

AS DESPESAS PÚBLICAS NA VIRADA DOS EXERCÍCIOS FINANCEIROS

Public expenditure as at the turn of financial years

Vera Wolff Bava Moreira¹

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Conceitos e normas de Direito Financeiro aplicáveis à espécie. 2.1. Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Leis Orçamentárias Anuais. 2.2. Execução Orçamentária. 2.3. Despesas públicas. 3. Dos restos a pagar. 4. A Lei Federal nº. 4.320/64, os decretos de execução orçamentária e financeira e as Leis Estaduais Paulistas nº. 10.320/68 e nº 13.578/09. 4.1. A Lei Federal 4.320, de 17 de março de 1964. 4.2. Decretos Paulistas de Encerramento da Execução Financeira e Orçamentária. 4.3. A Lei Estadual 13.578, de 08 de julho de 2009. 4.4. A Lei Estadual 10.320, de 16 de dezembro de 1968. 5. A teoria na prática. 5.1. Jurisprudência. 5.2. Doutrina. 5.3. Doutrina e situações concretas. 5.4. Orientações institucionais da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo. 6. Ressalvas à obrigatoriedade de previsão dos recursos orçamentários. 7. O último exercício de um mandato: o caso específico do artigo 42 da LRF. 8. Conclusão. Bibliografia.

RESUMO O presente estudo analisa o tema das despesas públicas da virada dos exercícios financeiros, através da interpretação sistemática e teleológica dos dispositivos constitucionais e legais pertinentes à matéria (Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000; Lei Federal n.º 4.320, de 17 de março de 1964 e a Lei Federal n.º 8.666, de 21 de junho de 1993), da doutrina atual e da jurisprudência dos Tribunais de Contas da União e o Paulista. Ao final, aponta soluções práticas de cunho eminentemente gerencial, dentro do campo do Direito, com ênfase na conta especial “restos a pagar”.

ABSTRACT: This study examines the issue of public expenditure at the turn of the financial years through systematic and teleological interpretation of the relevant matter (Complementary Law N° 101 of May 4, 2000 constitutional and legal provisions; Federal Law n° 4320 of March 17, 1964 and Federal Law n° 8,666 of June 21, 1993); the current doctrine and the jurisprudence of the Federal Court of Auditors and the Paulista Court of Auditors. At the end, pointing eminently practical solutions managerial nature, within the field of law.

Palavras-chaves: Créditos orçamentários. Dotação orçamentária. Vigência dos contratos administrativos. Restos a pagar. Ano civil.

Keywords: Budget credits. Budget allocation. Validity of administrative contracts. Remains payable. Calendar year

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho partiu da análise dos artigos 41 e 42 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), como mecanismos de planejamento, controle de gastos e de programação financeira da Administração

¹ Procuradora do Estado de São Paulo. Bacharel em Direito pela USP. Especialista em Direito Tributário pela Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado.

Pública, sob o enfoque de seu estudo em conjunto e no espírito da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, Lei de Licitações, que coíbe realização de despesas que comprometam orçamentos futuros, sem adequada programação.

O orçamento público tem sua vigência coincidente com o exercício financeiro, havendo, portanto, um prazo em que as despesas devem ser feitas, que é o ano civil (de 1º de janeiro a 31 de dezembro), de acordo com o art. 34 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, diploma este que estabeleceu as normas gerais de Direito Financeiro destinadas à elaboração e controle dos orçamentos e balanços públicos.

Já para a Lei Federal nº 8.666, de 21 de junho de 1993, a duração dos contratos celebrados pela Administração ficará adstrita à vigência dos respectivos créditos orçamentários (artigo 57, *caput*), que são anuais, somente se admitindo que obras e serviços sejam licitados quando houver previsão de recursos que assegurem o pagamento destas no exercício financeiro em curso (artigo 7º, § 2º, incisos III e IV).

Há, naturalmente, exceções previstas tanto na Lei de Licitações, quanto na própria Lei de Responsabilidade Fiscal, como no caso de serviços contínuos ou na transferência de parte do pagamento para o exercício seguinte, desde que haja disponibilidade de caixa, ou ainda a promoção de empreendimentos cuja execução ultrapasse os limites de um exercício orçamentário, caso em que “... o projeto deverá constar do Plano Plurianual, de modo que os custos correspondentes já se encontram previstos no planejamento de médio e longo prazo do Estado.”²

A regra básica, todavia, é a de que a vigência dos ajustes está condicionada à vigência dos respectivos créditos orçamentários.

As grandes dúvidas, porém, concentram-se fora das hipóteses excepcionadas pela lei. É o caso, por exemplo, das contratações por escopo, cuja execução ultrapasse o exercício financeiro em que foram celebradas, cujos serviços não sejam contínuos, que não representem despesas de investimento, ou relativas a projetos que não estejam contempladas no Plano Plurianual.

Um contrato assim poderia ultrapassar 31 de dezembro do ano em que foi celebrado se toda a despesa já foi empenhada e está onerando o orçamento deste exercício? Nesta hipótese, o empenho da totalidade do valor do contrato prorrogaria “a vigência dos respectivos créditos orçamentários”? E, na virada do exercício financeiro, o remanescente a pagar poderia ser incluído em “Restos a Pagar não processados”?

E em oposição, ou seja, sendo desnecessário o empenho da integridade do valor da contratação, poderia ser inserida no contrato uma cláusula resolutiva, condicionando a continuidade da sua vigência à existência de recursos para a finalidade na dotação orçamentária seguinte?

² JUSTEN FILHO, Marçal, *Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos*. 13. ed., São Paulo: Dialética, 2009, p. 144.

Seriam viáveis tais contratações? E se não o forem, de que modo os gestores poderiam suprir as prementes necessidades da unidade pela qual são responsáveis nessa época do ano?

Ora, tomando-se as regras com rigidez excessiva não se poderá celebrar quase nenhum contrato ao final dos exercícios financeiros. Será isto que se deseja?

A questão não é fácil, mas é algo muito presente no dia-a-dia da Administração Pública. Necessita ser estudada, sistematizada e equacionada, para que fique mais clara para quem se preocupa em fazer uma boa gestão da coisa pública.

Fato incontestado é que é necessário haver planejamento, controle e fiscalização nos gastos públicos.

Na prática, todavia, quem trabalha diretamente na área de gestão pública ou conhece um pouco dela, sabe que as leis orçamentárias demoram a ser aprovadas pelas Casas Legislativas, que as dotações orçamentárias demoram a chegar a seus destinatários (entidades ou órgãos públicos), que recursos previstos e solicitados são contingenciados no início do exercício financeiro pelo Executivo, sendo liberados pouco a pouco e que, por tudo isso, fica difícil a programação de modo a distribuir, ao longo de todo o ano, a realização das despesas necessárias.

E o inevitável acontece: as licitações acumulam-se no final do ano e acabam ocorrendo sem planejamento e racionalidade, pois, a princípio, não se pode jogar para o exercício seguinte a realização daquela despesa, salvo nas exceções já mencionadas e que serão adiante tratadas.

Enfim, como agir, se aquele dinheiro que chegou de última hora não pode ser utilizado apenas no ano seguinte? Afinal, o orçamento é anual, iniciando-se em 1º de janeiro e terminando em 31 de dezembro. E o que não for gasto, voltará para o Tesouro. Ou seja, está-se, decididamente, diante de um grande dilema.

Para a Administração Pública em geral, as despesas aqui chamadas “da virada”, ou seja, as compras e contratações, que têm que ser realizadas no final dos exercícios financeiros, são um tema particularmente tormentoso, pois ao mesmo tempo em que a máquina administrativa não pode parar, face ao princípio constitucional da continuidade do serviço público, os prazos e os limites impostos pela lei têm que ser respeitados e, no mais das vezes, o que seria para trazer organização e racionalidade na gestão pública, acaba por representar engessamento, paralisação, obstáculos à plena realização do interesse público.

Nesse cenário, surgem os artigos 41 e 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, como mecanismos impositivos de programação financeira e limitação de empenhos nos casos de insuficiência de recursos.

Estando ambos na mesma Seção VI, denominada “Dos Restos a Pagar”, o artigo 41 tinha como finalidade cuidar mais diretamente dos chamados Restos a Pagar. Foi vetado, mas mesmo assim permaneceu “vivo” como objeto de discussão na doutrina, especialmente por conta de haver previsão a respeito do tema na Lei 4.320, de 17 de março de 1964 que, como acima comentado, estabelece normas

gerais de Direito Financeiro e que, embora “antiga”, continua muito atual e em pleno vigor.

Já o artigo 42 trata da vedação aos Chefes dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, seus respectivos órgãos e Ministério Público (conforme definição de “órgãos” contida no artigo 20 da LRF), de contraírem, nos últimos dois quadrimestres de seus mandatos, despesas que não possam ser integralmente cumpridas dentro dele, ou que tenham parcelas a serem cumpridas no exercício seguinte sem que haja disponibilidade de caixa.

Teoricamente, busca-se uma gestão financeira responsável, em que são vedadas as transferências de despesa de um exercício para o outro sem que haja correspondente recurso para saldá-la, especialmente quando se tratar de final de mandato eletivo, em que um mandatário poderia tentar deixar suas despesas, não raro “eleitorais”, para o seu sucessor.

Básica será a análise dos artigos da Lei de Responsabilidade Fiscal pertinentes à matéria, em conjunto com o artigo 36 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que traz justamente a definição do que são Restos a Pagar, dentre outros dispositivos do mesmo diploma legal, e o artigo 57 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, que limita a realização das despesas em função do orçamento existente e em vigência. Ademais, o estudo da jurisprudência dos Tribunais de Contas, bem como da doutrina desenvolvida a respeito do assunto.

Finalmente, para a correta leitura, compreensão e aplicação das normas constitucionais e legais atinentes à espécie, será necessária, além de sua interpretação sistemática, uma breve análise histórica da matéria, assim como os esclarecimentos sobre os conceitos técnicos envolvidos na sua abordagem. É o que dará início à exposição.

2. CONCEITOS E NORMAS DE DIREITO FINANCEIRO APLICÁVEIS À ESPÉCIE

O artigo 163, I, da Constituição Federal assevera que lei complementar disporá sobre finanças públicas. O artigo 169 da Carta Magna, por sua vez, estabelece que a despesa com pessoal de todos os entes federativos não poderá exceder aos limites estabelecidos em lei complementar.

Surge, neste toar, a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal ou, simplesmente, LRF.

Pode-se dizer que esta Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, constitui, na verdade, uma suplementação à Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, que também estabelece normas gerais de Direito Financeiro.

Aliás, muitos dos conceitos necessários à correta compreensão da Lei de Responsabilidade Fiscal, e com os quais se trabalhará mais adiante, estão justamente na

Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, norma jurídica esta que, embora datada de 1964, é anterior ao período da ditadura militar e não se caracteriza como uma norma autoritária, muito menos de “de ocasião”, momentânea ou efêmera. Ao contrário, ela vem perdurando ao longo de mais de 40 anos, sendo até mesmo elogiada por doutrinadores das mais diferentes correntes.

Nesse passo, oportunos os comentários de Eduardo Marcial Ferreira Jardim³ a respeito do relacionamento de ambas as leis enfocadas, frisando os propósitos da Lei de Responsabilidade Fiscal, embora criticando sua denominação, pois, a seu ver, o nome “Lei de Responsabilidade Financeira” talvez fosse mais adequado e compatível com sua natureza:

Com efeito, de balde a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e outros diplomas supervenientes já cuidassem do mesmo assunto, o controle orçamentário ainda afigurava-se insatisfatório e, por esse motivo, o referido diploma veio a lume com o desígnio de redimensionar a transparência no gerenciamento do orçamento. Sua denominação depara-se inadequada, pois tem por objeto normas de direito financeiro e regras de responsabilidade cível, administrativa e penal, não guardando, pois, qualquer nexó direto com o âmbito fiscal. Por isso, seria compatível com sua natureza a denominação Lei de Responsabilidade Financeira.

Fato é que se buscou, com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, o equilíbrio das contas públicas, ou seja, entre as receitas e as despesas. O maior intuito é que o ente federativo só gaste aquilo que efetivamente arrecadou. Ou, exemplificando, que em uma conta simples de subtração, receita efetivamente arrecadada, menos as despesas efetivamente realizadas, chegue-se a resultado igual a zero.

Deve-se ter em mente uma época não muito distante em que, em razão das contas públicas altamente desequilibradas, atingiram-se níveis inflacionários quase insuportáveis, gerando enormes endividamentos dos entes políticos. Assim, a estabilidade daquelas contas era condição essencial para a estabilidade do padrão monetário nacional que então surgiu (o chamado “Real”), e para a contenção do déficit público.

De outro lado, a LRF também tem como objetivo a gestão fiscal responsável, isto é, o agente público ou o administrador da coisa pública, que cumpra o seu dever funcional e aja com probidade, entendendo-se por responsável aquele que assume seus atos e omissões e responde por estes e, entendendo-se por gestão fiscal, a realização da receita e da despesa no sentido da correta preservação dos bens públicos.

Assim, no dizer de Flávio Cruz, contido nas páginas de apresentação do livro por ele coordenado para comentar a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964:

³ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira, *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 10 ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 89/90.

Compromissos assumidos no âmbito das finanças públicas internacionais e outras variáveis políticas e socioeconômicas causaram forte determinação do Poder Executivo federal no sentido de criar uma lei de conduta para a administração pública. O ponto preferido foi estabelecer limites para alguns aspectos de gestão e responsabilizar os dirigentes que se envolverem em transgressões e abusos. A lei de responsabilidade fiscal foi a denominação assumida para tais mudanças.⁴

Para Mario Engler Pinto Junior, a Lei de Responsabilidade Fiscal “*contribuiu para o refinamento do quadro institucional orçamentário, embora o seu foco principal sejam as finanças públicas sob a ótica da gestão fiscal responsável.*”⁵

Em suma, a LRF, como uma *lei de conduta*, visou trazer à Administração Pública, portanto, planejamento, organização na arrecadação, controle, fiscalização e responsabilidade nos gastos públicos.

2.1 Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Leis Orçamentárias Anuais

A ideia de planejamento em matéria orçamentária veio realçada na Constituição Federal de 1988, mais precisamente no artigo 165, parágrafos 1º, 2º, 5º e 8º. Por ela, os entes federativos são obrigados a elaborar Planos Plurianuais (PP ou PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Leis Orçamentárias Anuais (LOA).

O Plano Plurianual (PP ou PPA) deve estabelecer as diretrizes, os objetivos e as metas da Administração Pública (cada ente federativo elabora o seu, de forma regionalizada), para as despesas de capital, e outras delas decorrentes, e para as relativas aos programas de duração continuada. É um plano de trabalho de governo, onde são reunidas as ações governamentais relativas às obras e investimentos programadas para um período trienal de gestão e não de um único exercício financeiro, como ocorre com o orçamento anual. A LDO, por sua vez, é elaborada anualmente, e compreende as metas e prioridades da administração pública para o exercício subsequente, orientando a elaboração da LOA e escolhendo quais as parcelas do PP que serão objeto de execução no ano seguinte. Assim, a LOA, que também é um programa de trabalho de governo, reúne todas as ações governamentais relativas às obras, aos

⁴ CRUZ, Flávio da (Coord). Comentários à Lei nº 4.320 – Normas Gerais de Direito Financeiro – Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. 5. ed., São Paulo: Atlas, 2008, apresentação.

⁵ PINTO Jr, Mário Engler. Desafios para Adoção do Orçamento Impositivo. In: *Revista da Procuradoria da Procuradoria Geral do Estado*. São Paulo: nº 61/62, p. 78, jan/dez. 2005.

investimentos e às prestações de serviços a serem executados pela Administração durante aquele exercício financeiro.

O orçamento público nada mais é do que um documento oficial onde constam todas as receitas e todas as despesas de um determinado ente político.

A propósito, vem bem a calhar o trecho a seguir transcrito de artigo publicado em periódico eletrônico, à medida que explica o porquê da denominação do orçamento como “lei de meios”:

O Estado sempre manterá sua atuação, interferindo através do orçamento público na economia com o fim de mantê-la em funcionamento correto. O orçamento, portanto, tem caráter instrumental – por isso é chamado de ‘lei de meios’ – e serve para sustentar a atuação e intervenção concreta estatal. Para tanto, devem ser analisadas algumas formas de intervenção e de atuação que são custeadas pelas finanças públicas e que possuem papel importante na manipulação da economia.⁶

Cuida-se de uma visão mais holística do orçamento, ou seja, enquanto instrumento regulador da atividade estatal e, ao mesmo tempo, regulador da atividade econômica.

Ele possibilita, de fato, um maior controle do Poder Legislativo e da coletividade (conforme artigos 48 e 48-A da LRF) sobre o Executivo. E ainda deve ser considerada, para esta colocação, a importância da anualidade orçamentária como facilitadora desta fiscalização, pois renova ano a ano o planejamento, a execução e o controle, racionalizando a atuação desses dois Poderes, cada qual na sua esfera de competência.

A pergunta que fica é se o orçamento tem caráter apenas autorizativo em relação às despesas nele previstas ou se haveria imposição legal para sua efetiva realização.

Mario Engler Pinto Junior faz esta indagação, tratando ele mesmo de respondê-la, afirmando que o entendimento jurídico predominante é o de que não há imposição legal para a efetiva realização das despesas nele previstas, tendo o orçamento caráter apenas autorizativo. Sua explicação é a seguinte:

A existência de dotação orçamentária é condição necessária (embora não suficiente) para a assunção de obrigação de pagamento pela Administração pública (direta, autárquica e fundacional), conforme sugerem os dispositivos da Lei nº 4.320/64, ao exigirem o prévio empenhamento da despesa, nos limites dos créditos concedidos. O ato administrativo de empenho pressupõe a identificação da dotação orçamentária que irá suportar a despesa, seguida da sua reserva formal para aquela finalidade.

⁶ KANAYAMA, Rodrigo Luís. Os efeitos da despesa pública na economia: uma visão com fundamento no Direito Financeiro contemporâneo. *Biblioteca Digital Revista de Direito Público da Economia – RDPE*, Belo Horizonte, ano 6, nº 24, out./dez. 2008. Disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br>>. Acesso em: 26 dez. de 2009.

A Lei de Responsabilidade Fiscal segue a mesma estrutura lógica, reforçando a idéia da existência de previsão orçamentária para realização de qualquer tipo de despesa, não só quando tenham por objeto a criação, expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental, mas também quando consideradas obrigatórias e de caráter continuado. O artigo 16 induz o conceito de adequação orçamentária, assim entendida a despesa objeto de dotação específica e suficiente, ou que esteja abrangida por crédito genérico, de forma que, somadas todas as despesas da mesma espécie, realizadas e a realizar, previstas no programa de trabalho, não sejam ultrapassados os limites estabelecidos para o exercício. No caso da despesa obrigatória de caráter continuado referida no artigo 17, além dos requisitos previstos no artigo 16, faz-se necessário comprovar a origem dos recursos para o seu custeio, ou seja, que a nova despesa gerada poderá ser suportada nos exercícios subseqüentes em que subsistir a respectiva obrigação de pagamento, pelo aumento de receita ou pela redução permanente de despesa.⁷

E concluí meu raciocínio dizendo que:

o efeito mandatário da previsão de gasto contida no orçamento público ocorre excepcionalmente em relação às dotações para pagamento de precatórios judiciais, conforme disposto no artigo 100 da Constituição Federal.⁸

2.2 Execução orçamentária

Após a apresentação do conceito de orçamento e os diversos enfoques sobre a sua natureza jurídica, pode-se dizer que os atos que estão compreendidos na execução orçamentária são: de um lado, todos os atos praticados durante as três fases ou estágios da execução da receita (lançamento, arrecadação e recolhimento) e, de outro lado, todos os atos referentes às três fases ou estágios da execução (realização) da despesa (empenho, liquidação e pagamento). Anualmente, ao final dos exercícios, é editado um decreto de encerramento orçamentário e, no início de cada exercício, um decreto de execução orçamentária. Eles regulamentam os procedimentos de encerramento e execução, datas e prazos para a realização dos atos necessários à gestão orçamentária.

A Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 utiliza-se de dois regimes jurídico-contábeis denominados regime de caixa e regime de competência para identificar a qual exercício financeiro pertence cada receita e cada despesa. Em verdade, diz-se

⁷ PINTO Jr, Mário Engler. Desafios para Adoção do Orçamento Impositivo. In: *Revista da Procuradoria da Procuradoria Geral do Estado*. São Paulo: nº 61/62, p. 79/80, jan/dez. 2005.

⁸ *Ibidem*, p. 80.

que o regime adotado no Brasil é um regime misto, pois vale o regime de caixa para as receitas e o de competência para as despesas.

Assim, nas palavras de Afonso Gomes Aguiar, “[...] *pertence ao exercício financeiro a receita nele arrecadada, não se levando em consideração a época, o exercício em que ela se gerou, mas sim a data de sua efetiva arrecadação.*”⁹ Já a despesa, por conta de seu regime de competência, pertence ao exercício em que foi empenhada, não importando a data de seu pagamento, mas o exercício em que foi criada.

2.3 Despesas públicas

Para este trabalho, interessam, basicamente, as despesas.

Sabe-se que as despesas públicas possuem, na doutrina, várias classificações. Não será necessário comentar sobre cada uma delas, porquanto a opção aqui feita foi pela classificação dada pela Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

Segundo referida Lei, a despesa pública subdivide-se em despesas correntes e despesas de capital. Estas últimas são aquelas que têm como contrapartida o ingresso de um bem de capital, ou seja, há aumento do patrimônio na proporção do que foi gasto. Já as despesas correntes são aquelas realizadas na manutenção dos órgãos para a prestação dos serviços públicos.

Dentro destas chamadas correntes, por sua vez, subdividem-se as despesas de custeio, aquelas que têm como objetivo manter o aparelhamento administrativo no serviço prestado à coletividade (material de consumo, despesas de pessoal, contratação de serviços, etc.), bem como as transferências correntes, que são as dotações transferidas de uma entidade de direito público a outra, com o objetivo de auxiliar esta última na manutenção de seus respectivos órgãos, ou seja, para atender às despesas correntes desta (entram aqui as subvenções e as contribuições).

Importante observar que toda despesa pública depende de autorização legal e de ato do administrador autorizando a sua realização. É o que dispõe o artigo 15 da Lei de Responsabilidade Fiscal, quando descreve quais são as despesas consideradas autorizadas, regulares e não lesivas ao patrimônio público.

E, mais uma vez fechando o leque temático, vamos nos circunscrever à subdivisão “despesas de custeio”.

São três os atos constitutivos do procedimento administrativo denominado realização da despesa pública: o empenho, a liquidação e o pagamento.

E o que é que se entende por *empenho de despesa*?

⁹ AGUIAR, Afonso Gomes de. *Lei de Responsabilidade Fiscal – Questões Práticas*. 2.ed., Belo Horizonte: Fórum, 2006, p. 67.

Diz o artigo 58, da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que empenho “é o ato emanado da autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”. Ou seja, é espécie de ato jurídico e, como tal, pressupõe-se que tenha sido editado por *agente capaz* (quem esteja legalmente instalado nas funções de ordenador de despesa, na forma do artigo 80, § 1º, do Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967); tratando de *objeto lícito* (obrigação contraída decorrente de situação amparada por lei), obedecendo à *forma prescrita ou não defesa em lei* (forma escrita) e criando, assim, direitos e obrigações para as partes envolvidas (natureza bilateral).

Entre o empenho da despesa e o seu efetivo pagamento há, como se viu, o ato da liquidação da despesa, que é o estágio da realização da despesa que tem como objetivo apurar se o contratado cumpriu totalmente sua obrigação.

Assim, se empenho é o ato da autoridade administrativa que cria a obrigação financeira para ser paga, liquidação é a verificação, a constatação na forma da lei de que o material foi entregue ou que o serviço foi devidamente prestado e que, portanto, pode-se atestar o quanto deve ser pago e para quem deve ser pago. Por fim, o terceiro estágio do procedimento que é o pagamento propriamente dito, ou seja, a extinção da obrigação por parte da Administração.

Somente, portanto, quando concretizados os três atos constitutivos da realização da despesa pública é que se pode chamar um gasto público de *despesa realizada*.

E mais, pelo que se depreende das regras financeiras aqui analisadas, ao menos em tese, deve a Administração Pública não somente empenhar, mas também liquidar e pagar a despesa dentro do respectivo exercício financeiro, ou seja, até o dia 31 de dezembro de cada ano. É o que ensina Afonso Gomes de Aguiar.¹⁰

A regra é, portanto, a de que o pagamento se dê no mesmo exercício em que a despesa foi empenhada. Porém, por vezes pode ocorrer de uma despesa empenhada não vir a ser paga até 31 de dezembro. O valor do débito do Poder Público, neste caso, será lançado (inscrito), com a devida motivação, em uma conta especial chamada “Restos a Pagar”, para ser a obrigação (pagamento) extinta no exercício seguinte.

Mais uma vez recorrendo às lições de Afonso Gomes de Aguiar:

Saiba-se, pois, que o arrolamento de débitos financeiros decorrentes de despesa empenhada e não paga até o final do exercício, na conta Restos a Pagar, é um artifício que a legislação criou como solução de pagamento para aqueles gastos que, excepcionalmente, não foram pagos dentro do exercício de sua competência. É, assim, uma forma de excepcionalidade encontrada pela lei para dotar a Administração Pública de mecanismo necessário a solucionar questões dessa natureza.¹¹

¹⁰ AGUIAR, Afonso Gomes de. *Lei de Responsabilidade Fiscal – Questões Práticas*. 2.ed., Belo Horizonte: Fórum, 2006, p. 213.

¹¹ Idem.

E o exame desse ponto, “Restos a Pagar”, enquanto exceção à regra do pagamento ter que ocorrer no mesmo exercício em que a despesa foi empenhada, apresenta-se como imprescindível para o prosseguimento e conclusão deste trabalho.

3. DOS RESTOS A PAGAR

Conforme já mencionado, *Restos a Pagar* é a denominação de uma conta especial onde são arrolados débitos financeiros decorrentes de despesa empenhada e não paga até o último dia do exercício.

Utilizando, mais uma vez, as palavras de Afonso Gomes Aguiar¹², esta conta especial “[...] é um artifício que a legislação criou como solução de pagamento para aqueles gastos que, excepcionalmente, não foram pagos dentro do exercício de sua competência”.

Dentre os Restos a Pagar, distinguem-se os processados (ou liquidados), dos não processados (ou não liquidados). Os processados são aqueles em que já houve o recebimento do material, da obra ou do serviço (e ainda que estes venham a se consumir após o encerramento do exercício de origem da obrigação), mas o pagamento é transferido, justificadamente, para o exercício seguinte. Já os não processados são aqueles provenientes da despesa simplesmente empenhada, em que o fornecedor do órgão público não entregou a mercadoria, nem forneceu o serviço, ou seja, caso em que não houve liquidação. Nesta segunda hipótese, há quem sustente que poderia e deveria a Administração cancelar o empenho, uma vez que não há direito líquido e certo do credor ao recebimento.

Mas fato é que a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 expressamente alberga estas duas situações, ao conceituar Restos a Pagar como despesas legalmente empenhadas e não pagas até o final do exercício, distinguindo-as ainda entre processadas e não processadas, ou seja, conforme estejam, ou não, liquidadas.

“Tal distinção faz com que o administrador público dê prioridade ao pagamento de Restos a Pagar relativamente às despesas processadas no exercício anterior.”¹³, pois se pressupõe que se tratem de empenhos de contratos que se encontram em execução, não existindo, ainda, o direito líquido e certo do credor.

Importante, todavia, realçar que em ambos os casos a despesa tem que ter sido legalmente empenhada. Despesa legalmente empenhada é aquela que “... para sua realização, existe no momento do empenho da despesa, não só a autorização do crédito orçamentário

¹² AGUIAR, Afonso Gomes. *Lei de Responsabilidade Fiscal. Questões Práticas*. 2. ed., Belo Horizonte: Fórum, 2006, p. 213.

¹³ CRUZ, Flávio da (Coord). *Comentários à Lei nº 4.320 – Normas Gerais de Direito Financeiro – Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*. 5. ed., São Paulo: Atlas, 2008, p. 75.

com saldo suficiente para atendê-la, como, também, a existência dos recursos financeiros, e em montantes suficientes para saldá-la”.¹⁴

Anteriormente à edição da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, não se exigia a efetiva disponibilidade financeira para a realização de despesas.

É o que nos conta Afonso Gomes Aguiar:

Porém, corrigindo erro do passado, quando aquela legislação submetia o empenho de despesa apenas à existência da autorização de crédito orçamentário, com saldo suficiente para atendê-la, sem, contudo, esboçar o menor cuidado com a existência das disponibilidades financeiras correspondentes, a Lei nº 4.320/64 instituiu uma programação financeira, impondo, ao Poder Executivo, a obrigação de aprovar um quadro de quotas trimestrais para as despesas que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar, com a finalidade de assegurar a estas, no momento certo, a soma das disponibilidades financeiras suficientes à execução dos seus programas, e de manter, dentro da medida do possível, o equilíbrio entre a despesa de fato realizada e a receita efetivamente arrecadada. (arts. 47/50).

A partir de 1º de janeiro de 1965, data em que a Lei nº 4.320/64 entrou em vigor, só se poderia empenhar qualquer despesa, se as correspondentes disponibilidades financeiras já se encontrassem depositadas na conta bancária aberta em nome de cada unidade administrativa ou unidade orçamentária, à sua inteira disposição e obedecidos os limites destes depósitos.[...] O certo é que, se tivessem as Administrações Públicas aplicado corretamente as disposições da lei em referência, nunca se teria realizado o arrolamento, como Restos a Pagar, de despesas que não contassem com suas respectivas disponibilidades financeiras, em Caixa, desde o momento de sua criação, em montantes necessários aos seus pagamentos, em razão do que, não se teria, também, a dívida pública que se tem na atualidade.¹⁵

Em uma interpretação literal, portanto, do regramento atualmente em vigor “[...] a inscrição de débitos em restos a pagar só é possível legalmente, em qualquer época e exercício, quando comprovada a existência de disponibilidade financeira.”¹⁶

A inscrição em Restos a Pagar, sem atender a tais requisitos, é geradora de dívida pública e desequilíbrio de contas, daí o porquê do cuidado que hoje tanto o legislador (ao aprovar as leis), quanto o administrador (ao sancioná-las e, depois, ao aplicá-las) tomam em relação ao assunto.

¹⁴ AGUIAR, Afonso Gomes de. *Lei de Responsabilidade Fiscal – Questões Prática*. 2.ed., Belo Horizonte: Fórum, 2006, p. 219.

¹⁵ *Ibidem*, p. 216 a 218.

¹⁶ *Ibidem*, p. 209.

Ao ver de Afonso Gomes de Aguiar, entretanto, a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, até hoje, continua sendo mal compreendida e incorretamente aplicada.

Continuaram as Administrações Públicas a empenhar suas despesas fundamentadas, apenas, na existência das autorizações de créditos orçamentários, com saldos suficientes para atendê-las. Com isso, deu-se continuidade à realização de despesas sem a efetiva existência dos recursos financeiros necessários aos seus pagamentos, bem como depois de encerrado o exercício financeiro, o arrolamento dessas despesas como Restos a Pagar.¹⁷

Com efeito, o artigo 41 da LRF, que tratava diretamente dos Restos a Pagar, foi vetado. Porém, não obstante o veto, permaneceu intacta a previsão a seu respeito no Relatório de Gestão Fiscal (artigo 55, inciso III, da LFR) que deve ser emitido, ao final de cada quadrimestre, pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no artigo 20, do mesmo Diploma Legal.

Em tal Relatório, deverão constar as despesas inscritas em Restos a Pagar: tanto as empenhadas e liquidadas, quanto as empenhadas e não liquidadas (e aqui se faz referência ao artigo 41, inciso II), as empenhadas e não liquidadas inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa e, finalmente, as não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados.

Ou seja, na prática, vê-se que continuam a ser realizadas inscrições em Restos a Pagar de despesas empenhadas com fundamento apenas na existência de créditos orçamentários com saldos suficientes para atendê-las, mas sem a efetiva existência de recursos financeiros necessários ao pagamento. Tanto é assim, que a própria Lei de Responsabilidade Fiscal prevê a hipótese no artigo 55 acima mencionado.

Desde a entrada em vigor da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, todavia, como já explicado, não mais deveria ser assim.

As razões do veto presidencial ao artigo 41 da Lei de Responsabilidade Fiscal concentraram-se justamente no fato de que ele, não obstante cuidar de medidas voltadas a conter o endividamento público, permitiria a inscrição de despesas sem condicioná-las à existência de recursos em caixa, prática que, nos termos da justificativa contida no próprio veto, fere o princípio do equilíbrio fiscal, cria transtornos para a execução do orçamento e, em última análise, ocasiona crescimento da dívida pública.

¹⁷ *Ibidem*, p. 217.

A seguir, transcrever-se-á dispositivo vetado, de modo a melhor esclarecer o que até aqui foi comentado e considerado:

Seção VI Dos Restos a Pagar

Art. 41. (VETADO) Observados os limites globais de empenho e movimentação financeira, serão inscritas em Restos a Pagar:

I – (VETADO) as despesas legalmente empenhadas e liquidadas, mas não pagas no exercício;

II – (VETADO) as despesas empenhadas e não liquidadas que correspondam a compromissos efetivamente assumidos em virtude de:

a) (VETADO) normas legais e contratos administrativos;

b) (VETADO) convênio, ajuste, acordo ou congêneres, com outro ente da Federação, já assinado, publicado e em andamento.

§ 1º (VETADO) Considera-se em andamento o convênio, ajuste, acordo ou congêneres cujo objeto esteja sendo alcançado no todo ou em parte.

§ 2º (VETADO) Após deduzido de suas disponibilidades de caixa o montante das inscrições realizadas na forma dos incisos I e II deste artigo, o Poder ou órgão referidos no art. 20 poderá inscrever as demais despesas empenhadas, até o limite do saldo remanescente.

§ 3º (VETADO) Os empenhos não liquidados e não inscritos serão cancelados.

Houve o veto deste dispositivo, mas permanecem plenamente vigentes, cuidando dos Restos a Pagar, os conceitos, regras e critérios estabelecidos pela Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Persistiu, outrossim, o artigo 42, da Lei de Responsabilidade Fiscal, a respeito do qual se tratará mais adiante. Por meio dele, enfatiza-se a idéia que já vem prescrita em lei, como se viu, desde 1965, de que só se pode deixar pendente para o exercício subsequente, a despesa que puder ser efetivamente saldada, ou seja, para a qual houver disponibilidade de caixa, não bastando a previsão orçamentária.

É verdade que o artigo 42 cuida apenas da limitação de gastos a serem feitos nos últimos oito meses do último exercício dos mandatos eletivos. Todavia, ao menos teoricamente (já que na prática, como demonstrado, nem sempre a regra é rigidamente seguida), conclui-se pelas informações já trazidas que o mandamento vale para todos os exercícios financeiros, até porque a inscrição de despesas em Restos a Pagar pressupõe que estas tenham sido legalmente empenhadas e, por legalmente empenhada entende-se a despesa para a qual haja simultaneamente o “orçamentário” e o “financeiro”.

Uma coisa, portanto, é a autorização do crédito orçamentário com saldo suficiente para atender a despesa (vulgarmente chamado de “orçamentário”), outra,

bem distinta, é a existência de recursos financeiros em montantes suficientes para saldá-la (“financeiro”).

E é interpretação dominante nos Tribunais de Contas Estaduais a impossibilidade do cancelamento de empenhos ou de valores inscritos em Restos a Pagar relativos a despesas liquidadas, salvo se cancelada também a obrigação correspondente junto ao credor, por devolução de materiais em virtude de desconformidade, ou outro caso que se assemelhe.

Mas há também aqueles doutrinadores que entendem que o cancelamento de empenhos não caracteriza anulação, tratando-se apenas de ajuste orçamentário no qual, “[...] ao ser evitada a inscrição em Restos a Pagar, os valores forçosamente comprometerão o orçamento (já aprovado) do exercício seguinte, à medida que serão reempenhados conforme disponibilidade de caixa.”¹⁸.

Na verdade, por este prisma, valores não inscritos em Restos a Pagar, ou cancelados, correspondentes ao exercício anterior, acabam por comprometer o orçamento do próximo exercício, na medida em que reempenhados na rubrica “despesas de exercícios anteriores”.

Em suma, o que se observa na Administração Pública é que os gestores buscam efetivamente cumprir os dispositivos da LRF relacionados com o controle orçamentário e financeiro, até por que estão submetidos aos órgãos de controle interno (auditorias internas, por exemplo) e externo (dos Tribunais de Contas) e a fiscalização é hoje muito mais apurada. Todavia, neste esforço de pleno cumprimento de regras, muitas vezes se deparam com dificuldades na conciliação entre estas e as efetivas necessidades da sua respectiva unidade de despesa.

Assim, pergunta-se: será que a teoria imposta pela Lei de Responsabilidade Fiscal, na situação, corresponde exatamente à realidade do dia a dia da Administração Pública?

Talvez, por se cuidar de uma norma de conduta para a Administração Pública, as regras impostas aos gestores sejam mais rígidas mesmo, engessando, por vezes, a atividade administrativa. Porém, a Lei de Responsabilidade Fiscal não pode ser interpretada sozinha. Referido Diploma tem que ser interpretado em conjunto com as outras leis financeiras pertinentes, a fim de que as situações aqui enfocadas tenham um melhor equacionamento. Vista assim isoladamente, portanto, a Lei de Responsabilidade Fiscal não consegue trazer maiores luzes para a solução dos problemas aqui colocados.

O tópico a seguir, destarte, visa demonstrar de que forma a interpretação sistemática e teleológica das normas financeiras pode auxiliar na tarefa. Elas

¹⁸ CRUZ, Flávio (Coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada*. 5. ed., São Paulo: Atlas, 2006, p. 170.

ampliam bastante as alternativas de raciocínio nas situações concretas de conflito aqui apresentadas.

Antes, porém, de partir para as tentativas de conciliação destas situações com as regras postas em nosso ordenamento jurídico, é necessário um maior aprofundamento da exposição das demais normas jurídicas relativas ao assunto.

Somente assim será justo e eficaz o confronto entre a prática (situações concretas) e a teoria (normas jurídicas que regulam a atividade administrativa).

4. A LEI FEDERAL Nº 4.320/64: OS DECRETOS DE EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA E AS LEIS ESTADUAIS PAULISTAS Nº 10.320/68 E Nº 13.578/09

4.1. A Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964

De acordo com o inciso I, do § 9º do art. 165, da Constituição Federal, a lei complementar deverá dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual.

Pode-se dizer que, na falta da edição de tal “lei complementar”, a Lei federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, embora ordinária e anterior à Constituição de 1988, foi recepcionada por esta última como lei complementar, porque de conteúdo complementar, ou seja, formalmente ordinária, porém materialmente complementar.

O mesmo ocorreu com outros diplomas legais como, por exemplo, o Código Tributário Nacional, que nascido como uma lei ordinária quando do advento da Carta Constitucional de 1988, foi recepcionado como lei complementar, porque materialmente complementar.

Pois bem, esta Lei “complementar” nº 4.320, de 17 de março de 1964 estabelece, em cumprimento aos referidos dispositivos constitucionais, normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços. Cuida-se de lei federal de abrangência nacional, sendo, por óbvio, de cumprimento obrigatório por todos os entes federativos.

Já foram mencionados aqui alguns conceitos muito importantes que esta Lei traz, mas cumpre agora mostrar a importância de seus comandos para melhor estudo e compreensão do tema aqui tratado.

No dizer do Professor Regis Fernandes de Oliveira, “a decisão de gastar é, fundamentalmente, uma decisão política”¹⁹. E completa seu raciocínio com a

¹⁹ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 252.

seguinte lição, que parte do pressuposto de que as escolhas e decisões tomadas pelos agentes políticos para a elaboração do plano de gastos passam pela correta forma de colocar esses planos em prática, chegando, por fim, à própria realização das despesas:

O administrador elabora um plano de ação, descreve-o no orçamento, aponta os meios disponíveis para o seu atendimento e efetua o gasto. A decisão política já vem inserta no documento solene de previsão de despesas. Dependendo das convicções políticas, religiosas, sociais, ideológicas, o governante elabora seu plano de gastos. Daí a variação que pode existir de governo para governo, inclusive diante das necessidades emergentes. As opções podem variar: hospital, posto de puericultura, escolas, rodovias, aquisição de veículos, contratação de pessoal, etc.

Uma vez estabelecidas as prioridades, mediante autorização legislativa (aprovação da lei orçamentária ou de créditos especiais e complementares), opera-se a despesa (saída de dinheiro) pelas formas estabelecidas em lei e que serão adiante analisadas. [...] Ao lado da autorização legislativa, torna-se imprescindível que o Estado realize suas obras, serviços e compras mediante licitação. [...] Evidente está que há certas despesas que dispensam a licitação. A própria lei dispõe sobre as causas de exclusão (impossibilidade da licitação) e de dispensa (hipótese de desnecessidade). [...] Além de tais exigências, todas as despesas devem estar devidamente documentadas. Toda despesa, além de prevista, deve estar empenhada. De acordo com o art. 58 da Lei nº 4.320/64, 'o empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.' O art. 60, caput, da mesma Lei estabelece taxativamente que 'é vedada a realização de despesa sem prévio empenho'.²⁰

De tudo se depreende, portanto, que nenhuma despesa pode ser efetuada sem prévia autorização legislativa (aprovação do orçamento formal), sem uma decisão política (autorização), sem licitação (ou sua exclusão, devidamente justificada) e sem a devida documentação (formalização em processo administrativo).

A propósito da ideia das atribuições/responsabilidades de cada "protagonista" envolvido na atividade contratual da Administração Pública, sob o ponto de vista financeiro e orçamentário, segue abaixo trecho de Parecer subscrito pela Procuradora do Estado Ana Maria Oliveira de Toledo Rinaldi:

A meu ver, é obrigação da autoridade responsável pela elaboração da proposta orçamentária que sai da Secretaria encaminhar previsão de recursos para suportar os ajustes firmados, mas não tem obrigação o Chefe do Executivo de simplesmente submeter-se a tal proposta, nem o Legislativo de simplesmente referendá-la. De todo modo, a lei exige 'previsão' ou 'indicação' de recursos

²⁰ Ibidem, p. 252 e 253.

e não 'provisão', de modo que não há necessidade de estarem tais recursos disponíveis nos cofres públicos, bastando que estejam previstos no orçamento.²¹

Por isso é que a própria autora completa, em trecho posterior do mesmo Parecer, que:

Ademais, com a abertura de propostas em procedimento licitatório mesmo recursos orçamentários reservados podem revelar-se insuficientes, ou o financeiro pode não se concretizar; se ocorrer a primeira hipótese, deverão ser complementados pelo saldo de dotação orçamentária ou pela abertura de crédito adicional suplementar (artigo 41, I, L. nº 4.320/1964), antes da formalização do contrato; já se houver suporte financeiro, numa situação de crise de arrecadação e não realização da receita, as despesas deverão ser cortadas.²²

Fato é que a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 apresenta-se como o diploma legal que dispõe sobre o exercício financeiro, dizendo que ele coincidirá com o ano civil, a saber, iniciando-se no dia 1º de janeiro e terminando no dia 31 de dezembro (artigo 34).

Em seu dispositivo seguinte, ou seja, no artigo 35, está escrito que pertencem ao exercício financeiro, além das receitas nele arrecadadas, as despesas nele legalmente empenhadas. Assim sendo, mesmo as despesas inscritas em Restos a Pagar pertencem ao exercício em que se originou o empenho.

Os artigos 36 e 37 são justamente os que tratam dos Restos a Pagar e das despesas de exercícios encerrados, estas últimas também conhecidas como despesas de "exercício findo" ou de "exercícios anteriores".

A respeito dessas despesas de exercícios anteriores, há esclarecimentos e conceitos importantes de Flávio da Cruz:

Vamos aos conceitos e/ou expressões de ordem técnica:

- exercício encerrado – ano(s) passado(s);
- consignava crédito próprio – tinha recurso explícito para atender à finalidade referenciada;
- que não tenham se processado na época própria – que não tenham sido empenhados dentro do prazo a que se referem;
- restos a pagar com prescrição interrompida – a prescrição significa que restos a pagar perderam a validade e, conseqüentemente, interromper a perda de validade da prescrição é reativar a obrigação de pagar;

²¹ SÃO PAULO. Procuradoria Geral do Estado. Procuradoria Administrativa. Parecer PA 212/2007. Relatora: Ana Maria de Oliveira Toledo Rinaldi. 06 set. 2007.

²² SÃO PAULO. Procuradoria Geral do Estado. Procuradoria Administrativa. Parecer PA 212/2007. Relatora: Ana Maria de Oliveira Toledo Rinaldi. 06 set. 2007.

- discriminada por elementos – significa classificada no nível de elementos (na forma exigida pelo art. 15), conforme codificação estabelecida pelo Anexo 4 da Lei nº 4.320/64;
- ordem cronológica – significa que aquele fornecedor de material/prestador de serviço com a conta mais antiga deve receber primeiro.²³

Tais despesas, por expressa autorização do artigo 37 da Lei, poderão ser pagas à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos que, nos termos do parágrafo 1º, do artigo 15, do mesmo Diploma Legal, são os desdobramentos “[...] da despesa com pessoal, material, serviços, obras e outros meios de que se serve a administração pública para a consecução dos seus fins”.

A propósito, cabe aqui uma referência aos decretos que estabelecem normas relativas ao encerramento da execução orçamentária e financeira de cada ente político, que são editados todo final de ano, por volta do dia 20 de dezembro, considerando, justamente, as providências que devem ser tomadas, de maneira uniforme e naquela época do ano, por todos os respectivos órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta de cada ente federativo e em atendimento às normas contidas na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 e a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

Ano findo, um outro decreto é sempre publicado, desta feita no mês de janeiro, para estabelecer normas de execução orçamentária para o exercício financeiro que se inicia.

4.2 Decretos Paulistas de Encerramento da Execução Financeira e Orçamentária

Importam, realmente, para este estudo, os decretos de encerramento da execução orçamentária e financeira.

Para melhor análise, tomar-se-á o exemplo paulista, que é o mais próximo.

Analisando os textos de todos os Decretos Paulistas de encerramento da execução orçamentária, desde o exercício de 2001 até o de 2008 e, portanto, considerados os posteriores ao advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, verifica-se que seus textos são, como um todo, muito semelhantes, diferenciando-se basicamente nas orientações para os chamados Restos a Pagar.

Nos Decretos nº 46.407, de 20 de dezembro de 2001; nº 47.473, de 18 de dezembro de 2002, nº 48.345, de 22 de dezembro de 2003 e nº 49.261, de 17 de dezembro de 2004, a redação dos artigos 2º era assim: “As licitações, à conta de recursos do orçamento vigente, fixarão prazos de entrega do material ou da prestação de serviços,

²³ CRUZ, Flávio da (Coord). *Comentários à Lei nº 4.320 – Normas Gerais de Direito Financeiro – Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*. 5. ed., São Paulo: Atlas, 2008, p. 76.

limitados a 31 de dezembro, aplicando-se também aos casos de dispensa e inexigibilidade de licitação”.

Já a partir de 2005, nos Decretos nº 50.342, de 12 de dezembro de 2005, nº 51.370, de 14 de dezembro de 2006, nº 52.480, de 17 de dezembro de 2007, nº 53.876, de 23 de dezembro de 2008 e nº 55.208, de 18 de dezembro de 2009, a redação do mesmo dispositivo passou a ser mais enxuta, estabelecendo que “os compromissos decorrentes de licitações, à conta de recursos do orçamento vigente, deverão estar legalmente empenhados até 31 de dezembro [...]” do exercício respectivo.

As grandes modificações ocorridas, entretanto, concentram-se na seção III, “Dos Restos a Pagar”. E neste caso, as novidades começaram a aparecer no Decreto do ano de 2004.

Os primeiros dispositivos que cuidam dos Restos a Pagar permaneceram praticamente com a mesma redação ao longo de todos os anos analisados. Porém, a partir de 2005, foi inserida a justificativa de estarem eles adequados ao artigo 30, da Lei estadual nº 10.320, de 16 de dezembro de 1968 (que dispõe sobre os sistemas de controle interno da gestão financeira e orçamentária do Estado e da qual se cuidará mais adiante). Já os demais dispositivos que versam sobre o tema “restos a pagar” foram bastante alterados, como se verá a seguir.

A seção III de todos os decretos estudados começa assim: “As despesas do exercício financeiro pendentes de pagamento serão inscritas como restos a pagar processados ou não processados, conforme estejam, respectivamente, liquidadas ou não.” E em complemento, dispõe: “A inscrição como restos a pagar não processados deverá ser devidamente justificada pelas Unidades Gestoras Executoras – UGEs, ficando restrita aos empenhos não liquidados referentes a compras e serviços essenciais, necessários à manutenção da administração.”

A partir do Decreto de 2005, houve apenas a inserção do artigo 30 da Lei nº 10.320, de 16 de dezembro de 1968 apontado acima, em substituição à frase “[...] conforme estejam, respectivamente, liquidadas ou não”.

Todavia, com relação à baixa (cancelamento) dos compromissos do exercício, inscritos em Restos a Pagar não processados, bem como daqueles prescritos nos termos do artigo 33 da Lei estadual 10.320, de 16 de dezembro de 1968, a ser feita pela Contadoria Geral do Estado e com a finalidade de reverter tais valores à conta da receita do Estado, houve alteração a partir de 2005, especialmente no tocante à ocasião em que isto ocorrerá.

De 2001 até 2003, os regulamentos previram que os Restos a Pagar não processados seriam cancelados em 31 de março do ano seguinte. A partir de 2004, no entanto, passaram a sê-lo por ocasião do levantamento do Balanço do ano respectivo e, a partir de 2006, o tempo fixado “encurtou” para 31 de janeiro, voltando a ser em 31 de março em 2007.

A situação somente ficou mais “aliviada” para os gestores a partir do Decreto de 2008, que estabeleceu que “os Restos a Pagar inscritos em 2008 terão validade até 31 de dezembro de 2009, inclusive para efeito da comprovação dos limites constitucionais de aplicação de recursos nas áreas do ensino e da saúde”. A mesma situação veio a se repetir agora, no Decreto de 2009.

Ao que parece, portanto, foi flexibilizada, sob o ponto de vista prático, a forma com o que o gestor deverá lidar com as despesas inscritas em Restos a Pagar, sem que isto signifique incorrer em ilegalidade.

A partir desse ano, quimentou bastante o tempo para a baixa/cancelamento dos valores inscritos em Restos a Pagar, tanto processados, quanto não processados e, a responsabilidade pelo cancelamento dos Restos a Pagar, cuja obrigação registrada não guarde real conformidade com os respectivos compromissos, é atribuída às próprias Unidades Gestoras Executoras (UGEs).

O fato de poder lidar com os sistemas (SIAFEM, SIAFÍSICO, SIGEO, etc.) de forma mais flexibilizada, tendo mais prazo para administrar os chamados Restos a Pagar ao longo de todo o exercício seguinte, possibilita ao gestor trabalhar melhor com as exceções às regras. Na prática, portanto, como será demonstrado mais adiante, a regulamentação paulista atual parece mais condizente com a realidade vivenciada nos órgãos públicos.

4.3 A Lei estadual nº 13.578, de 08 de julho de 2009

No caso do Decreto publicado em 2009, o parágrafo único do artigo que estipula a validade dos Restos a Pagar em 31 de dezembro de 2010, traz consigo informações bastante relevantes. Segundo ele, as disposições do *caput* devem ser aplicadas aos saldos de Restos a Pagar inscritos no exercício de 2008, respaldados “...na existência de disponibilidade financeira para sua cobertura, consoante previsto no parágrafo único do artigo 35, da Lei nº 13.578, de 08 de julho de 2009.”

Referida Lei estadual é a Lei Paulista de Diretrizes Orçamentárias para o exercício de 2010. E ela prevê no citado artigo 35, o seguinte:

Artigo 35 – 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.

Vê-se, principalmente com a redação do parágrafo único que se é admitida, em caráter excepcional, a prorrogação da validade dos Restos a Pagar após decorrido todo o ano subsequente ao de seu empenho e inscrição, com a condição de que haja disponibilidade financeira para a sua cobertura, isto é sinal de que o legislador sabe que há situações de inscrição em Restos a Pagar de despesas para as quais não havia, à época do empenho, disponibilidade financeira. Ou seja, mais uma vez se comprova o raciocínio exposto no item deste trabalho destinado especificamente aos Restos a Pagar.

Importante comentar, ademais, que os referidos Decretos preveem que os saldos de contas financeiras de Restos a Pagar cancelados são revertidos à receita do Estado, ideia que conduz, outra vez, à Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, mais precisamente ao seu artigo 38, segundo o qual *“reverte à dotação a importância de despesa anulada no exercício; quando a anulação ocorrer após o encerramento deste, considerar-se-á receita do ano em que se efetivar”*.

Como se pode ver, além de se reportarem à Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, esses Decretos Paulistas referem-se a dispositivos da Lei Estadual nº 10.320, de 16 de dezembro de 1968, sendo, assim, necessário comentar um pouco sobre esta outra Lei também.

4.4 A Lei Estadual nº 10.320, de 16 de dezembro de 1968

A Lei Estadual nº 10.320, de 16 de dezembro de 1968 dispõe sobre os sistemas de controle interno da gestão financeira e orçamentária do Estado de São Paulo.

Nela se verificam vários dispositivos com o mesmo teor daqueles presentes na Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, dentre estes, os relativos à realização de despesas, empenho, nota de empenho enquanto documento extraído do próprio ato de empenhar, anulação de empenho, adiantamento, inscrição em Restos a Pagar, controle interno e externo.

É também neste diploma que aparece a figura da auditoria permanente junto à administração direta e indireta, a ser realizada pela Secretaria da Fazenda, paralelamente ao controle externo do Tribunal de Contas. E estão ali, ainda, vários dos dispositivos constantes dos Decretos de Encerramento da Execução Orçamentária acima analisados, especialmente aqueles que tratam da inscrição em Restos a Pagar.

Pela sua relevância para o presente estudo, desde logo serão transcritos abaixo o artigo 12, parágrafos 1º, 2º e 3º e artigo 35 do referido Diploma Legal paulista:

Artigo 12 – Dos contratos deverá constar, além de outros requisitos exigidos por lei; [...]

1º – O contrato de execução plurianual, que não for integralmente atendível pelo saldo da dotação onerada, poderá consignar, a juízo do Governador e administrador ou dirigente de órgãos da administração indireta, que o restante de suas obrigações correrá à conta de dotação orçamentária futura, contando que

a despesa respectiva se distribua em razoável proporção pelos vários exercícios e dentro das limitações fixadas nos parágrafos seguintes.

§ 2º – Na hipótese do parágrafo anterior, deve o contrato estabelecer especificamente o total das importâncias a serem pagas à conta de dotações de cada um dos exercícios futuros. Para isso, quando se tratar de contrato de obras, devem estas fixar-se em cronogramas; quando se tratar de outras contratações, inclusive de prestação de serviços, constará do ato respectivo o plano de despesa para cada um dos exercícios onerados.

§ 3º – Tão logo se inicie cada exercício financeiro, deverão ser empenhadas as importâncias que correrão à conta das respectivas dotações e destinadas ao pagamento dos contratos anteriormente firmados e de que cogita o parágrafo 1º.

Artigo 35 – As despesas de exercícios encerrados para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os ‘Restos a Pagar’ com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente, poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos obedecida sempre que possível, a ordem cronológica.

Como se vê, especialmente neste artigo 35, a Lei nº 10.320, de 16 de dezembro de 1968, já tinha como princípio o fato de ser possível o pagamento de despesas de exercícios encerrados, nos subseqüentes, assim como Restos a Pagar, condicionados à existência de crédito próprio com saldo suficiente para atendê-los.

O parágrafo 5º, do artigo 12, é também bastante relevante porquanto prevê a possibilidade de antecipação de execução do contrato de execução plurianual, havendo interesse por parte da Administração e desde que haja recursos adequados. Exceções, portanto, à regra da realização das despesas dentro do exercício financeiro.

Importante consignar que todas as normas pertinentes foram expostas a fim de que se pudesse fazer a mencionada interpretação sistemática da Lei de Responsabilidade Fiscal, necessária para, enfim, expor as alternativas práticas para lidar com as despesas da virada dos exercícios financeiros.

5. A TEORIA NA PRÁTICA

5.1 *Jurisprudência*

Para dar continuidade à abordagem da problemática apresentada de confronto entre a teoria imposta pelas normas e a prática ditada pela necessidade de suprir as unidades administrativas, será apresentado a seguir um trecho de acórdão referencial do Tribunal de Contas da União, datado de 2005, que trata de hipótese excepcional

de realização de despesas sem previsão orçamentária. Ele traz um raciocínio lógico e prático, bem condizente com o espírito que se pretendeu empreender neste estudo, da possibilidade de conciliação entre estes pólos aparentemente opostos (aqui chamados “teoria x prática”):

O art. 167, inciso II, da Constituição Federal veda a realização de despesas ou assunção de obrigações diretas que excedam créditos orçamentários ou adicionais. Nada obstante, entendo que o aplicador do Direito não pode se ater à letra fria da lei. Sempre defendo o brocardo que ‘o Direito foi feito para os homens e não os homens foram feitos para o Direito’. Dessa maneira, entendo que o art. 167, inciso II, assim como todos os demais dispositivos constitucionais e legais, devem ser obedecidos em condições de normalidade. O mundo fático não encontra real semelhança com o mundo jurídico. Dessa forma, a atuação do homem, em alguns casos, deve ganhar contornos que não correspondem a mens legis. O caput do artigo 5º da Constituição Federal assegura o direito mais sagrado de todos os seres humanos: o direito à vida. Nada obstante, encontramos em nosso Código Penal uma série de excludente de ilicitude e de culpabilidade quando este supremo direito é atingido. [...]

Acrescente-se que a própria vedação contida no art. 167, inciso II, da Constituição Federal foi relativizada no art. 57 da Lei nº 8.666/1993, ao prever exceções para vigência de contratos que não tenham previsão orçamentária.

Percebe-se que a Lei de Licitações e Contratos permitiu que fossem realizadas despesas, em alguns casos, mesmo sem a previsão orçamentária. Poder-se-ia questionar a constitucionalidade desse dispositivo caso se seguisse uma interpretação literal da Carta Política. Contudo, o que pretendeu o art. 57 da referida Lei foi assegurar a continuidade do serviço público, princípio macro que deve ser sempre seguido pela Administração. Por analogia, entendo que esta Corte de Contas, ao se defrontar com uma conduta em que o gestor tenha descumprido um dispositivo constitucional ou legal, deve avaliar todas as circunstâncias que envolvam o caso concreto.

Não cumpre a esta Corte avaliar o descumprimento de dispositivo constitucional, tampouco pode decidir pelo gestor. É inerente da função administrativa tomar decisões que podem conflitar com o ordenamento jurídico. Uma possível ilegalidade deve ser justificada no momento da prestação de contas ordinárias. Para tanto, far-se-á necessário que o gestor inclua no seu relatório a motivação de todas as medidas adotadas, tentando legitimar os seus atos, demonstrando que agiu na busca de resguardar o interesse público e de defender o erário.²⁴

²⁴ TCU – Acórdão 1249/2005 – Plenário – Consulente: Presidência da CCSIVAN. Disponível em: <www.tce.gov.br>. Acesso em: 21 out. 2009.

5.2. Doutrina

Há também opiniões colhidas na doutrina que bem demonstram os dilemas enfrentados pelo gestor público para conduzir a realização das despesas e suprimento do respectivo órgão, sem ferir o ordenamento jurídico. Aponta-se a propósito o pensamento de Sidney Bittencourt:

Asseveramos que a interpretação de um regramento estabelecido em um dispositivo deve ser realizada em consonância com os demais, constantes não só na mesma norma, mas em todo o ordenamento jurídico, portando-se sempre, aí sem exceção, nos princípios basilares que regem o direito.

Conseqüentemente, faz-se necessário um minucioso levantamento das regras dispostas na Lei nº 8.666/93 e outras normas, inclusive constitucionais, que, de alguma forma, influenciam no rumo a ser tomado na apreciação do art. 57 que, como já dito, trata, com exagerado rigor, da duração do contrato.

Vejam, então:

- a) os contratos têm sua vigência atrelada ao exercício do crédito orçamentário (caput do art. 57 Lei nº 8.666/93). O exercício orçamentário (financeiro) coincide com o ano civil, isto é, tem início em 1º de janeiro e término em 31 de dezembro (art. 34 da Lei nº 4.320/64). Tal período pode sofrer alterações através de lei complementar (§ 9º, art. 165, da CF);
- b) as obras e os serviços só podem ser licitados (e, obviamente, contratados) quando houver previsão de recursos orçamentários que assegurem o pagamento das obrigações decorrentes a serem executadas no exercício financeiro em curso (art. 7º, § 2º III, Lei nº 8.666/93) ou quando o produto delas esperado constar do elenco das metas estabelecidas no Plano Plurianual de que trata o art. 165 da CF (inciso IV);
- c) para que se iniciem as licitações de obras e serviços é obrigatória a elaboração, também, de um orçamento detalhado em planilhas que expresse a composição de todos os custos unitários (art. 7º, § 2º, II, Lei nº 8.666/93);
- d) o art. 167 da Constituição Federal proíbe a instauração de programas ou projetos que não estejam incluídos na lei orçamentaria;
- e) nenhuma compra pode ser realizada sem a precisa indicação dos recursos orçamentários para o seu pagamento, sob pena de nulidade do ato e responsabilidade de quem lhe deu causa (art. 14, Lei nº 8.666/93);
- f) constitui-se como cláusula obrigatória em todos os contratos, a que estabeleça o crédito pelo qual correrá a despesa, com a indicação funcional programática e da categoria econômica.

g) a Lei nº 8.666/93 veda a assinatura de contrato com prazo indeterminado (§ 3º do art. 57)..²⁵

Quem lida na prática com estas questões vê-se constantemente no dilema entre existência de recursos, período de sua geração, regramento rígido e o princípio da continuidade do serviço público. Mas é em virtude justamente deste princípio que se pode vislumbrar certa quebra da rigidez da legislação pertinente.

Assim pensa Danilo Antonio Manhani:

O art. 35 encerra o princípio da competência para os registros contábeis de receita e despesa públicas, criando um liame entre o recurso e o período de sua geração, ao qual ele deverá ser escriturado a fim de preservar a ordem da contabilidade pública, trazendo transparência em sua gestão e previsibilidade financeira.

Esta divisão de competência, todavia, nem sempre é rigidamente observada, pois pelo princípio da continuidade do serviço público, as obrigações não pagas em um exercício podem ser transferidas para o próximo exercício financeiro.²⁶

E também Sidney Bittencourt, ao comentar sobre o artigo 57, da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, em artigo sobre a duração dos contratos administrativos:

Por este texto legal, a duração dos contratos celebrados pela Administração ficou rigorosamente adstrita a vigência dos respectivos créditos orçamentários, ou seja, a princípio, os contratos celebrados pela Administração ficaram limitados a ter duração anual, não obstante a possibilidade do 'respectivo crédito' ser estendido ao exercício seguinte, adotando-se a providencial regra dos 'restos a pagar', conforme permissivo legal disposto na Lei nº 4320, de 17 de março de 1964.

Os incisos I, II e IV tratam da necessária exceção à regra geral. Estas exceções são fundamentais, não para manter acesa a chama do velho ditado, mas, sobretudo, para que a Administração não ficasse 'engessada', impossibilitada de, com base na teoria geral do contrato, alçar voos mais altos em termos contratuais, celebrando acordos de longa duração para construção de rodovias, edifícios públicos (hospitais, escolas, etc.) que, normalmente, não se completam em apenas um ano, mesmo porque, na maioria das vezes, inexistem recursos que suportem, num só período anual, obras desse porte.²⁷

²⁵ BITTENCOURT, Sidney. A questão da duração do contrato administrativo. *Revista Diálogo Jurídico*. Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, ano I, nº 9, dezembro, 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 20 de out. 2009.

²⁶ MANHANI, Danilo Antonio. Restos a pagar na Lei de Responsabilidade Fiscal. *Jus Navigandi*, Teresina: ano 9, nº 542, 31 dez. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6145>>. Acesso em: 16 out. 2009.

²⁷ BITTENCOURT, Sidney. A questão da duração do contrato administrativo. *Revista Diálogo Jurídico*. Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, ano I, nº 9, dezembro, 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 20 de out. 2009.

Na verdade, o art. 57 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, em interpretação sistemática com os dispositivos já apontados da Lei de Responsabilidade Fiscal, traz consigo exceções àquelas mesmas regras. Senão, vejamos o que diz a respeito Lucas Furtado Martins:

Em relação à segunda vedação, que impede que se contraia despesa que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte, se houver disponibilidade de caixa para esse exercício seguinte, a vedação da LRF deixa de existir. Essa hipótese – em que se admite contrair despesa a ser paga no exercício seguinte – deve ser examinada, contudo, em confronto com o que dispõe o art. 57, da Lei nº 8.666/93. Nesse dispositivo, é estabelecido, como regra, que os contratos deverão ter seus prazos de vigência limitados aos respectivos créditos orçamentários, ressalvadas as hipóteses expressamente indicadas nos incisos do caput do art. 57, da Lei de Licitações. Assim, somente para contratos relativos a projetos contemplados no plano plurianual (art. 57, I), ou de prestação de serviços contínuos (art. 57, II), ou se aluguel de equipamentos e de programas de computador (art. 57, IV), ou ainda para os contratos regidos predominantemente pelo direito privado (art. 62, § 3º, I – todos da Lei nº 8.666/93), e desde que haja disponibilidade de caixa para o exercício seguinte, a despesa poderá ser contraída. Vemos, portanto, que as vedações da LRF, nesse tocante, devem ser acrescidas àquelas já constantes na Lei de Licitações. Haja vista serem elas cumulativas e não alternativas.²⁸

São exceções expressamente contempladas por tal dispositivo: os contratos relativos a projetos previstos no Plano Plurianual, os de prestação de serviços contínuos, os de aluguel de equipamentos ou programas de informática e os regidos predominantemente pelo Direito Privado (este último, conforme artigo 62, parágrafo 3º, inciso I, da Lei de Licitações).

Todavia, há ainda situações práticas para as quais a simples aplicação de tais exceções não resolve, pois ali não se enquadram. É o que se verá a seguir, a partir de uma exposição onde a situação problemática é descrita simultaneamente à proposição das soluções concretas.

5.3 Doutrina e situações concretas

É possível vislumbrar alternativas à rigidez das regras, sem deixar de cumpri-las?

A resposta é afirmativa e as situações que serão citadas a seguir, são exemplos destas hipóteses:

²⁸ MARTINS, Lucas Furtado. *Curso de Licitações e Contratos Administrativos*. São Paulo: Atlas, 2001, p. 147-148.

A terceira e última hipótese é a de compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente.

Neste caso, é necessário que a autoridade competente reconheça a despesa a pagar, mesmo que não empenhada no exercício de origem, e admita a ocorrência, neste exercício, de sua contrapartida, que é o implemento da condição exigida.

Uma ocorrência prática desta terceira possibilidade é a prestação de um serviço contínuo, como provedor de internet à Administração, que, tendo disponibilizado o serviço em dezembro, portanto último mês de um exercício financeiro, apenas cobrará do órgão público no início do próximo exercício. Tratando-se de obrigação líquida e certa, o administrador deveria empenhá-la por estimativa e incluí-la no item orçamentário 'despesas contratadas/ conveniadas em execução'.

Não o fazendo, o gestor público a pagará com suplementação da dotação mediante inclusão nas 'despesas de exercícios anteriores', que contará com reserva de contingência, cuja utilização obedecerá às normas da LDO, como previsto na LRF.²⁹

Flávio Cruz, no mesmo livro em que coordena os comentários de outros autores a respeito da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, traz também um exemplo prático bastante apropriado de despesa de um exercício paga no subsequente, na dotação Despesas de Exercícios Anteriores, o que muitas vezes ocorre por razões alheias à vontade e às possibilidades do administrador. Senão, vejamos:

Despesa de exercício encerrado onde o orçamento respectivo consignava crédito próprio

Despesa realizada em X1, com veículo oficial em viagem fora da sede que, embora fosse contemplado com um adiantamento na ordem de R\$500,00 (quinhentos reais), este se mostrou insuficiente para cobrir despesas com conserto, em oficina mecânica, da ordem de R\$1.200,00 (mil e duzentos reais). No caso, a dotação própria era material de consumo (elemento 3120) que apresentava, para a mesma atividade e unidade orçamentária movimentada, um saldo disponível para empenhamento da ordem de R\$ 3.000,00 (três mil reais).

Por motivo de retardamento do regresso da viagem e por problemas de ordem meteorológica e meios de comunicação, o retorno do veículo ocorreu em X2, quando já haviam sido processadas as despesas de X1. Para sanar o problema, há necessidade de empenhar em X2 a referida despesa na dotação Despesas de Exercícios Anteriores (R\$700,00).³⁰

²⁹ MANHANI, Danilo Antonio. Restos a pagar na Lei de Responsabilidade Fiscal. *Jus Navigandi*. Teresina, ano 9, nº 542, 31 dez. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6145>>. Acesso em: 16 out. de 2009.

³⁰ CRUZ, Flávio da (Coord). *Comentários à Lei nº 4.320 – Normas Gerais de Direito Financeiro – Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*. 5. ed., São Paulo: Atlas, 2008, p. 78.

5.4 Orientação institucional da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo

Há poucos, porém profícuos pareceres proferidos por Procuradores da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo que abordam este tema. Neles são apontados, senão soluções, caminhos para se lidar na prática com os impasses aqui demonstrados.

É o caso, por exemplo, do Parecer PA 212/2007, da lavra da Procuradora Ana Maria de Oliveira Toledo Rinaldi e aprovado pelo Procurador Geral do Estado, onde se faz uma análise bastante completa da duração dos contratos quando a sua vigência ultrapassa o exercício financeiro:

Dentre as exceções que contempla a Lei nº 8666/1993, é objeto de questionamento a que trata de contratos relativos a projetos cujos produtos estejam contemplados nas metas estabelecidas no Plano Plurianual (PPA), os quais poderão ser prorrogados se houver interesse da Administração e desde que isso tenha sido previsto no ato convocatório (inciso I do citado artigo), comportando previsão genérica de que o saldo de despesas correrá à conta de dotação própria nos orçamentos futuros (artigo 12, § 1º, Lei estadual nº 10.320, de 16.12.1968). A inserção no plano plurianual faz presumir que determinada contratação retrata uma avaliação meditada e planejada do Estado, com garantia de cautela adequada para assumir encargo de longo prazo, e evita uma superposição da atividade contratual da Administração às demais funções do Estado.

Nenhum Estado pode administrar a coisa pública tendo em vista o curto prazo o que implica abrir exceções à regra de que as contratações têm de ser feitas em função do orçamento existente e em vigência. Admitindo que a interpretação estrita dos artigos 167, II, da CF, e 57 da Lei nº 8666/1993, poderia afetar a continuidade do serviço público, com a paralisação ainda que parcial da atividade administrativa, o Procurador do Estado ANTONIO JOAQUIM FERREIRA CUSTÓDIO sustentou poder a Administração contratar por tempo superior ao exercício financeiro, desde que, relativamente aos exercícios subseqüentes ao da contratação, a vigência do ajuste ficasse sujeita a condição resolútiva expressa no contrato, qual seja, a inexistência de recursos orçamentários.³¹

O último parágrafo acima transcrito é bastante relevante, pois nele se verifica a existência de solução prática para o conflito exposto, esta trazida por outros pareceres mais antigos (Pareceres PA 301/95 e 176/96, proferidos pelo Procurador do Estado Antonio Joaquim Ferreira Custódio). De fato, é possível, porque razoável, a Administração contratar por período de tempo superior ao do exercício financeiro, desde que, relativamente aos exercícios subseqüentes ao da contratação, a vigência contratual fique condicionada à existência de recursos orçamentários próprios. É

³¹ SÃO PAULO. Procuradoria Geral do Estado. Procuradoria Administrativa. Parecer PA 212/2007. Relatora: Ana Maria de Oliveira Toledo Rinaldi. 06 set. 2007.

necessário, para tanto, que se faça uma cláusula expressa a fim de que a vigência do ajuste fique sujeita à condição resolutiva.

Obviamente, é muito importante que se trabalhe com esta hipótese devidamente justificada. De qualquer forma, tem-se aqui uma situação na qual é desnecessário o empenho da integralidade do valor da contratação, uma vez que inserida no contrato cláusula resolutiva condicionando a continuidade da sua vigência à existência de recursos para a finalidade na dotação orçamentária seguinte.

A parte final do Parecer PA 212/2007 é também bastante esclarecedora, porquanto resume de maneira completa a possibilidade já comentada, ou seja, aquela em que há recursos na totalidade do valor do objeto, porém aqueles relativos ao exercício subsequente onerarão orçamento futuro, desde que haja cláusula resolutiva expressa no contrato “*consubstanciada na existência de recursos orçamentários legalmente aprovados pela respectiva lei de meios*”:

Ante todo o exposto, em resposta às indagações da CJ, concluo:

(a) é possível celebrar contrato de prestação de serviços não contínuos, e que não represente despesa de investimento, com vigência que ultrapasse o exercício financeiro, na hipótese prevista no artigo 57, inciso I, da Lei nº 8.666, de 21.06.1993;

(b) é viável, no último ano de vigência de lei instituidora de Plano Plurianual, celebrar contrato de prestação de serviços não contínuos, e que não represente despesa de investimento, com vigência que ultrapasse o exercício financeiro, não sendo o caso de haver empenho da totalidade do valor do contrato a ser celebrado, onerando recursos do orçamento do ano da celebração, se disponíveis, inclusive quanto aos valores referentes aos serviços a serem prestados no exercício subsequente, os quais ficariam inscritos em ‘restos a pagar’ (artigos 36 da Lei nº 4.320/1964 e 29 a 35 da Lei estadual nº 10.320/1968). Consoante parecer GPG nº 003/2006, deverá haver inscrição em Restos a Pagar dos recursos financeiros que deverão suportar as despesas se ocorrer atraso no cumprimento do cronograma e as despesas previstas no cronograma para realização e liquidação em exercício financeiro posterior (2008) onerarão o orçamento do exercício futuro. Anoto que a possibilidade contemplada no § 5º do art. 12 da Lei estadual nº 10.320/1968 diz respeito à antecipação de execução, que pode acontecer se houver interesse e desde que haja recursos adequados, nos contratos plurianuais;

(c) é necessário estipular cláusula resolutiva ‘*consubstanciada na existência de recursos orçamentários legalmente aprovados pela respectiva lei de meios*’, nas hipóteses levantadas nas letras ‘a’ e ‘b’ supra, como já anteriormente definido pela PGE por ocasião da aprovação dos pareceres PA-3 nº 301/1995 e Subg. Cons. 173/2006.³²

³² SÃO PAULO. Procuradoria Geral do Estado. Procuradoria Administrativa. Parecer PA 212/2007. Relatora: Ana Maria de Oliveira Toledo Rinaldi. 06 set. 2007

Em outra ocasião, a mesma Procuradora sustentou ser possível a realização de licitação apenas com indicação dos recursos previstos na proposta orçamentária, em caráter excepcional, nas hipóteses de não haver legislação orçamentária aprovada ou quando houver início de exercício do ano civil. Veja-se a propósito:

Foi, então, proferido o parecer Subg. Cons. n° 173/2006 adotando a definição de J. Teixeira Machado Jr. e Heraldo da Costa Reis segundo os quais a expressão 'realização da despesa' significa 'pagamento', sendo admissível fazer licitação apenas com a indicação dos recursos previstos na proposta orçamentária, estipulando o contrato cláusula resolutiva para a hipotética situação de não haver legislação orçamentária aprovada por período superior a 90 dias — neste passo, lembro que em 2006 a LOA veio apenas em março, o que se repetiu em 2007.

Foi acentuado (a) que era tratamento excepcional de situação também excepcional, pois a regra é fazer a reserva prévia à licitação e o empenho prévio ou simultâneo à assinatura do contrato. Neste sentido, os artigos 8o e 9o da Lei estadual 10.320/1968, (b) só se admitir a excepcionalidade quando houver início de exercício do ano civil sem que esteja em vigor a necessária legislação (LDO, LOA e decreto de execução orçamentária e financeira), (c) ser sempre responsável o ordenador da despesa pelos contratos que assinar, razão pela qual deve sempre instruir os procedimentos com a necessária justificativa, apresentando a motivação dos atos praticados.³³

Em seus *Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos*, Marçal Justen Filho contribui bastante com o presente estudo ao abordar situações em que o Estado pode promover a contratação de empreendimentos cuja execução ultrapasse a vigência do crédito orçamentário.

“Em alguns casos, haverá uma única contratação com prazo mais longo de execução. Em outros, poderá concluir-se que a solução mais adequada é a execução parcial, em etapas”³⁴. E, para ele, não se confundem os conceitos de fracionamento e programação parcial, ainda que o resultado prático possa ser assemelhado. Esta última, que deve ser devidamente justificada, porquanto excepcional, dá-se por razões de inviabilidade técnica ou insuficiência de recursos. Veja-se a propósito, a explicação sobre a opção de cunho material, mais afeita às questões orçamentárias tratadas neste trabalho:

Por outro lado, pode existir limitações econômicas. São os casos em que a estimativa de recursos inserta na lei orçamentária é insuficiente para execução completa do objeto. Diversas alternativas podem conduzir a essa situação.

Uma delas seria a própria inviabilidade material de execução do objeto ao longo de um único exercício. Sempre que a execução contratual pressupuser prazo

³³ SÃO PAULO. Procuradoria Geral do Estado. Procuradoria Administrativa. Parecer PA 173/2006. Relatora: Ana Maria de Oliveira Toledo Rinaldi. nov. 2006

³⁴ JUSTEN FILHO, Marçal. *Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos*. 13 ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 151.

superior ao da vigência dos créditos orçamentários surgirá dificuldade para desencadear a licitação. Existindo recursos para executar apenas parcialmente o objeto seria possível promover a licitação? Como regra e tal como se extrai do caput do art. 8º, a resposta é negativa, mas não se pode interpretar tal previsão em termos absolutos o que produziria resultados extremamente maléficos. Isso impossibilitaria a execução pela Administração Pública de projetos de longo prazo. Somente poderiam ser contratados objetos que comportassem execução no próprio exercício, o que excluiria obras, serviços e fornecimentos de grande envergadura. Ora, essa interpretação seria desarrazoada. Observe-se que o próprio art. 57, inc. I, alude à possibilidade de extensão do prazo contratual de certos contratos além da vigência do crédito orçamentário.³⁵

Ou seja, podem ser encontradas na doutrina, na jurisprudência e também institucionalmente na Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, orientações no sentido da viabilidade de empenho de despesas e contratações que não possam ser realizadas integralmente no mesmo exercício financeiro, inclusive admitindo-se a realização de licitação apenas com indicação dos recursos previstos na proposta orçamentária, em caráter excepcional, nas hipóteses de não haver legislação orçamentária aprovada ou quando houver início de exercício do ano civil.

6. RESSALVAS À OBRIGATORIEDADE DE PREVISÃO DE RECURSOS ORÇAMENTÁRIOS

A conclusão a que se chega até agora é

Qualquer contratação que importe dispêndio de recursos públicos depende da previsão de recursos orçamentários. Assim se impõe em decorrência do princípio constitucional de que todas as despesas deverão estar previstas no orçamento (art. 167, incs. I e II).³⁶

A Lei de Licitações, por sua vez, no artigo 7º, parágrafo 2º, inciso III, estabeleceu o liame entre as licitações e o orçamento, ao prever que obras e serviços somente poderão ser licitados quando houver previsão de recursos orçamentários que assegurem o pagamento das obrigações delas decorrentes.

E o atendimento a esta exigência dá-se justamente através da juntada ao processo administrativo do documento chamado “reserva”, através do qual o “[...] órgão técnico encarregado do acompanhamento orçamentário informa que a dotação existe e que os recursos para aquele determinado processo foram ‘separados’ da dotação respectiva.”³⁷

³⁵ Ibidem. p. 151.

³⁶ JUSTEN FILHO, Marçal. *Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos*. 13 ed., São Paulo: Dialética, 2009, p. 139.

³⁷ FERRARI FILHO, Sérgio Antonio. Aproveitamento de licitações iniciadas em exercício financeiro anterior. In:

Oportunas, a propósito, as palavras de Mauro Roberto Gomes de Mattos, que bem expressam as preocupações aqui comentadas:

Com o surgimento de normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, pressupondo uma ação planejada e transparente, onde os riscos e desvios, que afetem o equilíbrio das contas públicas, são combatidos, tanto as licitações, quanto os contratos administrativos, passaram a ser mais controlados.

Todas as licitações e contratações públicas, após a edição da Lei Complementar nº 101/2000, deverão ser regidas também por seus comandos, tanto no procedimento administrativo (fase interna) como na execução da aludida despesa. É de curial importância a junção da LRF e a Lei de Licitações, para que em um futuro próximo o administrador público não seja responsabilizado pelo incumprimento de normas essenciais para o equilíbrio das contas e das receitas públicas.

Deve o processo licitatório percorrer o caminho traçado pela Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como o comprometimento com a contratação (despesa) guardar sintonia com os níveis permitidos, sob as penas da lei.³⁸

É, porém, no já citado livro *Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos*, de Marçal Justen Filho, que encontramos as situações de ressalva à obrigatoriedade de previsão de recursos orçamentários.

Para licitação de concessão de serviço público, quando a Administração não assumir obrigação financeira de custeio da atividade, por óbvio, não será obrigatória a previsão de recursos orçamentários. E, ainda que haja o surgimento de encargos para os cofres públicos, “*poderá ser dispensada a exigência se houver uma previsão de recursos específicos. O caso mais evidente relaciona-se com atividades custeadas por meio de taxas (de serviço público ou pelo efetivo exercício do poder de polícia)*”³⁹, situação em que pagarão os próprios beneficiários do serviço.

Outra hipótese de desnecessidade de previsão de recursos orçamentários encontra-se na licitação para sistema de registro de preços.

A ata de registro de preços não se encerra, necessariamente, em 31 de dezembro, portanto, pois não está adstrita à vigência do crédito orçamentário.

Veja-se, a propósito, as explicações de Joel de Menezes Niebuhr, quando trata da flexibilidade do sistema de registro de preços em relação às regras de duração dos contratos administrativos (artigos 7º, parágrafo 2º, inciso III e 57, da Lei nº 8.666, de 23 de junho de 1993), distinguindo claramente a ata de registro de preços

Revista de Direito da Procuradoria da Câmara Municipal do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro: v. 4, nº 7, jan/jun. 2000. Disponível em: <www.camara.rj.gov.br/setores/proc/revistapro>. Acesso em: 16 dez. 2009.

³⁸ MATTOS, Mauro Roberto Gomes de. Licitação e a Lei de Responsabilidade Fiscal. In: *Revista de Direito Administrativo*, vol 230, pp. 357/387, out/dez 2002.

³⁹ *Ibidem*, p. 140.

(um pré-contrato), dos eventuais e futuros contratos dela decorrentes, o que explica que ora não incida, ora incida o artigo 57 da Lei nº 8.666, de 23 de junho de 1993:

Tome-se como exemplo o contrato de fornecimento de combustíveis. O prazo final deste contrato é o dia 31 de dezembro. Isto significa que, antes do dia 31 de dezembro, a Administração é obrigada a concluir licitação, para que ela tenha condições de abastecer os seus veículos no dia 1º de janeiro. E o mesmo acontece com material de expediente, material de limpeza, insumos de informática, etc. Todos eles vencem, no mais tardar, dia 31 de dezembro, o que gera inconvenientes de monta para a Administração e, muitas vezes, algo próximo do caos.

Com o registro de preços esses inconvenientes são atenuados.

Como dito, a ata de registro de preços não se confunde com o contrato. O registro de preços abrange três etapas: licitação, ata de registro de preços e contrato. Encerrada a licitação, o fornecedor assina a ata de registro de preços e, depois disto, de acordo com a demanda da Administração, contratos.

O prazo da ata de registro de preços não se sujeita às regras do artigo 57 da Lei nº 8.666/93, que dizem respeito, diga-se mais uma vez, aos contratos. Ou seja, a Administração pode dispor de ata que vá de julho a julho, de março a março, conforme a conveniência dela. Dentro desse prazo, de validade da ata de registro de preços, a Administração poderá firmar vários contratos, de acordo com a sua demanda, que serão regidos, por sua vez, pelo artigo 57 da Lei nº 8.666/93.⁴⁰

Esta é, por sinal, uma das grandes vantagens do sistema de registro de preços: não há necessidade de se fazer a reserva de recursos orçamentários para deflagrar e realizar o procedimento licitatório que constituirá a Ata de Registro de Preços.

Mas voltando ao tema propriamente dito nesta pesquisa, a questão orçamentária, até aqui bem melhor equacionada, terá ainda que ser complementada com a abordagem das despesas da virada no último ano dos mandatos eletivos.

7 O ÚLTIMO EXERCÍCIO FINANCEIRO DE UM MANDATO: O CASO ESPECÍFICO DO ARTIGO 42 DA LRF

Viu-se que é possível conciliar as aqui denominadas “teoria” (regramento) e “prática” (realidade), esta última nem sempre totalmente albergada pelas previsões legais.

Há soluções de caráter gerencial; há outras que se circunscrevem no campo do Direito. Para tanto, existe amparo na jurisprudência dos Tribunais de Contas Paulista e da União, na doutrina, bem como orientação normativa advinda da própria Procuradoria Geral do Estado de São Paulo.

⁴⁰ GUIMARÃES, Edgar; NIEBUHR, Joel de Menezes. *Registro de Preços – Aspectos Práticos e Jurídicos*. 1 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, pp. 32/33.

Ocorre, no entanto, que no último exercício financeiro de um mandato eletivo o tema deve ser tratado especificamente, pois possui contornos particulares.

De fato, o art. 42 da LRF diz:

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

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

Efetivamente, a situação se complica, em virtude de restrições legais mais rígidas.

E, talvez por conta da falta consenso sobre a exata interpretação deste dispositivo, ele tem gerado bastante controvérsia.

Para demonstrar isso, seguem os comentários feitos por Flávio Cruz, que bem descrevem a dicotomia “teoria-prática”, distanciamento “lei-realidade” acima abordadas, porém, agora, sob a ótica de um ano eleitoral. Uma coisa é o que a lei prega, o que os agentes políticos devem fazer, outra coisa, bem diferente, é o que as necessidades da coletividade demandam e como supri-las sem contrariar as normas jurídicas:

Provoca, também, uma quebra de paradigma, já que, tradicionalmente, o ano eleitoral, principalmente no caso dos municípios, muitas vezes é marcado por desmandos na geração de despesas e até mesmo pela desídia administrativa, como por exemplo, com a falta de conservação do patrimônio público e a suspensão do pagamento aos servidores, deixando para a próxima Administração um Déficit Financeiro elevadíssimo e a necessidade de despesas adicionais para colocar a entidade em funcionamento.

Por outro lado, surgem questionamentos sobre até que ponto essa orientação legal é praticável, tendo em vista que a função precípua da administração pública não é de acumular valores em contas bancárias, mas, de aplicar os recursos disponíveis nos fins a que se destinam, sob pena de não cumprirem seu papel institucional. Ou seja, para resolver a questão do Déficit Financeiro, a Lei criou obrigações cuja observância, por ser de difícil aplicabilidade, podem colocar em risco a efetividade, criando a oportunidade de torná-la inócua.⁴¹

Um dos problemas avistados não é novidade, pois ele vem permeando quase todo este trabalho: como promover um real equilíbrio entre as aspirações da

⁴¹ CRUZ, Flávio (Coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada*. 5. ed., São Paulo: Atlas, 2006, p. 175.

sociedade e os recursos que esta coloca à disposição do Estado (enquanto Administração Pública), evitando déficits desarrazoados e reiterados, sem engessar em demasia as possibilidades de realização das despesas necessárias?

Como conciliar a comumente prática no Poder Legislativo Brasileiro de retardar a aprovação das leis orçamentárias, com o rígido controle que a Lei de Responsabilidade, a Lei de Licitações e a Lei que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro impõem e, ainda assim, conseguir o bom funcionamento da máquina administrativa ou, ao menos, que esta funcione normalmente?

Como realizar de forma legal e racional as despesas necessárias ao bom funcionamento da Administração se o dinheiro, não raro, chega com atraso às unidades de despesa, impedindo que se faça uma programação de modo a efetuar gastos ao longo do ano, sem deixar tudo para a última hora, ou seja, na virada dos exercícios financeiros?

A determinação contida no artigo 42 da LRF não é nova, pois já havia disposição a respeito na Lei nº 4.320/64 que, em seu art. 59, previa-o para os municípios. Vê-se, portanto, que a LRF estendeu a aplicabilidade deste, tanto aos demais entes políticos, como também dilatou o seu prazo.

Na verdade, como já dito anteriormente, o que o dispositivo veda é a inscrição em Restos a Pagar sem a suficiente provisão de caixa. Aliás, e reiterando a lição de Afonso Gomes Aguiar já exposta acima, “[...]a inscrição em restos a pagar só é possível legalmente, em qualquer época e exercício, quando comprovada a existência de disponibilidade financeira”.⁴² O que se deseja é que o ente público só gaste aquilo que efetivamente arrecadou, sem gerar desequilíbrios ou inflação.

José Ribamar Caldas Furtado, auditor fiscal da Receita Federal, faz um comentário bastante apropriado a respeito, complementando a idéia:

Desse modo, pode-se dizer que os elementos históricos presentes na formulação da LRF, bem como sua interpretação lógico-sistemática, conduzem à idéia de que não é possível o gestor público, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, inscrever despesas em restos a pagar sem suficiente provisão de caixa. Aliás, a aceitação de tal prática negaria toda a finalidade da LRF

Bom, se não é possível inscrever despesas em restos a pagar nessas condições, como ficaria a situação do fornecedor de bens ou serviços que, de boa fé – mas nessa situação –, negociou com o ente da Federação? Na hipótese de persistir o interesse do poder público ou o direito do credor, a despesa será regularmente orçada e empenhada no exercício subsequente à conta da rubrica DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (Lei nº 4.320/64, art. 37). Desse modo, fica preservado o equilíbrio nas contas públicas. Assim, a LRF quer também que

⁴² AGUIAR, Afonso Gomes. *Lei de Responsabilidade Fiscal. Questões Práticas*. 2 ed., Belo Horizonte: Fórum, 2006, p. 209.

aqueles que contratam com o governo atuem como fiscais da aplicação do dinheiro público no último ano do mandato do governante. Nessa época, por força do período eleitoral, a propensão a gastos imoderados tende a crescer.⁴³

Por esta linha distintiva de situações práticas também caminhou a Procuradora do Estado Maria Emília Pacheco. Ao discernir casos de fornecimento de bens ou prestação de serviços motivados pela essencialidade e emergência, serviços de natureza contínua, e contratações de projetos contemplados no Plano Plurianual, ela explica as exceções à rigidez da regra da proibição de contrair despesas nos últimos oito meses de mandato, em parecer proferido para solucionar caso concreto trazido à sua consideração:

A regra imposta pelo art. 42 da LRF comporta três exceções, que exporemos em seqüência, acompanhadas dos motivos que as justificam.

a) A contratação para fornecimento de bens ou prestação de serviços, motivada em essencialidade e emergência, nas condições e prazos estabelecidos no inciso IV, do art. 24, da Lei nº 8.666/93.

A continuidade do serviço público é princípio subjacente à gestão da coisa pública. Não há princípio ético que sustente eventual paralisação de um serviço que a Constituição consignou como essencial, ou que vede a adoção de medidas visando à restauração da normalidade em face de situações inesperadas, cuja manutenção poderá ocasionar prejuízo a pessoas ou bens. Por isso, essas são hipóteses-padrão que, juridicamente, amparam o desvio da regra normativa estabelecida em lei.

[...]

b) Contratação de serviços de natureza contínua, que podem ser realizados à conta de empenhos fracionados por até cinco anos, nos termos do inciso II, do art. 57, da Lei nº 8.666/93.

Serviços contínuos, entre os quais limpeza e vigilância são exemplos mais comuns, são necessários ao funcionamento da máquina administrativa, e as restrições da LRF, posta em seu artigo 42, não pretende, nem poderia pretender porque incompatível com a atividade pública, a impossibilidade de sua contratação porque o mandato do governante estaria em fase final. Tampouco teria sentido a contratação de serviços contínuos até 31 de dezembro do ano em curso, pois isso implicaria que, quando da assunção do novo governante, não haveria serviço necessário em ritmo contínuo sendo prestado. Assim, desde que o contrato, celebrado nos últimos 8 meses de mandato, contenha cláusula de denúncia unilateral até um determinado período de tempo do primeiro ano de mandato, estar-se-á resguardando a gestão futura, sem impor-lhe quaisquer ônus financeiros.

⁴³ FURTADO, José de Ribamar Caldas. Os restos a pagar de final de mandato. *Jus Navigandi*. Teresina, ano 9, nº 607, 7 mar. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6414>>. Acesso em: 16 out. 2009.

c) Contratação que tenha por objeto a realização de projetos cujos produtos estejam contemplados nas metas estabelecidas no Plano Plurianual.

Por fim, não estão submetidos à restrição do art. 42 da LFR, que exige a disponibilidade de caixa para cobertura de despesas relativas às parcelas vincendas no ano exercício seguinte, os projetos cujos produtos estejam contemplados nas metas estabelecidas no Plano Plurianual.

É que, nesse caso, a par de não se tratar de despesa nova, sem implicações eleitoreiras, o novo governo estará compelido a cumprir as metas do Plano Plurianual, como decorre do disposto no artigo 35, § 2º, inciso I, do Ato de Disposições Transitórias da Constituição Federal.

[...]

Bem por isso, o artigo 57 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, permite a execução de projetos cujos produtos estejam contemplados no Plano Plurianual, seja contratada por período superior ao respectivo crédito orçamentário (inc. I).⁴⁴

Portanto, há sim exceções também ao artigo 42 da lei de Responsabilidade Fiscal. São os casos de fornecimento de bens ou prestação de serviços motivados pela essencialidade e emergência (e a retrospectiva nos faz ver que têm sido, infelizmente, comuns as grandes tragédias nas viradas dos anos, principalmente em função da quantidade de chuvas, tempestades de verão, etc.), os serviços de natureza contínua e as contratações de projetos contemplados no Plano Plurianual. Nestas últimas, são apenas indicados os créditos por conta dos quais correrão as parcelas a serem executadas no(s) próximo(s) exercício(s) financeiros(s). Cuidam-se de *“hipóteses-padrão que, juridicamente, amparam o desvio da regra normativa estabelecida em lei.”*⁴⁵

8. CONCLUSÃO

As regras pertinentes ao assunto não apresentam maiores dificuldades para a exata compreensão de seu alcance e aplicação. Porém, elas são rígidas e, muitas vezes, de difícil aplicação na prática.

Há, obviamente, justificativas muito razoáveis para esta rigidez, até porque é necessário planejamento e racionalidade nos gastos e não gestão do dinheiro público.

Todavia, as necessidades prementes dos órgãos muitas vezes não podem ser atendidas por questões relacionadas justamente aos obstáculos, burocráticos, ou não, que essas normas impõem.

⁴⁴ Procuradoria Geral do Estado. Gabinete do Procurador-Geral. Parecer GPG 003/2006. Relatora: Maria Emília Pacheco. 10 mai. 2006.

⁴⁵ Procuradoria Geral do Estado. Gabinete do Procurador-Geral. Parecer GPG 003/2006. Relatora: Maria Emília Pacheco. 10 mai. 2006.

No período compreendido entre novembro e janeiro, as despesas se concentram, a pressão aumenta, o tempo se restringe e o planejamento vai por água abaixo.

O que é necessário, no entanto, é um maior cuidado na elaboração e aprovação das leis orçamentárias, maior critério no estabelecimento de prioridades, melhor planejamento na realização de licitações, melhor gerenciamento dos gastos. E como atingir todas estas metas?

A primeira providência pode ser um conhecimento mais amplo e uma melhor compreensão da lei por parte de todos aqueles que estão envolvidos com a gestão da coisa pública. Ademais, a elaboração de uma racional previsão orçamentária, com o planejamento dos gastos efetivamente necessários para o bom funcionamento do órgão, de modo a racionalizar as despesas e a não incorrer em desperdício de dinheiro público.

Espera-se também um melhor planejamento de modo que as despesas possam ser feitas ao longo de todos os meses do ano, com planejamento, sem pressa ou afogadilho, bem como critérios mais objetivos no contingenciamento (controle na liberação de verbas) que é feito pelo Poder Executivo.

De fato, aqueles que são gestores, ou seja, os ordenadores de despesa, dirigentes de unidades de despesa ou os servidores das áreas de suprimentos, muitas vezes se veem de mãos atadas, sem poder iniciar os procedimentos licitatórios porque o dinheiro para a necessária reserva orçamentária não chegou quando deveria, ou seja, ao longo do ano. E o adiamento da realização destas despesas para o final do ano acaba por acarretar o enfrentamento do problema da virada dos exercícios financeiros, bem como as imposições constitucionais e legais, como as das normas jurídicas apontadas neste trabalho.

O cerne da questão, portanto, está no planejamento e na racionalidade das despesas por parte de todos os envolvidos na tarefa de gestão. Cumprir a lei e, ao mesmo tempo, dar conta das necessidades das unidades administrativas.

O espírito que se pretendeu empreender neste estudo foi justamente o da possibilidade de conciliação entre estes pontos aparentemente opostos, aqui chamados “teoria” (regramento) e “prática” (realidade).

Para tanto, buscou-se no estudo das próprias leis dos decretos de execução orçamentária, interpretados sob o prisma dos princípios constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade e da continuidade do serviço público, assim como na doutrina, na jurisprudência dos Tribunais de Contas e na orientação normativa traçada pela Procuradoria Geral do Estado, as possibilidades de empenho de despesas e contratações que não se realizem integralmente no mesmo exercício financeiro, inclusive admitindo-se a realização de licitação apenas com indicação dos recursos previstos na proposta orçamentária, em caráter excepcional, nas hipóteses de não haver legislação orçamentária aprovada ou quando houver início de exercício do ano civil.

Assim, a par das exceções expressamente contempladas no artigo 57 da Lei de Licitações, chegou-se à conclusão de que outras situações que não se enquadrem nas exceções expressamente previstas também podem ser viabilizadas, porquanto respaldadas em princípios constitucionais relacionados com a matéria ou na interpretação teleológica das regras existentes.

Destarte, uma contratação de prestação de serviços por escopo, na qual a execução ultrapasse o exercício financeiro em que foi celebrada, cujos serviços não sejam contínuos, que não representem despesas de investimento, ou relativas a projetos que não estejam contemplados no Plano Plurianual, poderá, sim, ultrapassar 31 de dezembro do ano em que foi celebrada.

Pode acontecer isso sob dois procedimentos distintos: o primeiro deles com toda a despesa já legalmente empenhada e onerando o orçamento do exercício, hipótese em que o empenho da totalidade do valor do contrato acaba por prorrogar a vigência do respectivo crédito orçamentário. Na virada do exercício financeiro, as parcelas remanescentes serão incluídas em Restos a Pagar não processados.

Para tanto, o Decreto Paulista atual de encerramento da execução financeira e orçamentária prevê não só a possibilidade de se lidar com os “Restos a Pagar” até o final do exercício seguinte,⁴⁶ como o também, e inclusive, de se prorrogar a vigência dessa conta para o exercício subsequente, em caráter excepcional e justificado.

Em outra hipótese, de cunho eminentemente gerencial, sendo considerado desnecessário o empenho da integralidade do valor da contratação, poderá ser inserida no contrato uma cláusula resolutiva, condicionando a continuidade da sua vigência à existência de recursos para a finalidade na dotação orçamentária seguinte. São duas situações perfeitamente viáveis, conforme exame dos Pareceres aqui analisados

⁴⁶ Decreto n.º 59.650, de 25/10/2013: Dos Restos a Pagar - Artigo 9º - As despesas do exercício financeiro pendentes de pagamento poderão ser inscritas como restos a pagar processados ou não processados, até 10 de janeiro de 2014. § 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, restritos às despesas de caráter essencial, devidamente justificada 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. Artigo 10 - Os restos a pagar inscritos em 2013 terão validade até 31 de dezembro de 2014, inclusive para efeito da comprovação dos limites constitucionais de aplicação de recursos nas áreas do ensino e da saúde. § 1º - Os saldos de restos a pagar inscritos em exercícios anteriores a 2013, exceto os das vinculações constitucionais, serão bloqueados no SIAFEM/SP em 30 de dezembro de 2013. § 2º - As Unidades Gestoras Executoras - UGEs poderão assegurar a manutenção dos saldos de restos a pagar inscritos em exercícios anteriores a 2013 providenciando os seus desbloqueios até 10 de janeiro de 2014, condicionada a real conformidade da obrigação com os respectivos compromissos e respaldada na existência de disponibilidade financeira para sua cobertura, nos termos previstos no parágrafo único do artigo 37 da Lei nº 14.837, de 23 de julho de 2.012. § 3º - Os saldos desbloqueados pelas UGEs, nos termos do parágrafo anterior, terão validade até 31 de dezembro de 2014. § 4º - Os saldos que permanecerem bloqueados em 11 de janeiro de 2014 serão automaticamente cancelados no SIAFEM/SP.

e orientação traçada pela Procuradoria Geral do Estado, desde que, repita-se, em caráter excepcional e devidamente justificado.

E ainda há as ressalvas à necessidade de previsão de recursos orçamentários, como ocorre com a licitação de concessão de serviço público, quando a Administração não assumir obrigação financeira de custeio da atividade. Ainda que haja o surgimento de encargos para os cofres públicos, poderá ser dispensada a exigência se houver uma previsão de recursos específicos, como, por exemplo, nas atividades custeadas por meio de taxas, situação em que pagarão os próprios beneficiários do serviço. Na licitação para sistema de registro de preços também não há que se falar em previsão de recursos orçamentários, pois, somente após constituída a Ata, por ocasião de cada contratação é que tal necessidade surgirá.

Efetivamente, o estudo de forma sistemática da matéria (por sinal, muito pouco enfrentada), assim como das exceções às regras que obstaculizam as aqui denominadas despesas da virada dos exercícios financeiros, tanto as expressamente previstas, quanto as que dependem de uma maior e mais profunda interpretação, podem trazer o conhecimento e os esclarecimentos necessários para o efetivo cumprimento da Constituição Federal e das leis infraconstitucionais pertinentes, organizando melhor o trato da coisa pública e sendo de grande valia para que a máquina administrativa possa funcionar normalmente, sem interrupções.

Enfim, o necessário para uma holística abordagem a respeito das despesas públicas na virada dos exercícios financeiros, ao que parece, foi colocado.

As viradas dos exercícios financeiros vão continuar sendo complicadas enquanto as leis não forem devidamente compreendidas e interpretadas de forma sistemática e com bom senso, de modo a que sejam adequadas à realidade prática.

Procurou-se, contudo, com esta pesquisa, estudar a questão e buscar algumas respostas concretas. Eis aqui, portanto, uma pequena contribuição para estimular a empreitada.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGUIAR, Afonso Gomes. *Lei de Responsabilidade Fiscal. Questões Práticas*. 2. ed., Belo Horizonte: Fórum, 2006.

BITTENCOURT, Sidney. A questão da duração do contrato administrativo. *Revista Diálogo Jurídico*. Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, ano I, nº 9, dezembro, 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 20 de out. 2009.

_____. *Licitação de Registro de Preços*. 2 ed. rev. ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

BRASIL. Constituição Federal (1988).

BRASIL. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. AC-1249/2005. Plenário. Interessado: Brigadeiro do Ar Álvaro Luiz Pinheiro da Costa, Presidente da comissão para Coordenação do Projeto do sistema de Vigilância da Amazônia – CCSIVAM. Rel Min. Lincoln Magalhães da Rocha. Disponível em: <www.tce.gov.br>. Acesso em: 21 out. 2009.

CRUZ, Flávio da (Coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada*. 5. ed., São Paulo: Atlas, 2006.

_____. *Comentários à Lei nº 4.320 – Normas Gerais de Direito Financeiro – Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*. 5. ed., São Paulo: Atlas, 2008.

FERRARI FILHO, Sérgio Antonio. Aproveitamento de licitações iniciadas em exercício financeiro anterior. In: *Revista de Direito da Procuradoria da Câmara Municipal do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro: v. 4, nº 7, jan/jun. 2000. Disponível em: <www.camara.rj.gov.br/setores/proc/revistaproc>. Acesso em: 16 dez. 2009.

FURTADO, José de Ribamar Caldas. Os restos a pagar de final de mandato. *Jus Navigandi*. Teresina, ano 9, nº 607, 7 mar. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6414>>. Acesso em: 16 out. 2009.

GUIMARÃES, Edgar; NIEBUHR, Joel de Menezes; *Registro de Preços – Aspectos Práticos e Jurídicos*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 10. ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos*. 13.ed., São Paulo: Dialética, 2009.

KANAYAMA, Rodrigo Luís. Os efeitos da despesa pública na economia: uma visão com fundamento no Direito Financeiro contemporâneo. *Biblioteca Digital Revista de Direito Público da Economia – RDPE*. Belo Horizonte, ano 6, nº 24, out./dez. 2008. Disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br>>. Acesso em: 26 dez. 2009.

MANHANI, Danilo Antonio. Restos a pagar na Lei de Responsabilidade Fiscal. *Jus Navigandi*. Teresina, ano 9, nº 542, 31 dez. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6145>>. Acesso em: 16 out. 2009.

MARTINS, Lucas Furtado. *Curso de Licitações e Contratos Administrativos*. São Paulo: Atlas, 2001.

MATTOS, Mauro Roberto Gomes de. Licitação e a Lei de Responsabilidade Fiscal. In: *Revista de Direito Administrativo*. vol. 230. Rio de Janeiro: Renovar, p. 357-387, 2002.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*, 2 ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de; HORVATH, Estevão. *Manual de Direito Financeiro*. 5. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

PINTO Jr, Mário Engler. Desafios para Adoção do Orçamento Impositivo. In: *Revista da Procuradoria da Procuradoria Geral do Estado*. São Paulo: nº 61/62, p. 77/95, jan/dez. 2005.

SÃO PAULO. Procuradoria Geral do Estado. Gabinete do Procurador Geral. Parecer GPG 003/2006. Relatora: Maria Emília Pacheco. 10 mai. 2006.

SÃO PAULO. Procuradoria Geral do Estado. Subprocuradoria Geral – Área da Consultoria. Parecer Subg. Cons. 173/2006. Relatora: Ana Maria de Oliveira Toledo Rinaldi. 29 nov. 2006.

SÃO PAULO. Procuradoria Geral do Estado. Procuradoria Administrativa. Parecer PA 212/2007. Relatora: Ana Maria de Oliveira Toledo Rinaldi. 06 set. 2007.

SÃO PAULO. Procuradoria Geral do Estado. Procuradoria Administrativa. Parecer PA 238/2007. Relatora: Ana Maria de Oliveira Toledo Rinaldi. 08 out. 2007.

SÃO PAULO. Tribunal de Contas. TC-001236/001/07. Interessado: Prefeitura Municipal de Andradina. Relator Cons. Cláudio Ferraz Alvarenga. São Paulo, 29 jul. 2009. Disponível em: <www.tce.sp.gov.br>. Acesso em: 21 out. 2009.

SÃO PAULO. Tribunal de Contas. TC-012611/026/04. Interessado: Prefeitura Municipal de Araraquara. Relator Cons. Cláudio Ferraz Alvarenga. São Paulo, 18 fev. 2009. Disponível em: <www.tce.sp.gov.br>. Acesso em: 21 out. 2009.

SÃO PAULO. Tribunal de Contas. TC-007499/026/07. Interessado: José Carlos Ramos de Oliveira, Superintendente do IAMSPE. Relator Cons. Cláudio Ferraz Alvarenga. São Paulo, 18 fev. 2009. Disponível em: <www.tce.sp.gov.br>. Acesso em: 21 out. 2009.

SÃO PAULO. Tribunal de Contas. TC-000802/007/06. Interessado: Prefeitura Municipal de Jacareí. Relator Cons. Antonio Roque Citadini. São Paulo, 16 jun. 2009. Disponível em: <www.tce.sp.gov.br>. Acesso em: 21 out. 2009.

SÃO PAULO. Tribunal de Contas. TC-0018/011/07. Interessado: Prefeitura Municipal de Santa Fé do Sul. Relator Cons. Fulvio Julião Biazzi. São Paulo, 01 set. 2009. Disponível em: <www.tce.sp.gov.br>. Acesso em: 21 out. 2009.

TOLEDO Jr., Flávio C. de; ROSSI, Sérgio de Ciquera. *Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada Artigo por Artigo*. 3 ed. rev e at. São Paulo: NDJ, 2005.