercício financeiro de 2011: “**Apesar de a restrição estabelecida no art. 42** limitar-se aos dois últimos quadrimestres do respectivo mandato, **a LRF estabelece que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, o que impõe que ajustes devam ser observados no decorrer de todo o mandato, de forma que as receitas não sejam superestimadas, nem haja acúmulo excessivo de passivos financeiros.** Como regra geral, as despesas devem ser executadas e pagas no exercício financeiro e, extraordinariamente, podem ser deixadas obrigações a serem cumpridas no exercício seguinte com a suficiente disponibilidade de caixa. Assim, **o controle da contração de obrigações deve ocorrer simultaneamente à execução financeira da despesa em todos os exercícios e não somente no último ano de mandato**” (Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:28658](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:28658). Acesso em 8 dez. 2021, p. 195).

Na 5ª ed., válido para o exercício financeiro de 2013: “**Apesar de a restrição estabelecida no art. 42** limitar-se aos dois últimos quadrimestres do respectivo mandato, **a LRF estabelece que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, o que impõe que ajustes devam ser observados no decorrer de todo o mandato, de forma que as receitas não sejam superestimadas, nem haja acúmulo excessivo de passivos financeiros.** Como regra geral, as despesas devem ser executadas e pagas no exercício financeiro e, extraordinariamente, podem ser deixadas obrigações a serem cumpridas no exercício seguinte com a suficiente disponibilidade de caixa. Assim, **o controle da contração de obrigações deve ocorrer simultaneamente à execução financeira da despesa em todos os exercícios e não somente no último ano de mandato**” (Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:28657](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:28657). Acesso em 8 dez. 2021, p. 255).

Na 6ª ed., válido para o exercício financeiro de 2015: “**Apesar de a restrição estabelecida no art. 42** limitar-se aos dois últimos quadrimestres do respectivo mandato, **a LRF estabelece que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, o que impõe que ajustes devam ser observados no decorrer de todo o mandato, de forma que as receitas não sejam superestimadas, nem haja acúmulo excessivo de passivos financeiros.** Como regra geral, as despesas devem ser executadas e pagas no exercício financeiro e, extraordinariamente, podem ser deixadas obrigações a serem cumpridas no exercício seguinte com a suficiente disponibilidade de caixa. Assim, **o controle da contração de obrigações deve ocorrer simultaneamente à execução financeira da despesa em todos os exercícios e não somente no último ano de mandato**” (Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:28656](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:28656) , Acesso em 8 dez. 2021, p. 246).

Na 7ª ed., válido para o exercício financeiro de 2017: “**Apesar de a restrição estabelecida no art. 42** se limitar aos dois últimos quadrimestres do respectivo mandato, **a LRF estabelece que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, o que impõe que ajustes devam ser observados no decorrer de todo o mandato,** de forma que as receitas não sejam superestimadas, nem haja acúmulo excessivo de passivos financeiros” (Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:28655](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:28655). Acesso em 8 dez. 2021, p. 605).

Na 8ª ed., válido a partir do exercício financeiro de 2018: “**Apesar de a restrição estabelecida no art. 42** se limitar aos dois últimos quadrimestres do respectivo mandato, **a LRF estabelece que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, o que impõe que ajustes devam ser observados no decorrer de todo o mandato,** de forma que as receitas não sejam superestimadas, nem haja acúmulo excessivo de passivos financeiros.” (Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:28654](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:28654). Acesso em 8 dez. 2021, p. 613).

Na 9ª ed., válido a partir do exercício financeiro de 2019: “**Apesar de a restrição estabelecida no art. 42** se limitar aos dois últimos quadrimestres do respectivo mandato, **a LRF estabelece que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, o que impõe que ajustes devam ser observados no decorrer de todo o mandato,** de forma que as receitas não sejam superestimadas, nem haja acúmulo excessivo de passivos financeiros.” (Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:32236](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:32236). Acesso em 8 dez. 2021, págs. 604-605).

Na 10ª ed., válido a partir do exercício financeiro de 2018: “**Apesar de a restrição estabelecida no art. 42** se limitar aos dois últimos quadrimestres do respectivo mandato, **a LRF estabelece que a responsabilidade na**

**gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, o que impõe que ajustes devam ser observados no decorrer de todo o mandato**, de forma que as receitas não sejam superestimadas, nem haja acúmulo excessivo de passivos financeiros” (Disponível em: <http://www.contabilidade.ro.gov.br/data/uploads/2020/01/MDF-10%C2%AA-edi%C3%A7%C3%A3o-Vers%C3%A3o-2-23.09.2019-com-capa.pdf>. Acesso em 8 dez. 2021, págs. 632-633).

E consta na última edição, a 12ª, válida a partir do exercício financeiro de 2022:

Válido a partir do exercício financeiro de 2022: **“Esse demonstrativo possibilita também a verificação do cumprimento do art. 42 da LRF**, de forma que no último ano de mandato da gestão administrativo-financeira de cada órgão referido no art. 20 da mesma lei haja suficiente disponibilidade de caixa para cobrir as obrigações de despesa contraídas. Essa verificação se dá pelo confronto das obrigações contraídas com a disponibilidade de caixa existente.

**Apesar de a restrição estabelecida no art. 42 se limitar aos dois últimos quadrimestres do respectivo mandato, a LRF estabelece que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, o que impõe que ajustes devam ser observados no decorrer de todo o mandato**, de forma que as receitas não sejam superestimadas, nem haja acúmulo excessivo de passivos financeiros (Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:40\\_050](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:40_050), Acesso em 8 dez. 2021, págs. 622-623).

Neste sentido, acerca da desnecessidade de modulação de efeitos para instituição de regime de transição, entendo assistir razão ao Ministério Público de Contas.

Ora, o Relatório de Gestão Fiscal deve ser elaborado conforme preceituam os **Manuais de Demonstrativos Fiscais**, cuja orientação encontra-se de acordo com os termos aqui propostos para resposta à presente Consulta. O **Relatório de Gestão Fiscal** deve ser elaborado conforme tais diretrizes, de acordo com o disposto no art. 50, § 2º, da LRF<sup>39</sup>.

**Assim como muito bem ressalta o Ministério Público de Contas**, inexistente razão para instituição de **regime de transição**, tendo em vista não haver novidade para o gestor:

<sup>39</sup> **Art. 50.** Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

[...]

§ 1º No caso das demonstrações conjuntas, excluir-se-ão as operações intragovernamentais.

§ 2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.

“(…) Instituir o **regime de transição** para o tema ora analisado seria proporcionar não uma adaptação suave à nova interpretação do art. 42, **LRF**, mas suspender o cumprimento de um sem-número de deveres instituídos pelas leis de regência. Não seria proteger a confiança legítima de gestores de boa-fé, mas instituir um estado de exceção no interior do qual graça, impune, a irresponsabilidade fiscal. (...)”

Desta forma, propõe a seguinte resposta à presente Consulta:

É considerado descumprimento do **art. 55, III, b, 3, LRF**, (i) a prática, em qualquer ano do mandato, de deixar despesa, seja qual for a natureza, sem suficiente disponibilidade de caixa proveniente do exercício em que contraída, inclusive no contexto do estado de calamidade reconhecido em razão da Pandemia do Novo Coronavírus (Sars-Cov-2), (ii) a despesa com pessoal (**ii.1**) que atua no combate à Covid-19, mas que já fazia parte dos quadros de pessoal da Administração, independentemente da data do ingresso no órgão ou entidade, e (**ii.2**) que, contratado ou admitido posteriormente, não atua no combate à Covid-19. As condutas referidas neste parágrafo violam o **art. 42, LRF**, se forem praticadas nos dois últimos quadrimestres do mandato, exatamente como indicado na Proposta de Encaminhamento que ultima a **Instrução Técnica de Consulta 00006/2021-1**.

Por força do que prescreve o art. 65, § 1º, II, LRF, não é considerada na apuração do art. 42, LRF, nos dois últimos quadrimestres do mandato, nem na do art. 55, III, b, 3, LRF, em todo o restante do mandato, e podem ficar sem disponibilidade de caixa proveniente do exercício em que contraída: (i) a despesa do pessoal que atua no combate à calamidade pública decorrente da Pandemia do Novo Coronavírus (Sars-Cov-2), relativa à contratação ou admissão de novos profissionais; (ii) a despesa do pessoal que atua no combate à calamidade pública decorrente da Pandemia do Novo Coronavírus (Sars-Cov-2), relativa ao pagamento de horas extras ou outros gastos maiores dos profissionais que já compunham o quadro de pessoal, independentemente da data do ingresso no órgão ou entidade; (iii) a despesa de outra natureza diretamente relacionada ao combate à calamidade pública decorrente da Pandemia do Novo Coronavírus (Sars-Cov-2).

Por fim, o Ministério Público de Contas sugere a instauração de **Incidente de Prejulgado** com a finalidade de definir o entendimento, com força vinculante, de “que o art. 55, III, b, 3, LRF, abrange o art. 42, LRF, e torna proibido, durante todo o

mandato, inscrever obrigação de despesa em restos a pagar, sem disponibilidade de caixa.”

Ocorre que para instauração de Incidente de Prejudicado, é preciso observar o disposto na normatização em vigor constante no art. 174 da Lei Complementar nº 621/2012 e arts. 348 e seguintes do Regimento Interno desta Corte (Resolução nº 261/2013):

**Art. 174.** Por iniciativa de Conselheiro, Auditor ou Procurador do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas, poderá o Plenário, mediante decisão normativa, pronunciar-se sobre a interpretação de qualquer norma jurídica ou procedimento da administração, reconhecida a relevância da matéria de direito e sua aplicabilidade de forma geral, observada a forma estabelecida no Regimento Interno.

**Parágrafo único.** Não poderá atuar como Relator o Conselheiro ou Auditor que suscitar a matéria.

**Art. 348.** Reconhecida, preliminarmente, a relevância da matéria de direito e sua aplicabilidade de forma geral, o Plenário poderá pronunciar-se sobre a interpretação de qualquer norma jurídica ou procedimento da Administração.

§ 1º Possuem legitimidade para propor o incidente de prejudicado Conselheiro, Conselheiro Substituto ou Ministério Público junto ao Tribunal.

(...)

**Art. 349.** (...)

**Art. 350.** Uma vez admitido pelo Plenário, o incidente de prejudicado será processado em autos apartados e encaminhado ao Relator, que poderá determinar a remessa do processo ao Núcleo de Jurisprudência e Súmula para os fins do disposto no art. 445, inciso III, deste Regimento, e, após, à unidade técnica competente para manifestação, no prazo de quinze dias.

**Art. 351.** (...)

**Art. 352.** Proferido o julgamento do incidente pelo Plenário, observado o *quórum* qualificado previsto no art. 180 da Lei Orgânica do Tribunal, os autos serão devolvidos àquele que suscitou a matéria incidental, para apreciação do mérito do processo.

§ 1º O julgamento que deliberar sobre o incidente processual solucionará a questão levantada, constituindo prejudicado vinculante aos demais casos submetidos ao Tribunal.

§ 2º Dirimida a questão, os respectivos autos serão apensados ao processo em que se originou o incidente.

**Art. 353.** O prejudgado poderá ser revogado ou reformado sempre que o Tribunal, pronunciando-se em tese, firmar nova interpretação, hipótese em que a decisão fará expressa remissão à reforma ou revogação.

**Art. 354.** Somente pela maioria absoluta dos Conselheiros poderá o Tribunal estabelecer, reformar ou revogar prejudgado.

§ 1º Os prejudgados serão numerados e estabelecidos por meio de acórdão, com publicação no órgão oficial e no sítio eletrônico do Tribunal, fazendo-se as remissões necessárias à identificação do processo em que se originou.

§ 2º A invocação do prejudgado será feita pelo seu número correspondente, com a indicação do processo que o originou.

§ 3º Compete à Secretaria Geral das Sessões numerar os prejudgados em sequência bem como fazer as remissões necessárias à identificação do processo em que se originou o prejudgado e mencionar, inclusive, o respectivo número do acórdão.

**Art. 355.** O prejudgado tem caráter exclusivamente normativo e será aplicado sempre que invocado no exame processual.

De início, cumpre ressaltar que referido instituto constitui instrumento a disposição desta Corte para dirimir dúvida sobre interpretação de norma jurídica ou procedimento da administração, acerca de matéria de direito relevante, que possua aplicabilidade geral.

Trata-se de matéria incidental, suscitada a partir da análise de caso concreto. Deve ser apreciada em autos apartados e após seu julgamento solucionará a questão levantada, constituindo prejudgado vinculante aos demais casos submetidos ao Tribunal, devendo ser apensado ao processo principal.

Constituído, o prejudgado terá caráter normativo e será vinculante aos demais casos submetidos ao Tribunal, sendo aplicado sempre que invocado nos processos submetidos à análise desta Corte, a partir de casos concretos.

Por outro lado, trata-se a Consulta de instituto diverso, previsto nos artigos 122 e 123 da Lei Complementar 621/2012:

**Art. 122.** O Plenário decidirá sobre consultas quanto às dúvidas suscitadas na aplicação de dispositivos legais e regulamentares concernentes à matéria de sua competência, que lhe forem formuladas pelas seguintes autoridades:

- I - Governador do Estado e Prefeitos Municipais;
- II - Presidente da Assembleia Legislativa e de Câmaras Municipais;
- III - Presidente do Tribunal de Justiça e Procurador Geral de Justiça;

**IV** - Procurador Geral do Estado e Defensor Público Geral do Estado;

**V** - Secretário de Estado;

**VI** - Presidente das comissões permanentes da Assembleia Legislativa e das Câmaras Municipais;

**VII** - Diretor presidente de autarquia, fundação pública, empresa estatal e de sociedade de economia mista cujo controle societário pertença ao Estado ou aos Municípios.

**§ 1º** A consulta deverá conter as seguintes formalidades:

**I** - ser subscrita por autoridade legitimada;

**II** - referir-se à matéria de competência do Tribunal de Contas;

**III** - conter indicação precisa da dúvida ou controvérsia suscitada;

**IV** - não se referir apenas a caso concreto;

**V** - estar instruída com parecer do órgão de assistência técnica e/ou jurídica da autoridade consulente.

**§ 2º** Além dos requisitos objetivos, o conhecimento da consulta dependerá da relevância jurídica, econômica, social ou da repercussão da matéria no âmbito da administração pública, com conteúdo que possa ter reflexos sobre a administração direta e indireta do Estado ou dos Municípios.

**§ 3º** Cumulativamente aos requisitos dos §§ 1º e 2º, os legitimados dos incisos V, VI e VII do *caput* deste artigo deverão demonstrar a pertinência temática da consulta às respectivas áreas de atribuição das instituições que representam.

**§ 4º** O parecer em consulta possui caráter normativo e constitui prejulgamento da tese, mas não de fato ou caso concreto.

**§ 5º** Não obstante a existência de prejulgado sobre matéria objeto de consulta, poderá o Tribunal de Contas alterar ou revogar parecer em consulta anterior pela maioria absoluta de seus membros.

**Art. 123.** O Tribunal de Contas não conhecerá de consulta que não atenda aos requisitos desta Lei Complementar, devendo ser arquivado o processo e expedida comunicação ao consulente.

A Consulta constitui assim instrumento a ser utilizado pelos jurisdicionados legitimados para dirimir dúvidas suscitadas na aplicação de dispositivos legais e regulamentares concernentes à matéria de competência desta Corte, possuindo o parecer em consulta caráter normativo e constituindo prejulgamento da tese, mas não de fato ou caso concreto.

Pelo exposto, entendo que os institutos do Incidente de Prejulgado e da Consulta devem ser utilizados conforme sua natureza, explicitada na norma.

No processo de Consulta, a meu ver, não é adequada a proposição de Incidente de Prejulgado. Este dever ser utilizado no bojo da análise de caso concreto, onde Conselheiro, Auditor ou Procurador do Ministério Público suscitam a dúvida sobre a interpretação de norma jurídica ou procedimento da administração.

De qualquer sorte, quanto ao mérito, penso que a matéria se encontra bem delineada nos presentes autos. A resposta consubstanciada no Parecer em Consulta possui caráter normativo e constitui prejulgamento da tese, podendo e devendo ser suscitada no bojo dos demais casos concretos a serem analisados por esta Corte, que deverá acolher **a proibição ao gestor, durante todo o mandato, de contrair obrigação de despesa sem disponibilidade de caixa**, tendo em vista possuir o parecer em consulta caráter normativo e constituir prejulgamento da tese.

Desta forma, obedecidos todos os trâmites processuais e legais, corroborando parcialmente o entendimento exarado pela área técnica e pelo Ministério Público de Contas, **VOTO** no sentido de que o Colegiado aprove a seguinte deliberação que submeto à sua consideração.

VISTOS, relatados e discutidos estes autos, ACORDAM os Conselheiros do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, reunidos em sessão colegiada, ante as razões expostas pelo relator, em:

**1 CONHECER** da presente Consulta nos termos

**2 NO MÉRITO**, responder à Consulta nos seguintes termos:

É considerado descumprimento do **art. 55, III, b, 3, LRF**, (i) a prática, em qualquer ano do mandato, de deixar despesa, seja qual for a natureza, sem suficiente disponibilidade de caixa proveniente do exercício em que contraída, inclusive no contexto do estado de calamidade reconhecido em razão da Pandemia do Novo Coronavírus (Sars-Cov-2), (ii) a despesa com pessoal (ii.1) que atua no combate à Covid-19, mas que já fazia parte dos quadros de pessoal da Administração, independentemente da data do ingresso no órgão ou entidade, e (ii.2) que, contratado ou admitido posteriormente, não atua no combate à Covid-19. As condutas referidas neste parágrafo violam o **art. 42, LRF**, se forem praticadas nos dois últimos quadrimestres do mandato.

Por força do que prescreve o art. 65, § 1º, II, LRF, não é considerada na apuração do art. 42, LRF, nos dois últimos quadrimestres do mandato, nem na do art. 55, III, b, 3, LRF, em todo o restante do mandato, e podem ficar sem disponibilidade de caixa proveniente do exercício em que contraída: (i) a despesa do pessoal que atua no combate à calamidade pública decorrente da Pandemia do Novo Coronavírus (Sars-Cov-2), relativa à contratação ou admissão de novos profissionais; (ii) a despesa do pessoal que atua no combate à calamidade pública decorrente da Pandemia do Novo Coronavírus (Sars-Cov-2), relativa ao pagamento de horas extras ou outros gastos maiores dos profissionais que já compunham o quadro de pessoal, independentemente da data do ingresso no órgão ou entidade; (iii) a despesa de outra natureza diretamente relacionada ao combate à calamidade pública decorrente da Pandemia do Novo Coronavírus (Sars-Cov-2).

**3 ARQUIVAR** após o trânsito em julgado.

**SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO**

Relator

**VOTO VISTA**

**O EXMO. SR. CONSELHEIRO PRESIDENTE RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN:**

**I RELATÓRIO**

Com o propósito de me inteirar das teses defendidas no voto constante deste processo, pedi vista em Sessão do Plenário, o que me permitiu elaborar o voto que nesta oportunidade submeto à apreciação do Colegiado.

Versam os autos de consulta formulada a este Tribunal de Contas pelo Sr. João Paganini – Prefeito Municipal de Iconha, solicitando resposta para a seguinte indagação:

Considerando a Decisão Normativa TC 001/2018, de 29 de maio de 2018 do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, será considerado descumprimento ao artigo 42 da LRF, despesa com pessoal, independente da data do empenho, desde que não tenha incremento a despesa no período vedado e que não tenha disponibilidade financeira para cobri-la ao final do exercício de 2020?

O Núcleo de Jurisprudência e Súmula – NJS, através do Estudo Técnico de Jurisprudência 00041/2020-5 (peça 04) informou sobre a inexistência de deliberação deste Tribunal sobre o tema objeto da consulta, considerando-se tratar de contextualização do questionamento frente às consequências da Lei Complementar Federal nº 173/2020, que estabelece o Programa Federativo de Enfrentamento ao Coronavírus SARS-CoV—2 (Covid-19).

Adiante, os autos foram remetidos ao Núcleo de Controle Externo de Recursos e Consultas, que se manifestou por meio da Instrução Técnica de Consulta 0006/2021-1 (peça 05), cuja conclusão transcrevo abaixo:

[...]

#### **IV – CONCLUSÃO**

**IV.1** - Por todo o exposto, opina-se por responder à consulta nos seguintes termos:

É considerado descumprimento ao artigo 42, LRF, deixar sem suficiente disponibilidade de caixa despesas com pessoal, independentemente da data do empenho ou mesmo de não ter sido empenhada, *i*) que já fazia parte dos quadros de pessoal da Administração, independentemente da data de ingresso no órgão ou entidade, e *ii*) que, embora contratado ou admitido posteriormente, não atua no combate à calamidade pública decorrente da pandemia do Sars-Cov-2. Esse entendimento terá aplicabilidade a partir de 2024, para os mandatários que iniciam sua gestão em 2021, e em 2026, para os que iniciarão sua gestão posteriormente.

Não é considerada na apuração do art. 42, LRF, de modo a não necessitar de disponibilidade de caixa a despesa do pessoal que atua no combate à calamidade pública decorrente da pandemia do Sars-Cov-2, relativa a contratação ou admissão de novos profissionais, bem como o pagamento de horas extras ou outros gastos maiores dos profissionais que já compunham o quadro de pessoal.

[...]

Dando prosseguimento ao feito, o Ministério Público de Contas emitiu o Parecer 04337/2022-1 (peça 09), da lavra do procurador Heron Carlos Gomes de Oliveira, divergindo parcialmente da opinião técnica, nos seguintes termos:

[...]

### 3 CONCLUSÃO

**CONSIDERANDO** que o gestor é proibido de inscrever em **restos a pagar** a obrigação de despesa contraída sem disponibilidade de caixa, durante todo o mandato, onerando receitas de exercícios futuros com despesas de exercícios passados, nos termos do **art. 55, III, b, 3, LRF**, e não apenas nos dois últimos quadrimestres do mandato, como sugere a leitura isolada do art. 42, LRF;

**CONSIDERANDO** que tal proibição é do amplo conhecimento dos agentes envolvidos com a gestão dos dinheiros públicos, quer pela disseminação doutrinária, quer pela ordenação constante, **há mais de 10 (dez) anos**, na seção do **Manual de Demonstrativos Fiscais** que disciplina as informações sobre **restos a pagar** no **Relatório de Gestão Fiscal**, não constituindo interpretação nova e, conseqüentemente, **não dando lugar à modulação de efeitos ou instituição de regime de transição**;

**CONSIDERANDO** que o art. 65, § 1º, II, LRF, suspendeu a eficácia dessa proibição em relação às despesas contraídas para o enfrentamento da Covid-19, enquanto durar o Estado de Calamidade;

O **Ministério Público de Contas** requer:

**3.1** A instauração de **INCIDENTE DE PREJULGADO** para se definir (i) que o art. 55, III, b, 3, LRF, abrange o art. 42, LRF, e torna proibido, durante todo o mandato, inscrever obrigação de despesa em restos a pagar, sem disponibilidade de caixa.

Quanto ao objeto da Consulta, especificamente, o **Ministério Público de Contas** manifesta-se por respondê-la, por intermédio deste Parecer, nos seguintes termos:

**3.2** É considerado descumprimento do **art. 55, III, b, 3, LRF**, (i) a prática, em qualquer ano do mandato, de deixar despesa, seja qual for a natureza, sem suficiente disponibilidade de caixa proveniente do exercício em que contraída, inclusive no contexto do estado de calamidade reconhecido em razão da Pandemia do Novo Coronavírus (Sars-Cov-2), (ii) a despesa com pessoal (ii.1) que atua no combate à Covid-19, mas que já fazia parte dos quadros de pessoal da Administração, independentemente da data do ingresso no órgão ou entidade, e (ii.2) que, contratado ou admitido posteriormente, não atua no combate à Covid-19. As condutas referidas neste parágrafo violam o **art. 42, LRF**, se forem praticadas nos dois últimos quadrimestres do mandato, exatamente como indicado na Proposta de Encaminhamento que ultima a **Instrução Técnica de Consulta 00006/2021-1**.

**3.3** Por força do que prescreve o art. 65, § 1º, II, LRF, não é considerada na apuração do art. 42, LRF, nos dois últimos quadrimestres do mandato, nem na do art. 55, III, b, 3, LRF, em todo o restante do mandato, e podem ficar sem disponibilidade de caixa proveniente do exercício em que contraída: (i) a despesa do pessoal que atua no combate à calamidade pública decorrente da Pandemia do Novo Coronavírus (Sars-Cov-2), relativa à contratação ou admissão de novos profissionais; (ii) a despesa do pessoal que atua no combate à calamidade pública decorrente da Pandemia do Novo Coronavírus (Sars-Cov-2), relativa ao pagamento de horas extras ou outros gastos maiores dos profissionais que já compunham o quadro de pessoal, independentemente da data do ingresso no órgão ou entidade; (iii) a despesa de outra natureza diretamente relacionada ao combate à

calamidade pública decorrente da Pandemia do Novo Coronavírus (Sars-Cov-2).

[...]

Tendo os autos integrado a pauta da 59ª Sessão Ordinária do Plenário – Sessão Virtual, em 10 de novembro de 2022, foi proferido voto pelo Exmo. Conselheiro Relator Sebastião Carlos Ranna de Macedo, acompanhando parcialmente a área técnica e ao Ministério Público de Contas, conforme Voto do Relator 05826/2022-8 (peça 11):

Desta forma, obedecidos todos os trâmites processuais e legais, corroborando parcialmente o entendimento exarado pela área técnica e pelo Ministério Público de Contas, **VOTO** no sentido de que o Colegiado aprove a seguinte deliberação que submeto à sua consideração.

**SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO**

Relator

**PARECER EM CONSULTA**

VISTOS, relatados e discutidos estes autos, ACORDAM os Conselheiros do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, reunidos em sessão colegiada, ante as razões expostas pelo relator, em:

**1 CONHECER** da presente Consulta nos termos

**2 NO MÉRITO**, responder à Consulta nos seguintes termos:

É considerado descumprimento do **art. 55, III, b, 3, LRF**, (i) a prática, em qualquer ano do mandato, de deixar despesa, seja qual for a natureza, sem suficiente disponibilidade de caixa proveniente do exercício em que contraída, inclusive no contexto do estado de calamidade reconhecido em razão da Pandemia do Novo Coronavírus (Sars-Cov-2), (ii) a despesa com pessoal (ii.1) que atua no combate à Covid-19, mas que já fazia parte dos quadros de pessoal da Administração, independentemente da data do ingresso no órgão ou entidade, e (ii.2) que, contratado ou admitido posteriormente, não atua no combate à Covid-19. As condutas referidas neste parágrafo violam o **art. 42, LRF**, se forem praticadas nos dois últimos quadrimestres do mandato.

Por força do que prescreve o art. 65, § 1º, II, LRF, não é considerada na apuração do art. 42, LRF, nos dois últimos quadrimestres do mandato, nem na do art. 55, III, b, 3, LRF, em todo o restante do mandato, e podem ficar sem disponibilidade de caixa proveniente do exercício em que contraída: (i) a despesa do pessoal que atua no combate à calamidade pública decorrente da Pandemia do Novo Coronavírus (Sars-Cov-2), relativa à contratação ou admissão de novos profissionais; (ii) a despesa do pessoal que atua no combate à calamidade pública decorrente da Pandemia do Novo Coronavírus (Sars-Cov-2), relativa ao pagamento de horas extras ou outros gastos maiores dos profissionais que já compunham o quadro de pessoal, independentemente da data do ingresso no órgão ou entidade; (iii) a despesa de outra natureza diretamente relacionada ao combate à calamidade pública decorrente da Pandemia do Novo Coronavírus (Sars-Cov-2).

**3 ARQUIVAR** após o trânsito em julgado.

## II FUNDAMENTOS

Analisando os autos, verifico que o feito se encontra devidamente instruído, portanto, apto a um julgamento, eis que observados todos os trâmites legais e regimentais, razão pela qual voto pelo **CONHECIMENTO** da presente consulta.

Quanto ao mérito, conforme relatado, os autos sob análise tratam de consulta quanto a apuração do art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF no período de pandemia do Coronavírus SARS-CoV—2 (Covid-19).

Compulsando aos autos, em resumo, nota-se que a área técnica embasa que existe nova interpretação no que diz respeito a apuração do art. 42 da LRF, ao entender que deve ser englobado todas as despesas de pessoal, regularmente registradas ou não, para fins de apuração do referido normativo, concluindo, assim, que haverá descumprimento do art. 42 da LRF, se o gestor deixar sem suficiente disponibilidade de caixa despesas com pessoal, independentemente da data do empenho ou mesmo de não ter sido empenhada, i) que já fazia parte dos quadros de pessoal da Administração, independentemente da data de ingresso no órgão ou entidade, e ii) que, embora contratado ou admitido posteriormente, não atua no combate à calamidade pública decorrente da pandemia do Sars-Cov-2.

Diante da interpretação realizada pela área técnica, é proposto um regime de transição que terá aplicabilidade a partir de 2024, para os mandatários que iniciam sua gestão em 2021, e em 2026, para os que iniciarão sua gestão posteriormente.

A área técnica, conclui, por fim, que não é considerada na apuração do art. 42, LRF, de modo a não necessitar de disponibilidade de caixa a despesa do pessoal que atua no combate à calamidade pública decorrente da pandemia do Sars-Cov-2, relativa a contratação ou admissão de novos profissionais, bem como o pagamento de horas extras ou outros gastos maiores dos profissionais que já compunham o quadro de pessoal.

O *parquet*, por sua vez, entende que inexistente novidade interpretativa geradora de dever jurídico novo ou exigência de dever preexistente até então não exigido, visto que a proibição decorre diretamente de outros normativos: arts. 8º e 13; 9º, § 4º; 55,

III, b, 3 da LRF e, arts. 37 e 103 da Lei 4.320/64, não havendo que se falar, portanto, em regime de transição.

O Ministério Público de Contas, entende ainda, que existe um caráter redundante do art. 42 em seu cotejo com o art. 55 da LRF, pois o gestor é proibido, durante todo o mandato, contrair obrigação de despesa sem disponibilidade de caixa e não apenas nos dois últimos quadrimestres do último ano de mandato, estando o artigo 42 abarcado dentro do artigo 55 da LRF, vejamos:

[...]

O objetivo deste subitem é demonstrar que **o art. 42, LRF, não cria dever jurídico que, sem ele, inexistiria; que nada se alteraria se o dispositivo fosse revogado; enfim, que ele é redundante.** A interpretação não deve causar perda. O passo decisivo para se compreender o argumento é situar o ambiente em que o art. 42, LRF, se insere. Vejamos.

O art. 42, LRF, veda ao gestor, nos dois últimos quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

O dispositivo alude a obrigações contraídas nos dois últimos quadrimestres do mandato **(i)** que vencerão integralmente no mesmo exercício financeiro e **(ii)** que terão parcelas vencidas no exercício financeiro seguinte.

A proibição tanto em **(i)** quanto em **(ii)** não é contrair obrigação de despesa sem disponibilidade de caixa proveniente do exercício financeiro em que contraída, **em si**, mas de, em razão disso, inscrever tais obrigações de despesas em **restos a pagar** sem lastro. **Deseja-se – este é o seu objetivo – evitar que obrigações de despesa contraídas, sem lastro, em exercícios financeiros passados onerem as receitas de exercícios financeiros futuros**, o que, de resto, revela um exercício deturpado dos **restos a pagar**, pois quando são assim manejados eles deixam de ser uma solução de pagamento das obrigações que não são exigíveis (porque não liquidadas) no mesmo exercício financeiro para se transformarem em **mecanismo informal de rolagem de dívida**, verdadeiro **desvio de finalidade**.

Contrair obrigação de despesa, sem disponibilidade de caixa, e inscrever obrigação de despesa em **restos a pagar**, sem disponibilidade de caixa, são coisas diferentes. Quando se fala de uma não se está falando da outra.

Todavia, há entre elas um **liame teleológico**: deve-se evitar a primeira (contrair obrigação de despesa, sem disponibilidade de caixa proveniente do exercício em que contraída) para não se chegar à segunda (inscrição em **restos a pagar**, sem respeito aos limites de disponibilidade de caixa).

O que se proíbe, ou seja, o que constitui **ato ilícito** é a inscrição em **restos a pagar** da obrigação de despesa despida de correlata e contemporânea disponibilidade de caixa. E a causa natural dessa ilicitude consiste, precisamente, em contrair obrigação de despesa já sem a necessária

disponibilidade de caixa, o que não é ato ilícito, por si só, mas se mostra, no mais das vezes, altamente **indesejável**. De fato, a **tendência** natural é que esta conduza àquela.

Ocorre que essa é uma **tendência**, não uma consequência **inevitável**. Contraída a obrigação de despesa já sem a necessária disponibilidade de caixa, há duas formas de evitar a sua inscrição em **restos a pagar**: **(i)** cancelando o empenho, enquanto não houver liquidação, ou **(ii)** pagando, caso surja, licitamente, disponibilidade financeira para tanto.

**Sobre (i)**, é sempre possível cancelar o empenho, até a liquidação (a rigor, rescinde-se o contrato e cancela-se o empenho). Previne-se a consumação do inadimplemento e, *a fortiori*, a sua inscrição em **restos a pagar**, sem respeito aos limites de disponibilidade de caixa, o que arrostaria tanto a LRF (art. 55, III, b, 3 e 4) e quanto o Código Penal (art. 359-B).

**Sobre (ii)**, o surgimento, lícito, de disponibilidade financeira para pagar a obrigação de despesa abre duas possibilidades: o contratado liquida a obrigação e ela é paga ou a obrigação tem parcelas que se protraem para os exercícios financeiros futuros e, nesse ponto, há a inscrição em **restos a pagar**. No primeiro caso, o pagamento extingue a obrigação. No segundo, as parcelas vindas são devidamente provisionadas, não haverá oneração das receitas de exercícios financeiros futuros com despesas de exercícios financeiros passados. Não há consumação de ilicitude nem lá nem cá. Apuradas tais condutas em julgamento de contas, por exemplo, a consequência seria a expedição de recomendação para que não fossem reiteradas, porém sem a imposição de qualquer determinação cogente.

Com isso não se está, absolutamente, estimulando a constituição de obrigação de despesa sem a correspondente e contemporânea disponibilidade de caixa. Pelo contrário. Sabe-se que esse é o primeiro passo rumo à desordem das contas públicas. É por isso, inclusive, que a preferência é pela hipótese **(i)**: cancelar o empenho antes da liquidação, de modo a corrigir a inconveniência a tempo de evitar a consumação da ilicitude (inscrição em **restos a pagar**, sem disponibilidade de caixa). O gestor se antecipa aos acontecimentos e controla os efeitos da sua conduta. A hipótese **(ii)** é referida apenas porque, de fato, pode acontecer, mas não se deve contar com ela, que, de resto, é imprevisível. Ora, nenhum gestor deve contrair obrigação de despesa, sem disponibilidade de caixa, contando com o beneplácito do acaso. A responsabilidade fiscal exige planejamento, metas, acompanhamento, revisão e ajustes, não a fé nos golpes salvíficos da boa sorte.

Assim se vê o contexto em que o art. 42, LRF, se insere: o de repreender a inscrição em **restos a pagar** das obrigações de despesa desprovidas da correspondente disponibilidade de caixa, que comprometerão as receitas de exercícios financeiros futuros com despesas de exercícios financeiros passados.

**Ocorre que o art. 42, LRF, se apresenta eficaz apenas em relação às inscrições em restos a pagar das obrigações de despesa, sem disponibilidade de caixa, contraídas nos dois últimos quadrimestres do mandato.** Textualmente, não alcança o restante do mandato (primeiro quadrimestre do último ano e anos anteriores).

Indaga-se: viola a LRF a inscrição em **restos a pagar** de obrigação de despesa, sem disponibilidade de caixa, contraída nos demais períodos do mandato, ou seja, no primeiro, segundo e terceiro anos, bem como no primeiro quadrimestre do último ano – no caso dos mandatos quadriennais? A resposta é positiva.

Ao fim de cada quadrimestre de **todo o mandato**, o gestor deve emitir o **Relatório de Gestão Fiscal** (art. 54, LRF), o qual, no último quadrimestre de cada ano, conterà os demonstrativos da inscrição em **restos a pagar** das despesas liquidadas (art. 55, III, b, 1, LRF), das despesas empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo de disponibilidade de caixa (art. 55, III, b, 3, LRF), e das despesas não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados (art. 55, III, b, 4, LRF).

Portanto, se o art. 42, LRF, proíbe o gestor de inscrever em **restos a pagar** obrigação de despesa, sem disponibilidade de caixa, contraída nos dois últimos quadrimestres do mandato, o art. 55, III, b, 3, LRF, proíbe-o de inscrever em **restos a pagar** obrigação de despesa, sem disponibilidade de caixa, contraída durante **todo o mandato**.

De fato, os dispositivos têm **o mesmo conteúdo**: proibir a inscrição em **restos a pagar** da obrigação de despesa contraída sem disponibilidade de caixa. A **diferença** é apenas o **período do mandato durante o qual tem eficácia**: o art. 55, III, b, 3, LRF, varre todo o mandato; já o art. 42, LRF, fica confinado aos dois últimos quadrimestres.

A representação abaixo ilustra o período de eficácia dos dispositivos enquanto eles convivem:

#### Integralidade do mandato

#### Eficácia do art. 55, III, b, 3, LRF

#### Eficácia do art. 42, LRF

Em raciocínio hipotético, a representação abaixo ilustra o período em que seria proibido inscrever em restos a pagar a obrigação de despesa contraída sem disponibilidade de caixa, se apenas o art. 55, III, b, 3, LRF, vigorasse:

#### Integralidade do mandato

#### Eficácia do art. 55, III, b, 3, LRF

E ainda em raciocínio hipotético, a representação abaixo ilustra o período em que seria proibido inscrever em restos a pagar a obrigação de despesa contraída sem disponibilidade de caixa, se apenas o art. 42, LRF, vigorasse:

#### Integralidade do mandato

#### Eficácia do art. 42, LRF

Claro está que o art. 55, III, b, 3, LRF, **abrange todo o período do mandato**, inclusive aquele a que se refere o art. 42, LRF, ao passo em que este atua apenas nos dois últimos quadrimestres do tempo de gestão.

Pensando estritamente na proibição de inscrever em restos a pagar obrigação de despesa contraída sem disponibilidade de caixa, a **conclusão** é inevitável: **enquanto coexistirem, o art. 55, III, b, 3, LRF, torna o art. 42, LRF, despiciendo, redundante, prescindível.**

Os argumentos coligidos até aqui conduzem à conclusão de que, **para fins extrapenais, o art. 42, LRF, não cria dever jurídico, não insere vedação que, sem ele, seria inexistente**. Se fosse revogado, nada se alteraria nesses domínios. Persistiria a proibição de contrair obrigação de despesa, sem disponibilidade de caixa do mesmo exercício financeiro em que contraída, **durante todo o mandato**, face ao prescrito no art. 55, III, b, 3, LRF.

Convém frisar que **nada disso é estranho ao TCE-ES**.

No **Processo TC 0329/2018-1**, a 1ª Câmara desta Corte de Contas, acompanhando a Unidade Técnica e o Ministério Público de Contas, emitiu **PARECER PRÉVIO (161 - Parecer Prévio 00114/2020-1)**, recomendando a **REJEIÇÃO DAS CONTAS** de prefeito municipal que, no ano de 2017 – **note-se: no primeiro ano do mandato!** –, além de outras ilicitudes, **inscreveu restos a pagar não processados sem disponibilidade de caixa, em ofensa ao art. 55, III, b, 3, LRF**:

a LRF estabelece mecanismos de controle para a inscrição de despesa e em restos a pagar durante todo o mandato, seja por limitação do empenho, cujo controle se dá bimestralmente, e ao final de cada exercício, ao vedar a inscrição de restos a pagar não processados por falta de disponibilidade financeira.

Frise-se que a regra imposta pelo artigo 55, III, b da LRF encontra-se vigente, tanto é que, de acordo o Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional, o Anexo 5 integra o Relatório de Gestão Fiscal, e deve ser elaborado no último quadrimestre (ou semestre) de cada exercício financeiro, e não só no exercício de encerramento de mandato. A exigência guarda relação com o art. 1º da Lei Fiscal.

Assim, não vislumbramos razão ao gestor, tendo em vista não ter apresentado justificativa para a inscrição de restos a pagar objeto de apontamento, ainda que não processados, sem lastro financeiro para o seu pagamento, não observando a gestão fiscal responsável (págs. 22-23).

Em sede de Recurso de Reconsideração (**Processo TC 00737/2021-1**), o Plenário proferiu **PARECER PRÉVIO (32 - Parecer Prévio 00023/2022-3)**, no qual divergiu parcialmente da Unidade Técnica e do *Parquet* de Contas para, mesmo mantendo a irregularidade, situá-la no campo da ressalva, sem o condão de macular as contas, sob os argumentos de que o gestor encontrou inconsistências na utilização das fontes de recursos e que os valores eram incapazes de desequilibrar as contas do município.

No entanto, observo que, além dos problemas encontrados pelo gestor em relação às inconsistências na utilização de fontes de recursos, os valores inscritos em restos a pagar não processados somam o total de R\$ 6.667,50 (R\$ 1.660,00 + R\$ 1.490,00 + R\$ 3.517,50), valor esse que entendo ser incapaz de desequilibrar as contas do município.

**Diante disso, estou dando provimento parcial ao referido item, divergindo parcialmente do posicionamento técnico e ministerial, mantendo a irregularidade, todavia, no campo da ressalva, sem o condão de macular as contas.** (p. 37) (Destacou-se).

O desfecho dado ao caso – do qual discordamos, *data maxima venia*, mormente porque é irrelevante o vulto da inscrição em **restos a pagar** além dos limites de disponibilidade de caixa – não dissolve o essencial: **o Plenário reconheceu que, durante todo o mandato, constitui irregularidade, por ofensa ao art. 55, III, b, 3, LRF, a conduta de inscrever a obrigação de despesa em restos a pagar além dos limites**

**da disponibilidade de caixa.** As contingências (inconsistências na utilização das fontes de recursos e pequena monta do valor) apenas conduziam à APROVAÇÃO COM RESSALVA. *A contrario sensu*, a ausência delas teria impelido à REJEIÇÃO das contas.

**Nada disso significa que o art. 42, LRF, seja totalmente irrelevante.** Retomando ponto já antecipado, ele ostenta importante **função simbólica**: reforçar ao gestor a obrigação de cumprir, também no fim do mandato, o mais basilar dever imputado pela responsabilidade fiscal – o de não contrair obrigação de despesa sem a necessária disponibilidade de caixa.

O período referido pelo dispositivo é oportuno porque nele o orçamento se vê especialmente suscetível aos desmandos do mandatário faltoso, capaz de comprometer o equilíbrio entre receitas e despesas, quer por investidas populistas (intencionando a reeleição ou a eleição de um aliado), quer por revanchismo (criando embaraços à gestão futura em face da sua iminente ou já consumada derrota nas urnas). Objetiva impedir que a nova gestão já comece inviabilizada por despesas irresponsavelmente contraídas e não honradas pela gestão anterior.

Tão importante é essa questão que toca sensivelmente a **igualdade e a lisura do processo eleitoral**, baluartes da democracia representativa:

Verificando o crescimento do montante de despesas inscritas em Restos a Pagar, em anos pré-eleitorais, podem-se identificar alguns interesses que estão em “jogo” e não apenas a impossibilidade de pagamento das despesas dentro do exercício financeiro em que houve o empenho.

Com os recursos dos Restos a Pagar o Governo acaba tendo a possibilidade de atender aos pleitos de seus aliados ou membros de sua base política na definição de candidaturas eleitorais e no apoio que possa dar maior visibilidade aos privilegiados envolvidos numa disputa eleitoral.

O emprego dos Restos a Pagar beneficiando candidatos privilegiados acaba sendo uma afronta ao princípio da igualdade entre os contendores, principalmente, com a adoção da reeleição para cargos do Poder Executivo implantada no Brasil.

No mesmo sentido:

É verdade que a LRF se contém de regra expressa sobre Restos a Pagar, na qual estabeleceu a proibição da criação de compromisso financeiro, durante o período correspondente aos dois últimos quadrimestres do último ano de mandato, que não possa ser paga, integralmente, dentro do exercício financeiro, ou que, tendo parcela a ser paga no exercício seguinte, não se leve, para o mesmo exercício, as disponibilidades financeiras correspondentes (art. 42).

Advirto que não se pense ou se presuma que, em razão da proibição contida no art. 42 da LRF, com relação às despesas a se realizarem, durante o período ali citado, tenha a Lei nº 101/00 \_ LRF querido admitir a realização de despesa sem a existência dos correspondentes recursos financeiros, para saldá-las, ou que se possa, em qualquer exercício financeiro, levar, para a conta de Restos a Pagar, despesas que, para as quais, não existam, em Caixa, ao final do exercício, disponibilidades financeiras necessárias às suas coberturas, a se realizarem no ano seguinte.

O que se deseja alcançar com a inserção dessa regra no corpo da LRF é o mesmo que se procura atingir com o disposto dos parágrafos do art. 54 da Lei nº 4.320/64 os quais objetivam por fim àquela inescrupulosa atitude de

alguns Chefes de Poder Executivo que, ao se sentirem derrotados no processo eleitoral, passam a criar despesas de expressivas somas, para serem pagas nos exercícios seguintes, com a finalidade exclusiva de inviabilizar a Administração seguinte, e não a de admitir a inscrição, como Restos a Pagar, em qualquer exercício, de despesas realizadas sem a devida cobertura financeira.

A redundância do art. 42, **LRF**, exorta à sua correta canalização. Interpretá-lo no sentido de que é apenas no período nele referido que o gestor é proibido de contrair obrigação de despesa, sem disponibilidade de caixa, é fixar o entendimento ambíguo que, de um lado, afirma a pretensão de assegurar a lisura do processo eleitoral, e, de outro, fragiliza a saúde das contas públicas, pois deixa a descoberto todo o anterior período do mandato. Em contraste, mirar a legislação e perceber que o gestor é proibido de inscrever em **restos a pagar** obrigação de despesa destituída de disponibilidade de caixa é adotar uma interpretação que afirma tanto a relevante pretensão simbólica do art. 42, **LRF**, quanto a de todo o conjunto de mecanismos que conspiram a bem do equilíbrio fiscal, muito especialmente do art. 55, III, b, 3, **LRF**. Não pode haver dúvida: **durante todo o mandato é proibido inscrever em restos a pagar obrigação de despesa contraída sem disponibilidade de caixa.**

Outro mais, o Ministério Público de Contas entende pela instauração de incidente de prejudgado para se definir (i) que o art. 55, III, b, 3, LRF, abrange o art. 42, LRF, e torna proibido, durante todo o mandato, inscrever obrigação de despesa em restos a pagar, sem disponibilidade de caixa.

O Exmo. Conselheiro Sebastião Carlos Ranna de Macedo, por sua vez, acerca da desnecessidade de modulação de efeitos para instituição de regime de transição, entende assistir razão ao Ministério Público de Contas.

Contudo, quanto a instauração de incidente de prejudgado, o Exmo. Conselheiro Relator diverge do Ministério Público, pois entende que no processo de Consulta, não é adequada a proposição de Incidente de Prejudgado. Este dever ser utilizado no bojo da análise de caso concreto, onde Conselheiro, Auditor ou Procurador do Ministério Público suscitam a dúvida sobre a interpretação de norma jurídica ou procedimento da administração.

Desta forma, o Exmo. Relator acompanha parcialmente a área técnica e o Ministério Público de Contas, e vota para que o Colegiado aprove a seguinte deliberação:

[...]

**1 CONHECER** da presente Consulta nos termos

**2 NO MÉRITO**, responder à Consulta nos seguintes termos:

É considerado descumprimento do **art. 55, III, b, 3, LRF**, (i) a prática, em qualquer ano do mandato, de deixar despesa, seja qual for a natureza, sem suficiente disponibilidade de caixa proveniente do exercício em que

contraída, inclusive no contexto do estado de calamidade reconhecido em razão da Pandemia do Novo Coronavírus (Sars-Cov-2), (ii) a despesa com pessoal (ii.1) que atua no combate à Covid-19, mas que já fazia parte dos quadros de pessoal da Administração, independentemente da data do ingresso no órgão ou entidade, e (ii.2) que, contratado ou admitido posteriormente, não atua no combate à Covid-19. As condutas referidas neste parágrafo violam o **art. 42, LRF**, se forem praticadas nos dois últimos quadrimestres do mandato.

Por força do que prescreve o art. 65, § 1º, II, LRF, não é considerada na apuração do art. 42, LRF, nos dois últimos quadrimestres do mandato, nem na do art. 55, III, b, 3, LRF, em todo o restante do mandato, e podem ficar sem disponibilidade de caixa proveniente do exercício em que contraída: (i) a despesa do pessoal que atua no combate à calamidade pública decorrente da Pandemia do Novo Coronavírus (Sars-Cov-2), relativa à contratação ou admissão de novos profissionais; (ii) a despesa do pessoal que atua no combate à calamidade pública decorrente da Pandemia do Novo Coronavírus (Sars-Cov-2), relativa ao pagamento de horas extras ou outros gastos maiores dos profissionais que já compunham o quadro de pessoal, independentemente da data do ingresso no órgão ou entidade; (iii) a despesa de outra natureza diretamente relacionada ao combate à calamidade pública decorrente da Pandemia do Novo Coronavírus (Sars-Cov-2).

**3 ARQUIVAR** após o trânsito em julgado.

[...]

Pois bem.

Entendo que assiste razão ao Exmo. Relator quanto a inexistência de novidade interpretativa acerca do art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, sendo desnecessário qualquer tipo de modulação de efeitos para instituição de regime de transição, conforme proposto pela área técnica.

Aliás, entendo que, neste momento, importa ressaltar os critérios constantes na Decisão Normativa TC 001, de 29 de maio de 2018, que permanecem inalterados, para fins de apuração do art. 42 da LRF:

**Art. 1º.** Ratificar os seguintes critérios e orientações fixados por meio dos Pareceres em Consulta TC- 025/2004, TC-003/2005 e TC-012/2007, bem como interpretações extraídas de precedentes do Plenário deste Tribunal, nos seguintes termos:

**I** - Independentemente do encerramento da gestão coincidir ou não com o exercício civil, aplica-se a regra do art. 42 da Lei Complementar nº. 101/2000, na apreciação das contas do gestor (de Poder ou Órgão) que estiver encerrando seu mandato;

**II** - Para apuração da disponibilidade líquida de caixa serão deduzidos:

**a)** Todos os encargos e demais compromissos a pagar até o final do exercício, inclusive os restos a pagar não processados de exercícios anteriores, independentemente da natureza da despesa contratada ser de caráter continuado ou não, revestindo-se ou não de caráter de essencialidade, emergência e cuja não celebração importe em prejuízo à continuidade do serviço público;

**b)** Os recursos de terceiros, como depósitos e consignações, outras obrigações financeiras, os Restos a Pagar Processados, e os Restos a Pagar Não Processados de exercícios anteriores, dentre outros;

**III** - A apuração da disponibilidade líquida de caixa e dos encargos e despesas compromissadas a pagar será individualizada por fonte de recurso.

**IV** – O ato de “contrair obrigação de despesa” será considerado no momento da assunção da obrigação, ou seja, da emissão do ato administrativo gerador da despesa, data de assinatura do contrato, convênio, acordo, ajuste e outros instrumentos congêneres ou, na ausência desses, da data do empenho da despesa, na forma do artigo 62 da Lei 8.666/1993;

**V** - O art. 42 da Lei Complementar nº. 101/2000 não constitui impedimento para a celebração, nos últimos dois quadrimestres do mandato do gestor, por prazo superior ao exercício financeiro ou com previsão de prorrogação, de contratos previstos nos incisos I, II e IV do art. 57 da Lei nº 8.666/1993, desde que haja suficiente disponibilidade de caixa para pagamento das parcelas vincendas no exercício;

**VI** - As obrigações de despesas contraídas nos dois últimos quadrimestres do último ano de mandato e inscritas em restos a pagar processados e não processados, com insuficiência de disponibilidade de caixa, configuram o descumprimento do caput, do art. 42 da Lei Complementar nº. 101/2000, observado o disposto no inciso V, do artigo 1º desta Decisão Normativa.

Também assiste razão ao Exmo. Conselheiro Relator que a Consulta não consiste em ferramenta adequada a proposição do Incidente de Prejudicado, haja vista que cada instrumento possui uma natureza distinta, conforme bem explicitado pelo Conselheiro Sebastião Carlos Ranna de Macedo.

Todavia, dirirjo quanto a extensão interpretativa do art. 42 para o art. 55 da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, pois verifica-se que enquanto esta se refere a uma norma procedimental/formal, aquela se revela uma norma de direito material.

Portanto, entendo que o legislador intencionalmente não deu o mesmo peso para as duas normas.

Tal entendimento fica ainda mais claro, quando analisamos a Lei Nº 10.028, de 19 de outubro de 2000 (Lei de Crimes Fiscais), onde o legislador impôs severas sanções pelo descumprimento do art. 42, mas não fez o mesmo com relação ao art. 55 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Além disso, entendo que o *parquet* e o Exmo. Relator extrapolam a dúvida suscitada pelo consulente, que indagou:

Considerando a Decisão Normativa TC 001/2018, de 29 de maio de 2018 do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, será considerado descumprimento ao artigo 42 da LRF, despesa com pessoal, independente da data do empenho, desde que não tenha incremento a despesa no período vedado e que não tenha disponibilidade financeira para cobri-la ao final do exercício de 2020?

Conforme depreende-se do questionamento do consulente, em nenhum momento foi suscitada dúvidas sobre a inscrição de restos a pagar relativos a período ou exercícios anteriores, não cabendo esta Corte de Contas no bojo deste processo acrescentar tais análises.

Assim, antes que se adentre à apreciação das indagações submetidas a esta Corte de Contas pelo consulente, importa estabelecer o cenário em que se dá a análise dos referidos questionamentos. Isso porque o contexto peculiar da pandemia do Covid-19 se encontra ladeado de dúvidas acerca da aplicação e da incidência dos instrumentos normativos editados e vigentes nesse período de decretação de estado de calamidade pública, impondo-se a ponderação pontual dos aspectos que envolvem a questão.

Cumprir registrar, ainda, que à luz do ordenamento jurídico vigente no panorama em análise, resta evidenciado que o alcance da calamidade pública estabelecida por ocasião do Decreto Legislativo 06/2020, emanado do Congresso Nacional, e da Lei Complementar 173/2020, se estende a todos os entes da Federação, abarcando o estado do Espírito Santo e todos os municípios espírito-santenses, para fins de aplicação do art. 65, Lei de Responsabilidade Fiscal, e do art. 8º, da Lei Complementar 173/2020, como bem reconheceu o Parecer em Consulta desta Corte de Contas, prolatado no Processo 00017/2020-1:

[...]

1.1. Conhecer a consulta, diante do preenchimento dos requisitos de admissibilidade constantes no art. 122 da LC 621/2012, e, no mérito, respondê-la nos seguintes termos:

“O Decreto Executivo 0446-S, da Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo, não se destina ao desígnio de reconhecer a calamidade pública para fins de aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal e do art. 8º da Lei Complementar 173/2020 para os municípios espírito-santenses e o estado do Espírito Santo, tenham estes requerido ou não esse reconhecimento.

O Decreto Legislativo 06/2020 do Congresso Nacional reconheceu a calamidade pública para todo o território nacional, abarcando o estado do Espírito Santo e todos os municípios espírito-santenses, para fins do art. 65, Lei de Responsabilidade Fiscal, e do art. 8º, da Lei Complementar 173/2020.

[...]

Desta forma, com relação especificamente a dúvida do consulente, que diz respeito unicamente ao período de calamidade pública ocasionado pelo Covid-19, é fato notório que essa situação de calamidade gera anormalidades de ordem político-administrativa, que causam conjuntura de ineficácia dos atos de enfrentamento destes, por parte do Poder Público competente, e que autorizam a necessidade de atitudes mais veementes para a superação deste quadro.

Conseqüentemente, é compreensível que neste cenário haja flexibilização das exigências aos gestores públicos, afinal, conforme prescreve o art. 22 da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro – LINDB, na interpretação de normas sobre gestão pública, serão considerados os obstáculos e as dificuldades reais do gestor e as exigências das políticas públicas a seu cargo.

Neste sentido, recentemente, a Lei de Responsabilidade Fiscal incluiu o §1º, inciso II no art. 65, através da Lei Complementar nº 173, de 27 de maio de 2020, vejamos:

[...]

Art. 65. Na ocorrência de calamidade pública reconhecida pelo Congresso Nacional, no caso da União, ou pelas Assembleias Legislativas, na hipótese dos Estados e Municípios, enquanto perdurar a situação:

I - serão suspensas a contagem dos prazos e as disposições estabelecidas nos arts. 23 , 31 e 70;

II - serão dispensados o atingimento dos resultados fiscais e a limitação de empenho prevista no art. 9º.

**§ 1º Na ocorrência de calamidade pública reconhecida pelo Congresso Nacional, nos termos de decreto legislativo, em parte ou na integralidade do território nacional e enquanto perdurar a situação, além do previsto nos incisos I e II do caput:**

**II - serão dispensados os limites e afastadas as vedações e sanções previstas e decorrentes dos arts. 35, 37 e 42, bem como será dispensado o cumprimento do disposto no parágrafo único do art. 8º desta Lei Complementar, desde que os recursos arrecadados sejam destinados ao combate à calamidade pública;**

[...]

Diante do contexto, nota-se que o legislador primou por uma flexibilização parcial e temporária do art. 42, à luz da excepcionalíssima situação decorrente da calamidade pública, não restando margem para maiores interpretações, visto que a letra da lei é clara, objetiva e precisa.

Não foi outra, aliás, a posição do Ministro Alexandre de Moraes, do Supremo Tribunal Federal – STF, que decidiu, cautelarmente, na Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 6357, ajuizada pelo então Presidente da República Jair Messias Bolsonaro, por meio da Advocacia Geral da União, pelo excepcional afastamento da incidência dos artigos 14, 16, 17 e 24 da LRF no período de calamidade pública:

Ementa: REFERENDO DE MEDIDA CAUTELAR. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL (LRF). ARTS. 14, 16, 17 e 24. LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS (LDO/2020). ART. 114, CAPUT, E PARÁGRAFO 14. INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO. AFASTAMENTO DA EXIGÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE ADEQUAÇÃO E COMPENSAÇÃO ORÇAMENTÁRIAS. CRIAÇÃO E EXPANSÃO DE PROGRAMAS PÚBLICOS DESTINADOS AO ENFRENTAMENTO DA PANDEMIA CAUSADA PELA COVID-19. PROTEÇÃO DA VIDA E DA SAÚDE. CONFIRMAÇÃO DA MEDIDA CAUTELAR. PROMULGAÇÃO DA EMENDA CONSTITUCIONAL 106/2020. PERDA SUPERVENIENTE DO INTERESSE DE AGIR. EXTINÇÃO DA AÇÃO. 1. A Lei de Responsabilidade Fiscal instituiu um inovador modelo regulatório das finanças públicas, baseado em medidas gerais de transparência, de programação orçamentária, de controle e de acompanhamento da execução de despesas e de avaliação de resultados, destinadas, entre outros pontos, a incrementar a prudência na gestão fiscal e a sincronizar as decisões tomadas pelos Estados e pelos Municípios com os objetivos macroeconômicos estabelecidos nacionalmente pela União. 2. No entanto, existem situações nas quais o surgimento de condições supervenientes absolutamente imprevisíveis afetam radicalmente a possibilidade de execução do orçamento planejado. Inteligência do art. 65 da LRF. 3. O surgimento da pandemia de COVID-19 representa uma condição superveniente absolutamente imprevisível e de consequências gravíssimas, que afetará, drasticamente, a execução orçamentária anteriormente planejada. 4. O excepcional afastamento da incidência dos arts. 14, 16, 17 e 24 da LRF e 114, caput, in fine, e § 14, da LDO/2020, durante o estado de calamidade pública e para fins exclusivos de combate integral da pandemia de COVID-19, não conflita com a prudência fiscal e o equilíbrio orçamentário intertemporal consagrados pela LRF. Realização de gastos orçamentários destinados à proteção da vida, da saúde e da própria subsistência dos brasileiros afetados pela gravidade da situação vivenciada. 5. Medida cautelar referendada. 6. O art. 3º da EC

106/2020 prevê uma espécie de autorização genérica destinada a todos os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para a flexibilização das limitações legais relativas às ações governamentais que, não implicando despesas permanentes, acarretem aumento de despesa. 7. Em decorrência da promulgação da EC 106/2020, fica prejudicada a Ação Direta de Inconstitucionalidade, por perda superveniente de objeto e de interesse de agir do Autor. Precedentes.

Especificamente com relação ao art. 42 da LRF, no âmbito do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais – TCE-MG, foi formulada consulta por prefeito municipal, nos seguintes termos:

*“Qual a orientação do TCE-MG no que tange ao afastamento da vedação do art. 42 com a inclusão do inciso II ao § 1º do art. 65, ambos da LRF, por meio da Lei Complementar 173, de 2020, considerando a situação de calamidade pública reconhecida?; Qual o posicionamento do TCE-MG acerca da distribuição de benefício para fomentar a economia local, ante a situação de calamidade pública, tendo em vista a exceção à vedação eleitoral prevista no art. 73, § 10 da Lei n. 9.504, de 1997?; O TCE-MG entende que o termo combate à calamidade pública previsto no final do inciso II do § 1º do art. 65 da LRF, afastando a vedação do art. 42 da LRF, refere-se apenas às ações na área da Saúde ou abrange ações de fomento à economia?”*

Admitida a Consulta n. 1092501, o Exmo. Conselheiro Relator Cláudio Couto Terrão esclareceu que, com o advento do art. 65 da LRF, segundo o qual, no caso de calamidade pública reconhecida pelo Congresso Nacional, enquanto perdurar a situação, ficam afastadas as vedações previstas no art. 42, desde que os recursos arrecadados fossem destinados ao combate à situação de excepcionalidade.

Naquela ocasião, o Exmo. relatou alvitrou, ainda, que as medidas de combate alcançam também as inevitáveis consequências colaterais da pandemia em outras áreas, como assistência social e auxílio aos setores produtivos e de serviços, essenciais à sustentação da economia nacional, concluindo da seguinte maneira:

[...]

1) estando decretada situação de calamidade pública no âmbito dos municípios, reconhecida pelo Congresso Nacional, fica afastada a vedação do art. 42 da Lei Complementar n. 101/00, desde que as despesas sejam destinadas ao combate ao mencionado estado de calamidade, exclusivamente enquanto perdurar a situação excepcional;

2) o excepcional afastamento das limitações do art. 42 da Lei Complementar n. 101/00, previsto no novo art. 65, § 1º, II, da mesma lei, pode ser aplicado para a adoção de ações de fomento à economia local, desde que haja regular justificativa, em que esteja demonstrada a relação dessa atuação com a mitigação dos efeitos econômicos, sociais e financeiros advindos da pandemia decorrente do coronavírus;

[...]

Não obstante, cumpre ressaltar o art. 8º da Lei 173/2020, que incluiu, ainda, as seguintes proibições aos gestores no período de calamidade pública decorrente do Covid-19:

[...]

Art. 8º Na hipótese de que trata o art. 65 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios afetados pela calamidade pública decorrente da pandemia da Covid-19 ficam proibidos, até 31 de dezembro de 2021, de:

I - conceder, a qualquer título, vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a membros de Poder ou de órgão, servidores e empregados públicos e militares, exceto quando derivado de sentença judicial transitada em julgado ou de determinação legal anterior à calamidade pública;

II - criar cargo, emprego ou função que implique aumento de despesa;

III - alterar estrutura de carreira que implique aumento de despesa;

IV - admitir ou contratar pessoal, a qualquer título, ressalvadas as reposições de cargos de chefia, de direção e de assessoramento que não acarretem aumento de despesa, as reposições decorrentes de vacâncias de cargos efetivos ou vitalícios, as contratações temporárias de que trata o inciso IX do caput do art. 37 da Constituição Federal, as contratações de temporários para prestação de serviço militar e as contratações de alunos de órgãos de formação de militares;

V - realizar concurso público, exceto para as reposições de vacâncias previstas no inciso IV;

VI - criar ou majorar auxílios, vantagens, bônus, abonos, verbas de representação ou benefícios de qualquer natureza, inclusive os de cunho indenizatório, em favor de membros de Poder, do Ministério Público ou da Defensoria Pública e de servidores e empregados públicos e militares, ou ainda de seus dependentes, exceto quando derivado de sentença judicial transitada em julgado ou de determinação legal anterior à calamidade;

VII - criar despesa obrigatória de caráter continuado, ressalvado o disposto nos §§ 1º e 2º;

VIII - adotar medida que implique reajuste de despesa obrigatória acima da variação da inflação medida pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), observada a preservação do poder aquisitivo referida no inciso IV do caput do art. 7º da Constituição Federal;

IX - contar esse tempo como de período aquisitivo necessário exclusivamente para a concessão de anuênios, triênios, quinquênios, licenças-prêmio e demais mecanismos equivalentes que aumentem a despesa com pessoal em decorrência da aquisição de determinado tempo de serviço, sem qualquer prejuízo para o tempo de efetivo exercício, aposentadoria, e quaisquer outros fins.

§ 1º O disposto nos incisos II, IV, VII e VIII do **caput** deste artigo não se aplica a medidas de combate à calamidade pública referida no caput cuja vigência e efeitos não ultrapassem a sua duração.

§ 2º O disposto no inciso VII do **caput** não se aplica em caso de prévia compensação mediante aumento de receita ou redução de despesa, observado que:

I - em se tratando de despesa obrigatória de caráter continuado, assim compreendida aquela que fixe para o ente a obrigação legal de sua execução por período superior a 2 (dois) exercícios, as medidas de compensação deverão ser permanentes; e

II - não implementada a prévia compensação, a lei ou o ato será ineficaz enquanto não regularizado o vício, sem prejuízo de eventual ação direta de inconstitucionalidade.

§ 3º A lei de diretrizes orçamentárias e a lei orçamentária anual poderão conter dispositivos e autorizações que versem sobre as vedações previstas neste artigo, desde que seus efeitos somente sejam implementados após o fim do prazo fixado, sendo vedada qualquer cláusula de retroatividade.

§ 4º O disposto neste artigo não se aplica ao direito de opção assegurado na Lei nº 13.681, de 18 de junho de 2018, bem como aos respectivos atos de transposição e de enquadramento.

§ 5º O disposto no inciso VI do **caput** deste artigo não se aplica aos profissionais de saúde e de assistência social, desde que relacionado a medidas de combate à calamidade pública referida no caput cuja vigência e efeitos não ultrapassem a sua duração.

[...]

É nítido que ao mesmo tempo que o legislador flexibilizou algumas das exigências legais dos gestores públicas em decorrência da calamidade pública, também foram lhes impostas restrições de modo a preservar a responsabilidade fiscal dos entes públicos. Assim, é interessante observar que o fato de a Administração estar diante de um cenário extraordinário, não afasta o dever de garantir recursos necessários para custear suas despesas efetivadas.

Por todo o exposto, é considerado descumprimento ao art. 42 da LRF, deixar sem suficiente disponibilidade de caixa, a despesa com pessoal realizada com agentes públicos que já fazia parte do quadro da Administração antes da ocorrência da calamidade pública, devendo ser computada para fins de apuração do art. 42 da LRF a contratação ou admissão desses, realizada posteriormente e que não atuem no combate à calamidade pública.

E ainda, não deverá ser considerado na apuração do art. 42, de modo a não necessitar de disponibilidade de caixa, a despesa com pessoal que atua no combate à calamidade pública decorrente da pandemia do Covid-19, relativa à contratação ou admissão de novos profissionais, bem como o pagamento de horas extras ou outros gastos maiores dos profissionais que já compunham o quadro de pessoal,

permanecendo inalterado qualquer critério previsto na Decisão Normativa TC 001/2018.

### **III PROPOSTA DE DELIBERAÇÃO**

Por todo o exposto, divirjo do entendimento da área técnica, do Ministério Público Especial de Contas e do Exmo. Conselheiro Relator, e VOTO no sentido de que o Colegiado aprove a seguinte proposta de deliberação:

VISTOS, relatados e discutidos estes autos, ACORDAM os conselheiros do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, reunidos em sessão plenária, ante as razões expostas no item II do presente voto, em:

III.1 **CONHECER** da presente Consulta;

III.2 **NO MÉRITO**, responder a Consulta nos seguintes termos:

É considerado descumprimento ao art. 42 da LRF, deixar sem suficiente disponibilidade de caixa, a despesa com pessoal realizada com agentes públicos que já fazia parte do quadro da Administração antes da ocorrência da calamidade pública, devendo ser computada para fins de apuração do art. 42 da LRF a contratação ou admissão desses, realizada posteriormente e que não atuarem no combate à calamidade pública.

Desta forma, não deverá ser considerado na apuração do art. 42, de modo a não necessitar de disponibilidade de caixa, a despesa com pessoal que atua no combate à calamidade pública decorrente da pandemia do Covid-19, relativa à contratação ou admissão de novos profissionais, bem como o pagamento de horas extras ou outros gastos maiores dos profissionais que já compunham o quadro de pessoal, permanecendo inalterado qualquer critério previsto na Decisão Normativa TC 001/2018.

**Rodrigo Flávio Freire Farias Chamoun**

Conselheiro Presidente

## VOTO COMPLEMENTAR DO RELATOR

### O EXMO. SR. CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO:

#### 1 RELATÓRIO

Tratam os autos de consulta formulada a este Tribunal de Contas pelo Sr. João Paganini – Prefeito Municipal de Iconha, solicitando resposta para a seguinte indagação:

Considerando a Decisão Normativa TC 001/2018, de 29 de maio de 2018 do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, será considerado descumprimento ao artigo 42 da LRF, despesa com pessoal, independente da data do empenho, desde que não tenha incremento a despesa no período vedado e que não tenha disponibilidade financeira para cobri-la ao final do exercício de 2020?

O Núcleo de Jurisprudência e Súmula, por meio do **Estudo Técnico de Jurisprudência ETJURISP 41/2020** (doc.04), informou *“a inexistência de deliberação deste Tribunal sobre o tema objeto da consulta, considerando-se tratar de contextualização do questionamento frente às consequências da Lei Complementar Federal nº 173/2020, que estabelece o Programa Federativo de Enfrentamento ao Coronavírus SARS-Cov-2 (Covid19).”*

Na sequência os autos foram encaminhados ao Núcleo de Controle Externo de Recursos e Consultas para análise, e foi apresentada a **Instrução Técnica de Consulta 06/2021** (doc. 05) com a seguinte conclusão:

#### IV – CONCLUSÃO

**IV.1** - Por todo o exposto, opina-se por responder à consulta nos seguintes termos:

É considerado descumprimento ao artigo 42, LRF, deixar sem suficiente disponibilidade de caixa despesas com pessoal, independentemente da data do empenho ou mesmo de não ter sido empenhada, *i)* que já fazia parte dos quadros de pessoal da Administração, independentemente da data de ingresso no órgão ou entidade, e *ii)* que, embora contratado ou admitido posteriormente, não atua no combate à calamidade pública decorrente da pandemia do Sars-Cov-2. Esse entendimento terá aplicabilidade a partir

de 2024, para os mandatários que iniciam sua gestão em 2021, e em 2026, para os que iniciarão sua gestão posteriormente.

Não é considerada na apuração do art. 42, LRF, de modo a não necessitar de disponibilidade de caixa a despesa do pessoal que atua no combate à calamidade pública decorrente da pandemia do Sars-Cov-2, relativa a contratação ou admissão de novos profissionais, bem como o pagamento de horas extras ou outros gastos maiores dos profissionais que já compunham o quadro de pessoal.

O **Ministério Público de Contas**, em manifestação da lavra do Procurador Heron Carlos Gomes de Oliveira, conforme **Parecer 4337/2022** (doc. 09), **divergindo em parte do posicionamento técnico**, apresenta conclusão nos seguintes termos:

### 3 CONCLUSÃO

**CONSIDERANDO** que o gestor é proibido de inscrever em **restos a pagar** a obrigação de despesa contraída sem disponibilidade de caixa, durante todo o mandato, onerando receitas de exercícios futuros com despesas de exercícios passados, nos termos do **art. 55, III, b, 3, LRF**, e não apenas nos dois últimos quadrimestres do mandato, como sugere a leitura isolada do art. 42, LRF;

**CONSIDERANDO** que tal proibição é do amplo conhecimento dos agentes envolvidos com a gestão dos dinheiros públicos, quer pela disseminação doutrinária, quer pela ordenação constante, **há mais de 10 (dez) anos**, na seção do **Manual de Demonstrativos Fiscais** que disciplina as informações sobre **restos a pagar** no **Relatório de Gestão Fiscal**, não constituindo interpretação nova e, conseqüentemente, **não dando lugar à modulação de efeitos ou instituição de regime de transição**;

**CONSIDERANDO** que o art. 65, § 1º, II, LRF, suspendeu a eficácia dessa proibição em relação às despesas contraídas para o enfrentamento da Covid-19, enquanto durar o Estado de Calamidade;

O **Ministério Público de Contas** requer:

- 3.1** A instauração de **INCIDENTE DE PREJULGADO** para se definir (i) que o art. 55, III, b, 3, LRF, abrange o art. 42, LRF, e torna proibido, durante todo o mandato, inscrever obrigação de despesa em restos a pagar, sem disponibilidade de caixa.

Quanto ao objeto da Consulta, especificamente, o **Ministério Público de Contas** manifesta-se por respondê-la, por intermédio deste Parecer, nos seguintes termos:

- 3.2** É considerado descumprimento do **art. 55, III, b, 3, LRF**, (i) a prática, em qualquer ano do mandato, de deixar despesa, seja qual for a natureza, sem suficiente disponibilidade de caixa proveniente do exercício em que contraída, inclusive no contexto do estado de calamidade reconhecido em razão da Pandemia do Novo Coronavírus (Sars-Cov-2), (ii)

a despesa com pessoal (ii.1) que atua no combate à Covid-19, mas que já fazia parte dos quadros de pessoal da Administração, independentemente da data do ingresso no órgão ou entidade, e (ii.2) que, contratado ou admitido posteriormente, não atua no combate à Covid-19. As condutas referidas neste parágrafo violam o **art. 42, LRF**, se forem praticadas nos dois últimos quadrimestres do mandato, exatamente como indicado na Proposta de Encaminhamento que ultima a **Instrução Técnica de Consulta 00006/2021-1**.

- 3.3** Por força do que prescreve o art. 65, § 1º, II, LRF, não é considerada na apuração do art. 42, LRF, nos dois últimos quadrimestres do mandato, nem na do art. 55, III, b, 3, LRF, em todo o restante do mandato, e podem ficar sem disponibilidade de caixa proveniente do exercício em que contraída: (i) a despesa do pessoal que atua no combate à calamidade pública decorrente da Pandemia do Novo Coronavírus (Sars-Cov-2), relativa à contratação ou admissão de novos profissionais; (ii) a despesa do pessoal que atua no combate à calamidade pública decorrente da Pandemia do Novo Coronavírus (Sars-Cov-2), relativa ao pagamento de horas extras ou outros gastos maiores dos profissionais que já compunham o quadro de pessoal, independentemente da data do ingresso no órgão ou entidade; (iii) a despesa de outra natureza diretamente relacionada ao combate à calamidade pública decorrente da Pandemia do Novo Coronavírus (Sars-Cov-2).

Ato contínuo, elaborei o **Voto 5826/2022** (doc. 11), **ratificando em parte** o entendimento técnico exarado na Instrução Técnica de Consulta 06/2021 e também em parte no Parecer 4337/2022 do Ministério Público de Contas, tomando como razão de decidir fundamentos expostos pela área técnica e pelo Ministério Público, para em seguida apresentar meu posicionamento, concluindo nos seguintes termos:

É considerado descumprimento do **art. 55, III, b, 3, LRF**, (i) a prática, em qualquer ano do mandato, de deixar despesa, seja qual for a natureza, sem suficiente disponibilidade de caixa proveniente do exercício em que contraída, inclusive no contexto do estado de calamidade reconhecido em razão da Pandemia do Novo Coronavírus (Sars-Cov-2), (ii) a despesa com pessoal (ii.1) que atua no combate à Covid-19, mas que já fazia parte dos quadros de pessoal da Administração, independentemente da data do ingresso no órgão ou entidade, e (ii.2) que, contratado ou admitido posteriormente, não atua no combate à Covid-19. As condutas referidas neste parágrafo violam o **art. 42, LRF**, se forem praticadas nos dois últimos quadrimestres do mandato.

Por força do que prescreve o art. 65, § 1º, II, LRF, não é considerada na apuração do art. 42, LRF, nos dois últimos quadrimestres do mandato, nem na do art. 55, III, b, 3, LRF, em todo o restante do mandato, e podem ficar sem disponibilidade de caixa proveniente do exercício em que contraída: (i) a despesa do pessoal que atua no combate à calamidade pública decorrente da Pandemia do Novo Coronavírus (Sars-Cov-2), relativa

à contratação ou admissão de novos profissionais; (ii) a despesa do pessoal que atua no combate à calamidade pública decorrente da Pandemia do Novo Coronavírus (Sars-Cov-2), relativa ao pagamento de horas extras ou outros gastos maiores dos profissionais que já compunham o quadro de pessoal, independentemente da data do ingresso no órgão ou entidade; (iii) a despesa de outra natureza diretamente relacionada ao combate à calamidade pública decorrente da Pandemia do Novo Coronavírus (Sars-Cov-2).

Por sua vez, o Conselheiro Rodrigo Chamoun elaborou o **Voto Vista 11/2023, discordando em parte** do Voto 5826/2022, concluindo nos seguintes termos:

É considerado descumprimento ao art. 42 da LRF, deixar sem suficiente disponibilidade de caixa, a despesa com pessoal realizada com agentes públicos que já fazia parte do quadro da Administração antes da ocorrência da calamidade pública, devendo ser computada para fins de apuração do art. 42 da LRF a contratação ou admissão desses, realizada posteriormente e que não atuem no combate à calamidade pública.

Desta forma, não deverá ser considerado na apuração do art. 42, de modo a não necessitar de disponibilidade de caixa, a despesa com pessoal que atua no combate à calamidade pública decorrente da pandemia do Covid-19, relativa à contratação ou admissão de novos profissionais, bem como o pagamento de horas extras ou outros gastos maiores dos profissionais que já compunham o quadro de pessoal, permanecendo inalterado qualquer critério previsto na Decisão Normativa TC 001/2018.

A fim de melhor esclarecer meu entendimento sobre o tema apresentado na Consulta, solicitei o encaminhamento dos autos a este Gabinete para elaboração de Voto Complementar.

**É o relatório.**

## **2 FUNDAMENTAÇÃO**

O Conselheiro Rodrigo Chamoun, no Voto Vista 11/2023, apresentou divergência quanto *“a extensão interpretativa do art. 42 para o art. 55 da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, pois verifica-se que enquanto esta se refere a uma norma procedimental/formal, aquela se revela uma norma de direito material. Portanto, entendo que o legislador intencionalmente não deu o mesmo peso para as duas normas.*

*Tal entendimento fica ainda mais claro, quando analisamos a Lei Nº 10.028, de 19 de outubro de 2000 (Lei de Crimes Fiscais), onde o legislador impôs severas*

*sanções pelo descumprimento do art. 42, mas não fez o mesmo com relação ao art. 55 da Lei de Responsabilidade Fiscal.”*

Peço vênia para discordar do entendimento do Conselheiro Rodrigo Chamoun, reafirmando o posicionamento por mim apresentado no Voto 5826/2022.

Da leitura dos dispositivos em comento e da análise dos institutos e mecanismos previstos da Lei de Responsabilidade Fiscal, com o objetivo precípua de resguardar o bem comum a partir do gerenciamento dos gastos públicos, é cediça a conclusão de tratar-se o art. 55, III, b de norma de caráter genérico, enquanto o art. 42 apresenta situação específica.

O art. 55, III, b encontra-se no capítulo referente a Transparência, Controle e Fiscalização, na seção referente ao Relatório de Gestão Fiscal, onde está determinada a necessidade de apresentação, durante todo o mandato do titular do Poder ou órgão, no último quadrimestre de cada exercício, do demonstrativo das despesas inscritas em restos a pagar, com claro indicativo de que tais despesas necessitam de disponibilidade de caixa, a fim de não onerar receita de exercício futuro com despesa de exercício passado:

Art. 55. O relatório conterà:

(...)

III - demonstrativos, no último quadrimestre:

(...)

b) da inscrição em Restos a Pagar, das despesas:

1) liquidadas;

2) empenhadas e não liquidadas, inscritas por atenderem a uma das condições do inciso II do art. 41;

3) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa;

4) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados; (grifou-se)

Por sua vez, o art. 42 encontra-se no capítulo referente a Dívida e Endividamento, na seção destinada aos restos a pagar, apresentando regramento específico ao titular do Poder ou órgão, em seu último ano de mandato, com a finalidade de resguardar receita de futura, a fim de que o novo gestor não necessite arcar com

despesa contraída em mantado anterior, situação que compromete negativamente atuação da nova gestão:

Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito. (Vide Lei Complementar nº 178, de 2021) (Vigência)

Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício. (grifou-se)

Importante esclarecer que o Ministério Público de Contas ressaltou em seu Parecer 4337/2022, que **Manual de Demonstrativos Fiscais**, elaborado pela **Secretaria do Tesouro Nacional**, aplicável à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, estabelece que o art. 42 da LRF deve ser observado durante todo o mandato, e o faz a mais de 10 (dez) anos, conforme se segue:

Com efeito, em sua 11ª edição, válido a partir do **exercício 2021**, o *Anexo 5 – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar*, o **Manual de Demonstrativos Fiscais é inequívoco no sentido de que o teor do art. 42, LRF, deve ser observado durante todo o mandato**. Veja-se:

O Demonstrativo visa a dar transparência ao montante disponível para fins da inscrição em Restos a Pagar de despesas não liquidadas, pelo confronto da coluna dos RP empenhados e não liquidados do exercício com a disponibilidade de caixa líquida, segregados por vinculação, em cumprimento ao disposto no art. 55, inciso III, alíneas “a” e “b”. O limite de inscrição em restos a pagar não processados, em cada exercício, é a disponibilidade de caixa líquida por vinculação de recursos. A disponibilidade de caixa líquida para cada um dos recursos vinculados permite que se avalie a inscrição em RP não processados também de forma individualizada.

Na verificação da possibilidade de inscrição em restos a pagar não processados, da disponibilidade de caixa bruta devem ser deduzidas as despesas inscritas em restos a pagar processados, as despesas inscritas em restos a pagar não processados em exercícios anteriores e as demais obrigações de despesa que não tenham passado pela execução orçamentária. Caso não haja suficiente disponibilidade de caixa para quitar todas essas obrigações, o limite de inscrição em restos a pagar já não estará sendo observado. Além da demonstração do cálculo da disponibilidade de caixa para cada uma das vinculações existentes, deverá ser apresentada também a disponibilidade de caixa para os recursos não vinculados. Assim, esse demonstrativo apresenta o cálculo da disponibilidade de caixa e demonstra se o ente possui liquidez para arcar com seus compromissos financeiros.

Ressalta-se que o limite de inscrição em restos a pagar citado no art. 25, §1º, inciso IV, alínea “c” da LRF, está relacionado ao disposto no art. 1º, §1º da mesma lei, que estabelece como pressuposto da responsabilidade na gestão fiscal a ação planejada, a transparência, o cumprimento das metas e a obediência aos limites, e também ao disposto no art. 9º, também da LRF, que estabelece a necessidade de limitação de empenho e movimentação financeira caso seja verificado ao final de cada bimestre que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas fiscais. Dessa forma, a verificação da existência de disponibilidade de caixa para a inscrição em restos a pagar deve acontecer em todos os exercícios.

Observa-se então, como regra geral, que as despesas devem ser executadas e pagas no exercício financeiro e, extraordinariamente, podem ser deixadas obrigações a serem cumpridas no exercício seguinte, por meio da inscrição em restos a pagar, com a suficiente disponibilidade de caixa. Assim, o controle da disponibilidade de caixa e da geração de obrigações deve ocorrer simultaneamente à execução financeira da despesa em todos os exercícios.

Esse demonstrativo possibilita também a verificação do cumprimento do art. 42 da LRF, de forma que no último ano de mandato da gestão administrativo-financeira de cada órgão referido no art. 20 da mesma lei haja suficiente disponibilidade de caixa para cobrir as obrigações de despesa contraídas. Essa verificação se dá pelo confronto das obrigações contraídas com a disponibilidade de caixa existente.

Apesar de a restrição estabelecida no art. 42 se limitar aos dois últimos quadrimestres do respectivo mandato, a LRF estabelece que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, o que impõe que ajustes devam ser observados no decorrer de todo o mandato, de forma que as receitas não sejam superestimadas, nem haja acúmulo excessivo de passivos financeiros (Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:33576](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:33576). Acesso em: 8 dez. 2021. págs. 605-607).

**A exigência é reiterada há pelo menos 10 (dez) anos, como se vê das edições anteriores do Manual de Demonstrativos Fiscais:**

Na 4ª ed., válido para o exercício financeiro de 2011: **“Apesar de a restrição estabelecida no art. 42 limitar-se aos dois últimos quadrimestres do respectivo mandato, a LRF estabelece que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, o que impõe que ajustes devam ser observados no decorrer de todo o mandato, de forma que as receitas não sejam superestimadas, nem haja acúmulo excessivo de passivos financeiros.** Como regra geral, as despesas devem ser executadas e pagas no exercício financeiro e, extraordinariamente, podem ser deixadas obrigações a serem cumpridas no exercício seguinte com a suficiente disponibilidade de caixa. Assim, o controle da contração de obrigações deve ocorrer simultaneamente à execução financeira da despesa em todos os exercícios e não somente no último ano de mandato” (Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:28658](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:28658). Acesso em 8 dez. 2021, p. 195).

Na 5ª ed., válido para o exercício financeiro de 2013: **“Apesar de a restrição estabelecida no art. 42 limitar-se aos dois últimos quadrimestres**

do respectivo mandato, a LRF estabelece que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, o que impõe que ajustes devam ser observados no decorrer de todo o mandato, de forma que as receitas não sejam superestimadas, nem haja acúmulo excessivo de passivos financeiros. Como regra geral, as despesas devem ser executadas e pagas no exercício financeiro e, extraordinariamente, podem ser deixadas obrigações a serem cumpridas no exercício seguinte com a suficiente disponibilidade de caixa. Assim, **o controle da contração de obrigações deve ocorrer simultaneamente à execução financeira da despesa em todos os exercícios e não somente no último ano de mandato**” (Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:28657](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:28657). Acesso em 8 dez. 2021, p. 255).

Na 6ª ed., válido para o exercício financeiro de 2015: “**Apesar de a restrição estabelecida no art. 42** limitar-se aos dois últimos quadrimestres do respectivo mandato, a LRF estabelece que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, o que impõe que ajustes devam ser observados no decorrer de todo o mandato, de forma que as receitas não sejam superestimadas, nem haja acúmulo excessivo de passivos financeiros. Como regra geral, as despesas devem ser executadas e pagas no exercício financeiro e, extraordinariamente, podem ser deixadas obrigações a serem cumpridas no exercício seguinte com a suficiente disponibilidade de caixa. Assim, **o controle da contração de obrigações deve ocorrer simultaneamente à execução financeira da despesa em todos os exercícios e não somente no último ano de mandato**” (Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:28656](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:28656) , Acesso em 8 dez. 2021, p. 246).

Na 7ª ed., válido para o exercício financeiro de 2017: “**Apesar de a restrição estabelecida no art. 42** se limitar aos dois últimos quadrimestres do respectivo mandato, a LRF estabelece que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, **o que impõe que ajustes devam ser observados no decorrer de todo o mandato**, de forma que as receitas não sejam superestimadas, nem haja acúmulo excessivo de passivos financeiros” (Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:28655](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:28655). Acesso em 8 dez. 2021, p. 605).

Na 8ª ed., válido a partir do exercício financeiro de 2018: “**Apesar de a restrição estabelecida no art. 42** se limitar aos dois últimos quadrimestres do respectivo mandato, a LRF estabelece que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, **o que impõe que ajustes devam ser observados no decorrer de todo o mandato**, de forma que as receitas não sejam superestimadas, nem haja acúmulo excessivo de passivos financeiros.” (Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:28654](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:28654). Acesso em 8 dez. 2021, p. 613).

Na 9ª ed., válido a partir do exercício financeiro de 2019: “**Apesar de a restrição estabelecida no art. 42** se limitar aos dois últimos quadrimestres do respectivo mandato, **a LRF estabelece que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, o que impõe que ajustes devam ser observados no decorrer de todo o mandato**, de forma que as receitas não sejam superestimadas, nem haja acúmulo excessivo de passivos financeiros.” (Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:32\\_236](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:32_236). Acesso em 8 dez. 2021, págs. 604-605).

Na 10ª ed., válido a partir do exercício financeiro de 2018: “**Apesar de a restrição estabelecida no art. 42** se limitar aos dois últimos quadrimestres do respectivo mandato, **a LRF estabelece que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, o que impõe que ajustes devam ser observados no decorrer de todo o mandato**, de forma que as receitas não sejam superestimadas, nem haja acúmulo excessivo de passivos financeiros” (Disponível em: <http://www.contabilidade.ro.gov.br/data/uploads/2020/01/MDF-10%C2%AA-edi%C3%A7%C3%A3o-Vers%C3%A3o-2-23.09.2019-com-capa.pdf>. Acesso em 8 dez. 2021, págs. 632-633).

E consta na última edição, a 12ª, válida a partir do exercício financeiro de 2022:

Válido a partir do exercício financeiro de 2022: “**Esse demonstrativo possibilita também a verificação do cumprimento do art. 42 da LRF**, de forma que no último ano de mandato da gestão administrativo-financeira de cada órgão referido no art. 20 da mesma lei haja suficiente disponibilidade de caixa para cobrir as obrigações de despesa contraídas. Essa verificação se dá pelo confronto das obrigações contraídas com a disponibilidade de caixa existente.

**Apesar de a restrição estabelecida no art. 42** se limitar aos dois últimos quadrimestres do respectivo mandato, **a LRF estabelece que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, o que impõe que ajustes devam ser observados no decorrer de todo o mandato**, de forma que as receitas não sejam superestimadas, nem haja acúmulo excessivo de passivos financeiros (Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:40\\_050](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:40_050), Acesso em 8 dez. 2021, págs. 622-623).

Quanto ao fato de o legislador ter previsto na Lei 10.028/2000 sanções penais pelo descumprimento do art. 42, sem mencionar o art. 55, tipificado penalmente a conduta do gestor desidioso ao final do mandato, em nada altera o entendimento de se tratarem, respectivamente, de regra específica e geral sobre o mesmo tema: necessidade de disponibilidade de caixa para pagamento de despesas contraídas no exercício em análise.

O direito penal neste caso, cumprindo seu papel de tutelar os bens jurídicos mais importantes e valiosos para a sociedade, entendeu necessário tipificar a conduta do gestor que deixa despesa para seu sucessor sem suficiente disponibilidade de caixa, comprometendo o regular exercício do mandato subsequente.

Entendeu o legislador penal ser mais grave, e, portanto, merecedor de tratamento pelo direito penal, o fato de se ordenar ou autorizar despesa, nos dois últimos quadrimestres do último ano do mandato ou legislatura, que não possa ser paga no mesmo exercício financeiro ou, caso reste parcela a ser paga no exercício seguinte, que não tenha suficiente de disponibilidade de caixa. Por esta razão a Lei 10.028/2000, ao tratar dos Crimes contra as Finanças Públicas, acresceu ao Código Penal o art. 359-C:

"Art. 359-C. Ordenar ou autorizar a assunção de obrigação, nos dois últimos quadrimestres do último ano do mandato ou legislatura, cuja despesa não possa ser paga no mesmo exercício financeiro ou, caso reste parcela a ser paga no exercício seguinte, que não tenha contrapartida suficiente de disponibilidade de caixa." (AC)

"Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos." (AC)

Entendeu ainda o Conselheiro Rodrigo Chamoun em seu Voto Vista, que o Ministério Público e o Voto do Relator extrapolaram a dúvida suscitada pelo consulente, que apresentou questionamento nos seguintes termos:

Considerando a Decisão Normativa TC 001/2018, de 29 de maio de 2018 do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, será considerado descumprimento ao artigo 42 da LRF, despesa com pessoal, independente da data do empenho, desde que não tenha incremento a despesa no período vedado e que não tenha disponibilidade financeira para cobri-la ao final do exercício de 2020?

Segundo o Voto Vista, *“conforme depreende-se do questionamento do consulente, em nenhum momento foi suscitada dúvidas sobre a inscrição de restos a pagar relativos a período ou exercícios anteriores, não cabendo esta Corte de Contas no bojo deste processo acrescentar tais análises.”*

Quanto a questões não indagadas explicitamente pelo consulente, o Plenário desta Corte de Contas, no Parecer em Consulta 18/2022, já apresentou posicionamento

no sentido de ser possível, em resposta à Consulta, adentrar em pontos não questionados de forma direta, a fim de melhor sanar a dúvida suscitada:

*“(…) No entanto, aduziu o Recorrente, que apesar dos Conselheiros desta Corte terem verificado, corretamente, que os valores gastos com contratos de terceirização de mão de obra os quais se referam à substituição de servidores e empregados públicos, quitadas com recursos do próprio município, devam ser contabilizadas como despesas com pessoal, nos termos do artigo 18, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, infringiram, segundo ele, o Princípio da Congruência, aplicável aos processos deste Tribunal, de forma subsidiária, tendo em vista que a questão atinente à classificação da despesa orçamentária em comento não foi objeto da consulta proposta.*

*Para tanto, o Recorrente fez referência ao artigo 141, do Código de Processo Civil, que dispõe que o juiz decidirá a lide nos limites em que for proposta, sendo defeso a este conhecer de questões a cujo respeito à lei exige a iniciativa da parte.*

*De acordo com o Recorrente, a decisão ora impugnada possui vício de excesso, pois foi além do pedido realizado pelo Consulente, já que em nenhum momento foi solicitada manifestação sobre a natureza orçamentária da contratação de mão de obra terceirizada no campo da saúde, até porque, segundo ele, a matéria já se encontra disciplinada e pacificada no âmbito das Cortes de Contas.*

*Sobre o item, verifica-se que o Recorrente suscitou em suas razões recursais uma nulidade, sob o argumento de que **esta Corte de Contas, ao responder a presente consulta, tratou de questões que não foram indagadas, o que, segundo ele, torna a decisão ultra petita.***

*Em que pesem os argumentos do Recorrente, em relação aos processos de consulta, especificamente, os mesmos não se adequam. O artigo 122, da Lei Orgânica desta Corte, Lei Complementar nº 621/2012, dispõe que o Plenário decidirá sobre as dúvidas suscitadas em relação a dispositivos legais e regulamentares, deixando, porém, uma margem de liberdade para esta Corte saná-las de modo que melhor entenda ser esclarecedor ao Consulente.*

***Em processos de consulta não se pode falar em lide, pedido ou causa de pedir, mas, tão somente, em dúvidas a respeito de normas e regulamentos, em matérias de competência desta Corte, podendo o Tribunal optar, como ocorreu no presente caso, que para melhor saná-las faz-se necessário adentrar em pontos não questionados diretamente pelo Consulente, mas***

**pertinentes, já que têm o condão de influenciarem em suas respostas.**

*Neste sentido, opina-se pelo não acolhimento das razões recursais referentes ao presente item, para o fim de manter o item "2.3", na decisão ora recorrida.*  
(grifou-se)

Por todo o exposto, reitero os fundamentos apresentados no Voto 5826/2022.

Desta forma, obedecidos todos os trâmites processuais e legais, divergindo do entendimento exarado no Voto Vista 11/2023 pelo Conselheiro Rodrigo Chamoun, **VOTO** no sentido de que o Colegiado aprove a seguinte deliberação que submeto à sua consideração, em consonância com o Voto 5826/2022.

VISTOS, relatados e discutidos estes autos, ACORDAM os Conselheiros do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, reunidos em sessão colegiada, ante as razões expostas pelo relator, em:

**1 CONHECER** da presente Consulta nos termos

**2 NO MÉRITO**, responder à Consulta nos seguintes termos:

É considerado descumprimento do **art. 55, III, b, 3, LRF**, (i) a prática, em qualquer ano do mandato, de deixar despesa, seja qual for a natureza, sem suficiente disponibilidade de caixa proveniente do exercício em que contraída, inclusive no contexto do estado de calamidade reconhecido em razão da Pandemia do Novo Coronavírus (Sars-Cov-2), (ii) a despesa com pessoal (**ii.1**) que atua no combate à Covid-19, mas que já fazia parte dos quadros de pessoal da Administração, independentemente da data do ingresso no órgão ou entidade, e (**ii.2**) que, contratado ou admitido posteriormente, não atua no combate à Covid-19. As condutas referidas neste parágrafo **violam o art. 42, LRF**, se forem praticadas nos dois últimos quadrimestres do mandato.

**SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO**

Relator

**1. PARECER EM CONSULTA TC-0005/2023-3**

**VISTOS**, relatados e discutidos estes autos, **RESOLVEM** os Conselheiros do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, reunidos em sessão do Plenário, ante as razões expostas:

**1.1. CONHECER** da presente Consulta;

**1.2. NO MÉRITO**, responder a Consulta nos seguintes termos:

É considerado descumprimento ao art. 42 da LRF, deixar sem suficiente disponibilidade de caixa, a despesa com pessoal realizada com agentes públicos que já fazia parte do quadro da Administração antes da ocorrência da calamidade pública, devendo ser computada para fins de apuração do art. 42 da LRF a contratação ou admissão desses, realizada posteriormente e que não atuem no combate à calamidade pública.

Desta forma, não deverá ser considerado na apuração do art. 42, de modo a não necessitar de disponibilidade de caixa, a despesa com pessoal que atua no combate à calamidade pública decorrente da pandemia do Covid-19, relativa à contratação ou admissão de novos profissionais, bem como o pagamento de horas extras ou outros gastos maiores dos profissionais que já compunham o quadro de pessoal, permanecendo inalterado qualquer critério previsto na Decisão Normativa TC 001/2018.

**2.** Por maioria, nos termos do voto-vista do conselheiro presidente Rodrigo Flávio Freire Farias Chamoun, vencido o então relator, conselheiro Sebastião Carlos Ranna de Macedo, que votou, nos termos do art. 86, § 2º, do RITCEES, por responder a consulta nos termos de seu voto.

**3.** Data da Sessão: 02/03/2023 - 7ª Sessão Ordinária do Plenário.

**4.** Especificação do quórum:

**4.1.** Conselheiros: Rodrigo Flávio Freire Farias Chamoun (presidente), Sérgio Aboudib Ferreira Pinto, Domingos Augusto Taufner Sérgio Manoel Nader Borges, Rodrigo Coelho do Carmo e Luiz Carlos Ciciliotti da Cunha.

**4.2.** Conselheira substituta: Márcia Jaccoud Freitas (em substituição/ relatora nos termos do art 86, § 4º do RITCEES)

CONSELHEIRO RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN

**Presidente**

CONSELHEIRO SUBSTITUTA MÁRCIA JACCOUD FREITAS

**Em substituição/ Relatora nos termos do art. 86, § 4º do RITCEES**

CONSELHEIRO SÉRGIO ABOUDIB FERREIRA PINTO

CONSELHEIRO DOMINGOS AUGUSTO TAUFNER

CONSELHEIRO SÉRGIO MANOEL NADER BORGES

CONSELHEIRO RODRIGO COELHO DO CARMO

CONSELHEIRO LUIZ CARLOS CICILIOTTI DA CUNHA

Fui presente:

PROCURADOR DE CONTAS LUIS HENRIQUE ANASTÁCIO DA SILVA

**Procurador-geral**

ODILSON SOUZA BARBOSA JUNIOR

**Secretário-geral das Sessões**