

BOLETIM

Referências valiosas para você desenvolver o seu trabalho

ISSN 2237-4515



CEPGE

CENTRO DE ESTUDOS DA PROCURADORIA
GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO

JULHO/AGOSTO 2012

BOLETIM

Referências valiosas para você desenvolver o seu trabalho



CEPGE

CENTRO DE ESTUDOS DA PROCURADORIA
GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO

*Expediente**Editorial*

Editorial	3
-----------------	---

Cursos e Eventos

Cursos do Centro de Estudos	9
Eventos do Centro de Estudos.....	9
Eventos em parceria com outras instituições	9

Acórdão em Destaque

Acórdão do Superior Tribunal Federal – Peça judicial sem assinatura – Vício Sanável. Incidência do art. 13 do Código de Processo Civil.	11
---	----

Parecer da Consultoria Jurídica

Afastamento de Servidor para concorrer a mandato eletivo. Prazos e condições aplicáveis à desincompatibilização. Aplicação conforme a natureza da atividade desenvolvida. Possibilidade de aplicação de prazos e condições diversas a servidores ocupantes do mesmo cargo, tendo em vista as diferentes atividades exercidas por cada um.	15
--	----

Peças e Julgados

Contrarrazões de apelação. Regime Especial de Recolhimento de ICMS. Legalidade de obrigações acessórias compatíveis com poder de polícia, que não impedem o exercício de qualquer atividade empresarial.	23
---	----

Parecer da Subprocuradoria-Geral da Área da Consultoria

Restos a pagar não processados. Despesas empenhadas e não liquidadas (despesas não processadas) dentro do mesmo exercício financeiro. Registro contábil amoldável ao princípio da anualidade orçamentária. Preservação do equilíbrio econômico orçamentário. Distinção entre o regime orçamentário e o regime contábil (patrimonial). Sob o enfoque orçamentário, considera-se apropriada a despesa ao exercício financeiro em que ocorrido o empenho (artigo 35, inciso II, da Lei 4.320/64).	35
---	----

Ementário

Consultoria	79
Contencioso Geral.....	85
Contencioso Tributário-Fiscal.....	87

Procuradoria-Geral do Estado

Procurador-Geral do Estado

Elival da Silva Ramos

Procurador-Geral do Estado Adjunto

José Renato Ferreira Pires

Procuradora do Estado Chefe de Gabinete

Sílvia Helena Furtado Martins

Subprocurador-Geral da Consultoria

Adalberto Robert Alves

Subprocurador-Geral do Estado da Área do Contencioso Geral

Fernando Franco

Subprocurador-Geral do Estado da Área do Contencioso Tributário-Fiscal

Eduardo José Fagundes

Corregedor-Geral

José Luiz Borges de Queiroz

Ouvidoria

Maria Rita Vaz de Arruda Corsini

Assessoria

Adriano Vidigal Martins, Alexandre Aboud, Ana Maria Oliveira Toledo Rinaldi, Bruno Maciel dos Santos, Carla Maria Rossa Elias Rosa, Cristina Margarete Wagner Mastrobuono, Daniel Smolentzov, Elizabete Matsushita, Eric Ronald Januario, Fabio Trabold Gastaldo, Flávia Della Coletta Depiné, Geraldo Alves de Carvalho, Guilherme Dario Russo Kohnen, Luciana Rita L. Saldanha Gasparini, Lucilia Aparecida dos Santos, Mara Regina Castilho Reinauer Ong, Márcia Aparecida de Andrade Freixo, Marcio Yukio Santana Kaziura, Maria Rita Vaz de Arruda Corsini, Renato Kenji Higa, Renato Peixoto Piedade Bicudo, Rosana Martins Kirschke, Sibebe Ferrigno Poli Ide Alves, Telma de Freitas Fontes, Valéria Luchiari Magalhães, Vera Lucia Gonçalves Barbosa, Virgílio Bernardes Carbonieri, Yara Chucralla M. Blasi.

Conselho da PGE

Elival da Silva Ramos (Presidente), José Luiz Borges de Queiroz, Adalberto Robert Alves, Fernando Franco, Eduardo José Fagundes, Celso Alves de Resende Junior, Marcus Vinicius Armani Alves, José Ângelo Remédio Junior, Vanderlei Ferreira de Lima, Mirian Gonçalves Dilguerian, Marcelo Grandi Giroldo, Maria de Lourdes D'Arce Pinheiro, Vera Wolff Bava Moreira e Luciano Corrêa de Toledo.

Centro de Estudos

Procuradora do Estado Chefe

Mariângela Sarrubbo Fragata

Assessoria

Ana Sofia Schmidt de Oliveira, Camila Rocha Schwenck e Luiz Henrique Tamaki

Escola Superior da PGE

Diretora

Patricia Ulson Pizarro Werner

Vice-diretora

Marily Diniz do Amaral Chaves

Comissão Editorial

Adriana Ruiz Vicentin, Alessandra Obara Soares da Silva, Camila Rocha Schwenck, Carla Pedroza Andrade, Cláudia Garcia Grion, Anselmo Pietro Alvarez, Mara Regina Castilho Reinauer Ong, Maria Marcia Formoso Delsin, Patricia Ulson Pizarro Werner, Luiz Henrique Tamaki

Redação e Correspondência

Serviço de Divulgação do Centro de Estudos da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, Rua Maria Paula, 67 – 10º andar – CEP 01319-906 – São Paulo – SP – Brasil. Telefone: (11) 3130-9500. Home page: www.pge.sp.gov.br E-mail: divulgacao_centrodeestudos_pge@sp.gov.br

Projeto, produção gráfica e impressão

Imprensa Oficial do Estado de São Paulo

*Rua da Mooca, 1.921 – Mooca
03103-902 – São Paulo – SP – Brasil
sac 0800 01234 01
sac@imprensaoficial.com.br
livros@imprensaoficial.com.br
www.imprensaoficial.com.br*

Tiragem: 900 exemplares

As colaborações poderão ser encaminhadas diretamente ao Serviço de Divulgação do Centro de Estudos. Os artigos jurídicos, pareceres e peças processuais somente serão publicados com a aprovação da Comissão Editorial, e as opiniões neles contidas são de exclusiva responsabilidade dos respectivos autores, não vinculando a Administração Pública.

Desde janeiro do ano passado, passei a exercer a Chefia da Procuradoria Judicial, aceitando o convite formulado pelo Dr. Fernando Franco.

Motivei-me a fazê-lo, não só pelos laços de respeito e amizade, que já há longo interregno mantenho com o atual Subprocurador Geral do Contencioso, que remonta à época da saudosa PAJ.

Sabia da árdua tarefa que me incumbiria, considerando o profícuo trabalho realizado por todos os Procuradores que me antecederam na espinhosa e ao mesmo tempo desafiadora tarefa de chefiar uma Unidade com a grandeza e a relevância da Procuradoria Judicial.

O convencimento se fez breve considerando a excelência do trabalho dos colegas que integram a Procuradoria Judicial, alguns dos quais admirava a distância, outros com os quais já mantinha vínculos de amizade, como, ainda, com grande parte de seus servidores.

A par disso, confessadamente, tinha certeza que adentraria a um excepcional laboratório científico, especialmente, na seara do processo civil.

Com efeito, no âmbito do contencioso cível, por excelência, é que emergem questões jurídicas atuais de magnitude e complexidade, como o ativismo jurídico, o âmbito da discricionariedade administrativa, a reserva do possível, a efetivação de políticas públicas, os pleitos de servidores, de diferentes categorias do funcionalismo estadual.

A acolhida, como não raro ocorre na PGE, foi fraterna e arrefeceu eventuais preocupações inicialmente manifestadas.

As singelas realizações obtidas neste interregno, devem ser tributadas aos servidores da Unidade, a todos os Procuradores, ao constante apoio do Gabinete da Subprocuradoria Geral do Contencioso e da Procuradoria Geral do Estado.

Não poderia deixar de agradecer, particularmente, os Procuradores que integram o Gabinete da Judicial, Drs. Celso Luiz Bini Fernandes, Haroldo Pereira, Renato Kenji Higa e Vera Helena Pereira Bucci, que reúnem todas as qualidades que reputo indispensáveis aos profissionais de cabedal diferenciado.

Profundo conhecimento do direito, equilíbrio, ponderação, obstinação para o trabalho, lhanza no trato com colegas e servidores.

Além disso, o agradecimento especial às Diretorias Administrativas, aos funcionários da Secretaria do Gabinete, que fornecem o indispensável apoio para execução dos nossos misteres.

É possível agrupar algumas medidas, de natureza interna corporis, as de âmbito institucional e as da seara processual, com a ressalva de que as últimas devem

ser atribuídas exclusivamente aos Procuradores que militam nas respectivas bancas e enuncio apenas algumas, dentre várias, em sua homenagem.

No âmbito da Procuradoria Judicial:

A descentralização de algumas atividades, como a expedição de ofícios, exceto os de natureza institucional, que passou a ser feita diretamente pelos Procuradores atuantes nos respectivos casos, adotando-se numeração eletrônica, a fim de abreviar o itinerário de processos e expedientes;

Readequação de algumas atividades do Núcleo de Cadastramento e Digitalização considerando a necessidade de agilizar o encaminhamento das ações novas às respectivas Subprocuradorias, a fim de que o Procurador do Estado designado tenha mais tempo para elaborar a peça processual, bem como padronizar o procedimento de utilização do SAJ;

A transferência de todas as Subprocuradorias que estavam instaladas na Rua Maria Paula, 172 para o nº 67, sem que qualquer intercorrência relevante se verificasse;

Aumento de vagas de estagiários – 315 – realização de quatro concursos em 2011 e um em 2012 – pelo GPJ;

Dois cursos de prática e aperfeiçoamento jurídico para aproximadamente 80 estagiários, em colaboração primeiro com a Fiscal e CE e agora com o CE em nosso Centro de Eventos no 14º andar;

Realização da semana de integração para os novos Oficiais Administrativos, da qual participaram como palestrantes o GPJ, Diretorias Administrativas e servidores da PJ;

Grupo de Pesquisa Jurisprudencial envolvendo Procuradores e estagiários com início das atividades a partir da segunda quinzena de agosto/2012, para levantamento do posicionamento dos diversos órgãos do Poder Judiciário acerca de questões complexas ou que se multiplicam, de forma a alicerçar e diferenciar o trabalho desenvolvido pela Procuradoria Judicial em juízo;

Projetos: permanente reordenamento, reaproveitamento e qualificação dos recursos humanos. Oferta de palestras visando o aprimoramento das condições de trabalho (psicologia, artes e cultura geral, saúde e esportes, etc.).

A absorção das atividades dos núcleos da PGE no DAEE, DAESP, DER com a transferência de Procuradores para o Contencioso da Procuradoria Judicial, além do acervo de ações do IMESC e da Fundação Zoológico de São Paulo;

A edição da Portaria GPJ 01/2012, disciplinando a dispensa simplificada de recursos;

O acesso eletrônico aos Sistemas de Despesa de Pessoal do Estado – SDPE – SECRETARIA DA FAZENDA, SPPREV, CENTRO PAULA SOUZA, POLÍCIA MILITAR e do Cadastro de Veículos e Condutores do DETRAN/PRODESP, valendo destacar a imprescindível intercessão para tanto dos Procuradores Coordenadores dos respectivos Núcleos da PGE nas autarquias e das Chefias das Subprocuradorias da Procuradoria Judicial. A correição realizada nas bancas re-

ferentes aos processos físicos que culminou com o arquivamento de cerca de 25.000 (vinte e cinco mil) pastas;

No campo institucional, houve a interface e a realização de diversas reuniões, podendo se citar:

CAJUFA (Centro de Apoio aos Juizes das Varas da Fazenda Pública) para tratar de temas como dificuldades encontradas no âmbito dos Cartórios Judiciais, ações envolvendo o DETRAN, área da educação, dentre outros;

IMESC, que culminou com considerável redução no trâmite das respostas das solicitações efetuadas pela Procuradoria Judicial, para instrução de ações e defesas;

MINISTÉRIO PÚBLICO, para tratar, especialmente, dos casos de requisições de instauração de Inquéritos Policiais em face de Procuradores por pretensa desobediência a ordens judiciais;

JUIZADO ESPECIAL DA FAZENDA PÚBLICA, que permitiu, dentre outras providências, a concessão de prazo de 10 dias, antes da requisição do Ofício requisitório, para manifestação da PGE;

POLÍCIA MILITAR, o que levou a melhor disciplina no que tange ao trâmite de expedientes, sua retirada e as informações que devem instruir as ações respectivas;

SPPREV, na área do Contencioso e da Consultoria, a fim de aprofundar as discussões sobre teses jurídicas defendidas e, se possível, uniformizá-las;

A disponibilização de sala no “Fórum Hely Lopes Meirelles” aos Procuradores com os respectivos equipamentos para uso pelos Procuradores classificados na Coordenadoria de Execuções, reduzindo o número de retirada de autos e permitindo a manifestação imediata, sobretudo nos casos que não apresentem maior complexidade;

No campo processual, dentre inúmeras vitórias alcançadas pelos colegas ofi- ciantes nos autos judiciais:

Propositura de ação rescisória contra o acórdão do órgão especial do TJSP, que com eficácia erga *omnes* determinou em mandado de injunção impetrado contra o Governador do Estado de São Paulo, que se aplicassem os critérios da Lei federal 8.213/91 aos servidores estaduais paulistas para fins de aposentadoria especial. Obteve-se a concessão de tutela antecipada na referida ação;

As diversas ações na área residual em que discutem a efetivação de políticas públicas, especialmente, no que tange à desocupação de presídios, transferência de presos, registrando-se diversas vitórias obtendo-se decisões favoráveis à Fazenda Pública ou revertendo sentenças em que sucumbiu;

Na área militar, dentre outras: improcedência de pedido formulado por associação pleiteando recebimento , em grau máximo do Adicional de Local de Exercício – ALE, acolhendo-se o argumento da Fazenda Pública de que é legítima a diferenciação do pagamento em razão do local e do próprio cargo; vitórias em diversos mandados de segurança pleiteando aposentação especial, tendo se defendido, com êxito, que os servidores militares gozam de seção apartada na

CF determinando regime próprio, diversos dos servidores civis, já possuindo, na realidade, aposentadoria especial;

No âmbito do magistério, dentre várias vitórias, podem ser citadas: o reconhecimento da tese de ilegitimidade de entidade de classe impetrante de mandado de segurança coletivo, em função da existência dos interesses defendidos serem divergentes entre seus membros, gerando prejuízos a parte deles em concurso de remoção cuja nulidade se pleiteava; desprovimento de recurso por entidade de classe que pretendia vinculação de professores admitidos nos termos da Lei 500/74 ao Regime Próprio da Previdência dos Servidores Públicos do Estado de SP com estabilidade funcional. O acórdão acolheu a tese da Fazenda, no sentido de que os professores que tiveram o vínculo funcional rompido com nova admissão quando já em vigor a Lei 1.010/07, enquadraram-se na “Categoria L”, como contribuintes do INSS e sem estabilidade funcional.

No caso da Fazenda autora, pode-se mencionar a ação civil pública proposta juntamente como PROCON em face de empresa concessionária de energia elétrica, especialmente, em função dos chamados “apagões”, em que se obteve tutela antecipada parcial e que se encontra em curso; a ação que obteve antecipação de tutela para suspender parcialmente os efeitos da Resolução CONTRAN 398/11, que cria modalidade de comunicação que dispensa a comprovação documental da venda pelo antigo proprietário, em que houve atuação harmônica do Contencioso Cível e da área Consultiva do DETRAN;

Na área trabalhista podem ser realçadas a atuação nas ações coletivas, nos processos de terceirização, que permitiram reverter em vários feitos a responsabilidade atribuída ao Estado, nas execuções a redução substancial de valores em função da atuação minuciosa dos Procuradores;

No que tange ao setor de execução cível, nas diversas ações, realçam-se além do elevado número de impugnações, embargos e recursos, as diversas vitórias alcançadas nas discussões sobre critérios de cálculos, aplicação da Lei 11.960/09, Súmula Vinculante nº 17, que redundaram em economia de vulto ao erário; No campo da saúde, pode-se reportar a ação civil pública proposta pelo Ministério Público Federal, tendo como objeto incluir no elenco de medicamentos dispensados no SUS, as novas insulinas análogas, canetas aplicadoras e agulhas de 5mm, para todos os insulino-dependentes do Estado. Tendo se concedido liminar, veio a ser cassada em agravo de instrumento da PGE, perante o TRF-3. Cite-se, ainda, ação proposta pelo Estado em face de empresa da Indústria Química e Farmacêutica tendo como objeto o ressarcimento das perdas morais e patrimoniais, sofridas pelo Estado e por pacientes, em decorrência das condutas ilícitas descobertas pela operação policial “Garra Rufa”, encontrando-se na fase de especificação de provas.

Pelo número cada vez mais expressivo de ações judiciais envolvendo o Estado, na área do contencioso cível, ao que devem ser somadas as questões adminis-

trativas, funcionais e outras, por certo, será sempre pouco o que se terá feito, será invariavelmente escasso o tempo para fazê-lo.

Diante das reiteradas manifestações diárias de empenho e zelo de servidores e Procuradores desta Unidade, vale como derradeira reflexão lembrar o pensamento de Shakespeare que talvez possa justificar como é possível superar o aparente conflito entre a multiplicidade de desafios e a absoluta carência de tempo para fazê-lo:

*“O tempo é muito lento para os que esperam
Muito rápido para os que têm medo
Muito longo para os que lamentam
Muito curto para os que festejam
Mas, para os que amam, o tempo é eterno.”*

OLAVO J.J. PEZZOTTI
Procurador do Estado Chefe
da Procuradoria Judicial

Cursos do Centro de Estudos

04, 25.07 e 08, 22.08 – Curso de formação de Brigada de Incêndio.

22.08 – Curso sobre Licitações e Contratos com Financiamento Internacional.

Eventos do Centro de Estudos

03.08 – II Encontro de Procuradores do Estado da Área do Contencioso Geral, promovido pelo Centro de Estudos da PGE.

08.08 – I Encontro dos Servidores das Procuradorias Regionais de Araçatuba, Marília, Presidente Prudente e São José do Rio Preto, promovido pelo Centro de Estudos da PGE

Eventos em parceria com outras instituições

02 e 03.08 – 1º Congresso Paulista de Direito Administrativo: Parcerias da Administração Pública e a Moralidade Administrativa, em parceria com a Associação dos Advogados do Estado de São Paulo - AASP e Instituto de Direito Administrativo Paulista – IDAP

10.08 – Fórum de Direito da Economia e Contratos Públicos, em parceria com o Fórum Cultural Organização de Eventos Ltda.

15 a 17.08 – VIII Congresso Brasileiro de Licitações, Contratos e Compras Governamentais, em parceria com IBDP – Instituto Brasileiro de Direito Público.

24.08 – III Workshop Tributário, em parceria com o Instituto Geraldo Ataliba – IDEPE – Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial

27.08 – Seminário – Lei do Petróleo – 15 anos, em parceria com o IBDE – Instituto Brasileiro de Estudos do Direito da Energia.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.280.948 - SP (2011/0181857-5)

RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS

RECORRENTE: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO PROCURADOR :
NORBERTO OYA E OUTRO(S)

RECORRIDO: NILCE PINTO DE SOUZA

ADVOGADO: JOSÉ FIORINI E OUTRO(S)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO OPOSTOS NA ORIGEM. AUSÊNCIA DE ASSINATURA. VÍCIO SANÁVEL. INCIDÊNCIA DO ART. 13 DO CPC.

DECISÃO

Vistos.

PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

Cuida-se de recurso especial interposto por FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO, com fundamento no art. 105, inciso III, alíneas “a” e “c”, da Constituição Federal, contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que, ao julgar demanda relativa à petição apócrifa, negou provimento a agravo regimental da recorrente.

A ementa do julgado guarda os seguintes termos (e-STJ fls. 197/200):

“Agravo Regimental - Indeferimento de Embargos de Declaração opostos sem assinatura do subscriptor - Manutenção da decisão - Não se trata de mera irregularidade processual - Recurso desprovido.”

Sem embargos de declaração.

Nas razões do recurso especial, a recorrente sustenta violação dos arts. 13 e 284 do CPC, porquanto a falta de assinatura do causídico na petição de embargos de declaração contra decisão monocrática do relator ensejaria o saneamento da irregularidade.

Sem contrarrazões (e-STJ fl. 216), sobreveio o juízo de admissibilidade positivo da instância de origem (e-STJ fls. 218/219).

É, no essencial, o relatório.
Prospera a irresignação da recorrente.

Considerado o princípio da instrumentalidade do processo, deve ser propiciada à parte a oportunidade de regularizar a peça recursal apresentada sem assinatura (REsp 489.792/RS, Rel. Ministro BARROS MONTEIRO, QUARTA TURMA, julgado em 15/04/2003, DJ 04/08/2003, p. 320).

No mesmo sentido:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO OPOSTOS NA ORIGEM, AUSÊNCIA DE ASSINATURA. VÍCIO SANÁVEL. SÚMULA N. 115 DO STJ. INAPLICABILIDADE. INCIDÊNCIA DO ART. 13 DO CPC.

1. *É entendimento pacífico nesta Corte Superior que apenas na instância especial e na instância extraordinária a falta de assinatura configura vício insanável, sendo o recurso interposto inexistente. Neste sentido, v. a Súmula n. 115 desta Corte Superior, a contrario sensu.*
2. *Na espécie, a falta de assinatura nos embargos de declaração opostos contra acórdão da origem deve ensejar a abertura de prazo para que se sane a mera irregularidade. Precedentes.*
3. *Recurso especial provido.”*

(REsp 1262674/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/08/2011, DJe 17/08/2011).

“PROCESSUAL CIVIL - EMBARGOS DECLARATÓRIOS OPOSTOS CONTRA O ACÓRDÃO DA APELAÇÃO - PETIÇÃO SEM ASSINATURA - IRREGULARIDADE SANÁVEL.

1. *O recurso interposto perante as instâncias ordinárias sem a assinatura do advogado, diferentemente do que se dá nas instâncias excepcionais, não deve ser tido por inexistente de plano. Tratando-se de vício sanável, a teor do art. 13 do CPC, deve ser franqueado à parte prazo razoável para a sanção do defeito.*
2. *Recurso especial conhecido e provido.”*

(REsp 1124797/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/12/2009, DJe 15/12/2009.)

Portanto, cabe ao Tribunal de origem abrir prazo para o saneamento da irre-

gularidade contida nos embargos de declaração (e-STJ fls. 170/174), prosseguindo, de consequência, no julgamento dos aclaratórios.

Ante o exposto, com fundamento no art. 557, § 1º-A, do Código de Processo Civil, dou provimento ao recurso especial.

Publique-se. Intimem-se.

Brasília (DF), 06 de março de 2012.

MINISTRO HUMBERTO MARTINS
Relator

INTERESSADO: CENTRO DE LEGISLAÇÃO DE PESSOAL

ASSUNTO: RECURSOS HUMANOS - AFASTAMENTO DO SERVIDOR

EMENTA: AFASTAMENTO DE SERVIDOR PARA CONCORRER A MANDATO

ELETIVO. Ocupantes de cargos gerais da SEFAZ que exercem atividades na Coordenadoria de Administração Tributária. Dúvida quanto ao prazo e condições aplicável à desincompatibilização. Pela aplicação conforme a natureza da atividade desenvolvida. Possibilidade de aplicação de prazos e condições diversas a servidores ocupantes do mesmo cargo, tendo em vista as deferentes atividades exercidas por cada um

Senhor Doutor Procurador do Estado Chefe da Consultoria Jurídica:

1. Trata o presente de dúvida do Centro de Legislação de Pessoal acerca dos prazos aplicáveis à desincompatibilização de servidores públicos que ocupam cargos nesta Secretaria da Fazenda para poder concorrer a mandato eletivo.
2. Na Informação CLP nº 311/2012 (fl. 2), o órgão informa que há servidores ocupantes de cargos de Técnico da Fazenda Estadual, Oficial Administrativo e Assistente de Administração e Controle do Erário, por exemplo, que podem exercer suas atividades tanto na Coordenadoria de Administração Tributária, quanto em outras Coordenadorias desta Pasta. Ocorre que, nos termos da Lei Complementar federal nº 64/90, os servidores que atuam no fisco têm prazos diferentes para desincompatibilização em relação aos demais servidores, bem como não fazem jus ao afastamento remunerado.
3. Desta maneira, indaga o CLP: *“Poderá ser dispensado tratamento diferenciado para servidores ocupantes do mesmo cargo em função do local de exercício, isto é, em razão de atuarem ou não junto ao fisco?”*
4. Por instância da Sra. Diretora do DRH, vieram os autos a esta Consultoria para análise e parecer.

É o breve relatório, passo a opinar.

5. Uma das categorias de Direitos e Garantias Fundamentais previstos em

nossa Carta Magna são os direitos políticos. Entre eles estão, dentre outros, o direito de votar e o direito a ser votado. No entanto, estão estabelecidas, seja na própria Constituição Federal, seja na legislação infraconstitucional, diversas hipóteses em que os cidadãos, não obstante terem inviolável o seu direito ao voto, não terão o direito de ser votados, ou seja, não poderão concorrer aos pleitos. Tais vedações têm por fim proteger probidade administrativa, a moralidade para exercício de mandato considerada vida pregressa do candidato, a normalidade e a legitimidade das eleições contra a influência do poder econômico ou do abuso do exercício de função, cargo ou emprego na administração direta ou indireta, conforme prevê o art. 14, §9º da Constituição Federal. Diversas hipóteses de inelegibilidade estão previstas na Lei Complementar nº 64/90, recentemente alterada pela Lei Complementar nº 135/10, a conhecida “Lei da Ficha Limpa”.

6. Vejamos os dispositivos que envolvem a dúvida levantada no presente:

Art. I São inelegíveis: (...)

II - para Presidente e Vice-Presidente da República: (...)

d) os que, até 6 (seis) meses antes da eleição, tiverem competência ou interesse, direto, indireto ou eventual, no lançamento, arrecadação ou fiscalização de impostos, taxas e contribuições de caráter obrigatório, inclusive para fiscais, ou para aplicar multas relacionadas com essas atividades; (...)

l) os que, servidores públicos, estatutários ou não, dos órgãos ou entidades da administração direta ou indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e dos Territórios, inclusive das fundações mantidas pelo poder público, não se afastarem até 3 (três) meses anteriores ao pleito, garantido o direito à percepção dos seus vencimentos integrais; (...)

IV - para Prefeito e Vice-Prefeito:

a) no que lhes for aplicável, por identidade de situações, os inelegíveis para os cargos de Presidente e Vice-Presidente da República, Governador e Vice-Governador de Estado e do Distrito Federal, observado o prazo de 4 (quatro) meses para a desincompatibilização; (...)

V - para o Senado Federal:

a) os inelegíveis para os cargos de Presidente e Vice-Presidente da República especificados na alínea a do inciso II deste artigo e, no tocante às demais alíneas, quando se tratar de repartição pública, associação ou empresa que opere no território do Estado, observados os mesmos prazos; (...)

VII - para a Câmara Municipal:

a) no que lhes for aplicável, por identidade de situações, os inelegíveis para o

- Senado Federal e para a Câmara dos Deputados, observado o prazo de 6 (seis) meses para a desincompatibilização;
- b) em cada Município, os inelegíveis para os cargos de Prefeito e Vice-prefeito, observado o prazo de 6 (seis) meses para desincompatibilização.
7. A situação analisada no presente é hipótese de inelegibilidade relativa. Ou seja, não está relacionada com determinada característica pessoal daquele que pretende candidatar-se (por exemplo, não pode ser candidato o estrangeiro, nem o analfabeto), mas ocorrem, para certos pleitos eleitorais, em razão de situações especiais existentes, no momento da eleição, em relação ao cidadão. Conforme nos ensina Alexandre de Moraes, “*o relativamente inelegível possui elegibilidade genérica, porém, especificamente em relação a algum cargo ou função eletiva, no momento da eleição, não poderá candidatar-se.*” (*Direito Constitucional*. 20ª Ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 219). Uma das categorias de inelegibilidade relativa é a relacionada a motivos funcionais.
8. Determinados servidores públicos, em razão da função que exercem, podem potencialmente vir a influenciar o pleito eleitoral. Eis a razão de, por exemplo, se impedir que um Governador do Estado se candidate a Prefeito de um Município de seu Estado, pois ele poderia usar de seu poder enquanto Governador para influenciar o resultado das eleições municipais.
9. Para que tais indivíduos possam concorrer às eleições, devem se desincompatibilizar, nos prazos fixados em lei. Ou seja, com determinada antecedência em relação ao dia da eleição, devem se afastar das funções que exercem, a fim de que não possam, pelo exercício direto daquela função, influir no resultado das eleições. Nos dizeres de José Afonso da Silva,
- “desincompatibilização [é] o ato pelo qual o candidato se desvencilha da inelegibilidade a tempo de concorrer à eleição cogitada. (...) Com efeito, o candidato que incidir numa regra de inelegibilidade relativa deverá desincompatibilizar-se no prazo estabelecido, de sorte que, no momento em que requer o registro de sua candidatura, se encontre desembaraçado, sob pena de ver-se denegado o registro.” (*Curso de Direito Constitucional Positivo*. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 392)
10. Dentre outros casos, a Lei Complementar nº 64/90 determina a inelegibilidade relativa dos servidores públicos em geral. Porém, tendo em vista a natureza das atividades desenvolvidas, os segrega em duas categorias: (I) servidores que exercem atividades relacionadas ao fisco, e (II) demais servidores públicos. Aos primeiros, por entender que tais atividades podem, potencialmente, propiciar maior poder ao candidato de afetar a normalidade e a legitimidade das eleições pelo abuso do exercício de sua função, exige maior prazo para desincompatibilização, bem como prevê que, enquanto afastados, não terão direito à remuneração. Veja que a re-

dação da alínea “d” do inc. II do artigo Iº da Lei Complementar nº 64/90 leva em consideração a atividade desenvolvida pelo servidor, e não o cargo ocupado. Exigem-se 6 meses para desincompatibilização daquele que tem competência ou interesse direto, indireto ou eventual, no lançamento, arrecadação ou fiscalização de impostos, taxas e contribuições de caráter obrigatório, inclusive para fiscais, ou para aplicar multas relacionadas com essas atividades.

11. Portanto, ainda que titular de cargos como os mencionados na Informação CLP nº 311/2012 (Oficial Administrativo, Técnico da Fazenda Estadual e Assistente de Administração e Controle do Erário), se o servidor estiver exercendo atividade que lhe permita, direta ou indiretamente, ter competência ou interesse no lançamento, arrecadação ou fiscalização tributária, deverá observar as condições de desincompatibilização aplicáveis aos servidores do Fisco. Em decorrência, servidores titulares desses mesmos cargos, que exerçam atividades em outras áreas da Secretaria, que não tenham relação com as competências tributárias (por exemplo, área financeira, administrativa, recursos humanos, operacional, etc.) deverão observar as condições de desincompatibilização aplicáveis aos servidores públicos em geral.
12. Há jurisprudência do TSE afirmando que servidores, ainda que ocupantes de cargos em comissão e lotados em órgãos outros que não o responsável pela arrecadação tributária do ente, caso tenham interesse na aplicação e arrecadação de multas, devem seguir as regras de desincompatibilização aplicáveis aos servidores do fisco, veja-se:

“(…) O afastamento do servidor ocupante de cargo em comissão, com interesse na arrecadação de multas e impostos, é de seis meses. Precedentes (art. Iº, II, d, da LC nº 64/90). (...)” NE: Chefe do Núcleo de Serviços de Trânsito no município, vinculado ao Detran; candidatura a vereador. (Ac. nº 13.210, de 29.6.2000, rel. Min. Nelson Jobim.)”

“Inelegibilidade: LC nº 64/90, art. Iº, II, alínea a, nº 9 e alínea d. Candidato chefe de repartição municipal de autarquia estadual, arrecadador de impostos e multas: desincompatibilização em seis meses. Recurso conhecido e provido.” NE: Chefe de repartição municipal do Detran; candidatura a vereador. (Ac. nº 12.734, de 24.9.92, rel. Min. Torquato Jardim.)”

(ambos obtidos em *“Jurisprudência do TSE - Temas Selecionados - Desincompatibilização e afastamentos”*. Brasília: Secretaria de Documentação e Informação, 2006)

13. Por outro lado, o titular de cargo de Fiscal de Rendas, ainda que desempenhe unicamente atividades internas, deve observar o prazo de desincompatibilização aplicável aos servidores do fisco, conforme entende o TSE:

“Registro de candidato. 2. Inelegibilidade do art. 1º, II, d, da Lei Complementar nº 64/90. 3. Fiscal de rendas do Estado do Rio de Janeiro. 4. Hipótese em que o candidato não se afastou, até seis meses antes da eleição de 4.10.98, do exercício de suas funções. 5. Lei Complementar nº 69, de 19.11.90, do Estado do Rio de Janeiro, arts. 2º e 3º. 6. A só circunstância de ter o candidato, enquanto fiscal de rendas, desempenhado, no período de 1º.4.98 a 27.6.98, apenas ‘atividades internas’, na repartição, não afasta a inelegibilidade. 7. Recurso conhecido e provido, para reconhecer a inelegibilidade do recorrido.” NE: Candidatura a deputado estadual. (Ac. nº 108, de 8.9.98, rel. Min. Néri da Silveira.) (*op. cit.*)

14. Resolução TSE nº 19.506, de 16 de abril de 1996,¹ regulamenta os prazos legais de desincompatibilização para servidores do fisco: no caso de eleições municipais, como a que teremos este ano, o prazo é de 6 meses para vereador e 4 meses para prefeito e vice-prefeito. Servidores do fisco não fazem jus ao afastamento remunerado, ao passo que servidores públicos em geral terão direito à remuneração. E não está sujeito à desincompatibilização o servidor que exerce suas atribuições em Município diverso daquele em que concorre ao pleito.

15. Prazos de desincompatibilização já foram objeto de análise por parte da d. Procuradoria Administrativa, em Parecer PA-3 nº 193/2000, que analisou os prazos aplicáveis a policiais civis, conforme ementa abaixo transcrita. No entanto, é de se ressaltar que a inelegibilidade de policiais está disciplinada em inciso próprio, não se lhes aplicando a regra genérica aplicável aos servidores públicos, nem a aplicável aos servidores do fisco. No entanto, ao analisar essas regras, restou consignado no Parecer que *“por tratarem-se de regras específicas, sobrepõem-se à norma genérica de afastamento dos servidores constante do artigo 1º, II, “I” da Lei Complementar nº 64/90.”*

“AFASTAMENTO de servidor do Estado para concorrer às eleições de 17/10/2000. POLICIAL CIVIL - Candidatura no Município de sua sede de trabalho. Prazo de afastamento: para mandato eletivo de Prefeito e Vice-Prefeito: 04 (quatro) meses antes do pleito - Lei Complementar federal nº 64/90, artigo 1º, inciso IV, al. V ;

para mandato eletivo de Vereador: 06 (seis) meses antes do pleito - Lei Complementar federal nº 64/90, artigo 1º, inciso VII, al. “b”. Afastamento remunerado. Necessidade de desincompatibilização definitiva de cargo exercido em comissão.”

16. Já o Parecer PA-3 nº 182/2000 analisou o caso de Agente Fiscal de Rendas que se candidata a cargo de Prefeito Municipal, concluindo pelo afastamento de 4 meses não remunerado:

1 A Resolução TSE nº 22.627, de 13 de novembro de 2001, reitera o entendimento quanto ao prazo de desincompatibilização diferenciado para servidores do fisco, bem como sobre o caráter não remunerado desse afastamento.

“AFASTAMENTO de servidor do Estado para concorrer às eleições de 1º/10/2000. Disputa para mandato eletivo de PREFEITO MUNICIPAL. AGENTE FISCAL DE RENDAS - Candidatura no Município de sua sede de trabalho. Prazo de afastamento: 04 (quatro) meses antes do pleito - Lei Complementar nº 64/90, artigo 1º, inciso IV, al. “a”. Afastamento não remunerado. Necessidade de desincompatibilização definitiva do cargo de chefia, exercido em comissão.”

17. Portanto, se formos aplicar ao presente conclusões seguindo a lógica do Parecer PA nº 193/2000, teríamos que, ainda que sejam estabelecidos, como regra geral, prazos de desincompatibilização diferenciados para servidores que atuam no fisco, nas eleições municipais, como a deste ano, os prazos de desincompatibilização deveriam ser os mesmos, seja para servidores do fisco, seja para servidores públicos em geral. Isto porque os incs. IV, “a” e Vil, “a” do art. 1º da Lei Complementar nº 60/94 trazem regras específicas para os pleitos municipais e não reproduzem os prazos diferenciados exigidos no caso de eleições nacionais (previstos nos inc. II e V do mesmo artigo, aplicáveis respectivamente a eleições para presidente e senadores) e estaduais (inc. III).

18. No entanto, a Resolução TSE nº 20.623, de 16 de maio de 2000, determina que, para concorrer ao cargo de Prefeito ou Vice-Prefeito, o servidor público em geral (não fisco) deve se desincompatibilizar no prazo de 3 (três) meses:

“CONSULTA. INELEGIBILIDADE. ELEIÇÃO MUNICIPAL. PRAZO DE DESINCOMPATIBILIZAÇÃO.

1) O prazo de afastamento remunerado do servidor público candidato, compreendido no artigo 1º, II, I, Lei Complementar nº 64/90, será sempre de 3 (três) meses anteriores ao pleito, seja qual o pleito considerado: federal, estadual ou municipal; majoritário ou proporcional. (...)”

19. O Acórdão TSE nº 22.164, de 3 de setembro de 2004, aplica o mesmo entendimento:

“Recurso Especial. Registro de Candidatura. Servidor Público Municipal. Desincompatibilização. Vereador ou Prefeito. Prazo. Até três meses antes do pleito (art. 1º, II, I, LC nº 64/90)”

20. O *lectding case*, nesse tema, é o que originou a Resolução TSE nº 18.019, de 2 de abril de 1992, cujo relator foi o Min. Sepúlveda Pertence. Em seu voto, levanta o ilustre Relator que, se para eleições federais e estaduais exige-se dos servidores públicos em geral apenas 3 meses de afastamento remunerado, qual seria a lógica em exigir prazo maior (4 meses ou 6 meses) para eleições municipais, sendo que tal afastamento também deverá ser devidamente remunerado? O Relator expõe que tais prazos

específicos para os pleitos municipais têm sua lógica quando se cogitam de outras hipóteses de inelegibilidade relativa, que exigem o afastamento definitivo do cargo ocupado, pois gerariam, em alguns casos, redução do prazo de desincompatibilização e não implicam o pagamento de remuneração durante esse período. Argumenta também que, como o prazo limite para registro das candidaturas municipais é três meses antes do pleito, no período anterior a esse prazo o afastamento remunerado do servidor teria como único moto a intenção do servidor em se candidatar. Revendo posicionamento por ele antes adotado, o ilustre Relator conclui que a melhor interpretação a ser dada aos dispositivos em questão é pela aplicação do prazo de 3 meses, inclusive para pleitos municipais. Vejamos um trecho do voto:

“(...) o prazo de seis meses de afastamento remunerado - porque significa o dobro do prazo de registro das candidaturas - redundaria no direito a uma licença-prêmio semestral, renovável a cada quatro anos e subordinada apenas à prova de uma filiação partidária e, de início, à simples afirmação pelo servidor de uma intenção de candidatar-se.

Dobro-me, pois, à evidência de que o absurdo das consequências, apenas esboçadas, da interpretação precedente, impõe a redução teleológica do sentido a emprestar, nos dispositivos atinentes ao pleito municipal (Lei Complementar nº 64/90, art. Iº, IV, “a” e VII, “a”), a prazos de desincompatibilização, de modo a restringir-lhe a aplicação aos casos em que se reclame do candidato o afastamento definitivo do posto gerador de inelegibilidade.

Daí decorre que o prazo de afastamento remunerado do servidor público candidato, compreendido no art. I, inc. II, “1”, da Lei Complementar nº 64/90, será sempre de três meses anteriores ao pleito, seja qual o pleito considerado: federal, estadual ou municipal; majoritário ou proporcional; em consequência, a data-limite para o afastamento, com vistas às eleições de 3.10.92, é o dia 2 de julho próximo.”

21. Portanto, de acordo com a jurisprudência do Tribunal Superior Eleitoral, servidores públicos em geral, para concorrer a cargos de Prefeito, Vice-Prefeito ou Vereador, devem se desincompatibilizar 3 meses antes do pleito, tendo direito à remuneração durante esse afastamento.
22. Para os servidores que têm competência ou interesse, direto, indireto ou eventual, no lançamento, arrecadação ou fiscalização de impostos, taxas e contribuições de caráter obrigatório, inclusive parafiscais, ou para aplicar multas relacionadas com essas atividades, o prazo de desincompatibilização é de seis meses para cargos de Vereador e quatro para cargos de Prefeito ou Vice, sem direito à remuneração no período. Incluem-se nesta regra servidores titulares de cargos gerais da pasta (como os indicados na Informação de fl. 2) que exerçam atribuições dessa natureza. Servidores

titulares dos mesmos cargos, mas que exerçam atividades em outras áreas da Secretaria, que não guardem relações com competências tributárias, deverão observar as condições de desincompatibilização aplicáveis aos servidores públicos em geral.

23. Por fim, dada a relevância da matéria aqui abordada, bem como a existência de situações semelhantes em outras Secretarias e os reflexos que eventual divergência entre a orientação dada por esta Procuradoria e aquela adotada pela Justiça Eleitoral pode ocasionar ao servidor-candidato, proponho o envio dos autos ao Gabinete da Subprocuradoria Geral da Consultoria para que, entendendo necessário, submeta o tema à análise da d. Procuradoria Administrativa.

É o parecer que submeto à consideração de Vossa Senhoria.

CJ/SF, em 29 de fevereiro de 2012.

DÂNAE DAL BIANCO

Procuradora do Estado

Aprovo o Parecer CJ/SF nº 195/2012.2*

Tendo em vista a repercussão da questão para universo mais amplo de interessados, entendo importante submeter o presente ao crivo da Subprocuradoria Geral da Área da Consultoria.

CJ/SF, 1o de março de 2012.

MARIO ENGLER PINTO JUNIOR

Procurador do Estado Chefe da CJ/SF

* Este expediente recebeu os seguintes enquadramentos, conforme as escalas de classificação divulgadas no site da Consultoria Jurídica da Secretaria da Fazenda: Primeira Categoria pela qualidade da instrução, clareza na formulação da dúvida jurídica e antecedência do encaminhamento; e Alta Complexidade pela extensão do trabalho realizado e o tempo despendido com o exame do assunto, incluindo a emissão de parecer ou manifestação.

EXCELENTÍSSIMO SENHOR DOUTOR JUIZ DE DIREITO DA 2ª VARA DA FAZENDA PÚBLICA DA COMARCA DE RIBEIRÃO PRETO SP

Processo n. 3274/09 (APENSO)

A FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE SÃO PAULO, por sua Procuradora infra-assinada nos autos do MANDADO DE SEGURANÇA impetrado por IBÉRIA INDÚSTRIA DE EMBALAGENS LTDA., diante de ato do SR. DELEGADO REGIONAL TRIBUTÁRIO DE RIBEIRÃO PRETO, vem, respeitosamente, perante Vossa Excelência, apresentar CONTRARRAZÕES DE APELAÇÃO, requerendo sejam recebidas, processadas e encaminhadas ao EGRÉGIO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO, para conhecimento.

Requer-se, outrossim, com fulcro no art. 25 da Lei 6830/80, que nas publicações da imprensa oficial, também conste os nomes dos Drs. Elizabeth Jane Alves de Lima, OAB/SP 69.065, Ronaldo Natal, OAB/SP 73.302 e Maria Lia Pinto Porto Corona, OAB/SP 108.644, responsáveis pelo acompanhamento dos processos perante o Tribunal.

Termos em que,
pede deferimento.
Ribeirão Preto, 10 de dezembro de 2010.

ANA PAULA ANDRADE BORGES DE FARIA
Procuradora do Estado
OAB n.154738

APELANTE: IBÉRIA INDÚSTRIA DE EMBALAGENS LTDA.
APELADA: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO
Processo nº 3274/09 – Mandado de Segurança
Cartório da 2ª Vara da Fazenda Pública de Ribeirão Preto

CONTRARRAZÕES DE APELAÇÃO

EGRÉGIO TRIBUNAL,
COLENDIA CÂMARA,

Irresignada com a r. sentença que denegou a segurança, apela a vencida, postulando a reforma do julgado, para que seja concedida a ordem a fim de ver liberados e autorizados os impressos e documentos fiscais necessários ao exercício de sua atividade, livre da obrigação de provar o pagamento do ICMS declarado e vencido como condição de acesso ao uso desses impressos de documentos fiscais, imposição que foi estabelecida por força de regime especial “Ex Officio” implantando pela autoridade indigitada coatoara.

Para tanto, alega, em síntese, que o regime especial que lhe foi imposto seria ilegal e inconstitucional, por malferir o princípio do livre exercício da atividade econômica (CF, art. 170).

Nada obstante, a r. sentença, que reconheceu a legalidade e constitucionalidade do regime especial “Ex Officio” imposto à Apelante (condicionando a entrega de talonários de notas fiscais ao pagamento de tributo vencido), merece ser mantida, por ter sido proferida com o costumeiro acerto. Realmente:

DA LEGALIDADE DO REGIME ESPECIAL “EX OFFICIO”

Ao contrário do que afirma a Apelante, o regime especial de recolhimento do ICMS tem inequívoco amparo legal. Com efeito:

O artigo 194, parágrafo único, do CTN, é expresso ao consignar que a legislação tributária das diversas pessoas políticas regulará “a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação”.

Nesse cenário, o artigo 71 da Lei Estadual n.º 6.374/89 estabelece que “em casos especiais e com o objetivo de facilitar ou compelir à observância da legislação tributária, as autoridades que o regulamento designar podem determinar, a requerimento do interessado ou de ofício, a adoção de regime especial para o cumprimento das obrigações fiscais”. (grifos nossos)

Ainda, diz a Lei n. 6.374/89 que:

“Artigo 47. O valor do imposto a recolher corresponde à diferença, em cada período de apuração, entre o imposto devido sobre as operações ou prestações tributadas e o cobrado relativamente às anteriores.

Parágrafo único – O regulamento poderá determinar:

(...)

2 - a implantação de outro sistema de recolhimento do imposto, que se mostre mais eficiente para combater a sonegação”. (grifos nossos)

“Artigo 60. Poderá ser exigido o recolhimento antecipado do imposto devido pela operação ou prestação subsequentes, com a fixação do valor desta, se for o caso, nas seguintes situações, dentre outras:

(...)

IV – em decorrência de regime especial;

(...)” (grifos nossos)

E, com amparo na Lei n. 6.374/89, acima transcrita, o Regulamento do ICMS Paulista determina que:

“Artigo 488. Quando o contribuinte deixar reiteradamente de cumprir as obrigações fiscais, a autoridade fiscal, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 479, poderá impor-lhe regime especial para o cumprimento dessas obrigações”.

Verifica-se, assim, que o enquadramento da Apelante no Regime Especial de Recolhimento de ICMS “Ex-Officio” tem substancial amparo normativo, e, além disso, é perfeitamente proporcional e razoável, em face do comportamento tributário adotado pela Apelante. Senão vejamos:

DA NECESSIDADE DE IMPLANTAÇÃO DO REGIME ESPECIAL

Como está consignado nas informações apresentadas pela autoridade impetrada: “27. O motivo que levou o Fisco à implantação dessa rigorosa e excepcional medida fiscal foi a gravíssima situação de inadimplência apresentada pela Apelante, conforme se pode se visualizar nas planilhas anexas (docs. 1 a 3), demonstrando que a Apelante possui débitos inscritos na Dívida Ativa no importe de R\$ 92.246.888,99, sendo R\$ 15.175.730,86 relativos a autuações e R\$ 77.071.158,13 relativos a imposto declarado, e, ainda, débitos não inscritos no importe de R\$ 5.119.135,69, perfazendo o exorbitante total de R\$ 97.366.024,68, montante que acabou gerando sérias preocupações para o Fisco e acarretando a aplicação da medida fiscal cabível” (grifos nossos)

Em complementação às informações sobreditas, apurou-se que a partir da competência 11/08 a Apelante:

- (a) não recolheu mais nenhum centavo de seus débitos declarados ao fisco (fls. 146/51);
- (b) rompeu, por inadimplência, todos os seus parcelamentos de débitos declarados, inclusive aqueles pactuados no âmbito do PPI do ICMS (fls. 152/62).

Diante desse cenário de descaso perante os comandos da lei fiscal, a autoridade apontada como coatora houve por bem, com fundamento na legislação tributária em vigor, especialmente no artigo 488 do RICMS/00, e conforme o procedimento administrativo nº 22567-279222/2009, impor à Apelante um Regime Especial de Recolhimento de ICMS “Ex-Officio” (fls. 163/73), compreensivo do controle fiscal da apuração e recolhimento do ICMS devido pela Apelante, com custódia e controle da utilização dos impressos de documentos fiscais.

O desiderato da autoridade fiscal, com o enquadramento da Apelante no Regime Especial não foi obstaculizar o livre exercício de sua atividade econômica, senão, compatibilizar o exercício de tal atividade com o cumprimento da legislação tributária.

Ocorre que, com o deferimento da medida liminar, concedida apenas alguns dias após a implantação do Regime Especial, a situação de inadimplência da Apelante agravou-se substancialmente, verificando-se um astronômico crescimento de seu passivo tributário – os débitos tributários da empresa já alcançam o montante de R\$ 117.617.031,88 (fls. 174).

Não faltam motivos, portanto, para justificar a submissão da Apelante ao Regime Especial de Apuração do ICMS, motivo pelo qual é de rigor a confirmação da r. sentença.

Nem se diga, outrossim, como faz a Apelante, que a instituição do Regime Especial em destaque consubstanciaria afronta ao princípio do livre exercício da atividade econômica, contemplado pelo parágrafo único do artigo 170, da Constituição Federal. Confira-se:

DA CONSTITUCIONALIDADE DO REGIME ESPECIAL VINCULADO AO PRÉVIO RECOLHIMENTO DO ICMS DECLARADO

A Apelante fundamenta sua argumentação no teor literal do parágrafo único do artigo 170 da Constituição Federal, “in verbis”:

“Art. 170. (...)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”

Porém, nas palavras de EROS ROBERTO GRAU: “Não se interpreta a Constituição em tiras, aos pedaços.” (A Ordem Econômica na Constituição de 1988. 7ª Edição, Malheiros, São Paulo: 2002, p. 275).

Em outras palavras, na interpretação das normas constitucionais, não se pode fazer a leitura de cada dispositivo da Lei Maior isoladamente, é preciso ler a Constituição em seu conjunto, harmonizando os comandos que, aparentemente, podem ser conflitantes.

Em tal esteira, a aguda observação de LUIZ ROBERTO BARROSO (Interpretação e Aplicação da Constituição. 5ª edição. São Paulo, Malheiros: 2003, p. 136/7):

“Uma norma constitucional, vista isoladamente, pode fazer pouco sentido ou mesmo estar em contradição com outra. Não é possível compreender integralmente alguma coisa – seja um texto legal, uma história ou composição – sem entender suas partes, assim como não é possível entender as partes de alguma coisa sem a compreensão do todo. A visão estrutural, a perspectiva de todo o sistema, é vital.

O método sistemático disputa com o teleológico a primazia no processo interpretativo. O direito objetivo não é um aglomerado aleatório de disposições legais, mas um organismo jurídico, um sistema de preceitos coordenados ou subordinados, que convivem harmonicamente. A interpretação sistemática é fruto da ideia de unidade do ordenamento jurídico. Através dela, o intérprete situa o dispositivo a ser interpretado dentro do contexto normativo geral e particular, estabelecendo as conexões internas que enlaçam as instituições e as normas jurídicas.

(...) A Constituição, em si, em sua dimensão interna, constitui um sistema. Essa ideia de unidade interna da Lei Fundamental cunha um princípio específico, derivado da interpretação sistemática, que o princípio da unidade da Constituição, para o qual se abre um capítulo adiante. A Constituição interpreta-se como um todo harmônico, onde nenhum dispositivo deve ser considerado isoladamente.” (grifos nossos)

Nesse cenário, verifica-se não ser possível analisar o caso em exame unicamente tendo por parâmetro a letra fria do artigo 170, parágrafo único, da Constituição Federal, senão a integralidade do dispositivo constitucional em destaque, a saber:

“Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.” (grifos nossos)

Vemos, assim, que, o direito ao livre exercício da atividade econômica insere-se no contexto da ordem econômica constitucional, e, assim, deve harmonizar-se com o objetivo de assegurar a todos a existência digna, com justiça social, e com os demais princípios informadores da ordem econômica, dentre os quais se destacam a função social da propriedade e a livre concorrência.

Ora, é certo que uma empresa que se furta de forma renitente a recolher ICMS declarado e não pago, cuja exigibilidade é praticamente inquestionável perante a jurisprudência consolidada de nossos Tribunais, seguramente não tem uma atuação econômica voltada a garantir a todos uma existência digna, conforme aos ditames da justiça social (CF, 170, “caput”), já que, com seu comportamento, a Apelante deixa de repassar ao Estado (a todos e a cada um de nós) imposto indireto que será suportado, de fato, pelo consumidor, no final da cadeia produtiva.

Em outras palavras: ao deixar de recolher sistematicamente ICMS declarado e não pago a Apelante retém para si uma parcela do patrimônio dos consumidores finais, que são os atores econômicos que, de fato, suportam a carga tributária, e tal riqueza deixa de ser destinada a financiar, imediatamente, o Estado Social de Direito, para ficar à disposição da Apelante, sob o pálio do princípio do livre exercício da atividade econômica.

Igualmente, a insistente recusa da Apelante em cumprir suas obrigações tributárias, deixando de pagar ICMS declarado e não pago há mais de 2 (dois) anos não se compatibiliza com o princípio da função social da propriedade, que integra a ordem econômica instituída pela Constituição da República (CF, 170, III). Isto porque, como aponta EROS ROBERTO GRAU (A Ordem Econômica na Constituição de 1988. 7ª Edição, Malheiros, São Paulo: 2002, p. 275):

“O que mais releva enfatizar, entretanto, é o fato de que o princípio da *função social da propriedade* impõe ao proprietário – ou a quem detém o poder de controle da empresa – o dever de *exercê-lo* em benefício de outrem e, não apenas, de *não o exercer* em prejuízo de outrem. Isso significa que a *função social da propriedade* atua como fonte de imposição de comportamentos positivos – prestação de *fazer*, portanto, e não, meramente, de *não fazer* – ao detentor do poder que deflui da propriedade”. (grifos nossos)

Por fim, o comportamento da Apelante malfere o princípio constitucional da livre concorrência, porquanto a falta de recolhimento sistemática do ICMS declarado e não pago coloca a Apelante em situação econômica privilegiada em relação àqueles que pagam o tributo regularmente, dando causa a concorrência desleal e predatória, com evidentes prejuízos para todo o mercado.

A tal respeito, o Plenário do Supremo Tribunal Federal já se pronunciou em caso análogo:

“American Virginia Indústria e Comércio Importação Exportação Ltda. pretende obter efeito suspensivo para recurso extraordinário admitido na origem, no qual se opõe a interdição de estabelecimentos seus, decorrente do cancelamento do registro especial para industrialização de cigarros, por descumprimento de obrigações tributárias. (...) Cumpre sublinhar não apenas a legitimidade destoutro propósito normativo, como seu prestígio constitucional. A defesa da livre concorrência é imperativo de ordem constitucional (art. 170, IV) que deve harmonizar-se com o princípio da livre iniciativa (art. 170, *caput*). Lembro que ‘livre iniciativa e livre concorrência, esta como base do chamado livre mercado, não coincidem necessariamente. Ou seja, livre concorrência nem sempre conduz à livre iniciativa e vice-versa (cf. Farina, Azevedo, Saes: *Competitividade: Mercado, Estado e Organizações*, São Paulo, 1997, cap. IV). Daí a necessária presença do Estado regulador e fiscalizador, capaz de disciplinar a competitividade enquanto fator relevante na formação de preços ...’ Calixto Salomão Filho, referindo-se à doutrina do eminente Min. Eros Grau, adverte que ‘livre iniciativa não é sinônimo de liberdade econômica absoluta (...). O que ocorre é que o princípio da livre iniciativa, inserido no *caput* do art. 170 da CF, nada mais é do que uma cláusula geral cujo conteúdo é preenchido pelos incisos do mesmo artigo. Esses princípios claramente definem a liberdade de iniciativa não como uma liberdade anárquica, porém social, e que pode, conseqüentemente, ser limitada.’ A incomum circunstância de entidade que congrega diversas empresas idôneas (ETCO) associar-se, na causa, à Fazenda Nacional, para defender interesses que reconhece comuns a ambas e à própria sociedade, não é coisa de desprezar. Não se trata aqui de reduzir a defesa da liberdade de concorrência à defesa do concorrente, retrocedendo aos tempos da ‘concepção privatística de concorrência’, da qual é exemplo a ‘famosa discussão sobre liberdade de restabelecimento travada por Rui Barbosa e Carvalho de Mendonça no caso da Cia. de Juta (*Revista do STF* (III), 2/187, 1914)’, mas apenas de reconhecer que o fundamento para a coibição de práticas anticoncorrenciais reside na proteção a ‘ambos os objetos da tutela: a lealdade e a existência de concorrência (...)’. Em primeiro lugar, é preciso garantir que a concorrência se desenvolva de forma leal, isto é, que sejam respeitadas as regras mínimas de comportamento entre os agentes econômicos. Dois são os objetivos dessas regras mínimas. Primeiro, garantir que o sucesso relativo das empresas no mercado dependa exclusivamente de sua eficiência, e não de sua ‘esperteza negocial’ – isto é, de sua capacidade de desviar consumidores de seus concorrentes sem que isso decorra de comparações baseadas exclusivamente em dados do mercado.’ Ademais, o caso é do que a doutrina chama de tributo extrafiscal proibitivo, ou simplesmente proibitivo, cujo alcance, a toda a evidência, não exclui objetivo simultâneo de inibir ou refrear a fabricação e o consumo de certo produto. A elevada alíquota do IPI caracteriza-o, no setor da indústria do tabaco, como tributo dessa categoria, com a nítida função de desestímulo por indução na economia. E isso não pode deixar de interferir na decisão estratégica de cada empresa de produzir ou não produzir cigarros. É que, determinada a produzi-lo, deve a indústria submeter-se, é óbvio, às exigências normativas oponíveis a todos os participantes do setor, entre as quais a regularidade fiscal constitui requisito necessário, menos à concessão do que à preservação do registro especial, sem o qual a produção de cigarros é vedada e

ilícita.” (AC 1.657-MC, voto do Rel. Min. Cezar Peluso, julgamento em 27-6-2007, Plenário, DJ de 31-8-2007.) (grifos nossos)

Ainda, destaca-se que a Apelante não está impedida de livremente exercer sua atividade, pois o regime especial não a obriga ao recolhimento de imposto antes do fato gerador, ao recolhimento indevido e não impede a apropriação dos créditos legítimos.

Nesse mesmo sentido já decidiu o Poder Judiciário, em 16/08/2006, no julgamento da Apelação Cível nº 329.182.5/7, afirmando:

“Vale dizer que nenhuma das atividades das impetrantes, sejam comerciais, sejam fiscais, ficam alteradas na sua essência, que a alteração é apenas quanto a foram de ser fiscalizada, daí não haver ofensivas à garantia constitucional da liberdade de trabalho (artigo 5º, XIII, CF)”

Na verdade, permitir que a Apelante continue operando sem ônus do pagamento do ICMS com evidente vantagem sobre as empresas que cumprem suas obrigações fiscais, compromete a livre concorrência que constitui garantia constitucional. Ou seja, a Apelante está praticando a concorrência desleal às empresas que cumprem as obrigações com o fisco e atuam também no setor de indústria de embalagens.

Na há dúvida, portanto, de que o ato apontado como coator não se reveste de qualquer ilegalidade ou inconstitucionalidade, já que o comportamento da Apelante, de deixar de recolher ICMS declarado e não pago por mais de 2 (dois) anos consecutivos, totalizando uma dívida de R\$ 117.617.031,08 (fls. 174), é motivo suficiente para corroborar seu enquadramento no Regime Especial de Recolhimento de ICMS “Ex-Officio”, condicionando-a, principalmente, a comprovar o recolhimento do ICMS declarado mensalmente e já vencido, para ter acesso aos talonários de notas fiscais e documentos congêneres.

Assim é que a denegação da segurança se impõe, devendo ser negado provimento ao recurso, diante da necessidade de salvaguardar o interesse público e de assegurar a arrecadação tributária, e considerando a legalidade da imposição do regime especial de recolhimento de ICMS em exame.

É o que se requer.

Termos em que,
Pede deferimento.

Ribeirão Preto, 10 de dezembro de 2010.

ANA PAULA ANDRADE BORGES DE FARIA
Procuradora do Estado
OAB/SP 154.738

Registro: 2012.0000177349

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação nº 9001531-90.2009.8.26.0506, da Comarca de Ribeirão Preto, em que é apelante IBÉRIA INDÚSTRIA DE EMBALAGENS LTDA. sendo apelado DELEGADO REGIONAL TRIBUTÁRIO DE RIBEIRÃO PRETO.

ACORDAM, em 6ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: “Negaram provimento ao recurso. V. U.”, de conformidade com o voto do Relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Exmos. Desembargadores LEME DE CAMPOS (Presidente) e REINALDO MILUZZI.

São Paulo, 23 de abril de 2012.

EVARISTO DOS SANTOS

Relator

PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

AC nº 9.001.531-90.2009.8.26.0506 – Ribeirão Preto – 2ª Vara da Fazenda Pública
Voto nº **25.993**

Apte. IBÉRIA INDÚSTRIA DE EMBALAGENS LTDA.

Apdo. DELEGADO REGIONAL TRIBUTÁRIO DE RIBEIRÃO PRETO

(Proc. nº 3274/2009)

ICMS

Regime Especial de Recolhimento Cabimento:

Inexiste ilegalidade no procedimento. Medida adotada é compatível com o poder de polícia fiscal. Não há abuso na imposição ‘ex officio’ de regime especial, uma vez impossível conferir ao contribuinte o livre-arbítrio para o cumprimento de suas obrigações fiscais em casos de inadimplência contumaz. Obrigações tributárias não impedem o exercício de qualquer atividade empresarial.

Recurso não provido.

1. Trata-se de **apelação** de sentença (fls. 176/182) que denegou a ordem em **mandado de segurança** (fls. 02/21) de impetrante pretendendo não ser incluída no “Regime Especial de Recolhimento” para pagamento de ICMS.

Sustentou, em resumo, merecer reforma a r. sentença. Prática adotada pela Fiscalização é contrária ao direito. Descabida a exigência de pagamento de tributo para emissão de Notas Fiscais. Ato caracteriza verdadeira sanção política. Conduta abusiva e inconstitucional. Inexistente o motivo para instituição do Regime Especial. Fisco deve utilizar o devido processo legal para satisfação dos créditos tributários. STF já se manifestou sobre o tema no julgamento da ADIN nº 394-1. Ausente o fundamento jurídico da autoridade coatora. Inequívoca a ofensa ao art. 170 da CF. Inadmissível a cobrança de tributos por vias indiretas e inadequadas. Daí a reforma (fls. 199/212).

Respondeu-se (fls. 242/255).

Distribuiu-se por prevenção (fls. 313).

É o relatório.

2. Infundada a pretensão recursal.

Apresenta-se a impetrante como fabricante de chapas e embalagens de papelão ondulado, pleiteando a liberação dos documentos fiscais independentemente da comprovação do pagamento de tributo, bem como seja declarada a nulidade das cláusulas 4ª, 5ª e 6ª do “Regime Especial de Recolhimento de ICMS **Ex-Officio**” da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

Segundo consta, a impetrante, em razão do constante inadimplemento [não recolhimento do ICMS declarado e não pago, conforme notícia (fls. 83/87) e comprova (fls. 146/156) à FESP] e descumprimento de parcelamentos (fls. 157/162) por ela celebrados, foi notificada a regularizar sua situação fiscal e, no caso de não atendimento no prazo previsto, sua inclusão em **regime especial** de recolhimento do ICMS (fls. 169/173).

Correta a denegação da ordem.

O Regime Especial previsto pela **Portaria CAT nº 60/91** tem por finalidade evitar o aumento da inadimplência do contribuinte que sistematicamente vem deixando de recolher o imposto devido e declarado.

Medida encontra pleno **amparo legal** (art. 155, I, “b”, c.c. art. 24, I e §§ da CF/88; art. 2º, § 3º, do Convênio ICMS nº 66/88; arts. 6º, 194 e 161 do CTN; arts. 47 e 71, da Lei nº 6.374/89; arts. 479, § 1º, 553 e 554 do RICMS e Portaria CAT nº 60/91).

Incorre qualquer ilegalidade neste proceder.

Como aqui já decidido:

“... demonstra-se, nestes casos, que a única forma de o Fisco receber os valores tributáveis R\$ 14.000.000,00 (quatorze milhões de reais) é exigir a antecipação do recolhimento. Cria-se

que é viável a aplicação deste regime na forma especial que foi instituído, sob pena de frustrar a exequibilidade e a exigência do pagamento do 'debitum' exequendo."

(...)

"Ao assujeitar-se a este regime, o estabelecimento fraudador obrigado a apurar e efetivar o 'quantum debeatur' antes da concreção efetiva do fato impositivo dá ensejo à circulação física, que fica aguardando o recolhimento do tributo."

"Doutro lado, inexistente, no caso, limitação à atividade comercial e muito menos violação à garantia à liberdade de trabalho, inserta no artigo 5º, XIII, da Constituição da República, porque o devedor contumaz, ele sim, destrói a livre concorrência apresentando-se ao mercado com valores abaixo do custo pelo fato de jamais recolher o tributo. Acresce-se, a propósito, quem não paga o tributo exigido, também não recolhe a favor do empregado as contribuições devidas."

"4. Ao impor este dever tributário especial a determinados contribuintes escolhidos pelo Fisco em razão da prática fraudulenta e dolosa de condutas e não a outros, exigindo dos maus pagadores determinados procedimentos que não são exigidos dos demais contribuintes, a Administração Fazendária não contraria o princípio da isonomia e nem o da legalidade e muito menos o da livre proteção ao trabalho, pois a lei complementar e a paulista os individualizam em razão de seu comportamento malicioso, fraudulento e eivado de dolo ou má-fé."

"5. O processo do Fisco que culmina na apuração do 'quantum debeatur' antecipado, exigindo o recolhimento do tributo, não ofende também a legalidade nem os princípios da capacidade contributiva e do não confisco."

"Nestes casos, não é possível deixar o contribuinte com o livre arbítrio para efetivar a compensação existente no ICMS, pois, mesmo sob regime especial, o sistema possibilita creditar-se do imposto pago, exercendo o direito subjetivo ao abatimento. Tal sistema não impõe qualquer sanção ao contribuinte, porque a apuração do imposto devido, que é feita no final do período de um mês, passa a ser realizada em cada operação tributada." (AC nº 704.539-5/0 v.u. j. de 05.11.07 Rel. Des. GUERRIERI REZENDE).

Confira-se, também a propósito do mesmo assunto:

"Mandado de Segurança. Tributário. ICMS. Imposição ex officio de regime especial de recolhimento do tributo. Ato justificado pela inadimplência contumaz. Contribuinte omissor ou recalitrante. Legalidade e Constitucionalidade. Arts. 155, I, "b", c/c 24, I e parágrafos da CF/88, art. 2º, § 3º do Convênio 66/88, art. 6º, 78, 194 e 161 do CTN, art. 71, da Lei 6.374/89, arts. 553 e 554 do Regulamento do ICMS e Portaria CAT nº 60, de 19.9.91. Medidas adotadas, compatíveis com o poder de polícia fiscal. Inocorrência de abusividade. Segurança denegada. Recurso improvido. (AC nº 283.902-5/0 v.u. j. de 19.02.08 Rel. Des. ALVES BEVILACQUA).

Entre outros arestos no mesmo sentido (AC nº 994.09.263681-3 v.u. j. de 01.03.10 Rel. Des. **URBANO RUIZ** e AC nº 392.675.5/3 v.u. j. de 18.08.08 de que fui Relator, dentre outros arestos no mesmo sentido).

Como bem posto no julgado:

“Portanto, ao impor o dever tributário especial a tais contribuintes, exigindo-lhes determinados procedimentos, o Fisco não contraria o princípio da legalidade e, muito menos, o da livre proteção do trabalho, pois a Lei Complementar nº 87/96 e a Lei Estadual nº 6.374/89 os individualizam em razão de seu comportamento recalcitrante de inadimplência, como é o caso da ora impetrante, conforme se verifica a fls. 83/87.”

“Ressalte-se, ainda, que a restrição imposta à impetrante (condicionar a emissão de impresos fiscais ao pagamento de ICMS devido no período anterior), se mostra razoável e não caracteriza sanção política, já que as ‘restrições à prática de atividade econômica objetivam combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial. Para ser tida como inconstitucional, a restrição ao exercício da atividade econômica deve ser desproporcional e não razoável’ (Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 394, citada pela própria impetrante).” (fls. 179).

Mais não é preciso acrescentar.

A r. sentença deu correta solução à demanda e é mantida, por seus fundamentos, nos termos do **art. 252 do Regimento Interno deste Eg. Tribunal de Justiça** (“Nos recursos em geral, o relator poderá limitar-se a ratificar os fundamentos da decisão recorrida, quando, suficientemente motivada, houver de mantê-la”), com respaldo no **Colendo Superior Tribunal de Justiça** (REsp nº 265.534-DF j. de 20.11.03 Rel. Min. **FERNANDO GONÇALVES**; REsp nº 641.963-ES j. de 08.11.05 Rel. Min. **CASTRO MEIRA** e REsp nº 662.272-RS j. de 04.09.07 Rel. Min. **JOÃO OTÁVIO DE NORONHA**, dentre outros arestos).

3. Nego provimento ao recurso.

EVARISTO DOS SANTOS

Relator

PROCESSO: PGE n.º 16847-1107929/2011

INTERESSADO: Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo

EMENTA: **RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS. DESPESAS EMPENHADAS E NÃO LIQUIDADAS (DESPESAS NÃO PROCESSADAS) DENTRO DO MESMO EXERCÍCIO FINANCEIRO.** *Inscrição de valores em restos a pagar não processados de despesas empenhadas e não liquidadas (despesas não processadas), ao cabo do exercício financeiro. Registro contábil amoldável ao princípio da anualidade orçamentária. Tratamento conferido pela Lei n.º 4.320/64 aos restos a pagar, sejam eles processados ou não processados, cujos efeitos ficam restritos, sob o prisma da execução orçamentária, ao exercício financeiro em que os valores são inscritos nessas rubricas. Exigência de disponibilidade de caixa para a cobertura da inscrição de valores em restos a pagar não processados conduz ao equacionamento da questão, sob a perspectiva da execução financeira. Preservação do equilíbrio econômico-orçamentário. Distinção entre o regime orçamentário e o regime contábil (patrimonial). Sob o enfoque orçamentário, considera-se apropriada a despesa ao exercício financeiro em que ocorrido o empenho (artigo 35, inciso II, da Lei n.º 4.320/64). Respaldo no sistema normativo para que se proceda à inscrição em restos a pagar não processados das despesas empenhadas e não liquidadas (despesas não processadas), desde que observadas as restrições previstas na legislação e nas diretrizes fixadas pela Secretaria do Tesouro Nacional.*

Parecer GPG/Cons. n.º 74/2012

1. Trata-se do ofício n.º 632/2011-GS, encaminhado pelo Senhor Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo, que solicita maiores explicações sobre a abrangência da orientação jurídica preconizada pelo Parecer PA n.º 114/2011, aprovado pelo Procurador-Geral do Estado de São Paulo, em 18 de novembro de 2011. Em síntese, no judicioso ofício, externou-se a preocupação – na hipótese de prevalecer o entendimento alvitrado no Parecer PA n.º 114/2011¹ – com a

1 O Parecer PA n.º 114/2011, da lavra do Procurador do Estado de São Paulo Demerval Ferraz de Arruda Jr, foi assim ementado: “CONTRATO ADMINISTRATIVO. Orçamento. Despesa pública. Princípio da anualidade. Compra única com execução fracionada. Duração do contrato adstrita à vigência dos respectivos créditos orçamentários (artigo 57, “caput”, da Lei Federal n.º 8.666, de 21 de junho de 1993). Vigência anual dos créditos orçamentários (artigos 2 e 34 da Lei Federal n.º 4.320, de

ruptura da sistemática há muito sedimentada no Estado de São Paulo em relação à inscrição, na rubrica de restos a pagar não processados, das despesas legalmente empenhadas com suporte no orçamento anual vigente, mas que somente serão liquidadas e pagas no exercício subsequente. Além disso, após apontar a existência de um estoque de aproximadamente R\$ 1,4 bilhão de restos a pagar inscritos e ainda não processados, o Senhor Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo argumentou que a prática detém guarida nas leis de diretrizes orçamentárias e nos sucessivos decretos governamentais que dispõem sobre a execução orçamentária e encerramento do exercício financeiro.

2. Depreende-se, ainda, das alegações cerzidas no referido ofício, que a legislação estadual estabelece cautelas específicas para a inscrição em restos a pagar não processados. Segundo o relatado, essas cautelas alinham-se às preocupações veiculadas no Parecer PA n.º 114/2011, eis que visam à preservação do equilíbrio das contas públicas e a prevenção de formas indiretas de endividamento. Ademais, destacou-se que a liquidação de despesa empenhada pode ficar na dependência de execução de parcela contratual no exercício subsequente, e, de acordo com a argumentação vazada no ofício, esse descompasso temporal entre a execução orçamentária e financeira, desde que haja suficiente saldo de caixa para a cobertura da inscrição de valores em restos a pagar, não é incompatível com os princípios referentes à gestão fiscal responsável, albergados na Lei Complementar n.º 101/00.

3. Sem embargo do exarado, realçou-se que os relatórios apresentados pelo Poder Executivo ao Tribunal de Contas do Estado, que contêm a correlação entre o total de inscrições em restos a pagar de despesas empenhadas e não liquidadas, não sofreram qualquer objeção por parte da Corte de Contas. Por derradeiro, acentuou-se que a inscrição em restos a pagar de despesas empenhadas e não liquidadas é prática admitida pelos Manuais de Contabilidade e de Demonstrativos

17 de março de 1964), salvo, quanto aos créditos especiais ou extraordinários, se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses do exercício em que forem autorizados (artigos 167, parágrafo 2º, da Constituição da República, e 45 da Lei Federal n.º 4.320, de 1964). Inscrição como restos a pagar que, rigorosamente, deve abranger as despesas empenhadas e prontas para o pagamento ao final do exercício financeiro, pelo implemento de sua condição (artigos 36, caput, e 60 da Lei Federal n.º 4.320, de 1964). Impossibilidade de empenho de despesa que deva ser realizada apenas em exercício financeiro futuro. Regime de competência da despesa pública (artigo 50, II, da Lei Complementar Federal n.º 101, de 4 de maio de 2000). Correspondência entre a despesa e o exercício orçamentário em que ocorreu seu fato gerador. Não se admite, à falta de previsão no plano plurianual, a contratação, pela Administração, de compra com execução parcelada que supere o exercício financeiro, nem mesmo mediante empenho global do valor a pagar, hipótese em que, pelo regime de competência, estar-se-ia a cobrir despesa futura com o orçamento presente, à custa da observância do princípio da anualidade e do equilíbrio do orçamento em execução.”

Fiscais editados pela Secretaria do Tesouro Nacional. Destarte, em linhas gerais, pode-se afirmar que a lógica subjacente ao ofício está a realçar a importância da utilização dos restos a pagar não processados como um instrumento de Política Fiscal, porquanto relacionado com a execução da despesa pública.

4. O referido ofício aportou nesta Subprocuradoria-Geral da Área da Consultoria Geral para exame e manifestação, em cumprimento à determinação contida à fl. 5. Todavia, antes de enveredar pelo exame das questões suscitadas, são necessárias algumas breves considerações sobre a abrangência do Parecer PA n.º 114/2011 e a definição do escopo desta peça opinativa.

1. Abrangência do Parecer PA n.º 114/2011 e definição do escopo desta manifestação

5. Ressalte-se, de antemão, que o Parecer PA n.º 114/2011 cingiu-se a analisar questão específica relativa à compra mediante contratação direta por inexigibilidade de licitação de insumos para o laboratório do Núcleo de Biologia e Bioquímica do Instituto de Criminalística, com execução fracionada entre dois exercícios financeiros. Conquanto a Consultoria Jurídica da Secretaria de Segurança Pública tenha admitido a possibilidade de empenhar-se o valor total da despesa prevista e a inscrição, como restos a pagar, das prestações pagas à contratada no exercício seguinte, o Parecer PA n.º 114/2011 a esse entendimento não se alinhou.

6. Esta Subprocuradoria-Geral da Área da Consultoria Geral sumariou os fundamentos da peça opinativa em termos assim vazados: “(I) a duração dos contratos regidos pela Lei federal de Licitações limita-se, em regra, pela vigência dos respectivos créditos orçamentários; (II) a vigência dos créditos orçamentários coincide com a vigência da lei do orçamento, vinculada ao princípio da anualidade e acertada segundo o ano civil; (III) o princípio da anualidade impede cobrir despesas futuras com o orçamento presente; (IV) em restos a pagar somente devem ser inscritos valores que foram empenhados e liquidados na época certa, ou seja, cuja obrigação foi cumprida pelo contratado; (V) o regime de despesa pública é o de competência; (VI) não se admite o empenho global de despesa que só devam ser registrados, em exercício orçamentário futuro”. Diante dessas premissas, concluiu o parecerista: “a execução fracionada do objeto da compra deve ficar adstrita a um único exercício orçamentário; a necessidade administrativa que porventura deva ser satisfeita em exercício seguinte, porque há de desaguar em despesa que afeta o respectivo orçamento, deve ser cuidada noutro contrato, cuja vigência fique, por sua vez, limitada pela vigência dos créditos daquele exercício”. Ao término da manifestação, datada de 11 de novembro de 2011, esta Subprocuradoria-Geral da Área da Consultoria Geral propôs ao Senhor Procurador-Geral do Estado a aprovação do Parecer PA n.º 114/2011, o que foi levado a efeito em 18 de novembro de 2011.

7. Desse modo, impende realçar que o Parecer PA n.º 114/2011 versou sobre questão pontual e casuística: “*contratação direta por inexigibilidade de licitação, de insumos para o laboratório do Núcleo de Biologia e Bioquímica do Instituto de Criminalística, com execução fracionada*” entre os exercícios financeiros relativos aos anos de 2011 e 2012. Por tratar-se de hipótese de contratação direta por inexigibilidade de licitação realizada ao cabo do exercício financeiro, não se poderia excogitar qualquer prejuízo ao interesse público decorrente do fracionamento da execução do objeto da compra ao exercício financeiro vigente e a realização de nova contratação para a execução da despesa que seria processada no exercício financeiro subsequente. Em face daquela situação específica, entendeu-se que não poderia ocorrer a inscrição dos valores em restos a pagar, e a análise das conclusões lançadas no Parecer PA n.º 114/2011 não pode desbordar dos pressupostos fáticos que deram ensejo à sua elaboração.

8. Nessa ordem de ideias, cumpre apontar que subjaz àquela peça opinativa a preocupação com a gestão eficiente dos recursos públicos, pois, diante daquelas circunstâncias, fosse admitido o empenho global e a inscrição dos valores em restos a pagar não processados de despesas cujos fatos geradores se aperfeiçoariam em dois exercícios financeiros, abonar-se-ia lançamento contábil inamoldável ao planejamento orçamentário, possibilitando um “*descompasso entre a execução orçamentária e financeira, ou seja, a despesa é gravada num exercício, mas seus efeitos financeiros ocorrem no seguinte*”².

9. Em suma, foi esse o pano de fundo que orientou a aprovação pelo Senhor Procurador-Geral do Estado de São Paulo do Parecer PA n.º 114/11, sem embargo de anterior aquiescência da Chefia da Procuradoria Administrativa (PA) e desta Subprocuradoria-Geral da Área da Consultoria Geral. Entretanto, no Ofício n.º 632/2011-GS encaminhado pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, alçaram-se argumentos técnicos e práticos que impelem a uma maior reflexão sobre a juridicidade da inscrição de valores em restos a pagar não processados.

10. Nessa vereda, ao proceder à análise da manifestação formulada pela consultante, o primeiro aspecto que ressoa refere-se ao volume de despesas inscritas na rubrica de restos a pagar não processados. Apontou a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo que “*existe atualmente no Estado de São Paulo um estoque de restos a pagar, inscrito e ainda não processados, de aproximadamente R\$ 1,4 bilhão*”. Se, por um lado, a opulência dos valores evidencia que a inscrição em restos a pagar não processados é prática contábil sedimentada na gestão orçamentária do

2 Giacconi, James. *Orçamento público*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 327.

Estado de São Paulo; por outro, esses números demonstram que a preocupação quanto ao comprometimento da programação financeira em decorrência da inscrição em restos a pagar é uma realidade factível.

11. À evidência, do ponto de vista estritamente jurídico, pouco adiantaria a simples constatação de que a inscrição em restos a pagar não processados é prática contábil consolidada na gestão orçamentária do Estado de São Paulo, se a inscrição de despesas nessa rubrica não estivesse amparada pelas normas de Direito Financeiro. Isso porque o costume, como fonte supletiva, não pode se firmar em sentido contrário ao da lei³ (artigo 2º da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro). Não bastasse isso, nos quadrantes do Direito Público, o costume, por conta do princípio da legalidade, ganha contornos ainda mais restritos⁴, e a Contabilidade Pública, ramo da Ciência Contábil que “*aplica, na administração pública, as técnicas de registros e apurações contábeis em harmonia com as normas gerais do Direito Financeiro*”⁵, não escapa dessa realidade.

12. Dessa forma, cumpre esclarecer que esta manifestação cingiu-se a apreciar a juridicidade da inscrição de despesas empenhadas e não liquidadas na rubrica de

3 Nesse sentido: “A grande maioria dos autores rejeita o costume ‘contra legem’ por entendê-lo incompatível com a tarefa do Estado e como princípio de que só as leis se revogam por outras. Realmente, poder-se-á afirmar que a problemática do costume ‘contra legem’ é de natureza política e não jurídica, pois se trata de uma questão de colisão de poderes.” (Diniz, Maria Helena. *Lei de introdução ao Código Civil brasileiro interpretada*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 123.)

4 Em abono a essas considerações: “Assim, o princípio da legalidade é o da completa submissão da Administração às leis. Esta deve tão-somente obedecê-las, cumpri-las, pô-las em prática. Daí que a atividade de todos os agentes, desde o que lhe ocupa a cúspide, isto é, o Presidente da República, até o mais modesto dos servidores, só pode ser a de dóceis, reverentes, obsequiosos cumpridores das disposições gerais fixadas pelos Poder Legislativo, pois esta é a posição que lhes compete no Direito brasileiro. Michel Stassinopoulos, em fórmula sintética e feliz, esclarece que, além de não poder atuar ‘contra legem’ ou ‘praeter legem’, a Administração só pode agir ‘secundum legem’. Aliás, no mesmo sentido é a observação de Alessi, ao averbar que a função administrativa se subordina à legislativa não apenas porque a lei pode estabelecer proibições e vedações à Administração, mas também porque esta só pode fazer aquilo que a lei antecipadamente autoriza. Afonso Rodrigues Queiró afirma que a Administração ‘é a longa manus’ do legislador e que ‘a atividade administrativa é a atividade de subsunção dos fatos da vida real às categorias legais.’ (Mello, Celso Antônio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 101).

5 Angélico, João. *Contabilidade Pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995, p. 107. Alinha-se a esse entendimento Francisco Glauber Lima Mota, para quem a “*Contabilidade Pública é o ramo da Ciência Contábil que aplica na administração pública as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, apurando resultado e elaborando relatórios periódicos, levando em conta as normas de Direito Financeiro (Lei nº 4.320/64), os princípios gerais de finanças públicas e o princípios de contabilidade*” (Mota, Francisco Glauber Lima. *Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. Brasília, 2009, p. 222). Confira-se, ainda, o item 3 da NBC T 16.1, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.128/08.

restos a pagar não processados, ancorando-se, para tanto, em três linhas estruturantes. Em um primeiro momento, buscou-se abordar os conceitos de restos a pagar processados e restos a pagar não processados e o tratamento legal a eles conferido. Em um segundo momento, objetivou-se demonstrar que a inscrição de valores em restos a pagar, sejam eles processados ou não processados, constitui registro contábil amoldável ao princípio da anualidade e ao princípio do equilíbrio orçamentário. Por fim, em um terceiro plano, pretendeu-se demonstrar que a inscrição do lançamento contábil relativo à inscrição de despesas empenhadas e não liquidadas em restos a pagar não processados não pode prescindir do entendimento da segregação, albergada pela Lei n.º 4.320/64, entre os regimes orçamentário e contábil (patrimonial). Destarte, sob o enfoque orçamentário, a despesa orçamentária é reconhecida no exercício financeiro da emissão de empenho, o que atribui o devido respaldo normativo à inscrição em restos a pagar não processados das despesas empenhadas e não liquidadas.

13. Ressalte-se, ainda, que a presente manifestação, na medida do possível, pretendeu enveredar pela seara estritamente jurídica. A imersão nos conceitos contábeis, cuja exata compreensão compete aos responsáveis pelos Órgãos de Contadoria da Administração Pública estadual, foi realizada quando imprescindível para o entendimento das conclusões sustentadas no decorrer deste arrazoado. Entretanto, não é possível desconsiderar que *“linguagem orçamentária é essencialmente contábil”*⁶. Tal circunstância revela a interdependência entre o Direito e a Contabilidade, que se fundem em realidade indecomponível, para a análise das questões debatidas. Além disso, a Contabilidade Pública radica-se em bases eminentemente empíricas⁷, o que torna ainda mais tormentoso e intrincado o exame das questões suscitadas.

14. Consigne-se, por oportuno, que o escopo desta manifestação está adstrito aos questionamentos realizados pela consulente: avalia-se a possibilidade jurídica de inscrição de valores em restos a pagar não processados das despesas empenhadas e não liquidadas (despesas não processadas). A questão foi avaliada no plano puramente abstrato, descurando-se, portanto, do exame de todas as filigranas que o tema envolve, até porque não se poderia antever a complexa

6 Giacomoni, James. *Orçamento público*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 87.

7 Nesse sentido, anote-se: *“Nos estudos de Contabilidade do setor público, é relevante considerar as ponderações de Magnet (1978) de que a contabilidade pública, embora diariamente aplicada, apresenta algumas dificuldades para sua definição. Por sua vez, o mesmo autor revela de modo surpreendente que na França o estudo de Contabilidade Pública está ausente dos programas de ensino superior e inclusive que ela foi banida das escolas de formação profissional, concluindo que trata-se de um campo de conhecimento empírico que é feita por praticantes para ser usada por praticantes futuros”* (Silva, Lino Martins. *Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 47).

gama de situações que o tema da inscrição em restos a pagar encerra. Assim, as conclusões aqui lançadas não tornam prescindível ulterior análise particularizada das hipóteses que poderão ensejar a inscrição de valores nessa rubrica. Além disso, o exame foi realizado no plano retrospectivo, à luz da legislação estadual que regulamentou o exercício financeiro relativo ao ano de 2011. Por essa razão, para que as conclusões aqui vertidas sejam válidas para exercícios financeiros futuros, é imperiosa a repetição das cautelas previstas hodiernamente na legislação estadual, conforme se verificará adiante.

15. Frise-se, por derradeiro, que as discussões sobre a inscrição de valores em restos a pagar, sejam eles processados ou não processados, não estão adstritas aos limites territoriais do Estado de São Paulo. Em razão do acréscimo na inscrição de valores em restos a pagar, o Congresso Nacional, por ocasião da tramitação dos projetos de Leis de Diretrizes Orçamentárias referentes aos anos de 2007⁸ e 2008⁹, tentou estabelecer limitações na utilização dos restos a pagar

8 Lei n.º 11.439/06: “Art. 129. Os restos a pagar relativos a despesas primárias discricionárias inscritos em 2007 não excederão a 70% (setenta por cento) do valor inscrito no exercício de 2006. Parágrafo único. Excluem-se do limite a que se refere o caput as despesas relativas ao Projeto-Piloto de Investimentos Públicos - PPI de que trata o art. 3º desta Lei.” Esse artigo constava do projeto de lei, mas foi vetado. As razões de veto foram assim emolduradas: “A inscrição de restos a pagar segue estritamente a legislação vigente, sendo o volume basicamente determinado pelo descompasso entre a execução física e financeira e o princípio da anualidade do orçamento, em particular no tocante aos investimentos. Ao fixarem-se limites para a sua inscrição se toma por pressuposto a existência de desequilíbrios entre receitas e despesas, o que, todavia, não corresponde ao que ocorre com o processamento dos restos a pagar, que conforme apontado é intrínseco ao processo de execução orçamentária. A própria Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, dedicou-se ao aspecto do comprometimento financeiro com os restos a pagar, fixando, em seu bojo a exigência de que, nos últimos dois quadrimestres de mandato, fossem resguardados os correspondentes recursos financeiros para arcar com as obrigações decorrentes dos restos a pagar, evitando-se que essas obrigações recaíssem sobre o próximo governante. Assim, a gestão dessas obrigações não requer limitações adicionais àquelas já consagradas na LRF, sob pena de que qualquer limite arbitrado, sem observar a dinâmica da execução das despesas, possa colocar em risco a continuidade de ações relevantes, em vista do que se sugere por veto ao dispositivo por contrariar o interesse público.”

9 Lei n.º 11.514/07: “Art. 131. Os restos a pagar não processados terão vigência de um ano a partir de sua inscrição, exceto se: I - vierem a ser liquidados nesse período, observado o disposto no parágrafo único do art. 112 desta Lei; II - referirem-se a convênio, ou instrumento congênere, por meio do qual já tenha sido transferida a primeira parcela de recursos, ressalvado o caso de rescisão; ou III - referirem-se a convênio, ou instrumento congênere, cuja efetivação dependa de licença ambiental ou do cumprimento de requisito de ordem técnica estabelecido pelo concedente. § 1º Durante a execução dos restos a pagar não serão admitidas alterações nos valores anteriormente inscritos. § 2º Fica vedada no exercício de 2008 a execução de restos a pagar inscritos em exercícios anteriores a 2007 que não tenham sido liquidados até 31 de dezembro de 2007, ressalvado o disposto no inciso II do caput. § 3º Os órgãos de controle interno e externo verificarão o cumprimento do disposto neste artigo.” Esse artigo constava do projeto de lei, mas foi vetado. As razões de veto foram assim emolduradas: “O entendimento de que devem ser envidados todos os esforços possíveis na busca da redução das despesas

processados e não processados. Contudo, essas restrições foram objeto de veto pelo Presidente da República¹⁰.

16. Acresça-se que o Tribunal de Contas da União, no Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República relativo ao Exercício de 2006¹¹, apresentou ressalva quanto à inscrição de vultosos valores na rubrica de restos a pagar não processados. No exercício subsequente, diante da ausência de adoção de medidas saneadoras em relação à ressalva do ano anterior, o Tribunal de Contas da União estabeleceu recomendação para que os “Ministérios da Fazenda e do Planejamento, Orçamento e Gestão regulamentem o empenho de despesas ao longo do exercício orçamentário, de modo a reduzir os elevados montantes inscritos em restos a pagar não-processados, e evitar o comprometimento da programação financeira dos exercícios seguintes”¹²

inscritas em restos a pagar, especialmente as não-processadas, parece ser unanimidade entre os gestores públicos de todos os Poderes. Entretanto, também é expressiva a opinião de que essa redução deve ser realizada de forma gradual, a fim de não comprometer a execução orçamentária e financeira das ações autorizadas pelo Poder Legislativo nos respectivos exercícios financeiros. Dessa forma, considerando que o dispositivo em questão impede que os restos a pagar não processados, que não tenham sido objeto de convênio ou instrumento congêneres, não possam ter a sua vigência prorrogada, poderá colocar em risco a continuidade de importantes ações empreendidas pelo Governo na busca do almejado crescimento econômico.”

- 10 Para uma análise mais pormenorizada, confira-se o excelente trabalho de WILSON ROBERTO DA SILVA: *Aspectos normativos, contábeis e orçamentários dos restos a pagar na administração pública federal*. Brasília, 2008. Monografia (Especialização em Orçamento Público) – Instituto Serzedello Corrêa–ISS – TCU, p. 38). Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2053974.PDF>>.
- 11 Confira-se: “Devem ser ressalvadas, em relação ao Poder Executivo, as ocorrências mencionadas ao longo do relatório, em particular: (...) XVIII - volume expressivo de restos a pagar não-processados, inscritos ou revalidados no exercício de 2006, o que compromete a programação financeira e o planejamento governamental nos exercícios seguintes, com destaque para o Ministério das Cidades, que inscreveu R\$ 2,06 bilhões em restos a pagar não-processados, o que representa 92,8% da despesa realizada pelo órgão em 2006;” (Relatório e Pareceres Prévios sobre as Contas do Governo da República: exercício de 2006/Tribunal de Contas da União; Ministro Ubiratan Aguiar, relator. Brasília : TCU, 2007, p. 317).
- 12 Verifique-se: “7 RECOMENDAÇÕES DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO NAS CONTAS DO GOVERNO DA REPÚBLICA DE 2006 E PROVIDÊNCIAS ADOTADAS (...) B) Restos a Pagar Ressalva: volume expressivo de restos a pagar não-processados, inscritos ou revalidados no exercício de 2006, o que compromete a programação financeira e o planejamento governamental nos exercícios seguintes, com destaque para o Ministério das Cidades, que inscreveu R\$ 2,06 bilhões em restos a pagar não-processados, o que representa 92,8% da despesa realizada pelo órgão em 2006.Recomendação: aos Ministérios da Fazenda e do Planejamento, Orçamento e Gestão que regulamentem o empenho de despesas ao longo do exercício orçamentário, de modo a reduzir os elevados montantes inscritos em restos a pagar não-processados, e evitar o comprometimento da programação financeira dos exercícios seguintes. Comentários: Visando reduzir os elevados

Essa é a síntese do relatório. Passa-se a opinar.

II. Restos a pagar processados e não processados

17. O *caput* do artigo 36 da Lei n.º 4.320/64 define como “Restos a Pagar as despesas nele empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas”¹³. Da análise do dispositivo, constata-se que a Lei n.º 4.320/64 estabeleceu vernacularmente que constituem restos a pagar as despesas orçamentárias empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro do respectivo exercício financeiro. Além disso, consignou que os restos a pagar referem-se às despesas processadas e às não processadas¹⁴.

montantes inscritos em Restos a Pagar Não- Processados e atender a sobredita recomendação, o Poder Executivo incluiu no art. 14 do Decreto n.º. 6.046, de 22 de fevereiro de 2007, o prazo máximo de 14 de dezembro de 2007 para as unidades efetuarem o empenho das suas respectivas dotações orçamentárias. Além disso, o parágrafo 1º do referido artigo 14 do Decreto n.º. 6.046/2007 dispôs que os empenhos estariam limitados às despesas cujos contratos, convênios ou instrumentos congêneres pudessem ser formalizados até 31 de dezembro de 2007, excetuando as despesas constitucionais e legais. Em que pese a pertinência da inclusão dos referidos dispositivos no Decreto de Programação Financeira, observa-se que, no exercício de 2007, a inscrição de valores em Restos a Pagar Não-Processados apresentou um crescimento de 42,19%, passando de R\$ 38,8 bilhões em 2006 para R\$ 55,1 bilhões em 2007, o que demonstra a necessidade de adoção de medidas complementares às adotadas. Situação: Não atendida.” (Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república / Tribunal de Contas da União (2007). Brasília: TCU, 2007, p. 386). A despeito das recomendações do Tribunal de Contas da União, o jornal “O Estado de S. Paulo” recentemente veiculou reportagem em que aponta: “governo federal já acumula em caixa R\$ 59 bilhões para investimentos públicos, que não conseguiu gastar. Esse valor é referente a obras previstas nos orçamentos anuais da União que não saíram do papel. Os recursos foram “empenhados”, mas não “liquidados” e “pagos” porque o investimento ainda não foi realizado” (Landim, Raquel. Governo tem R\$ 53 bilhões para investir, mas não consegue gastar: Recursos foram “empenhados”, mas não “liquidados” e “pagos” porque o investimento não foi realizado; montante triplicou desde 2007. O Estado de S. Paulo, São Paulo, 8 de jul. de 2012, Caderno de Economia & Negócios, p. B1).

- 13 Conquanto o dispositivo refira-se a restos a pagar relativos de despesas processadas e não processadas, o uso corrente sobrepôs-se à dicção legal para cunhar as alocações “restos a pagar processados” e “restos a pagar não processados”.
- 14 No âmbito estadual, o artigo 30 da Lei estadual n.º 10.320/68, que dispõe sobre os sistemas de controle interno da gestão financeira e orçamentária do Estado, detém redação semelhante ao dispositivo constante da Lei n.º 4.320/64. Com efeito, o artigo 30 da Lei estadual n.º 10.320/68 foi assim emoldurado: “Artigo 30 – Consideram-se “Restos a Pagar” as despesas empenhadas, mas não pagas, até 31 de dezembro, distinguindo as processadas das não processadas. Parágrafo único – Os empenhos que correm à conta de créditos com vigência plurianual, que não tenham sido liquidados, só serão computados como “Restos a Pagar” no último ano de vigência do crédito”. Desse modo, as conclusões quanto à Lei n.º 4.320/64 se estendem inextoravelmente à Lei estadual n.º 10.320/68.

18. Decerto, a Lei n.º 4.320/64 não delineou o sentido e alcance da expressão “*despesas processadas e não processadas*”. Esse papel foi levado a efeito pelo Decreto n.º 93.872/86, o qual dispõe: despesas processadas e não processadas constituem, respectivamente, as liquidadas e as não liquidadas (artigo 67, §1º¹⁵). Destarte, à vista dos preceitos contidos nessas ordenações legais, conclui-se que a distinção entre restos a pagar processados e restos a pagar não processados remete aos estágios da despesa orçamentária¹⁶.

19. A análise isolada da primeira parte do artigo 36 da Lei n.º 4.320/64, ao dispor que se consideram restos a pagar “*despesas nele empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro*”, poderia levar ao entendimento de acordo com o qual se admite a inscrição em restos a pagar apenas das despesas que deveriam ter sido pagas em razão do cumprimento da obrigação pelo contratante, mas não o foram. Todavia, essa exegese não subsiste a um exame mais criterioso.

20. De fato, à enunciação dessa primeira parte segue-se a distinção entre as despesas processadas e não processadas. E, como já se anotou, as despesas processadas são “*aquelas despesas que completaram o estágio ‘liquidação’*”¹⁷; e as despesas não processadas, “*aquelas que não concluíram o estágio ‘liquidação’*”¹⁸. Dessa forma, tendo em mira não apenas a primeira parte do dispositivo, imperiosa é a conclusão segundo a qual a legislação alberga tanto a inscrição em restos a pagar das despesas empenhadas e liquidadas (originando os restos a pagar processados), como das despesas empenhadas e não liquidadas (originando os restos a pagar não processados).

21. Ressalve-se que, no âmbito da legislação federal, o tratamento dos restos a pagar não processados não foi objeto somente da Lei n.º 4.320/64 e do Decreto n.º 93.872/86. A Lei Complementar n.º 101/00, ao cuidar do Relatório de Gestão Fiscal, prevê, em seu item 3 da alínea “b” do inciso III do artigo 55, que, no último quadrimestre, o relatório conterá demonstrativos da “*inscrição*

15 Decreto n.º 93.872/86: “Art. 67. Considerem-se Restos a Pagar as despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro, distinguindo-se as despesas processadas das não processadas (Lei n.º 4.320/64, art. 36). § 1º Entendem-se por processadas e não processadas, respectivamente, as despesas liquidadas e as não liquidadas, na forma prevista neste decreto. § 2º O registro dos Restos a Pagar far-se-á por exercício e por credor.”

16 Gize-se que não há consenso na literatura contábil quanto aos estágios da despesa orçamentária. Apesar dessa discussão não influenciar na definição dos restos a pagar, adotar-se-á o critério veiculado pela Lei n.º 4.320/64, que alude a três estágios da despesa orçamentária: empenho, liquidação e pagamento.

17 Angélico, João. *Contabilidade Pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995, p. 71.

18 Angélico, João. *Contabilidade Pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995, p. 71

em *Restos a Pagar, das despesas empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade caixa*¹⁹ (g.n.).

22. Além disso, o parágrafo único do artigo 76 do Decreto-lei n.º 200/67 estabelece que as “*despesas inscritas na conta de “Restos a Pagar” serão liquidadas quando do recebimento do material, da execução da obra ou da prestação do serviço, ainda que ocorram depois do encerramento do exercício financeiro*”. Embora o preceito não se refira especificamente aos restos a pagar não processados, dá guarida ao lançamento contábil relativo à inscrição de valores nessa rubrica ao admitir que a liquidação das despesas ocorra após o término do exercício financeiro. Com efeito, os restos a pagar processados, como já se anotou, pressupõem que o cumprimento dos estágios de empenhamento e liquidação da despesa ocorram dentro do mesmo exercício financeiro, relegando ao próximo exercício financeiro apenas o pagamento.

23. Sem embargo dessas considerações, não se pode negar que a adequada gestão orçamentária e financeira recomenda o cumprimento de todos os estágios da despesa dentro de um mesmo exercício financeiro. A rigor, o procedimento ideal seria o empenhamento, liquidação e pagamento da despesa até o término do exercício financeiro (31 de dezembro) de modo a evitar o descompasso entre a execução orçamentária e financeira. Contudo, existem eventos que podem impedir que os estágios da liquidação e do pagamento se efetivem dentro do mesmo exercício financeiro do empenho, seja por responsabilidade da própria Administração Pública (a título exemplificativo, demora no recebimento de um bem ou serviço contratado), seja por fatores que não podem ser imputados à Administração Pública (a título exemplificativo, questionamento judicial de um procedimento licitatório). E, para que se possa dar prosseguimento à execução da despesa no exercício financeiro seguinte – desde que devidamente empenhada –, a legislação permitiu o registro de valores em restos a pagar²⁰.

24. Dessa forma, os restos a pagar processados são constituídos pelos saldos das despesas empenhadas, liquidadas e não pagas. Eles se referem às despesas que já ultimaram o estágio da liquidação (despesas processadas), ou seja, representam aqueles valores que, ao final do exercício financeiro, estavam prontos para o pagamento em razão de o credor ter cumprido com as suas obrigações

19 Lei Complementar n.º 101/00: “Art. 55. O relatório conterá: (...) III - demonstrativos, no último quadrimestre: (...) b) da inscrição em Restos a Pagar, das despesas: (...) 3) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa; (...)”

20 Converte para essa assertiva o requisito constante do §2º do artigo 9º do Decreto estadual n.º 57.489/11, o qual exige a justificativa para a inscrição de valores em restos a pagar não processados, como se verificará adiante.

mediante a entrega do material, a prestação dos serviços ou a execução das obras, tendo ocorrido ainda a verificação do seu direito adquirido, na dicção do artigo 63 da Lei n.º 4.320/64. Portanto, dentro do mesmo exercício financeiro houve o cumprimento dos estágios do empenho e da liquidação. Apenas o pagamento se realizará no exercício financeiro vindouro.

25. Por sua vez, os restos a pagar não processados são constituídos pelos saldos das despesas empenhadas e não liquidadas – e, portanto, ainda não pagas. Assim, eles se referem a despesas que não concluíram o estágio da liquidação (despesas não processadas) até o dia 31 de dezembro. Trata-se de despesas que ainda dependem da prestação do serviço, do fornecimento do material ou da execução das obras por parte do credor, ou, mesmo que tenha ocorrido o cumprimento da obrigação, não houve a verificação do direito adquirido pelo credor. Dessa forma, o cumprimento dos estágios da liquidação e pagamento se realizará no exercício financeiro seguinte.

26. Essa é a lição que se extrai do entendimento doutrinário:

“O tema Restos a Pagar foi tratado no art. 36 da Lei n.º 4.320/64, nos seguintes termos: (...)

O dispositivo citado apresenta três pontos importantes que caracterizam a figura dos Restos a Pagar: a definição da expressão Restos a Pagar, sua composição e a diferença entre as despesas empenhadas processadas e não processadas.

Segundo o Decreto 93.872/1986, entendem-se por despesas empenhadas processadas as despesas liquidadas, e por despesas empenhadas não-processadas as despesas não-liquidadas.

Como visto no subitem 9.2.3.1 deste capítulo, no primeiro estágio – empenho –, as despesas orçamentárias são empenhadas e reconhecidas no exercício da emissão do empenho, registradas contabilmente pela utilização do crédito orçamentária, mesmo não sendo ainda uma obrigação líquida e certa. Maior importância foi dada ao princípio da legalidade da despesa e da anualidade do orçamento (...)

Conforme consabido, para todas as despesas orçamentárias, nem todos os estágios poderão acontecer durante o exercício, podendo essas despesas apresentar-se nas seguintes situações ou momentos, no encerramento do exercício;

- a) despesas empenhadas, liquidadas e pagas;*
- b) despesas empenhadas, liquidadas e não pagas; e*
- c) despesas empenhadas, não liquidadas e não pagas.*

Na hipótese da situação contida na alínea ‘c’, as despesas empenhadas, não liquidadas e não pagas até 31.12, pendentes do implemento de condição, serão inscritas, em 31/12, na conta 5.3.1.x.x.xx.xx – Inscrição dos Restos a Pagar Não-Processados em contrapartida com a conta 6.3.1.x.x.xx.xx – Restos a Pagar Não-Processados a Liquidar, no Subsistema

de Informações Orçamentárias, por força do art. 35 da Lei 4.320/64 e da apuração correta do ‘superavit’ financeiro, como ilustrado a seguir.”²¹

27. Alinhados a esse posicionamento:

“A observância dos requisitos legais para a execução da despesa pública muitas vezes exige o cumprimento de cronograma que consomem vários meses, abrangendo atividades como a publicação de editais, a realização de processos licitatórios quase sempre morosos, a fiscalização da entrega e da produção dos bens e serviços. Nesse processo, muitas das etapas, e principalmente o pagamento, podem se estender para exercícios futuros. Em situações dessa natureza a legislação brasileira estabelece que as despesas legalmente empenhadas em determinado exercício sejam apropriadas nesse mesmo exercício, independentemente da fase em que se encontre a sua realização. Se ainda não foi paga, a despesa orçamentária é devidamente registrada, lançando-se adicionalmente o direito do fornecedor em conta de obrigação do governo, a conta “restos a pagar”. (...)”

As despesas inscritas em Restos a pagar classificam-se em:

a) Restos a pagar Processados – despesas em que o credor já tenha cumprido com as suas obrigações, ou seja, já tenha entregue os bens ou serviços, e em que tenha reconhecido como líquido e certo o seu direito ao respectivo pagamento. Trata-se dos empenhos liquidados no exercício anterior e ainda não pagos.

b) Restos a pagar não Processados – despesas que ainda dependem da entrega, pelo fornecedor, dos bens ou serviços ou, ainda que tal tenha se efetivado, o direito do credor ainda não foi apurado e reconhecido. Trata-se de despesas empenhadas no exercício anterior, ainda não liquidadas e não pagas.”²²

“As despesas processadas são aquelas em que já ocorreram o empenho e a liquidação, significando, dessa forma, que a condição necessária para o efetivo pagamento já ocorreu; este, porém, não será realizado no mesmo exercício financeiro. (...)”

As despesas não processadas representam aquelas que foram regularmente empenhadas, mas que, em razão do não cumprimento integral do contrato pelo particular ou pela própria Administração Pública, não puderam ser liquidadas no mesmo exercício financeiro. De fato, a pendência na execução de contratos cujas obrigações foram assumidas pela Administração Pública (aquisição de obras, materiais ou serviços) não dá ao credor (contratado) o direito líquido e certo ao pagamento, impedindo a liquidação da despesa. Dessa forma, se a execução do contrato não ocorrer até o final do exercício, a despesa empenhada é categorizada como não processada, diante da impossibilidade de se proceder à sua liquidação (art. 63 da Lei 4.320/1964).”²³

21 Rosa, Maria Berenice. *Contabilidade Pública do Setor Público*. São Paulo: Atlas, 2011, p. 283.

22 Albuquerque, Claudiano Manoel; Medeiros, Márcio Bastos; Silva, Paulo Henrique Feijó. *Gestão de Finanças Públicas: fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal*. 2. ed. Brasília, 2008, p. 366.

23 Conti, José Maurício (Coord.). *Orçamentos públicos: a Lei 4.320/1964 comentada*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 127. Confirmam-se, ainda, para evitar a citação fastidiosa dos mesmos con-

28. Em idêntica vereda, segue a orientação preconizada pela Secretaria do Tesouro Nacional, consoante se depreende da 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público²⁴, aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios e aprovado pela Portaria Conjunta STN/SOF, de 20 de junho de 2011, o qual estabelece:

“No fim do exercício, as despesas orçamentárias empenhadas e não pagas serão inscritas em Restos a Pagar e constituirão a dívida flutuante. Podem-se distinguir dois tipos de Restos a Pagar: os Processados e os Não Processados.

Os Restos a Pagar Processados são aqueles em que a despesa orçamentária percorreu os estágios de empenho e liquidação, restando pendente apenas o estágio do pagamento.

Os Restos a Pagar Processados não podem ser cancelados, tendo em vista que o fornecedor de bens/serviços cumpriu com a obrigação de fazer e a Administração não poderá deixar de cumprir com a obrigação de pagar.

Serão inscritas em restos a pagar as despesas liquidadas e não pagas no exercício financeiro, ou seja, aquelas em que o serviço, obra ou material contratado tenha sido prestado ou entregue e aceito pelo contratante. Também serão inscritas as despesas não liquidadas quando o serviço ou material contratado tenha sido prestado ou entregue e que se encontre, em 31 de dezembro de cada exercício financeiro, em fase de verificação do direito adquirido pelo credor ou quando o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor estiver vigente.”²⁵

29. De flui, ainda, da 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, que, no encerramento do exercício financeiro, “a inscrição de despesa em restos a pagar não processados é procedida após a anulação dos empenhos que não podem ser inscritos em virtude de restrição em norma do ente, ou seja, verificam-se quais despesas devem ser inscritas em restos a pagar e anulam-se as demais para, após,

ceitos, os seguintes ensinamentos: Angélico, João. *Contabilidade Pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995, p. 71; Piscitelli, Roberto Bocaccio; Timbó, Maria Zulene Farias. *Contabilidade Pública: uma abordagem da administração financeira pública*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 193; Cruz, Flávio et. all. *Comentários à lei n.º 4.320*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p.75; Andrade, Nilo de Aquino. *Contabilidade Pública na Gestão Municipal*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 127; Giacomoni, James. *Orçamento público*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 313; Silva, Lino Martins. *Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 277; Lima, Diana Vaz; Castro, Róbison Gonçalves. *Contabilidade Pública*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 83; Kohama, Heilio. *Contabilidade Pública: teoria e prática*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 142; Mota, Francisco Glauber Lima. *Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. Brasília, 2009, p. 147.

24 A competência da Secretaria do Tesouro Nacional para a edição do Manual de Contabilidade aplicada ao Setor Público de flui dos Decretos n.º 6.976/09 e 7.482/11, em conformidade com os artigos 18, da Lei n.º 10.180/01, e 50, §2º, da Lei Complementar n.º 101/00.

25 *Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis orçamentários*. 4. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2011, p. 112, g.n.

*inscreverem-se os restos a pagar não processados do exercício*²⁶ (g.n.). Fixa, portanto, o referido Manual que, à luz da legislação do ente federativo, deve ser realizado o registro dos restos a pagar processados e anulação dos empenhos que não podem ser inscritos nessa rubrica. Após a adoção desse procedimento, realiza-se a inscrição dos restos a pagar não processados. Portanto, a inscrição das despesas empenhadas e não liquidadas em restos a pagar não processados remete à legislação estadual (artigo 24, incisos I e II, da Constituição Federal).

30. Nessa ordem de ideias, no âmbito do Estado de São Paulo, a par da já mencionada Lei estadual n.º 10.320/68 (cf. nota 14), o tema é objeto das sucessivas leis de diretrizes orçamentárias e dos decretos governamentais que dispõem sobre a execução orçamentária e encerramento do exercício financeiro. E, tendo por parâmetro o Orçamento de 2011, a inscrição das despesas em restos a pagar foi regulamentada pelos seguintes preceitos: artigo 36 da Lei estadual n.º 14.185/10²⁷, que dispôs sobre as diretrizes orçamentárias para o exercício de 2011; artigo 14 do Decreto estadual n.º 56.644/11²⁸, que fixou normas para a execução orçamentária e financeira do exercício de 2011; artigo 9º do Decreto estadual n.º 57.489/11²⁹, que estabeleceu normas relativas ao encerramento da execução orçamentária e financeira das Administrações Direta e Indireta, visando ao levantamento do Balanço Geral do Estado do exercício de 2011.

26 *Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis orçamentários*. 4. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2011, p. 112, g.n.

27 Lei estadual n.º 14.185/10: “Artigo 36 - As despesas empenhadas e não pagas até o final do exercício serão inscritas em restos a pagar e terão validade até 31 de dezembro do ano subsequente, inclusive para efeito de comprovação dos limites constitucionais de aplicação de recursos nas áreas da educação e da saúde. Parágrafo único - Decorrido o prazo de que trata o “caput” deste artigo e constatada, excepcionalmente, a necessidade de manutenção dos restos a pagar, fica o Poder Executivo autorizado a prorrogar sua validade, condicionado à existência de disponibilidade financeira para a sua cobertura.”

28 Decreto estadual n.º 56.644/11: “Artigo 14 - As despesas empenhadas e não pagas até o final do exercício serão inscritas em restos a pagar e terão validade até 31 de dezembro do ano subsequente, inclusive para efeito de comprovação dos limites constitucionais de aplicação de recursos nas áreas da educação e saúde, nos termos do artigo 36 e parágrafo único da Lei nº 14.185, de 13 de julho de 2010, condicionadas à existência de disponibilidade financeira para a sua cobertura.”

29 Decreto estadual n.º 57.489/11: “Artigo 9º - As despesas do exercício financeiro pendentes de pagamento poderão ser inscritas como restos a pagar processados ou não processados, até 14 de janeiro de 2012. § 1º - O registro dos restos a pagar far-se-á por credor e empenho correspondente. § 2º - Os restos a pagar não processados serão inscritos pelas próprias Unidades Gestoras Executoras - UGEs, desde que haja justificativa para tanto e condicionada à existência da disponibilidade financeira necessária à sua cobertura. § 3º - O empenho da despesa não inscrito em restos a pagar será automaticamente anulado no SIAFEM/SP.” O Decreto prevê a inscrição em restos a pagar processados ou não processados até 14 de janeiro de 2012. Essa data, contudo, extrapolou o exercício financeiro relativo ao ano de 2011.

31. Destarte, o artigo 36 da Lei estadual n.º 14.185/10 estabelece que as despesas empenhadas e não pagas até o final do exercício serão inscritas em restos a pagar. Ao que acrescenta o artigo 14 do Decreto estadual n.º 56.644/11: exigência de disponibilidade financeira para a cobertura dos restos a pagar. Por seu turno, o artigo 9º do Decreto estadual n.º 57.489/11 alude expressamente aos restos a pagar processados e não processados.

32. Da análise desses dispositivos, verifica-se que a legislação estadual, num primeiro momento (artigos 36, da Lei estadual n.º 14.185/10, e 14 do Decreto estadual n.º 56.644/11), prevê a inscrição em restos a pagar das despesas empenhadas e não pagas, o que poderia levar o hermenêuta ao entendimento de acordo com o qual ela albergaria apenas as despesas empenhadas que deveriam ter sido pagas no exercício, mas não o foram. Portanto, trataria apenas das despesas empenhadas e liquidadas (despesas processadas), permitindo, assim, apenas a inscrição de valores em restos a pagar processados.

33. Todavia, a interpretação sistemática não abonaria essa conclusão. A análise do sentido e alcance desses dispositivos não poderia desconsiderar a legislação federal (artigo 24 inciso I e §1º da Constituição Federal) que, como já se viu, admite a inscrição de despesas empenhadas e não liquidadas na rubrica de restos a pagar não processados. Além disso, o artigo 9º do Decreto estadual n.º 57.489/11 menciona expressamente os restos a pagar não processados, o que dá ensanchas ao registro contábil alvitado, *“desde que haja justificativa para tanto e condicionada à existência da disponibilidade financeira necessária à sua cobertura”*.

34. Não é demasiado ressaltar, como bem realçado pela Pasta consulente, que foram estabelecidas diversas cautelas para a inscrição das despesas orçamentárias empenhadas e não liquidadas em restos a pagar não processados, visando à preservação do equilíbrio orçamentário.³⁰

35. Dessa forma, resta indubitoso que a inscrição em restos a pagar não processados de despesas empenhadas e não liquidadas detém respaldo normativo, seja na legislação federal, seja na legislação estadual. Além disso, constitui registro contábil ancorado na lição doutrinária e no entendimento preconizado pela Secretaria do Tesouro Nacional. Entretanto, a simples previsão de inscrição

30 A Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo assentou: *“A legislação estadual impõe cautelas específicas para inscrição em restos a pagar não processados, tais como (I) apresentação de justificativa convincente para a demora do processamento; (II) constatação sobre a existência de disponibilidade financeira ‘vis-à-vis’ as receitas arrecadadas no mesmo exercício em que ocorreu o empenhamento de despesa; (III) limitação temporal de validade até o final do exercício subsequente; (IV) cômputo no cumprimento das vinculações constitucionais na área do ensino e da saúde; (V) cancelamento dos restos a pagar cuja obrigação não guardar real conformidade com os respectivos compromissos”*.

dos restos a pagar não processados na legislação não evidencia, por si só, que a realização desse lançamento contábil compraz ao princípio da anualidade. Com efeito, ainda que prevista na legislação, a inscrição de despesas empenhadas e não liquidadas em restos a pagar não processados deve ser amoldável ao princípio da anualidade, sob pena de ser considerada incompatível com o texto constitucional.

III. Tratamento contábil conferido pela Lei n.º 4.320/64 aos restos a pagar: observância dos princípios da anualidade orçamentária e do equilíbrio orçamentário

36. Deflui do princípio da anualidade, consagrado no artigo 2º da Lei n.º 4.320/64³¹, que o orçamento projeta-se sobre determinado período. A rigor, o orçamento consiste na “*previsão, programação de atividades e projetos a serem realizados no futuro*”³², e esse futuro, por força do princípio da anualidade orçamentária, corresponde ao período equivalente a um ano.

37. Com efeito, no sistema pátrio, por conta do disposto nos artigos 48, inciso II, 165, inciso II e § 5º, e 166, da Constituição Federal, e 34, da Lei n.º 4.320/64, o exercício financeiro – lapso temporal em que se concretiza a execução orçamentária e financeira – equivale ao ano civil. Dentre as razões que justificam a adoção do princípio da anualidade orçamentária, destaca-se que a periodicidade da peça orçamentária enseja “*maior controle quanto à sua execução*”³³, resultando daí a importância de seu fiel cumprimento.

31 Lei n.º 4.320/64: “Art. 2º A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade (...)” (g.n).

32 Silva, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 741.

33 Rosa Jr., Luiz Emydio F. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 20. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 78. Em idêntica vereda trilha José Afonso da Silva ao afirmar que a periodicidade do orçamento funda-se: “(a) ‘do ponto de vista político, por conceder ao Congresso Nacional a oportunidade de intervir periodicamente na atividade financeira, quer aprovando a proposta de orçamento para o período seguinte, quer fiscalizando a administração financeira do governo e tomando-lhe as contas; (b) ‘do ponto de vista financeiro’, porque marca um período durante o qual se efetuam a arrecadação e a contabilização dos ingressos e se comprometem as despesas públicas em determinado momento; (c) ‘do ponto de vista econômico’, para o fim de influir nas flutuações dos ciclos econômicos.” (Silva, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 741). Alinha-se a esse entendimento Ricardo Lobo Torres: “O princípio da anualidade orçamentária sinaliza no sentido de que o Legislativo deve exercer o controle político sobre o Executivo pela renovação anual da permissão para a cobrança dos tributos e a realização dos gastos, sendo inconcebível a perpetuidade ou a permanência da autorização para a gestão financeira” (Torres, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 329).

38. Sem embargo da sua harmonização com o plano plurianual³⁴, o sentido e alcance do princípio da anualidade orçamentária não ensejam relevantes alterações no âmbito doutrinário. Por essa razão, sem maior detença na análise desse princípio, imperioso iniciar-se o exame do tratamento contábil das despesas inscritas em restos a pagar, sejam eles processadas ou não, de modo a evidenciar que esse lançamento contábil afigura-se compatível com princípio da anualidade orçamentária.

39. A principal objeção que se faz a inscrição de valores em restos a pagar não processados, à luz do princípio da anualidade orçamentária, diz respeito à impossibilidade de cobrir despesa futura com o orçamento presente. Entretanto, a Lei n.º 4.320/64 confere aos restos a pagar, sejam eles processados ou não processados, um tratamento contábil cujos efeitos ficam restritos, sob o prisma da execução orçamentária, ao orçamento do exercício financeiro em que os valores são inscritos nessa rubrica. E, conquanto o pagamento ocorra no exercício financeiro subsequente ao do empenhamento da despesa, a legislação condiciona a inscrição de valores em restos a pagar à existência de saldo de caixa, o que busca preservar o princípio do equilíbrio orçamentário, equacionando a questão sob a perspectiva da execução financeira.

40. Nesse sentido, revela-se imprescindível trazer à tona classificação encampada pela Lei n.º 4.320/64 entre as despesas orçamentárias e as despesas extraorçamentárias. Com efeito, são consideradas orçamentárias aquelas despesas “cuja realização depende de autorização legislativa e que não pode efetivar-se sem crédito orçamentário. Em outras palavras, é a que integra o orçamento, isto é, a despesa discriminada e fixada no orçamento público”.³⁵ De outro modo, as despesas extraorçamentárias são os “pagamentos que não dependem de autorização legislativa; aqueles que não estão vinculados ao orçamento público; não integram o orçamento.”³⁶

34 Nesse sentido: “Pode-se até, a partir daí, reconhecer um novo princípio orçamentário, próprio da técnica de orçamento-programa, qual seja o princípio da plurianualidade das despesas de investimentos. Isso, contudo, não fura o princípio da anualidade, porque as metas e programas e, portanto, as despesas de capital, constantes do plano plurianual, serão executadas ano a ano pelo orçamento anual. Significa isso que o princípio da anualidade vive e revive no sistema, com caráter dinâmico-operativo, porquanto o plano plurianual constitui regra sobre a realização das despesas de capital e das relativas aos programas de duração continuada, mas não é operativo por si, e sim por meio do orçamento anual.” (Silva, José Afonso da Silva. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 742).

35 Angélico, João. *Contabilidade Pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995, p. 62, g.n.

36 Angélico, João. *Contabilidade Pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995, p. 64, g.n.

41. Assentada essa distinção, impende mencionar que a Lei n.º 4.320/64, ao tratar do Balanço Financeiro³⁷, em seu artigo 103, parágrafo único, dispõe que “os Restos a Pagar do exercício serão computados na receita extra-orçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária”. Consigna esse dispositivo que os restos a pagar, sejam eles processados ou não processados, constituem despesa orçamentária, e, por constituírem despesa orçamentária, integram o orçamento do exercício financeiro em que empenhada a despesa, em razão do que dispõe o artigo 35, inciso II, da Lei n.º 4.320/64 como se verificará em item ulterior.

42. Todavia, como a inscrição de valores em restos a pagar não implica desembolso³⁸ – os restos a pagar representam o saldo das despesas empenhadas e liquidadas (despesas processadas) ou das despesas empenhadas e não liquidadas (despesas não processadas), em ambas as situações a despesa não atingiu o estágio do pagamento –, a Lei n.º 4.320/64 determina que os valores sejam computados, em compensação, como receita extraorçamentária no Balanço Financeiro. Desse modo, esse “*procedimento procura transferir o estágio de pagamento para o exercício seguinte, tratando-o sob o ponto de vista eminentemente financeiro, uma vez que, do ponto de vista orçamentário, encerra-se no fim do exercício, no qual, no valor da despesa orçamentária executada, foi incluído o valor dos restos a pagar.*”³⁹

43. Nesse sentido, prelecionam Roberto Bocaccio Piscitelli e Maria Zulene Farias Timbó:

“No título “Restos a Pagar”, classificado como receita extra-orçamentária, será computado o total dos “Restos a Pagar” inscritos no exercício, para compensar a sua inclusão

37 De acordo com a Lei n.º 4.320/64, os balanços públicos são apresentados por um conjunto de quatro peças: balanço orçamentário; balanço financeiro; balanço patrimonial e a demonstração das variações patrimoniais. Cada uma dessas peças evidenciará a movimentação ocorrida e o resultado correspondente ao exercício a que se refere. Especificamente em relação ao balanço financeiro, preleciona abalizada doutrina: “O Balanço Financeiro, em razão do fato de que ‘o exercício financeiro coincidirá com o ano civil’, deverá corresponder ao movimento financeiro ocorrido no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro do ano a que se referir e conterà, além das relativas às operações orçamentárias, também ‘todas das operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária’”. Aliás, a Lei n.º 4.320/64 apresenta o Anexo 13 relativo ao Balanço Financeiro, cuja composição deve ser obedecida pelas entidades da administração direta ou centralizada e pelas entidades autárquicas” (Kohama, Heilio. *Balanços públicos: teoria e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 55).

38 Confira-se: “Desembolso – Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço. Pode ocorrer antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada, portanto defasada ou não do momento do gasto.” (g.n.) (Martins, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 25).

39 Kohama, Heilio. *Balanços públicos: teoria e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 62.

na despesa orçamentária. Deve-se entender que o Balanço Financeiro tem a função de fluxo de caixa; logo, as despesas não pagas, que foram computadas no balanço orçamentário, e figuram também no balanço financeiro, não provocarão alterações no saldo disponível (caixa e bancos), anulando-se seu efeito por inclusão simultânea nas colunas da receita e da despesa. Do mesmo modo, “Serviço da Dívida a Pagar” também integra a receita extra-orçamentária. Como se pode notar, utiliza-se um artifício contábil para demonstrar a efetiva variação do disponível. Portanto, esses valores não constituem genuinamente receitas extra-orçamentárias, e sim compensação, “anulação” das despesas que não acarretam desembolso.

(...)

Deverá constar no Balanço Financeiro, na especificação da despesa orçamentária, a despesa realizada (paga e a pagar), que inclui a inscrição em Restos a Pagar. O valor desta inscrição deverá igualar-se numericamente aos Restos a Pagar classificados como receita extra-orçamentária, como visto antes. Desse modo, a despesa orçamentária efetivamente paga no exercício será a diferença entre a despesa realizada (empenhada), que consta de despesas orçamentárias, e a inscrição em Restos a Pagar (empenhada, a pagar), que consta da receita extra-orçamentária, como se poderá verificado no Anexo II deste Capítulo.”⁴⁰

44. Outro aspecto que não pode ser desconsiderado para a compreensão do tratamento contábil conferido pela Lei n.º 4.320/64 aos restos a pagar refere-se ao pagamento desses valores no exercício financeiro seguinte ao da sua inscrição. Como já se realçou, ao término do exercício, no Balanço Financeiro, os valores de restos a pagar são considerados despesas orçamentárias, mas, como não há desembolso no registro desses valores, a Lei n.º 4.320/64 determina que tais valores sejam computados na receita extraorçamentária, compensando a sua inclusão na despesa orçamentária. Todavia, consta ainda do Balanço Financeiro a conta relativa ao pagamento de restos a pagar que é considerada despesa extraorçamentária. O saldo dessa conta é constituído pelos pagamentos de valores relativos a restos a pagar inscritos em exercícios anteriores, e esses valores não são considerados despesa orçamentária do exercício financeiro em que é realizado o pagamento, porque já tiveram esse tratamento no exercício financeiro do orçamento em que houve a inscrição dos valores em restos a pagar.⁴¹

40 Piscitelli, Roberto Bocaccio; Timbó, Maria Zulene Farias. *Contabilidade Pública: uma abordagem da administração financeira pública*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 398.

41 Confira-se o Anexo 13 da Lei n.º 4.320/64. No lado esquerdo do Balanço Financeiro, onde são lançadas as receitas do exercício financeiro, constam como receita extraorçamentária os valores relativos a restos a pagar que são contabilizados como compensação da despesa orçamentária. No lado direito do balanço, onde são lançadas as despesas do exercício financeiro, consta como despesa extraorçamentária o saldo relativo a restos a pagar que se referem ao pagamento de

45. Nesse sentido, aduzem Roberto Bocaccio Piscitelli e Maria Zulene Farias Timbó:

“Os Restos a Pagar que figuram como despesa extra-orçamentária referem-se aos pagamentos no exercício, correspondentes a valores inscritos no exercício anterior, em razão de seu pagamento não ser mais considerado como despesa orçamentária, porque já tiveram o tratamento de despesa orçamentária quando de sua inscrição. Este raciocínio também pode ser aplicado a “Serviço da Dívida a Pagar”. O efeito do caixa só se reflete no balanço financeiro do exercício em que o pagamento é realizado.”⁴²

46. Verifica-se, portanto, que, no Balanço Financeiro, o pagamento de restos a pagar é considerado, para fins do exercício financeiro vigente, despesa extra-orçamentária, pois, por ocasião da inscrição em restos a pagar, esses valores – que à época representavam as despesas empenhadas e liquidadas (processadas) ou as despesas empenhadas e não liquidadas (não processadas) – já receberam o tratamento contábil de despesas orçamentárias. Portanto, o pagamento dos restos a pagar, sejam eles processados ou não processados, por constituir despesa extra-orçamentária, não integra o orçamento referente ao exercício financeiro vigente, isto é, não integra o orçamento no qual há o pagamento e tampouco dependem de autorização orçamentária para tanto, já que tal autorização ocorreu no exercício em que houve a inscrição em restos a pagar.

restos a pagar de exercícios anteriores. Para melhor entendimento, segue parte de modelo extraído da obra de Maria Berenice Rosa:

BALANÇO FINANCEIRO							
RECEITA				DESPESA			
TÍTULOS				TÍTULOS			
ORÇAMENTÁRIA Receita Corrente Receita Tributária Receita de Contribuições (...)				ORÇAMENTÁRIA Legislativa Judiciária Administração e Planejamento (...)			
<u>EXTRAORÇAMENTÁRIA</u> <u>Restos a Pagar (contrapartida de despesas a pagar)</u> (...)				<u>EXTRAORÇAMENTÁRIA</u> <u>Restos a pagar (pagamento no exercício)</u>			
SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR (...)				SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR (...)			
TOTAL				TOTAL			

(ROSA, MARIA BERENICE. *Contabilidade Pública do Setor Público*. São Paulo: Atlas, 2011, p. 469).

42 Piscitelli, Roberto Bocaccio; Timbó, Maria Zulene Farias. *Contabilidade Pública: uma abordagem da administração financeira pública*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 398.

47. Nesse sentido, remata, com clareza, Francisco Glauber Lima Mota:

“Observe no quadro a seguir que os restos a pagar surgem em razão de em 31.12.X1 existirem empenhos ainda não pagos (liquidados ou a liquidar), os quais devem ser inscritos no ano de sua emissão (X1) como obrigações a serem pagas no ano de X2. Em razão de termos nova execução orçamentária, a cada ano, pois deve ser obedecido o princípio da anualidade, o pagamento ou cancelamento dos restos a pagar, ou seja, dos empenhos emitidos em X1 somente pode ser feito no ano seguinte (X2), sem contudo afetar o universo orçamentário do ano de X2:

ANO DE X1		ANO DE X2	
ORÇAMENTO / X1	EXTRAORÇAMENTO / X1	ORÇAMENTO / X2	EXTRAORÇAMENTO / X2
EMPENHOS NÃO PAGOS		EMPENHOS, LIQUIDAÇÕES E PAGAMENTOS	PAGAMENTO DE RESTOS A PAGAR INSCRITOS EM X1
- A LIQUIDAR (RP NÃO PROCESSADOS)		DA	E
- LIQUIDADOS (RP PROCESSADOS)		DESPESA DO ANO DE X2	CANCELAMENTOS DE RESTOS A PAGAR INSCRITOS EM X1 ATÉ 31.12.X2
INSCRIÇÃO DE RP DE X1 EM 31.12.X1			

TRANSFERE O PAGAMENTO DE RP PARA O ANO DE X2

SEM INTERFERIR NO ORÇAMENTO DE X2

Cada exercício financeiro tem o seu universo orçamentário, onde ocorrem todas as etapas referentes à despesa orçamentária, mas também existe em cada ano, paralelamente, uma espécie de administração de recursos extraorçamentários, onde ocorrem os pagamentos e cancelamentos de restos a pagar. É como se a última etapa da execução da despesa do orçamento de X1 (pagamento), se estendesse até o ano de X2.”⁴³

48. À evidência, o autor não pretende reavivar o extinto “período adicional”⁴⁴ – aliás, como bem aponta Leonardo César Ribeiro⁴⁵, a instituição dos restos a pagar

43 Mota, Francisco Glauber Lima. *Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. Brasília, 2009, p. 150.

44 Acerca da expressão “período adicional”, esclarece Heilio Kohama: “Período adicional é o espaço de tempo adicionado ao ano financeiro e empregado na liquidação e no encerramento das operações relativas a rendas lançadas e não arrecadadas, e a despesas empenhadas e não pagas durante o exercício financeiro. Geralmente, o período era de 1º a 31 de janeiro do exercício seguinte. Como é fácil deduzir, esta prática causava muitos transtornos, pois executava-se o orçamento financeiro e, paralelamente, procedia-se ao encerramento das receitas e despesas do exercício anterior. Felizmente, através da promulgação da Lei n.º 869, de 16-10-1949, extinguiu-se o período adicional, passando o exercício financeiros a coincidir com o ano financeiro” (Kohama, Heilio. *Contabilidade Pública: Teoria e Prática*. 11. ed. São Paulo: Atlas, p. 31).

45 Aduz nesse sentido Leonardo César Ribeiro: “Ao longo da experiência brasileira, algumas regras sobre a flexibilização da anualidade orçamentária podem ser verificadas nas legislações anteriores. Em 1922,

serviu de sucedâneo ao período adicional. Resta claro, contudo, do excerto colacionado que no decorrer de determinado exercício financeiro, a Lei n.º 4.320/64 prevê a ocorrência de fatos contábeis extraorçamentários que dizem respeito ao orçamento antecedente e não interferem na execução do orçamento em curso.⁴⁶

49. Dessa forma, imperioso concluir que o tratamento contábil conferido pela Lei n.º 4.320/64 à inscrição de valores na rubrica de restos a pagar envolve a execução orçamentária do exercício financeiro em que empenhada a despesa, e não atinge a execução do orçamento subsequente, ainda que nele (no orçamento subsequente) ocorra o pagamento. O fato de a repercussão financeira (pagamento) ocorrer no exercício subsequente não prejudica a execução orçamentária do orçamento em que o pagamento é realizado, pois é considerado despesa extraorçamentária.

*diferentemente das regras atuais, o art. 8º do Decreto 4.536, de 28 de janeiro de 1922, estabelecia que o exercício financeiro começasse em 1º de janeiro, encerrando-se em 30 de abril de ano seguinte, com o ano financeiro coincidindo com o ano civil (janeiro a dezembro). O art. 10 tratava do período adicional, empregado até 31 de março na realização das operações de receita e despesa não ultimadas dentro do ano financeiro, com a liquidação e o encerramento das contas daquele respectivo exercício ocorrendo até 30 de abril. Segundo o § 2º deste artigo, a despesa empenhada e não paga dentro do ano financeiro até 31 de março seria paga conforme processo específico determinado para dívidas de exercícios findos, não existindo a figura dos atuais restos a pagar. Sobre o conceito de empenho, o regulamento deste Decreto especificava que esse constituía no ato emanado de autoridade competente que criava para o Estado uma obrigação de pagamento, conceito similar ao atual. (...) Com o advento da Lei nº 4.320, de 1964, ficou estabelecido no art. 35 que o exercício financeiro coincidissem com o ano civil, não havendo mais o período adicional regulamentado no Decreto nº 4.536, de 1922. Também nasceram no ordenamento jurídico brasileiro, a partir daquela Lei, os restos a pagar, como sendo as despesas empenhadas e não pagas até o dia 31 de dezembro. Posteriormente, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu a vigência anual destes créditos, e também dos extraordinários, em seu art. 167, §2º, trazendo hipóteses restritas de reabertura destes créditos ao orçamento subsequente tão somente.” (Ribeiro, Leonardo César. *Impactos da anualidade orçamentária na alocação dos recursos públicos*. Brasília, 2010. Monografia (Especialização em Orçamento Público) – Instituto Serzedello Corrêa–ISS - TCU, Universidade de Brasília). Disponível em: < <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2053736.PDF>>.*

46 Em abono a essas conclusões, confira-se: “A Lei n.º 4.320/1964 distingue os restos a pagar em duas categorias. Se os bens ou serviços já foram devidamente entregues e aceitos, restando apenas serem pagos, a obrigação será denominada “restos a pagar processados”. Caso a execução da despesa se encontre em qualquer outra fase, a obrigação recebe a denominação “restos a pagar não processados”. Em qualquer das situações, o futuro pagamento da despesa inscrita em restos a pagar se realizará de forma “extra-orçamentária”, ou seja, não mais será objeto de apropriação orçamentária no exercício vigente. Assim, os restos a pagar constituem despesas vinculadas a empenho de anos anteriores lançadas no Orçamento em respeito ao princípio da universalidade. No entanto, o seu pagamento, em exercício seguinte, é fato “extra-orçamentário”, à luz do Orçamento que está sendo executado. Tudo isso, em respeito ao princípio da anualidade do Orçamento” (Albuquerque, Claudiano Manoel; Medeiros, Márcio Bastos; Silva, Paulo Henrique Feijó. *Gestão de Finanças Públicas: fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal*. 2. ed. Brasília, 2008, p. 366). Em idêntico sentido: Lima, Diana Vaz; Castro, Róbison Gonçalves. *Contabilidade Pública*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 83.

50. Na linguagem de FRANCISCO GLAUBER LIMA MOTA: são universos orçamentários distintos. Assim, não há se excogitar de violação do princípio da anualidade, porquanto, sob a perspectiva da execução orçamentária, a inscrição em restos a pagar, sejam as despesas processadas ou não processadas, não cria qualquer ingerência no orçamento do exercício financeiro ulterior e tampouco o seu pagamento ocorre à custa do orçamento que sucede a sua inscrição.

51. Essa exegese é reforçada ao proceder à análise dos artigos 92, inciso I, e 105, inciso III e § 3º, da Lei n.º 4.320/64.

52. Com efeito, o inciso I do artigo 92 da Lei n.º 4.320/64 estabelece que os restos a pagar constituem dívida flutuante⁴⁷, e considera-se flutuante⁴⁸ a dívida cujo pagamento prescinde de autorização orçamentária. Em relação aos restos a pagar, não é necessária a autorização orçamentária, pois tal autorização já ocorreu no orçamento em que empenhada a despesa orçamentária. Dessa forma, como pagamento dos restos a pagar no exercício subsequente não afeta a execução do orçamento em curso⁴⁹, afigura-se dispensável a autorização orçamentária.

53. Acresça-se, ainda, que o artigo 92, inciso I, da Lei n.º 4.320/64 deve ser interpretado conjuntamente com o § 3º do artigo 105 dessa ordenação legal, o qual, ao tratar do Balanço Patrimonial, dispõe que o passivo financeiro compreende as dívidas cujo pagamento independa de autorização orçamentária e é “*primariamente composto pela dívida flutuante, nos termos do art. 92: - Restos a Pagar: desdobrados em processados e não processado com a indicação do credor, separados por exercício financeiro gerador*”⁵⁰.

47 Lei n.º 4.320/64: “Art. 92. A dívida flutuante compreende: I - os restos a pagar, excluídos os serviços da dívida; II - os serviços da dívida a pagar; III - os depósitos; IV - os débitos de tesouraria. Parágrafo único. O registro dos restos a pagar far-se-á por exercício e por credor distinguindo-se as despesas processadas das não processadas.”

48 Nesse sentido: “A dívida flutuante corresponde ao passivo financeiro do Balanço Patrimonial, ou seja, o montante dos valores exigíveis, geralmente a curto prazo, correspondentes aos saldos das contas credoras, que permanecem abertas no Sistema Financeiro e são consideradas “dívida flutuante”. São portanto as obrigações e compromissos cujo pagamento independa de autorização orçamentária.” (CRUZ, FLÁVIO et. all. Comentários à lei n.º 4.320. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 147).

49 Preleciona, nesse sentido, abalizada doutrina: “A dívida flutuante corresponde aos compromissos cujo pagamento independe de autorização orçamentária: - restos a pagar; (...) Vê-se que se trata de situações que já afetaram a execução do orçamento – como no caso dos valores inscritos em restos a pagar (...)” (Piscitelli, Roberto Bocaccio; Timbó, Maria Zulene Farias. Contabilidade Pública: uma abordagem da administração financeira pública. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 200).

50 Conti, José Maurício (Coord.). Orçamentos públicos: a Lei 4.320/1964 comentada. São Paulo: Revista dos tribunais, 2008, p. 328.

54. Nesse sentido preleciona Francisco Glauber Lima Mota:

*“O conceito de dívida flutuante confunde-se com o do passivo financeiro constante do balanço patrimonial. Em ambos devem constar apenas os compromissos cujo pagamento, por natureza, não dependa de autorização orçamentária (por exemplo: depósitos de terceiros representados pelas cauções em dinheiro para garantia de contratos, que na sua devolução geram dispêndios extraorçamentários, conforme já estudamos) e os que tendo sido autorizados pela lei orçamentária, já foram inclusive empenhados, mas o seu pagamento somente ocorrerá no exercício seguinte, como é o caso dos restos a pagar e dos serviços da dívida a pagar.”*⁵¹

55. Vê-se, assim, que a inscrição de valores em restos a pagar processados e não processados apenas espelha o tratamento contábil conferido pelas normas de Direito Financeiro. E, tendo em vista os aspectos relativos à execução do orçamento, o tratamento contábil conferido pela Lei n.º 4.320/64 aos restos a pagar não processados não interfere na execução do orçamento subsequente, razão pela qual esse registro contábil afigura-se compatível com o princípio da anualidade orçamentária.

56. Por outro lado, não se sustenta a argumentação de acordo com a qual a inscrição em restos a pagar não processados é prática admitida sob o prisma estritamente contábil e indefensável do ponto de vista jurídico. Decerto, a *“linguagem orçamentária é essencialmente contábil”*⁵², e, apropriando-se desse repertório essencialmente contábil, as regras de Direito Financeiro normatizam os eventos retratados pela Contabilidade Pública. Esse aspecto poderia levar ao equivocado entendimento de que determinado registro contábil seria admissível apenas do ponto de vista contábil, mas não do ponto de vista jurídico. Parece claro, contudo, que se determinado registro contábil está previsto na legislação e não há qualquer óbice para a sua realização no sistema normativo, tal qual ocorre com os restos a pagar não processados, não é possível estabelecer essa dicotomia entre a validade no plano contábil e jurídico.

57. Além disso, como já se ressaltou, a Contabilidade Pública constitui ramo da Ciência Contábil que *“aplica, na administração pública, as técnicas de registros e apurações contábeis em harmonia com as normas gerais do Direito Financeiro”*⁵³, devendo, portanto, obedecer ao princípio da legalidade e aos

51 Mota, Francisco Glauber Lima. *Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. Brasília, 2009, p. 147.

52 Giacomoni, James. *Orçamento público*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 87.

53 Angélico, João. *Contabilidade Pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995, p. 107. Alinha-se a esse entendimento Francisco Glauber Lima Mota, para quem a *“Contabilidade Pública é o ramo da Ciência Contábil que aplica na administração pública as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, apurando resultado e elaborando relatórios periódicos, levando em conta as normas de Direito Financeiro (Lei n.º 4.320/64), os princípios gerais de finanças públicas e o princípios de contabilidade”* (Mota,

princípios da contabilidade. Tal qual afirmava JESSE BURKHEAD, ao versar sobre as funções das contas governamentais, em tempos já obsoletos: “os sistemas contábeis devem ser delineados em conformidade com os dispositivos legais”⁵⁴. Por essa razão, a Lei n.º 4.320/64 detém parte específica a tratar “Da Contabilidade” – Título IX, que prevê o registro contábil das despesas empenhadas e não liquidadas na rubrica de restos a pagar não processados.

58. Destaque-se, ainda, que a inscrição em restos a pagar não processados, como bem realçado pela consulente, não pode prescindir da disponibilidade de caixa para a sua cobertura (artigo 9º, §2º, do Decreto estadual n.º 57.489/11, que estabelece normas relativas ao encerramento da execução orçamentária e financeira do exercício de 2011⁵⁵). Assim, se do ponto de vista da execução orçamentária a questão foi equacionada nas linhas predecessoras, a exigência de disponibilidade financeira para a inscrição de valores em restos a pagar não processados auxilia o bom encaminhamento da questão em relação à execução financeira, ao menos em princípio.⁵⁶

59. Dessa forma, sob o prisma do princípio do equilíbrio orçamentário, a imposição desse requisito contribui decisivamente para servir de sustentáculo à inscrição de valores em restos a pagar não processados, conforme enuncia a 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público:

“INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS:

A norma estabelece que, no encerramento do exercício, a parcela da despesa orçamentária que se encontrar empenhada mais ainda não foi paga será considerada restos a pagar.

Francisco Glauber Lima. *Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. Brasília, 2009, p. 222). Confira-se, ainda, o item 3 da NBC T 16.1, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.128/08.

54 Burkhead, Jesse. *Orçamento Público*. Rio de Janeiro: FGV, 1971, p. 466.

55 Esse requisito vem sendo albergado pela legislação estadual nos sucessivos encerramentos de exercícios: em relação ao exercício financeiro de 2010, confira-se o artigo 9º, §2º, do Decreto estadual n.º 56.385/10; e, em relação ao exercício financeiro de 2009, o artigo 7º, § 2º, do Decreto estadual n.º 55.208/09. Essa exigência se faz também para os restos a pagar processados (cf. artigo 14 do Decreto estadual n.º 56.644/11). Entretanto, como a consulta refere-se aos restos a pagar não processados, abordar-se-á os requisitos para a inscrição de valores nesta rubrica.

56 Diz-se “em princípio” porque não se pode desconsiderar que o acúmulo dos restos a pagar ao longo de vários exercícios pode prejudicar a programação financeira e o planejamento governamental. Essa constatação, contudo, não permite, por si só, concluir que a inscrição de valores em restos a pagar não processados é prática contábil vedada pela legislação.

O raciocínio implícito na lei é de que a receita orçamentária a ser utilizada para pagamento da despesa empenhada em determinado exercício já foi arrecadada ou ainda será arrecadada no mesmo ano e estará disponível no caixa do governo ainda neste exercício. Logo, como a receita orçamentária que ampara o empenho pertence ao exercício e serviu de base, dentro do princípio do equilíbrio, para a fixação da despesa orçamentária autorizada pelo Poder Legislativo, a despesa que for empenhada com base nesse crédito orçamentário também deverá pertencer ao exercício.⁵⁷

60. Registre-se, contudo, que não é possível a inscrição de valores em restos a pagar não processados com a finalidade exclusiva de evitar perda de dotação orçamentária, mormente quando inexistente qualquer instrumento jurídico apto a dar suporte para esse registro contábil⁵⁸. Com efeito, o uso abusivo desse lançamento contábil, excedendo os limites e propósitos para o quais foi concebido, não se harmoniza com o sistema normativo. E, conquanto essa constatação deva ser realizada em cada caso em concreto, a inscrição de valores em restos a pagar não processados às vésperas do término do exercício financeiro com a finalidade exclusiva de evitar perda de dotação orçamentária constitui prática incompatível com ordenamento jurídico. Destaque-se, nesse sentido, que o §2º do artigo 9º do Decreto n.º 57.489/11 exige motivação (“*desde que haja justificativa para tanto*”) por parte das Unidades Gestoras Executoras para a inscrição em restos a pagar não processados. Esse preceito, ao exigir a justificativa para o atraso na programação da despesa, visa a evitar o uso abusivo da inscrição de valores em restos a pagar não processados.

57 *Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis orçamentários*. 4. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2011, p. 113. Além disso, como será abordado em item ulterior, esse requisito estabelece o cumprimento adequado do princípio da confrontação da receita com a despesa.

58 Nesse sentido, confira-se: “No entanto, ainda é comum o comprometimento indiscriminado das dotações, mediante o empenho da despesa e consequente emissão da nota de empenho, com saldo inscrito em Restos a Pagar, ao final do exercício, para evitar-se a suposta “perda” da dotação disponível, mesmo quando a execução do objeto do contrato se dará notoriamente no exercício financeiro subsequente, e mesmo não existindo ainda cronograma físico-financeiro e, às vezes, nem mesmo tendo-se firmado termo contratual, não concretizando, portanto, a existência da obrigação contratada ou compromissada” (PISCITELLI, ROBERTO BOCCACCIO; TIMBÓ, MARIA ZULENE FARIAS. *Contabilidade Pública: uma abordagem da administração financeira pública*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 194). Em idêntico tom: “Operacionalmente, ainda é comum o comprometimento de dotação por meio da emissão do empenho e da respectiva nota de empenho no fim do exercício apenas para permitir a inscrição em Restos a Pagar, com vistas a evitar a perda de dotação orçamentária, quando a assinatura do contrato ocorrerá no exercício seguinte. Tal procedimento, como visto, não encontra amparo legal.” (ROSA, MARIA BERENICE. *Contabilidade Pública do Setor Público*. São Paulo: Atlas, 2011, p. 286).

61. De mais a mais, é de se salientar que a 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, ao tratar da inscrição em restos a pagar não processados, consigna: “*serão inscritas as despesas não liquidadas quando o serviço ou material contratado tenha sido prestado ou entregue e que se encontre, em 31 de dezembro de cada exercício financeiro, em fase de verificação do direito adquirido pelo credor ou quando o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor estiver vigente.*”⁵⁹ Essas determinações convergem para o estatuído no artigo 35 do Decreto n.º 93.872/86, que dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, e estabelece que o empenho de despesa não liquidada será considerado anulado em 31 de dezembro, salvo quando: (i) vigente o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor, nele estabelecida; (ii) vencido o prazo de que trata o item anterior, mas esteja em curso a liquidação da despesa.⁶⁰

62. Portanto, para proceder-se ao registro das despesas empenhadas e não liquidadas em restos a pagar não processados, é imprescindível que o contratante tenha cumprido sua obrigação e, ao término do exercício financeiro, a despesa esteja no estágio relativo à verificação do seu direito adquirido, ou, ao menos, esteja vigente o prazo para o cumprimento da obrigação, o que necessariamente pressupõe a existência de um instrumento jurídico que o estabeleça (artigo 62 da Lei n.º 8.666/93). Além disso, a inscrição de valores em restos a pagar não processados não pode prescindir da observância das cautelas específicas previstas hodiernamente na legislação estadual (cf. itens 30 a 34).

IV. Reconhecimento da despesa pública: regime orçamentário e patrimonial

63. Consigna o artigo 35, inciso II, da Lei n.º 4.320/64, que pertencem ao exercício financeiro as despesas nele legalmente empenhadas. De acordo com a diretriz preconizada pela Secretaria do Tesouro Nacional, esse preceito alude ao reconhecimento da despesa sob o enfoque orçamentário⁶¹. Com efeito, sob o en-

59 *Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis orçamentários*. 4. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2011, p. 112, g.n.

60 A rigor, o artigo 35 do Decreto n.º 93.872/86 estabelece outras exceções. As mencionadas, contudo, são as únicas que são admitidas pela Secretaria do Tesouro Nacional.

61 Nesse sentido: “Assim, o art. 35 da Lei n.º 4.320/1964 refere-se ao regime orçamentário e não ao regime contábil (patrimonial) aplicável ao setor público para reconhecimento de ativos e passivos” (*Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis orçamentários*/Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria

foque orçamentário, a despesa é reconhecida no exercício financeiro da emissão de empenho. Essa é a razão pela qual, segundo FRANCISCO GLAUBER LIMA ROCHA, se trata de “regime orçamentário de competência (empenho)”⁶² ou, na expressão cunhada por Lino Martins da Silva, do “regime de empenho”⁶³. Com isso, pretende-se dizer que a despesa é apropriada, sob o enfoque orçamentário, ao exercício em que realizado o empenho. O legislador, em cumprimento aos princípios da legalidade da despesa e da anualidade orçamentária, determinou que se proceda ao reconhecimento da despesa no exercício em que empenhada, independentemente da fase em que se encontre a sua execução.

64. Nesse sentido, depreende-se do entendimento de abalizada doutrina, ao abordar o inciso II do artigo 35 da Lei n.º 4.320/64:

“Tal disposição significa que, sob o enfoque orçamentário, a despesa orçamentária é reconhecida no exercício financeiro da emissão do empenho (ato da autoridade competente), que é formalizado por meio do documento nota de empenho. Dito de outra forma, reconhece-se a despesa orçamentária no 1º estágio da despesa em que o crédito e a respectiva dotação consignada no orçamento foram comprometidos ou reservados para o pagamento de obrigação, por meio da nota de empenho.

*Nesse dispositivo, o legislador considerou os princípios da legalidade da despesa e da anualidade, pois determinou que as despesas pertençam ao exercício em que sejam empenhadas, não importando a fase em que se encontra a sua execução.”*⁶⁴

65. Destaque-se que a opção legislativa pelo reconhecimento da despesa, sob o enfoque orçamentário, revela “uma postura conservadora, estabelecendo que a sua apropriação ocorre tendo como parâmetro os valores legalmente empenhados, independentemente de seu pagamento e ainda que os serviços e os bens solicitados não tenham sido recebidos pela Administração Pública, até o final do ano da emissão do empenho”.⁶⁵

de Orçamento Federal. – 4. ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2011, p. 88).

62 Mota, Francisco Glauber Lima. *Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. Brasília, 2009, p. 222.

63 Silva, Lino Martins. *Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 92.

64 Rosa, Maria Berenice. *Contabilidade Pública do Setor Público*. São Paulo: Atlas, 2011, p. 262, g.n.

65 Mota, Francisco Glauber Lima. *Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. Brasília, 2009, p. 227. Em idêntico tom: “É claro que a norma acima revela, à primeira leitura, que o reconhecimento de receitas e despesas sob o enfoque orçamentário é ultraconservador, pois para as receitas utiliza o regime de caixa e para as despesas o regime de empenho. Tal procedimento traduz a preocupação do Legislativo para que os administradores não comprometam recursos que ainda não existem no caixa do Tesouro” (Silva, Lino Martins. *Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 92.).

Ao justificar a adoção do regime orçamentário para a apropriação de despesas, explica Claudiano Albuquerque que esse critério permite a confrontação “entre as receitas arrecadadas e o destino que lhes foi dado”.⁶⁶

66. Entretanto, o artigo 35 da Lei n.º 4.320/64, referente ao regime orçamentário, deve ser interpretado sistematicamente com os preceitos estatuídos nos artigos 85, 89, 100 e 104 da Lei n.º 4.320/64, que remetem ao regime contábil (patrimonial).⁶⁷ Com efeito, da análise desses últimos dispositivos, insertos no

66 Prossegue o autor: “O que se quer destacar é que, embora a legislação estabeleça que a despesa pública seja apropriada pelo regime de competência, o setor público brasileiro tradicionalmente tem utilizado o critério da competência orçamentária para reconhecimento da despesa, e não o critério patrimonial. A origem da diferença do entendimento quanto ao emprego do regime de competência está intimamente relacionada com os objetivos que se pretende atingir com cada um dos balanços produzidos. Enquanto no setor privado os balanços buscam demonstrar o impacto das operações sobre o patrimônio da empresa no setor público o foco se encontra em outro aspecto: o confronto entre as receitas arrecadadas e o destino que lhes foi dado. Nesse caso, a contabilidade pública tem privilegiado a demonstração de como foram empregados os recursos dos contribuintes. Trata-se, portanto, de confrontar todas as receitas, com todas as despesas a elas associadas, sob a lógica de fluxo de recursos. (...) A apropriação orçamentária da receita e da despesa pública observam os preceitos constantes da Lei n.º 4.320/64: ‘Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro: I – as receitas nele arrecadadas; e II – as despesas nele legalmente empenhadas.’ Por esse preceito ficou definida a metodologia para aplicação do princípio da competência da despesa orçamentária no setor público, ou seja, será lançada como despesa do exercício aquela que nesse se encontrar legalmente empenhada.” (Albuquerque, Claudiano Manoel; Medeiros, Márcio Bastos; Silva, Paulo Henrique Feijó. *Gestão de Finanças Públicas: fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal*. 2. ed. Brasília, 2008, p. 366, g.n.). Mais adiante, afirma-se: “Ocorre que, quando se trata de execução orçamentária, o confronto entre a receita e a despesa se realiza no balanço orçamentário. A Lei n.º 4.320/64, ao estabelecer que “pertence ao exercício financeiro a despesa legalmente empenhada”, adotou, como fato gerador da despesa orçamentária, a emissão do empenho, o que propicia o correlacionamento entre a despesa e a receita, na forma do princípio enunciado pelo CFC. Portanto, havendo previsão orçamentária para a realização de determinada despesa, e uma vez que os correspondentes recursos financeiros foram arrecadados, não há porque deixar de inscrever tal despesa em restos a pagar. Não se pode afirmar que exista motivo técnico, inquestionável, que contrarie a inscrição, em restos a pagar, de despesa que não tenha se iniciado. De outro lado, há motivos que recomendam a adoção desse procedimento. De fato, visando a evidenciar onde foram ou são aplicados os recursos arrecadados no exercício, é necessário que as despesas empenhadas sejam inscritas em restos a pagar, ainda que sua execução não tenha se iniciado, visto que assim se propicia o adequado confronto entre a receita e a despesa.” (Albuquerque, Claudiano Manoel; Medeiros, Márcio Bastos; Silva, Paulo Henrique Feijó. *Gestão de Finanças Públicas: fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal*. 2. ed. Brasília, 2008, p. 367, g.n.).

67 Nesse sentido: “Na área pública, o regime orçamentário reconhece a despesa orçamentária no exercício financeiro da emissão do empenho e a receita orçamentária pela arrecadação. (...) A Contabilidade Aplicada ao Setor Público, assim como qualquer outro ramo da ciência contábil, obedece aos Princípios da Contabilidade. Dessa forma, aplica-se o princípio de sua integralidade, ou seja, os efeitos das transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorre, e não quando os recursos financeiros são recebidos ou pagos. Assim, o art. 35 da Lei n.º 4.320/1964 refere-se ao regime orçamentário e não

Título IX - “Da Contabilidade” da Lei n.º 4.320/64, deflui que as “variações patrimoniais devam ser evidenciadas, sejam elas independentes ou resultantes da execução orçamentária”⁶⁸. Dessa forma, a despesa, sob o enfoque patrimonial, constitui uma variação patrimonial diminutiva, pois diminui o patrimônio líquido, e “deverá ser registrada no momento da ocorrência do fato gerador, independentemente do respectivo pagamento, em complementação ao registro da despesa orçamentária”⁶⁹.

67. Verifica-se, portanto, que a Lei n.º 4.320/64 radica-se na existência de um modelo dual para o reconhecimento das despesas: sob o enfoque orçamentário, a despesa é reconhecida no exercício financeiro da emissão do empenho; e, sob o enfoque patrimonial “com o objetivo de evidenciar o impacto no patrimônio, deve haver o registro da variação patrimonial diminutiva em razão do fato gerador, observando os Princípios Contábeis da Competência e da Oportunidade”⁷⁰.

68. Por conta dessas diferentes abordagens, diz-se que a Contabilidade Pública objetiva, em realidade, o “cumprimento de duas tarefas distintas: a primeira, relativa ao controle do patrimônio e à evidenciação da situação financeira, dos fluxos que alteram essa situação e das modificações do patrimônio líquido, tendo como resultado a contabilidade patrimonial; e a segunda, responsável por demonstrar a situação relativa à previsão, fixação e execução das receitas orçamentárias e despesas orçamentárias, tendo como resultado a contabilidade orçamentária.”⁷¹

ao regime contábil (patrimonial) aplicável ao setor público para reconhecimento de ativos e passivos” (*Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis orçamentários*. 4. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2011, p. 88).

68 *Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis orçamentários*. 4. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2011, p. 88.

69 Rosa, Maria Berenice. *Contabilidade Pública do Setor Público*. São Paulo: Atlas, 2011, p. 263. Confirma-se, ainda, a lição de Francisco Glauber Lima Mota: “A receita e a despesa contábeis decorrem de fatos aumentativos e diminutivos, respectivamente. Seus efeitos no patrimônio devem ser reconhecidos quando da alteração na situação líquida patrimonial, independentemente de haver ou não autorização orçamentária. Esse é o enfoque patrimonial de receita e despesa” (Mota, Francisco Glauber Lima. *Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. Brasília, 2009, p. 227, g.n.).

70 *Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis orçamentários*. 4. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2011, p. 89.

71 Rosa, Maria Berenice. *Contabilidade Pública do Setor Público*. São Paulo: Atlas, 2011, p. 24. Do mesmo modo entende Lino Martins da Silva, ao afirmar que “o estudo da Contabilidade Pública, portanto, implica no conhecimento das principais características da Contabilidade Orçamentária e Financeira e da Contabilidade Patrimonial” (Silva, Lino Martins. *Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 49).

69. Dessa forma, segundo o regime contábil (patrimonial), o registro da despesa deve ser realizado a partir da ocorrência do fato gerador (princípio da competência) e de acordo com as variações patrimoniais produzidas no patrimônio líquido. Esse regime, que é objeto de preocupação da Contabilidade Patrimonial, volta-se para a mensuração e controle do patrimônio da entidade e foi moldado para evidenciar os elementos que o compõem.

70. O regime orçamentário, por seu turno, que é objeto de preocupação da Contabilidade Orçamentária, tem por objetivo demonstrar a situação relativa à previsão, fixação e execução das receitas e despesas orçamentárias, estabelecendo outro critério para o reconhecimento de despesas: o empenho (artigo 35, inciso II, da Lei n.º 4.320/64). E a execução da despesa orçamentária deve ser avaliada à luz desse regime, que foi estruturado de acordo com os princípios orçamentários que sustentam o modelo orçamentário.

71. De toda sorte, o que não parece lógico ante a estrutura dual concebida pela Lei n.º 4.320/64, é a utilização do critério de reconhecimento de despesa sob o enfoque patrimonial para fins orçamentários, obstando a utilização de um instrumento legal relativo à execução da despesa orçamentária ao fundamento de que, sob o enfoque patrimonial, a despesa ainda não atingiu o seu fato gerador. O estágio do empenho, como critério de reconhecimento da despesa sob o enfoque orçamentário, não se confunde com o estágio do fato gerador, como critério de reconhecimento da despesa sob o enfoque patrimonial.

72. Assim, não se sustenta o argumento segundo o qual a inscrição em restos a pagar não processados viola o princípio da competência, porque permite o reconhecimento de despesa cujo fato gerador ainda não se efetivou. O equívoco desse posicionamento está em utilizar o elemento de reconhecimento de despesa do regime patrimonial para fins orçamentários. Contudo, o enfoque patrimonial não pode ser utilizado de modo a restringir a execução da despesa orçamentária, uma vez que ele está voltado para a evidenciação, mensuração e controle do patrimônio líquido da entidade.

73. De mais a mais, como já se acentuou, de acordo com o enfoque orçamentário, para a despesa ser apropriada a determinado exercício financeiro, é suficiente o empenho. Assim, ainda que a despesa dependa da prestação do serviço, do fornecimento do material ou da execução das obras – vale dizer, cuida-se de despesa não processada, que não concluiu o estágio da liquidação – ela deve, sob o enfoque orçamentário, ser apropriada ao exercício financeiro da emissão do empenho. Essa é a razão pela qual a inscrição das despesas empenhadas e não liquidadas em restos a pagar não processados constitui registro contábil que se

harmoniza com o regime orçamentário de reconhecimento de despesa instituído pela Lei n.º 4.320/64, mesmo que não tenha ocorrido o fato gerador da despesa sob a perspectiva do regime contábil (patrimonial).

74. A rigor, não se pode afirmar que a interpretação desses dispositivos de modo a segregar os regimes orçamentário e patrimonial alcance a unanimidade no âmbito doutrinário, mormente após o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, o artigo 50, inciso II, da Lei Complementar n.º 101/00, estabelece que a *“despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência”*, e, de acordo com J. R. Caldas Furtado, Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado do Maranhão, *“o artigo 50, inciso II, da Lei Complementar n.º 101/00 (LRF) teria revogado o artigo 35, inciso II, da Lei n.º 4.320/64”*⁷².

75. A despeito da autoridade dos argumentos expendidos, alguns aspectos desabonam as conclusões alvitadas pelo autor. De início, há de se destacar que a redação do *“caput”* do artigo 50 da Lei Complementar n.º 101/00 consigna que a escrituração das contas públicas obedecerá as regras estabelecidas nessa ordenação legal *“além de obedecer às demais normas de contabilidade pública”*.

76. Desse modo, o dispositivo não afasta a aplicação das normas de Contabilidade Pública previstas na Lei n.º 4.320/64, dentre as quais aquela que estabelece o regime orçamentário de competência para o reconhecimento da despesa (artigo 35, inciso II). Por essa razão, afirma KIYOSHI HARADA, ao co-

72 Furtado, J. R. Caldas. *Elementos de direito financeiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 198. Os argumentos que ancoraram essa conclusão foram assim emoldurados: *“O Manual da Despesa Nacional trabalha com a ideia segundo a qual a ordem jurídica ainda permite a inscrição em ‘Restos a Pagar’ de empenhos não liquidados (‘Restos a Pagar não-processados’). Essa afirmação é da maior importância na esfera jurídica. A verdade, porém, é que a convivência jurídica do artigo 50, II, da Lei Complementar n.º 101/00 (LRF) com o artigo 35, II, da Lei n.º 4.320/64 é muito complicada. No Direito, não é possível determinada matéria ora ser disciplinada por uma lei, ora por outra. Além disso, não é fácil compreender que o artigo 35 da Lei n.º 4.320/64 porque está topograficamente fora do Título IX (Da Contabilidade), incide exclusivamente no sistema orçamentário, não produzindo efeitos no sistema patrimonial; pelo contrário, o que se observa é uma completa e harmônica interação entre os dispositivos que compõem Título IX com aqueles que estão no Título IV (Do exercício financeiro); exemplo disso é o que está disposto no parágrafo único no artigo 92, que bem se relaciona com o conteúdo do ‘caput’ do artigo 36. Também é difícil conceber que os resultados gerais do exercício, que serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial e na Demonstração das Variações Patrimoniais, conforme estabelece o artigo 101, sejam apurados com base em critérios diferentes; para o sistema orçamentário, despesas incorridas serão todas aquelas empenhadas; para o sistema patrimonial, serão, na maioria das vezes, as despesas liquidadas. O certo é que, da forma como está estruturada a Lei n.º 4.320/64, a repetição dos termos do artigo 35 em dispositivo constante no Título IX seria uma desnecessária redundância.”* (Furtado, J. R. Caldas. *Elementos de direito financeiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 197).

mentar o inciso II do artigo 50, da Lei Complementar n.º 101/00, que “o inciso II determina o registro da despesa e da assumpção de compromisso segundo o regime de competência repetindo, a determinação contida no inciso II, do art. 35, da Lei n.º 4.320/64”⁷³.

77. De fato, da simples leitura do inciso II do artigo 50 da Lei Complementar n.º 101/00 não decorre qualquer inovação quanto ao reconhecimento das despesas orçamentárias a partir do empenho (artigo 35, inciso II, da Lei n.º 4.320/64). A doutrina contábil e jurídica, mesmo antes do advento da Lei Complementar n.º 101/00, propugnava a apropriação da despesa ao exercício financeiro do empenho, sem excogitar incompatibilidade entre a adoção do regime da competência e a inscrição de valores em restos a pagar não processados.⁷⁴

78. Além disso, não se pode olvidar que a própria Lei Complementar n.º 101/00, ao tratar do conteúdo do Relatório de Gestão Fiscal, prevê, em seu item 3 da alínea “b” do inciso III do artigo 55, que, no último quadrimestre, o relatório conterá demonstrativos da “inscrição em Restos a Pagar, das despesas empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade caixa”. Portanto, a Lei de Responsabilidade Fiscal admite a inscrição de despesas empenhadas e não liquidadas – conceito que equivale ao de restos a pagar não processados, como largamente discutido –, desde que haja limite de disponibilidade de caixa.

73 Kiyoshi, Harada. *Responsabilidade Fiscal: lei complementar n. 101/2000 comentada e legislação correlata anotada*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2009, p. 211.

74 Confira-se nesse sentido a clássica lição de João Angélico: “O regime contábil adotado no Brasil é o regime misto, isto é, adota-se ao mesmo tempo o regime de caixa e o regime de competência. O regime misto é consagrado em nossa legislação financeira pelo art. 35 da Lei Federal n.º 4.320, de 17 de março de 1964, que dispõe: “Pertencem ao exercício financeiro: - As receitas nele arrecadadas; II – As despesas nele legalmente empenhadas.” As despesas empenhadas e não pagas até o 31 de dezembro são apropriadas como despesa do exercício e classificadas na conta financeira ‘restos a pagar’ (Angélico, João. *Contabilidade Pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995, p. 113), e em outro excerto afirma: “A despesa orçamentária empenhada, mas não paga até o último dia de ano financeiro, é apropriada ao exercício financeiro em contrapartida com a conta financeira resíduos passivos ou restos a pagar. As duas denominações equivalem-se. Entretanto, restos a pagar tem sido mais utilizada na prática, e está mesmo consagrada em várias disposições legais como, p.ex., nos arts. 3.º e 4.º e parágrafo único da Lei n.º 869, de 16 de outubro de 1949 e no art. 36 da Lei n.º 4.320/64. O último artigo mencionado dispõe que são considerados restos a pagar as despesas empenhadas mas não pagas até 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas. Por despesas processadas entende-se aquelas que completaram o estágio da liquidação, pelo menos até a fase “g”, autorização de pagamento. Já as despesas não processadas são as que não concluíram o estágio “liquidação”, mesmo que nele já tenham ingressado” (Angélico, João. *Contabilidade Pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995, p. 71). Destaque-se, contudo, que não era corrente à época o entendimento de que o artigo 35 da Lei n.º 4.320/64 referia-se ao regime orçamentário.

79. Nesse sentido, é conhecido o axioma de acordo com o qual se deve julgar ou emitir parecer, tendo diante dos olhos, a lei em seu conjunto, ao invés de uma só parte dela. O processo de interpretação sistemática implica comparar o dispositivo objeto da exegese, com outros de mesmo repositório ou leis diversas, e, como afirma CARLOS MAXIMILIANO, “é maior a presunção de acerto quando a exegese resulta de comparar trechos da ‘mesma lei’, do que confrontar preceito de leis diversas”⁷⁵.

80. Destarte, ao proceder à análise do disposto no artigo 55, inciso III, alínea “b”, item 3, da Lei Complementar n.º 101/00, ressoa insustentável a tese segundo a qual a inscrição de valores em restos a pagar não processados é registro contábil incompatível com a Lei de Responsabilidade Fiscal, uma vez que a lei admite-o expressamente, desde que haja disponibilidade de caixa, e esse requisito, como realçado no item predecessor, foi albergado pela legislação estadual.

81. Por distintas razões pretendem TEIXEIRA MACHADO e HERALDO DA COSTA REIS expungir a alocação “restos a pagar não processados”. De acordo com esses autores, admite-se a inscrição de restos a pagar das “obrigações decorrente de contratos, convênios ou de leis, cuja certeza de liquidez do credor já tenha sido verificada e constatada pela administração da entidade”⁷⁶, ou seja, a inscrição em restos a pagar está adstrita às despesas empenhadas e liquidadas.

82. Segundo o entendimento por eles defendido, “a Contabilidade registrará nas chamadas Contas de Compensação a execução orçamentária da receita e da despesa, a fim de evitar que no Passivo Financeiro da entidade, no que respeita às despesas, sejam registrados os empenhos de contratos e de convênios que não se processaram efetivamente, ou cujas obrigações não foram reconhecidas efetivamente como tais”⁷⁷.

83. Vê-se que os autores propugnam a utilização do Subsistema de Compensação para as despesas não processadas. Para eles, as despesas empenhadas e não liquidadas, ao final do exercício, não devem ser registradas em restos a pagar não processados, mas em Contas de Compensação, pois ainda não existe o direito a receber do credor e tampouco está constituída a obrigação de pagar⁷⁸.

75 Maximiliano, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 105.

76 Machado Jr., José Teixeira; Reis, Heraldo da Costa. *A lei 4.320 comentada*. 31. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003, p. 97.

77 Machado Jr., José Teixeira; Reis, Heraldo da Costa. *A lei 4.320 comentada*. 31. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003, p. 97

78 Conforme se depreende da NBC T 16.2, que trata do Patrimônio e Sistemas Contábeis, aprovada pela Resolução/CFC n.º 1.129/08 e alterada pela Resolução CFC n.º 1.268/09, o

84. Prosseguem Teixeira Machado e Heraldo da Costa Reis nessa linha de raciocínio:

“Muitos balanços têm apresentado no Passivo Financeiro, pensamos que indevidamente, Restos a Pagar Não Processados, indicando que os respectivos fatos geradores das obrigações e, conseqüentemente, das contrapartidas, não se efetivaram no exercício. Isto, sem dúvida alguma, prejudica a informação sobre a situação econômico-financeira da entidade, cuja informação não a evidencia corretamente.

Aliás, lembra-se a necessidade de se extinguir dos procedimentos contábeis a Restos a Pagar Não Processados, porque, em realidade, não existem. O que existe, sem a menor dúvida, são contratos e convênios em franca execução, cujo reconhecimento das obrigações dependem do cumprimento de alguma exigência, que muitas vezes são cumpridas no período seguinte.

Por isto as Contas de Compensação em que se devem escriturar a execução orçamentária são da maior importância, e para os casos referidos pode ser utilizada uma conta que expresse a realidade dos fatos tal como Despesas Contratuais/Conveniadas em Execução, que seria inscrita no Passivo Compensado.”⁷⁹

85. Constata-se, portanto, que a preocupação dos autores está relacionada com o aumento do Passivo Financeiro nos balanços públicos por conta do registro, em restos a pagar não processados, de despesas empenhadas e não liquidadas, ao cabo do exercício financeiro. Entretanto, para esses autores, não se sustenta a inclusão, na conta do Passivo Financeiro, de despesas ainda pendentes da verificação do implemento da condição a que alude o artigo 58 da Lei n.º 4.320/64, pois somente após o estágio da liquidação da despesa (artigo 63 da Lei n.º 4.320/64) é que surge a obrigação de pagamento e o direito ao crédito pelo contratante.⁸⁰ Por essa razão, recomendam a utilização do Subsistema de

subsistema de compensação “registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.” A rigor, as contas registradas no subsistema de compensação “se destinam precipuamente a efetuar controle de eventos que não produzem, de imediato, variação qualitativa ou quantitativa no patrimônio, mas que podem vir a alterar a composição patrimonial no futuro” (Mota, Francisco Glauber Lima. *Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. Brasília, 2009, p. 341)

79 Machado Jr., José Teixeira; Reis, Heraldo da Costa. *A lei 4.320 comentada*. 31. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003, p. 97. Esse raciocínio foi desenvolvido em outros textos produzidos por um dos autores dessa obra: Reis, Heraldo da Costa. *Regime de caixa ou competência: eis a questão*. Revista de Administração Municipal-Municípios. Rio de Janeiro, v. 52, n. 260, p. 37-48, out/dez. 2006. Cf.: <http://www.ibam.org.br/media/arquivos/estudos/restos_naoprocessados_1.pdf>; <http://www.ibam.org.br/media/arquivos/estudos/razoes_e_condicoes.pdf>.

80 Não é demasiado realçar que “a liquidação da despesa é verificação do implemento da condição, ou seja, verificação do cumprimento da obrigação pelo contratante, a fim de comprovar o direito por ele adquirido ao respectivo crédito. A verificação do direito adquirido pelo credor é realizada tomando

Compensação que tem por objetivo registrar eventos que potencialmente podem produzir modificações no patrimônio da entidade.

86. Algumas implicações decorrem do entendimento defendido por TEIXEIRA MACHADO e HERALDO DA COSTA REIS. A título exemplificativo, cita-se o cálculo do superávit financeiro, apurado mediante o cotejo entre o Ativo Financeiro e Passivo Financeiro constantes do Balanço Patrimonial (artigo 43, §1º, inciso I e §2º, da Lei n.º 4.320/64), e que tem relação com a abertura de créditos suplementares e especiais (artigos 167, inciso V, da Constituição Federal, e 42 e 43, da Lei n.º 4.320/64). Se os valores relativos aos restos a pagar não processados não constarem do Passivo Financeiro, mas do Passivo Compensado, ao término do exercício, como defendem os autores, haverá reflexos no cômputo do superávit financeiro. Não se trata, portanto, de discussão destituída de efeitos práticos.

87. Nesse sentido, a despeito do prestígio dos autores, imperioso reconhecer que o lançamento contábil por eles alvitrado não encontra respaldo nas diretrizes fixadas pela Secretaria do Tesouro Nacional e tampouco ecoa no entendimento de não menos abalizada doutrina⁸¹.

por base os títulos e documentos que comprovem o respectivo crédito, quais sejam: o contrato, o ajuste ou acordo respectivo, a nota de empenho, os documentos fiscais da entrega do material ou da efetiva prestação do serviço” (Rosa, Maria Berenice. Contabilidade Pública do Setor Público. São Paulo: Atlas, 2011, p. 260.). Ao tratar do estágio da liquidação da despesa orçamentária, remata Francisco Glauber Lima Mota: “É nessa fase, também, que fica caracterizada a emissão por parte dos fornecedores de notas fiscais, faturas, recibos, que servirão de suporte para o Estado verificar, por meio do ato de atestar e conferir esses documentos, a existência: - da obrigação de pagar (a ser contabilizada nos balanços públicos em contrapartida à despesa orçamentária); e - do direito a receber (a ser contabilizado nos balanços dos fornecedores em contrapartida à receita de vendas)” (Mota, Francisco Glauber Lima. Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Brasília, 2009, p. 341).

81 Nesse sentido: “O ‘caput’ do art. 36 determina a necessidade de que sejam distinguidas, ainda, dois tipos de despesas empenhadas: as processadas e as não processadas. As despesas processadas são aquelas em que já ocorreram o empenho e a liquidação, significando, dessa forma, que a condição necessária para o efetivo pagamento já ocorreu; este, porém, não será realizado no mesmo exercício financeiro. É por esse motivo que J. Teixeira Machado Jr. e Heraldo da Costa Reis (MACHADO JR. e REIS, 2002/20036, p. 96) afirmam que o conceito de despesas processadas é o mesmo de restos a pagar. Os mesmos autores esclarecem que, durante um longo período, havia o entendimento de que existiam duas espécies de restos a pagar: os referentes às despesas processadas e os relacionados às despesas não processadas. Ocorre que somente as despesas processadas é que representam, na verdade, o conceito de restos a pagar, mesmo porque o significado da expressão “a pagar” expressa a indicação de que “compromissos assumidos por determinações em leis, ou ainda por aquisições de bens e serviços que deverão ser pagos no exercício seguinte àquele em que se originaram.” Dessa forma, a qualificação “processados” e “não processados” é utilizada para distinguir os diferentes momentos das despesas empenhadas e não as espécies de restos a pagar, mesmo porque estes somente dizem respeito às despesas processadas (MACHADO JR. e REIS, 2002/2003, p. 96). Outros autores, contudo, sustentam

88. Destaque-se, nesse contexto, que a 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público aponta os elementos que desabonam o tratamento contábil sugerido pelos autores, ancorando-se precisamente em questões relacionadas ao superávit financeiro, consoante se depreende do seguinte excerto:

“Supõe-se que determinada receita tenha sido arrecadada e permaneça no caixa, portanto, integrando o ativo financeiro do ente público no fim do exercício. Existindo, concomitantemente, uma despesa empenhada, deverá ser registrado também um passivo financeiro; caso contrário o ente público estará apresentando em seu balanço patrimonial, sob ótica da Lei n.º 4.320/64, ao fim do exercício, um superávit financeiro (ativo financeiro – passivo financeiro) indevido, que poderia ser objeto de abertura de crédito adicional no ano seguinte na forma prevista na lei. Assim, a receita que permaneceu no caixa na abertura do exercício seguinte já está comprometida com o empenho que foi inscrito em restos a pagar e, portanto, não poderia ser utilizada para abertura de novo crédito.

Dessa forma, o registro do passivo é inevitável, mesmo não se tratando de obrigação presente, pois falta o cumprimento do implemento de condição, mas por força do art. 35 da Lei n.º 4.320/1964 e da correta apuração do superávit financeiro, tem de ser registrado.”⁸²

89. De toda a sorte, tendo em mira que a presente análise busca restringir-se aos aspectos jurídicos da inscrição em valores de restos a pagar não processados, impende acentuar que os autores propugnam a utilização do sistema de compensação para o registro das despesas empenhadas e não liquidadas porque esse lançamento contábil melhor espelhará a essência econômica do fenômeno retratado. Em outras palavras, os autores não vislumbram qualquer ilegalidade na inscrição de valores em restos a pagar não processados de despesas empenhadas e não liquidadas. Entretanto, desborda dos limites de uma análise que pretende ser estritamente jurídica, a deliberação sobre qual contabilização deve prevalecer por melhor emoldurar a essência econômica do fenômeno retratado. Tal decisão envolve, com foros de exclusividade, tema relativo à Teoria Contábil, e, por isso, é de competência dos Órgãos de Contadoria da Administração Pública estadual.

V – Conclusões

90. Ante tais ponderações, conclui-se:

a existência de duas categorias de restos a pagar: os referentes à despesa processada e os resultantes da despesa não processada (nesse sentido, ver CRUZ (coord.), 2006, p. 75; SILVA, 2007, p. 115).” (Conti, José Maurício (Coord.). Orçamentos públicos: a Lei 4.320/1964 comentada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 126, g.n).

82 *Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis orçamentários*. 4. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2011, p. 113.

(I) o Parecer PA n.º 114/2011 versou sobre questão pontual e casuística, e não deflui daquela peça opinativa a proibição geral e abstrata para obstar a inscrição de valores em restos a pagar não processados de despesas empenhadas e não liquidadas (cf. item 7);

(II) as melhores práticas de gestão orçamentária e financeira recomendam o cumprimento de todos os estágios da despesa dentro de um mesmo exercício financeiro. O empenhamento, liquidação e pagamento da despesa devem ocorrer até o término do exercício financeiro (31 de dezembro), evitando-se o descompasso entre a execução orçamentária e financeira (cf. item 23). A legislação, entretanto, instituiu os restos a pagar para permitir que os estágios da liquidação e pagamento ocorram em exercício financeiro distinto do que empenhada a despesa;

(III) consideram-se restos a pagar processados as despesas empenhadas, liquidadas (despesas processadas) e não pagas. O saldo dessa conta representa os valores que, ao final do exercício financeiro, estavam prontos para a realização do pagamento em razão de o credor ter cumprido com suas obrigações, tendo ainda ocorrido a verificação de seu direito adquirido (cf. item 24);

(IV) consideram-se restos a pagar não processados as despesas empenhadas e não liquidadas (despesas não processadas) – e, portanto, ainda não pagas. Trata-se, assim, de despesas que, ao final do exercício, ainda dependem do cumprimento da obrigação por parte do credor, ou, mesmo que tenha ocorrido o cumprimento da obrigação, não houve a verificação do seu direito adquirido (cf. item 25);

(V) a Lei n.º 4.320/64 confere aos restos a pagar, sejam eles processados ou não processados, tratamento contábil cujos efeitos ficam adstritos, sob o prisma da execução orçamentária, ao orçamento do exercício financeiro em que empenhada a despesa (artigo 35, II, da Lei n.º 4.320/64), conforme analisado nos itens 39 a 55. E, conquanto o pagamento ocorra em exercício financeiro futuro, a legislação condiciona a inscrição de valores em restos a pagar não processados à existência de disponibilidade de caixa para a sua cobertura, o que busca preservar o princípio do equilíbrio orçamentário, equacionando a questão sob a perspectiva da execução financeira (cf. itens 58 e 59);

(VI) a compreensão do registro contábil relativo à inscrição de valores em restos a pagar não processados de despesas empenhadas e não liquidadas (despesas não processadas) não pode prescindir do entendimento da segregação, albergada pela Lei n.º 4.320/64, entre o regime orçamentário e o regime contábil (patrimonial), conforme analisado nos itens 63 a 66;

(VII) sob o enfoque orçamentário, a despesa orçamentária é apropriada ao exercício financeiro da emissão do empenho (artigo 35, inciso II, da Lei n.º

4.320/64) independentemente da fase em que se encontre a sua execução, em cumprimento aos princípios da legalidade da despesa e da anualidade orçamentária. Por essa razão, a inscrição em restos a pagar não processados de despesas empenhadas e não liquidadas constitui lançamento contábil que se harmoniza com o regime orçamentário instituído pela Lei n.º 4.320/64 (cf. item 73);

(VIII) segundo o regime contábil (patrimonial), a despesa deve ser reconhecida a partir do advento do fato gerador (princípio da competência) e de acordo com as variações patrimoniais. Esse regime, que é objeto de preocupação da Contabilidade Patrimonial, está voltado para o controle e mensuração do patrimônio da entidade e foi moldado para evidenciar os elementos que compõem esse patrimônio. Não parece lógico, em face da estrutura dual concebida pela Lei n.º 4.320/64, utilizar o critério de reconhecimento de despesa sob o enfoque patrimonial para fins de execução orçamentária. O estágio do empenho, como critério de reconhecimento da despesa sob o enfoque orçamentário, não se confunde com o estágio do fato gerador, como critério de reconhecimento da despesa sob o enfoque patrimonial (cf. itens 69 a 72);

(IX) sem embargo das considerações constantes do item 14, é forçoso concluir que a inscrição de valores em restos a pagar não processados de despesas empenhadas e não liquidadas (despesas não processadas) detém respaldo no sistema normativo. Portanto, as despesas empenhadas e não liquidadas que se refiram a obrigações que tenham sido cumpridas e estejam, até o dia 31 de dezembro de cada exercício financeiro, em fase de verificação do direito adquirido pelo credor podem ser inscritas em restos a pagar não processados. Idêntico raciocínio vale para as hipóteses em que vigente o prazo para o cumprimento da obrigação assumida pelo credor, o que pressupõe, inexoravelmente, a existência de um instrumento jurídico que a estabeleça (cf. itens 61 e 62). Ressalte-se, por fim, que a inscrição de valores em restos a pagar não processados não pode prescindir do cumprimento das cautelas específicas hodiernamente previstas na legislação estadual (cf. item 34 e nota 29). Dentre essas exigências, merecem destaque: a motivação por parte das Unidades Gestoras Executoras (cf. item 60) e a existência de disponibilidade financeira (cf. itens 58 e 59). Aliam-se, ainda, a essas condicionantes, como não poderia deixar de ser, a observância da legislação federal, bem como das diretrizes fixadas pela Secretaria do Tesouro Nacional.

(X) ao ensejo dessas conclusões, recomenda-se aos Órgãos responsáveis pela Administração Financeira e Orçamentária do Estado de São Paulo que promovam a regulamentação do empenhamento da despesa ao longo do exercício financeiro de modo a reduzir o estoque elevado de restos a pagar

não processados e evitar o comprometimento da programação financeira e o planejamento dos exercícios financeiros ulteriores.

É o parecer, *sub censura*.

Sub.G Consultoria, em 23 de julho de 2012.

ERIC RONALD JANUÁRIO
Procurador do Estado
OAB/SP 237.073

Processo: PGE nº 16847-1107929/2011

Interessado: SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Assunto: RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS. DESPESAS EMPENHADAS E NÃO LIQUIDADAS (DESPESAS NÃO PROCESSADAS) DENTRO DO MESMO EXERCÍCIO FINANCEIRO.

O i. subscritor do Parecer GPG/Cons. nº 74/20 12 abordou, com competência invulgar, as questões suscitadas pelo Secretário da Fazenda no ofício que inaugura o presente expediente.

A portentosa peça jurídico-opinativa deitou luzes sobre os restos a pagar, tanto processados quanto não processados, concluindo, com lastro em sólidos fundamentos jurídicos, que a “inscrição de valores em restos a pagar não processados de despesas empenhadas e não liquidadas (despesas não processadas) detém respaldo no sistema normativo. Portanto, as despesas empenhadas e não liquidadas que se refram a obrigações que tenham sido cumpridas e estejam, até o dia 31 de dezembro de cada exercício financeiro, em fase de verificação do direito adquirido pelo credor podem ser inscritas em restos a pagar não processados. Idêntico raciocínio vale para as hipóteses em que vigente o prazo para o cumprimento da obrigação assumida pelo credor, o que pressupõe, inexoravelmente, a existência de um instrumento jurídico que a estabeleça “ (grifei).

Submeto o presente, pois, ao Senhor Procurador-Geral do Estado de São Paulo, com proposta de aprovação.

Sub.G, em 26 de julho de 2012 .

ADALBERTO ROBERT ALVES
Subprocurador-Geral do Estado
Área da Consultoria Geral

Processo: PGE nº 16847-1107929/2011

Interessado: SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Assunto: RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS. DESPESAS EMPENHADAS E NÃO LIQUIDADAS (DESPESAS NÃO PROCESSADAS) DENTRO DO MESMO EXERCÍCIO FINANCEIRO.

Nos termos da manifestação da Subprocuradoria Geral do Estado da Área da Consultoria Geral, aprovo o Parecer GPG/CONS n.o 74/2012. Encaminhe-se cópia, para ciência, à Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

Restituam-se estes autos à Subprocuradoria-Geral do Estado da Área da Consultoria Geral para arquivamento.

GPG, 30 julho de 2012

ELIVAL DA SILVA RAMOS
Procurador-Geral do Estado

Ementas Consultoria

125) SERVIDOR PÚBLICO. APOSENTADORIA. EMISSÃO DE CERTIDÃO DE TEMPO DE CONTRIBUIÇÃO – CTC. Possibilidade de expedição, com todos os dados pessoais e funcionais da servidora e posterior homologação pela SPPrev. Art. 2º da Portaria MPS nº 154/2008 e Art. 8º, XV, da Deliberação CA-SPPrev-3, de 05/12/08. Precedente: Parecer PA-3 nº 188/1993. **TEMPO EXCEDENTE.** Impossibilidade, no caso, de aproveitamento junto ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS. Utilização de todo o tempo de contribuição, até a data de aposentadoria, para cálculo dos proventos e para obtenção de vantagens pecuniárias: adicional de tempo de serviço (nove quinquênios), sexta parte, gratificação executiva, adicional de insalubridade e abono de permanência. Precedentes: Pareceres PA-3 nº 197/1994 e PA-3 nº 400/1994. Art. 201, § 9º, da Constituição Federal. Caráter contributivo e solidário, com preservação do equilíbrio financeiro e atuarial entre o RPPS e o RGPS. **(Parecer PA nº 29/2011 – Aprovado pelo Procurador-Geral do Estado em 28.07.2012)**

126) CONSTITUCIONALIDADE. AUTORIZAÇÃO PARA AS ASSOCIAÇÕES DE PAIS E MESTRES LOCAR O ESPAÇO DOS MUROS DAS

ESCOLAS ESTADUAIS. Lei Estadual nº 6.479, de 15 de agosto de 1989, de iniciativa parlamentar, que autorizou as APMs das escolas estaduais a locar, para propaganda, o espaço dos muros dos respectivos estabelecimentos. Violação do artigo 61 parágrafo 1º, inciso II, “e” c.c artigo 84, inciso VI, “a” da Constituição Federal. Viabilidade de interposição de Ação Direta de Inconstitucionalidade, perante o STF. **(Parecer PA nº 70/2011 – Aprovado pelo Procurador-Geral do Estado em 05.07.2012)**

127) MULTA. Transporte rodoviário intermunicipal de passageiros sob o regime de fretamento. Decreto estadual nº 29.912/89. Multa administrativa que não se confunde com multa de trânsito. Deslocamento de passageiros. Serviço de transporte propriamente dito. Transporte intermunicipal coletivo de passageiros. Não definida a competência para exploração do serviço. Artigo 25, § 1º, da Constituição Federal. Prestação que compete ao Estado e consequentemente a este compete também a sua regulamentação. Precedentes do STF Lei Complementar estadual nº 914/2002. Disposições Transitórias. Fiscalização e imposição de multa a cargo da ARTESP. Artigo 23, inciso I, prevê expressamente que o produto da arrecadação das multas deve ser pago diretamente ao poder concedente, à Fa-

zenda Pública Estadual e não ao DER/SP. **(Parecer PA nº 72/2011 – Aprovado pelo Procurador-Geral do Estado em 17.07.2012)**

128) MULTA. Transporte intermunicipal coletivo de passageiros. Artigo 11, inciso IV, da Lei estadual nº 12.799/2008. Cancelamento de débito. Infração de trânsito sujeita à penalidade prevista no Código de Trânsito Brasileiro. Artigo 22, inciso XI, da Constituição Federal. Competência legislativa privativa da União. Precedentes: Parecer CJ/ST nº 28/2009 e Parecer PA nº 17/2011. Infrações e penalidades atinentes ao serviço intermunicipal de transporte coletivo de passageiros. Artigo 25, § 1º, da Constituição Federal. Competência do Estado. Decreto estadual nº 29.912/89 e Decreto estadual nº 29.913/89. Fiscalização e imposição de multa a cargo da ARTESP. Produto da arrecadação das multas pago diretamente ao poder concedente. Precedente: Parecer PA nº 72/2011. Necessidade de identificação do enquadramento legal das infrações cometidas para decisão a respeito da possibilidade de cancelamento do débito com fundamento na lei estadual. Valor individualmente considerado. **(Parecer PA nº 73/2011 – Aprovado pelo Procurador-Geral do Estado em 28.07.2012)**

129) SERVIÇO PÚBLICO. IDOSO. GRATUIDADE. Transporte Intermunicipal de passageiros do tipo suburbano convencional. Exegese do artigo 230, § 2º, da Constituição Federal e artigo 39 da Lei 10.741, de 1º de outubro

de 2003 - Estatuto do Idoso. Gratuidade assegurada aos serviços de transporte urbano e semiurbano. No Estado de São Paulo o transporte semiurbano equivale ao transporte suburbano convencional. Gratuidade assegurada pelo Estatuto do Idoso, ainda que utilizada denominação diversa. Direito que decorre, também, da Lei Complementar Estadual nº 666, de 26 de novembro de 1991. **(Parecer PA nº 99/2011 – Aprovado pelo Procurador-Geral do Estado em 17.07.2012)**

130) PROCESSO ADMINISTRATIVO DISCIPLINAR. Servidores que, quando exerciam cargos em comissão na Secretaria do Trabalho, teriam cometido transgressão disciplinar - Decisão do Secretário do Trabalho, aplicando a uma das indiciadas (que não mais integra os Quadros da Administração Estadual), a pena mitigada de suspensão por noventa dias, e remetendo a matéria à apreciação do Secretário da Educação para julgamento do PAD em relação a coindiciado que ocupa cargo efetivo junto àquela Pasta (do qual se afastou para ocupar o referido cargo em comissão junto à SERT) - Dúvida suscitada no âmbito da Pasta da Educação a propósito da competência para proferir tal decisão - Proposta de invalidação do ato do Secretário do Trabalho, na parte em que mitigou a pena demissória agravada em tese cabível, por falta de “causa” e por afronta aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e finalidade, obedecidos os ditames da Lei nº 10.177/98 – Proposta de imediata remessa da matéria à apre-

ciação do Secretário da Educação, para que este, no exercício da competência conferida pelo art. 260, II, do Estatuto, decida o PAD em relação ao coindiciado que lhe é subordinado. **(Parecer PA nº 118/2011 – Aprovado parcialmente pelo Procurador-Geral do Estado em 07.08.2012)**

131) LICITAÇÃO. Pregão eletrônico, do tipo menor preço, objetivando a contratação de empresa para execução de serviços técnicos especializados de identificação e levantamento das condições e operações insalubres, assim como dos fatores e riscos ocupacionais que possam ensejar insalubridade, visando à elaboração de Laudos Técnicos de Condições Ambientais do Trabalho - LTCAT's sobre as condições de trabalho dos servidores públicos do Estado de São Paulo, para cumprimento de decisões exaradas em mandados de injunção ajuizados para obtenção de aposentadoria especial. Inviabilidade. Competência do Departamento de Perícias Médicas do Estado - DPME. Decreto nº 51.782, de 27/04/2007. Precedente: Parecer PA nº 26812007. Prejudicado o exame das minutas de edital e anexos. Aplicação das Normas Técnicas Regulamentadoras nºs 1-6, expedidas pela Resolução SERT 37, de 30/04/87. **(Parecer PA nº 119/2011 – Aprovado pelo Procurador-Geral do Estado em 14.08.2012)**

132) APOSENTADORIA. CONTAGEM DE TEMPO. Funcionária que, embora tenha adquirido o direito à aposentadoria com proventos integrais

em 1990, só o exerceu em 2009, quando se aposentou voluntariamente. Situação em que todo o tempo de contribuição da interessada - desde seu ingresso no serviço público estadual, em 1961, até a data de sua inativação em 2009 - foi computado para fins de aposentadoria. Tempo que não pode, destarte, ser novamente contado para fins de aposentadoria junto ao RGPS, sob pena de afronta ao § 9º do artigo 201 da CF. Nos termos dos incisos II e III do artigo 96 da Lei nº 8.213/91, “é vedada a contagem de tempo de serviço público com o de atividade privada, quando concomitantes” e “não será contado por um sistema o tempo de serviço utilizado para concessão de aposentadoria pelo outro”. Hipótese em que a certidão de tempo de contribuição, se requerida, não pode ser negada a teor do artigo 5º, XXXIV, “b” da CF, mas deve ser expedida sem homologação da SPPREV, no modelo praticado pela Administração (e não na forma da Portaria nº 154/2008 do Ministério da Previdência), mencionando, expressamente, que todo o tempo de contribuição ao RPPS paulista foi utilizado para fins de aposentadoria. **(Parecer PA nº 124/2011 – Aprovado pelo Procurador-Geral do Estado em 28.07.2012)**

133) AUTARQUIA ESPECIAL DE ENSINO. SERVIDORES TEMPORÁRIOS. Professores colaboradores contratados pelo regime da Consolidação das Leis do Trabalho, por tempo determinado, conforme Resolução nº 004/1999, expedida pela Congregação

da Faculdade de Engenharia Química de Lorena - FAENQUIL. Lei nº 11.814, de 23/12/2004, que autorizou o Poder Executivo a extinguir a FAENQUIL. Extinção regulamentada pelo Decreto nº 50.839, de 29/05/2006. Servidores que passaram a integrar Quadro Especial em Extinção, vinculado à atual Secretaria de Desenvolvimento Econômico, Ciência e Tecnologia, mantido o regime celetista. Termos de aditamento prorrogando os contratos de trabalho por prazo indeterminado. Violação ao Decreto nº 39.702/1994 e à Resolução nº 004/1999. Invalidação dos termos de aditamento. Lei nº 10.177/98. (**Parecer PA nº 05/2012 – Aprovado parcialmente pelo Procurador-Geral do Estado em 10.08.2012**)

134) LICENÇA-PRÊMIO - PAGAMENTO EM PECÚNIA. A faculdade prevista no art. 14 da LC nº 1079/2008 não se aplica aos servidores que titularizem unicamente cargos em comissão, os quais só podem perceber licença-prêmio em pecúnia nas hipóteses previstas no art. 3º da LC nº 1048/2008, (exoneração, aposentadoria por invalidez permanente perante o INSS e falecimento). Da orientação aprovada por meio do DNG publicado em 23/11/2011 se pode inferir que, para fins do pagamento em pecúnia previsto no art. 14 da LC nº 1079/2008, em igualdade de condições, o servidor admitido sob o regime jurídico da Lei 500/1974 tem direitos idênticos aos do titular de cargo efetivo. A LC nº 1079/2008 exige, para o deferimento da conversão em pecúnia – art. 14 – que o servidor, no mo-

mento de sua aposentação, esteja “em atividade” nos entes e órgãos elencados nos incisos de seu artigo 1º. O diploma complementar, porém, não condiciona a viabilidade de tal pagamento a que o servidor integre determinado Quadro ou série de classes. O pagamento em pecúnia previsto no art. 14 da LC nº 1079/2008 é substitutivo do gozo da licença-prêmio e a ele deve equivaler em valor. Em consonância com entendimento aprovado no âmbito da PGE (Parecer PA nº 178/2009) – do qual ressalvamos nossa divergência pessoal – eventual direito da interessada à conversão em pecúnia prevista no artigo 14 da LC nº 1079/08 não restará prejudicado na hipótese de, após sua aposentadoria no cargo efetivo, optar ela por permanecer no exercício do cargo em comissão que titulariza. (**Parecer PA nº 034/2012 – Aprovado pelo Subprocurador-Geral do Estado – Área da Consultoria Geral em 17.07.2012**)

135) PROCURADOR DO ESTADO. Vantagens pecuniárias. Diárias. Ajuda de custo. Caráter indenizatório. Previsão genérica na Lei Complementar Estadual n.º 724, de 15 de julho de 1993. Incidência das normas disciplinadoras da Lei Estadual n.º 10.261, de 28 de outubro de 1968 (Estatuto dos Funcionários Públicos). Regulamentação pelo Decreto Estadual n.º 48.292, de 2 de dezembro de 2003 (diárias), e pelo Regulamento Geral dos Servidores Públicos – RGS, aprovado pelo Decreto Estadual n.º 42.850, de 30 de dezembro de 1963 (ajuda de custo). Possibilidade de regulamentação específica para os integran-

tes da carreira de Procurador do Estado, se houver peculiaridades que o justifiquem. Razões de conveniência e oportunidade. Decreto como instrumento normativo adequado ao que se pretende. Proposta de regulamentação formulada pelos membros do Conselho da Procuradoria Geral do Estado. Observações. Sugestão de votação na “Ordem do Dia” do Conselho para fins de representação ao Procurador Geral do Estado com vistas à oportuna formação do expediente legislativo próprio. **(Parecer PA nº 36/2012 – Aprovado pelo Procurador-Geral do Estado em 05.07.2012)**

136) CONTRATO ADMINISTRATIVO. INEXIGIBILIDADE DE LICITAÇÃO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN. Prestação de serviços de manutenção preventiva e corretiva em equipamentos de detecção de metais e objetos orgânicos e inorgânicos, por emissão de Raios-X e pórticos detectores de metais, instalados em diversas unidades prisionais do Estado de São Paulo. Competência e responsabilidade tributárias. Definição constante da Lei Complementar federal nº 116/2003. Local do estabelecimento do prestador do serviço. Lei municipal nº 13.701, de 24/12/2003, alterada pela Lei municipal nº 14.042, de 30/08/2005. Decreto municipal nº 50.896, de 1º/10/2009, vigente à época da celebração do contrato, posteriormente revogado pelo Decreto municipal nº 53.151, de 17/05/2012. **(Parecer PA nº 39/2012 – Aprovado pelo Procurador-Geral do Estado em 07.08.2012)**

137) CONSTITUCIONALIDADE. MUNICÍPIO. ESTADO MEMBRO. SEGURANÇA PÚBLICA. SISTEMA PENITENCIÁRIO. AÇÃO JUDICIAL - Ação Direta Declaratória de Inconstitucionalidade. Exame da constitucionalidade da Lei nº 2.799, de 24 de junho de 2009, do Município de Mairinque que, em seu artigo 1º, proibiu “a construção e/ou instalação de Presídios, Casas de Detenção, Cadeia Pública, Presídios Provisórios ou Centro de Detenção Provisória, Centros de Ressocialização e outros estabelecimentos prisionais, no território do município”. Inconstitucionalidade orgânica por colidência com normas gerais federais de direito penitenciário (Lei de Execuções Penais) e por ofensa à competência privativa da União para legislar sobre direito agrário. Inconstitucionalidade material consistente na inviabilização do dever do Estado de preservação da segurança pública. Precedentes da Procuradoria Administrativa: Pareceres PA-3 nº 137/97 e PA nº 334/02, nº 285/06, nº 204/07, 215/07, nº 93/08, nº 126/08, nº 138/08, nº 167/08, 209/08, nº 28/09, 36/09, nº 101/09, nº 116/09 e nº 131/11. Viabilidade de propositura de ação direta de inconstitucionalidade perante o Tribunal de Justiça. Legitimação ativa do Governador do Estado. Fundamento: artigos 74, inciso VI, e 90, inciso I, da Constituição Estadual. Minuta de petição inicial de ação direta de inconstitucionalidade, a ser proposta perante o Tribunal de Justiça, cuja jurisprudência é remansosa no sentido da invalidade de diplomas municipais de teor asse-

melhado. Pedido de medida cautelar em face da vedação, contida no artigo 2º da referida lei, de concessão de certidão de viabilidade e alvará para implantação das obras relacionadas aos mencionados estabelecimentos de execução penal, necessária à instrução de pedido de licença prévia junto à Secretaria Estadual do Meio Ambiente. **(Parecer PA nº 41/2012 – Aprovado pelo Procurador-Geral do Estado em 06.07.2012)**

138) QUESTIONAMENTO DO DEPARTAMENTO DE DESPESA DE PESSOAL SOBRE A APLICAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR ESTADUAL N.º 179/2012 QUE ALTEROU O ARTIGO 3º, DA LEI COMPLE-

MENTAR ESTADUAL N.º 432/85, QUE TRATA DOS VALORES DEVIDOS A TÍTULO DE ADICIONAL DE INSALUBRIDADE. Índice de reajuste (IPC/FIPE) de ampla divulgação, sendo desnecessária publicação do índice a ser utilizado por meio de decreto. Deve ser considerada a periodicidade anual para cálculo do reajuste, que será realizado todo mês de março, correspondente à variação acumulada do IPC-FIPE do ano calendário anterior, ou seja, de janeiro a dezembro. Valores referentes ao adicional de insalubridade já atualizados para o ano de 2012, sendo necessário novo reajuste apenas em março de 2013. **(Parecer CJ/SF nº 735/2012 – Aprovado pelo Procurador-Geral do Estado em 10.08.2012)**

Contencioso Geral

139) AÇÃO CIVIL PÚBLICA - Improbidade administrativa - Contratação fracionada de serviços de publicidade - Ausência de licitação - Ilegalidade - Prova existente - Improbidade administrativa configurada - Sentença mantida - A norma constitucional definiu sanções de forma exemplificativa, estipulando um mínimo a ser obedecido pelo legislador ordinário autorizando a instituição de outras sanções civis que não fossem consideradas violadoras do princípio da razoabilidade, inexistindo cerceamento do direito de produzir prova pericial ou testemunhal quando a lide pode ser decidida pela robusta prova documental existente nos autos - Configurada a improbidade administrativa, nos termos do artigo 10, “caput”, e inciso VIII Lei n. 8.429/92 - Ressarcimento integral do dano - Admissibilidade - Recursos improvidos (Apelação n. 0004478-53.2008.8.26.0428 - Campinas - 3ª Câmara de Direito Público - Relator: Raymundo Amorim Cantuária - 05/06/2012 - 18009 - Unânime)

140) CONTRATO ADMINISTRATIVO - Prestação de Serviços - Limpeza de Órgão Público - Contratação mediante licitação - Número mínimo de funcionários para a atividade não mencionado no contrato, mas estipulado no edital - Descumprimento de cláusula neste último prevista - Aplicação do princípio da vinculação ao instrumento convocatório - Ausência, entretan-

to, de reclamações por parte da contratante quanto à qualidade dos serviços prestados - Comprovação nos autos de circunstância que impõe a recomposição do equilíbrio econômico-financeiro do contrato - Faltas que devem ser descontadas do valor total contratado - Ação julgada parcialmente procedente - Recurso desprovido. (Apelação n. 0065823-19.2003.8.26.0000 - São Paulo - 6ª Câmara de Direito Público - Relator: Decio Leme de Campos Júnior - 25/06/2012 - 17391 - Unânime)

141) RESCISÓRIA - Requisitos - Alegação de ofensa a literal disposição de lei e de erro de fato - Artigo 485, incisos V e IX, do Código de Processo Civil - Acórdão rescindendo que manteve a procedência de ação, outorgando direito a servidores públicos municipais, de enquadramento funcional e pagamento de diferenças salariais daí decorrentes - Alegação de afronta a dispositivos, baseada na interpretação de normas legais diversas daquelas examinadas pelo acórdão rescindendo, levada a efeito por outro julgado desta Corte de Justiça - Inviabilidade da ação - Pretensão de reexame da controvérsia, impugnando a interpretação da lei realizada pelo acórdão rescindendo - Erro de fato inexistente, não se identificando com o pressuposto da ação rescisória - Rescindibilidade que deve resultar da má percepção da situação fática, descaracterizada no caso - Ação improcedente. (Ação Rescisória n. 0596004.5/0-00 - São Paulo - 4º Grupo de Direito Público - Relator: Osni de Souza - 27/06/2012 - 19110 - Unânime)

142) PETIÇÃO INICIAL - Indeferimento - Rescisória - Requisitos - Alegação de falta ou invalidade de citação - Descabimento - Tema que não autoriza a propositura desta ação por envolver questão de nulidade absoluta - Hipótese de “querela nullitatis insanabilis” - Cabimento de ação declaratória de nulidade - Exordial indeferida - Extinção do processo decretada, sem resolução de mérito. (Ação Rescisória n. 0296363-85.2011.8.26.0000 - Francisco Morato - 9ª Câmara de Direito Público - Relator: Décio de Moura Notarangeli - 11/07/2012 - 11467 - Unânime)

143) PROVA - Produção - Ação Popular - Companhia de Entrepostos e Armazéns Gerais de São Paulo - CE-AGESP - Contratos por prestação de serviços de assessoria técnica e opera-

cional - Alegação de irregular dispensa de licitação e de dano ao erário - Julgamento antecipado da lide - Deslinde dependente da prova documental já existente nos autos e da análise de questões exclusivamente de direito - Dilação probatória despicienda - Julgamento da lide operado em momento oportuno e autorizado pelo artigo 330, inciso I, do Código de Processo Civil - Cerceamento de defesa não caracterizado - Preliminar rejeitada. (Apelação n. 0022519-39.2002.8.26.0053 - São Paulo - 13ª Câmara de Direito Público - Relator: Ricardo Mair Anafe - 25/07/2012 - 12714 - Unânime)

Fonte: Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Boletim Informativo da Seção de Direito Público, Julho e Agosto de 2012.

Contencioso Tributário-Fiscal

144) IMPOSTO DE RENDA - Fazenda do Estado de São Paulo - Imunidade - Inativos e pensionistas maiores de 65 anos de idade - Inteligência do artigo 153, § 2º, II, da Constituição Federal - Norma de eficácia contida aplicabilidade imediata - Direito reconhecido até a revogação pela Emenda Constitucional 20/98 - É entendimento do Supremo Tribunal Federal que até a edição da norma que regulamentaria o benefício previsto no artigo 153, § 2º, II, da Constituição Federal/88 (revogado pela Emenda Constitucional 20/98), deve ser observado o disposto na Lei 7713/88, com as posteriores alterações - Precedentes RREE 351.755, 17.09.2002, Ia T, Moreira, DJ 3110.2002, e 200 485. 09.12.1997. Ia T, Limar, DJ 20 03 1998 - Dever do Estado de reembolsar a incidência indevida do imposto até 15/12/1998, respeitado o teto de novecentos reais, na forma da Lei 7713/88 - Reforma do “decisum” tão somente quanto aos juros e correção monetária - Recurso parcialmente provido. (Apelação n. 0044038-89.2010.8.26.0053 - São Paulo - 7ª Câmara de Direito Público - Relator: Eduardo Cortez de Freitas Gouvêa - 25/06/2012 - 12781 - Unânime)

145) IMPOSTO - Serviços de qualquer natureza - Obra de construção do prédio do fórum da comarca - Falta de indicação da construtora responsável pela edifica-

ção - Responsabilidade da Fazenda do Estado pelo pagamento do ISSQN - Embargos à execução fiscal julgados improcedentes - Recurso improvido. (Apelação n. 0043622-26.2010.8.26.0602 - Sorocaba - 18ª Câmara de Direito Público - Relator: Osvaldo Capraro - 14/06/2012 - 15462 - Unânime)

146) EXECUÇÃO FISCAL - Certidão da dívida ativa - Crédito não tributário - Nulidade do título - Inocorrência, eis que preenche todos os requisitos do artigo 2º, § 5º, da Lei Federal n. 6830/80 - Decisão condenatória do Tribunal de Contas - Restituição de valores pagos a vice-prefeito em razão da apuração de irregularidade da revisão de subsídios - Análise do mérito administrativo pelo Judiciário - Inadmissibilidade - Princípios da ampla defesa e do contraditório observados - Validade e legalidade da decisão - Recurso não provido na parte conhecida. (Apelação n. 0001212-44.2009.8.26.0486 - Quatá - 18ª Câmara de Direito Público - Relator: Carlos Alberto Giarusso Lopes Santos - 14/06/2012 - 12534 - Unânime)

147) IMPOSTO - Circulação de mercadorias e serviços - Isenção - Alegação de imunidade tributária - Descabimento - Importação de “pedras sagradas” para construção de templo religioso - Vedações legais que compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços pertinentes às finalidades da entidade religiosa - Ausência de inclusão do ICMS - Segurança denegada - Recurso não provido. (Apelação n. 0043047-16.2010.8.26.0053 - São

Paulo - 5ª Câmara de Direito Público
- Relator: Franco Oliveira Cocuzza -
30/07/2012 - 16613 - Unânime)

148) IMPOSTO - Circulação de Mercadorias e Serviços - Crédito - Aproveitamento - Inidoneidade das notas fiscais (emitidas pela fornecedora) declarada posteriormente, por ato que só produz efeitos a partir de sua publicação - Adquirente considerado terceiro de boa-fé, incumbindo ao fisco, e não ao contribuinte, a verificação de eventual inidoneidade - Superveniente inabilitação da empresa fornecedora que não esvazia, por si só, o direito ao crédito de ICMS decorrente das operações comerciais anteriormente realizadas - Inocorrência do suposto ato infracional - Recurso provido para desconstituir o auto de infração e imposição de multa, condenando-se a Fazenda do Estado ao pagamento das custas, despesas processuais e honorários advocatícios. (Apelação n. 0041865-92.2010.8.26.0053 - São Paulo - 9ª Câmara de Direito Público - Relator: José Maria Câmara Júnior - 25/07/2012 - 3045 - Unânime)

149) EXECUÇÃO FISCAL - Penhora - Estoque rotativo - Tecido - Reposição de mercadoria duvidosa - Agravante no polo passivo de cinco execuções fiscais - Débito superior a um milhão de reais - Aptidão para servir de garantia - Ausência - Penhora de bem melhor posicionado na ordem legal - Necessidade - Decisão mantida - Agravo interno não provido. (Agravo Regimental n. 0091503-88.2012.8.26.0000/50000 - São Paulo - 10ª Câmara de Direito Público - Relator:

Teresa Cristina Motta Ramos Marques
- 30/07/2012 - 9401 - Unânime)

150) IMPOSTO - Circulação de Mercadorias e Serviços - Empresa do ramo varejista - Regime Especial de Arrecadação de Tributos e Contribuições ('Simples Paulista') - Desenquadramento, após instauração de procedimento administrativo - Declaração de valores de saída de mercadorias nos meses de janeiro a agosto de 2006 inferiores às operações com cartão de crédito e débito no mesmo período - Inatividade da empresa desde 31.8.2006, período em que se enquadrava no regime tributário simplificado - Instauração de Auto de Infração e Imposição de Multa - Procedimento fiscalizatório previsto no artigo 6º, da Lei Complementar n. 105/2001, bem como no artigo 3º da Lei Estadual n. 12186/06 e artigo 1º, da Portaria CAT-87, de 18.10.2006 - Descaracterização de violação aos princípios da anterioridade, irretroatividade e da não cumulatividade tributária - Inexistência das alegadas irregularidades no processo administrativo - Improcedência da ação para a suspensão da exigibilidade de crédito tributário, exclusão de seu nome dos órgãos de proteção ao crédito e reconhecimento da nulidade do auto de infração - Recurso desprovido. (Apelação n. 0025196-95.2009.8.26.0053 - São Paulo - 11ª Câmara de Direito Público - Relator: Luis Antonio Ganzerla - 02/07/2012 - 20496 - Unânime)

151) IMPOSTO - Circulação de Mercadorias e Serviços - Pretensão de concessão de telefonia no sentido de se

eximir do recolhimento do ICMS sobre serviços de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, serviços suplementares e facilidades adicionais, bem como sobre a prestação de serviços de valor adicionado - Inadmissibilidade - Base de cálculo do ICMS obriga ao pagamento do imposto sobre tudo que é cobrado em razão de um negócio jurídico único que, assim, passa a integrar a sua base de cálculo - Observância - Recurso não provido. (Apelação n. 0604061-12.2008.8.26.0053 - São Paulo - 12ª Câmara de Direito Público - Relator: Luiz Burza Neto - 11/07/2012 - 30232 - Unânime)

152) IMPOSTO - Predial e territorial urbano - Exercícios de 1994 a 1998 - Prescrição com relação ao crédito tributário de 1994 reconhecida de ofício - Cabimento - Aplicação do artigo 174, do Código Tributário Nacional - Recurso parcialmente provido. (Apelação n. 0776897.5/5-00 - Francisco Morato - 14ª Câmara de Direito Público - Relator: Maurício Fiorito - 30/08/2012 - 85 - Unânime)

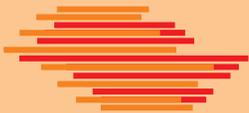
153) IMPOSTO - Circulação de Mercadorias e Serviços - Laboratório de Análises Clínicas - Incidência sobre equipamentos importados por pessoa jurídica, para integrar seu ativo fixo - Admissibilidade - Importação posterior à Emenda Constitucional n. 33/01, que alterou a redação do artigo 155, § 2º, inciso IX, letra "a", da Constituição Federal - Tributo que incide mesmo cuidando-se de contribuinte não habitual - Aplicabilidade dos ditames da Súmula n. 660 do Supremo Tribunal Federal a fatos geradores anteriores à edição da mencionada Emenda Constitucional - Exigibilidade da exação - Segurança denegada - Recurso desprovido. (Agravo de Instrumento n. 0058184-32.2012.8.26.0000 - São Vicente - 14ª Câmara de Direito Público - Relator: José Jarbas de Aguiar Gomes - 13/07/2012 - 3786/2012 - Unânime)

Fonte: Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Boletim Informativo da Seção de Direito Público, Julho e Agosto de 2012.

editoração, ctp, impressão e acabamento

imprensaoficial

GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO



PGE
PROCURADORIA GERAL
DO ESTADO DE SÃO PAULO

ISSN 2237-4515

