

TC-002059/026/08

Município: Santa Cruz da Conceição.

Prefeito(s): Jair Capodifóglia.

Exercício: 2008.

Requerente(s): Osvaldo Marchiori - Prefeito.

Em Julgamento: Reexame do Parecer da E. Primeira Câmara, em sessão de 11-05-10, publicado no D.O.E. de 09-06-10.

Acompanha(m): TC-002059/126/08 e Expediente(s): TC-001184/010/09.

Auditoria atual: UR-10 - DSF-I.

Senhor Presidente, Senhores Conselheiros

Cuida-se de análise do **Pedido de Reexame** interposto pelo Sr. Osvaldo Marchiori, na qualidade de Prefeito Municipal de Santa Cruz da Conceição, contra a r. decisão da E. Primeira Câmara que, em sessão de 11.05.10¹, apreciando as Contas relativas ao exercício de 2008 daquela Municipalidade, diante do verificado nos autos, emitiu-lhe **parecer desfavorável**.

A r. decisão proferida deu-se em razão da infração ao artigo 42² da LRF apontada pela Auditoria³.

¹ A E. Primeira Câmara, em Sessão do dia 11.05.10, estava formada pelos ee. Conselheiros Cláudio Ferraz de Alvarenga – Presidente e Relator, Antonio Roque Citadini e Eduardo Bittencourt Carvalho.

² **Lei Complementar nº 101/00**

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

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

³ **Trecho de interesse do voto proferido:**

(...)

2.2 Entretanto, subsiste nas contas a infração ao artigo 42 da LRF apontada pela Auditoria.

Referido preceito em nenhum momento manda estabelecer cotejo entre “despesas processadas” ou “despesas liquidadas”, de um lado, e “disponibilidade de caixa” de outro. Manda considerar, isto sim, “encargos e despesas compromissadas a pagar”.

O que é relevante, então, não é saber se a despesa foi liquidada, ou seja, se a Administração chegou, como conceito corrente, a determinar o seu objeto, ou, por outras palavras, se já atingiu à apuração “da importância exata a pagar” (cf. Lei n. 4.320/64, artigo 63, § 1º, III).

Não pode ficar a exclusivo critério do Administrador decidir se a obrigação compõe, ou não, o rol de “encargos e despesas compromissadas a pagar”, conforme promova, ou não, a apuração “da importância exata a pagar”.

O melhor entendimento sobre o assunto é, portanto, o extraído da legislação pertinente pela Secretaria do Tesouro Nacional, que fixa os procedimentos a adotar também por Estados e Municípios.

A Portaria n. 441/03 da STN, já prescrevia, item “Despesas Liquidadas”:

“Durante o exercício, não deverão ser incluídos os valores das despesas empenhadas que ainda não foram liquidadas. No encerramento do exercício, as despesas empenhadas e, ainda, não liquidadas deverão ser consideradas como liquidadas, se escritas em restos a pagar; caso contrário, deverão ser canceladas”.

O conceito foi reiterado pela Portaria n. 575, de 30-08-07, que aprovou a 7ª edição do Manual de Elaboração do Anexo de Metas Fiscais e do Relatório Resumido da Execução Orçamentária, aplicável a partir do exercício de 2008 (fl. 94), assim prescrito:

Falhas de menor gravidade subsistentes nos itens “Planejamento e Execução Física”, “Fiscalização das Receitas”, “Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico”, “Royalties”, “Despesas com o Ensino”, “Despesas com a Saúde”, “Outras Despesas”, “Licitações”, “Despesas com Publicidade e Propaganda Oficial” e “Instruções e Recomendações do Tribunal” atuaram como reforço à conclusão desfavorável às contas.

E, quanto ao Expediente TC-1184/010/09, que acompanhou os autos, a respeito de eventuais irregularidades relacionadas com receitas e despesas de eventos promovidos pelo Município foi determinada a sua instrução complementar.

Destaca-se do voto proferido pelo e. Relator que, independentemente da situação de restos a pagar processados ou não processados, o art. 42 da LRF não teria feito tal distinção, disso considerando os “encargos e despesas compromissadas a pagar”.

“Durante o exercício, não deverão ser incluídos os valores das despesas empenhadas que ainda não foram liquidadas. No encerramento do exercício, as despesas empenhadas, não liquidadas e inscritas em restos a pagar não processados, por constituírem obrigações preexistentes, decorrentes de contratos, convênios e outros instrumentos, deverão compor, em função do empenho legal, o total das despesas liquidadas.

*Portanto, durante o exercício, **são consideradas despesas executadas apenas as despesas liquidadas e, no encerramento do exercício, são consideradas despesas executadas as despesas liquidadas e as inscritas em restos a pagar não processados**” (g.n.)*

2 Como constava do artigo 1.533 do já revogado Código Civil de 1916, “considera-se líquida a obrigação certa, quanto à sua existência, e determinada, quanto ao seu objeto”.

Por outras palavras: se os restos a pagar não exprimem compromisso de pagamento, teriam que ser cancelados. Quando não houve cancelamento, há que se entender que continuam a exprimir compromisso de pagamento e, como tal, devem ser considerados no cálculo do artigo 42 da LRF.

Em suma, está correto o quadro elaborado pela Auditoria (fl. 59) que aponta, no item restos a pagar, o montante de R\$ 455.691,31, composto por restos a pagar:

Evolução da Liquidez entre 30-04 e 31-12-08:	2008
Disponibilidades de Caixa em 30.04	320.050,28
Saldo de Restos a Pagar em 30.04	191.929,95
Empenhos liquidados a pagar em 30.04	65,77
Liquidez em 30.04	128.054,56
Disponibilidades de Caixa em 31.12	340.425,89
Saldos dos Restos a Pagar em 31.12	455.691,31
Cancelamentos de empenhos liquidados -	
Cancelamentos de Restos a Pagar Processados -	
Despesas do exercício em exame empenhadas no próximo -	
Ilíquidez em 31.12 (115.265,42)	(115.265,42)

Tenho por configurado, portanto, o descumprimento do artigo 42 da LRF, fato de especial gravidade, tanto que pode caracterizar o crime previsto no artigo 359-C, do Código Penal. Trata-se de motivo bastante para comprometer a totalidade das contas, como reiteradamente já decidiu esta Corte (TC-1544/026/04, DOE de 14-03-07; TC-1434/026/04, DOE de 21-03-07; TC-1675/026/04, DOE de 28-03-07; TC-001586/026/08), tanto mais que, embora alertado por esta Corte, durante o exercício, não adotou as providências necessárias para evitar a ocorrência.

Nesse contexto, falhas de menor gravidade, subsistentes nos itens “Planejamento e Execução Física”, “Fiscalização das Receitas”, “Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico”, “Royalties”, “Despesas com o Ensino”, “Despesa com a Saúde”, “Outras Despesas”, “Execução Orçamentária”, “Resultado Financeiro”, “Licitações”, “Despesas com Publicidade e Propaganda Oficial” e “Instruções e Recomendações do Tribunal” atuam como reforço à conclusão desfavorável às contas.

2.3 As questões suscitadas no expediente TC-1184/010/09, que acompanha estes autos, a respeito de eventuais irregularidades relacionadas com receitas e despesas de eventos promovidos pelo Município, deve ser objeto de instrução complementar.

Nos termos das Instruções deste Tribunal, estão sendo analisados em processos específicos os repasses públicos ao terceiro setor (TC-1521/010/09 e TC-720/010/08) e a admissão de servidores mediante concurso ou processo seletivo (TC-603/010/08 – DOE de 24-06-08). No exercício fiscalizado não houve admissão de pessoal temporário (cf. fls. 680 e 682 do Anexo IV).

O acessório anexo TC-2059/126/08 (acompanhamento da gestão fiscal) trata de assuntos abordados no relatório da Auditoria e serviu de subsídio para o exame das contas. Deve, portanto, permanecer apensado a estes autos.

2.4 Diante do exposto, voto pela emissão de parecer desfavorável à aprovação das contas em exame.

Assim, segundo o r. voto condutor do v. Acórdão ora combatido, se os restos a pagar não exprimem compromisso de pagamento, deveriam ter sido cancelados; e, se não houve cancelamento, há que se entender que continuam a exprimir compromisso de pagamento, devendo ser considerados no cálculo do art. 42 do LRF, considerando assim, correto o quadro elaborado pela Auditoria, notadamente quanto à falta de liquidez suficiente para cobrir ditos compromissos em 31.12.08.

A r. decisão foi publicada no Diário Oficial do Estado de 09.06.10 (fls. 125/137 e 139/140), e o apelo foi protocolado neste Tribunal em 07.07.10 (fls. 141/176).

Agora, nessa fase recursal, pretende o Recorrente a reforma da decisão, pugnando pela regularidade das contas.

Em suas razões, inicialmente lembrou sobre os índices adequados que alcançou no ensino, na saúde e na execução orçamentária do período.

Quanto ao ponto destacado como grave o suficiente para ensejar a emissão do r. parecer ora batilhado, desfavorável à aprovação das contas, assevera que a questão se resolve pela imprescindível distinção entre “despesas processadas” ou “liquidadas” das “despesas não processadas” ou “não liquidadas” para apuração do atendimento ou não do art. 42 da LFR.

Alega que as portarias da Secretaria do Tesouro Nacional estabelecem a distinção pretendida; e, desse modo, se feita a separação pretendida, haveria liquidez financeira de caixa suficiente para cobrir a dívida contraída no período.

Relembra que as opiniões dos Órgãos Técnicos desta E.Corte haviam se inclinado em favor das contas, considerando a separação dos restos a pagar não processados.

Enfim, pretende que se desconte dos restos a pagar, as despesas não liquidadas, advindas de contratos em plena execução e convênios cujos repasses ainda não foram liberados, nos termos do art. 36 da Lei 4320/64, invocando que esta E.Corte já abonou situações da espécie junto aos Processos TC-1569/026/08 e TC-1551/026/08.

Na sequência, a respeito dos demais tópicos indicados no r. parecer, de menor gravidade e que se somaram à mácula principal, vem agora o Recorrente, de modo a transcrever literalmente os argumentos antes apresentados e em sua defesa e já conhecidos.

A Assessoria Técnica anotou que os elementos oferecidos não trouxeram fatos novos e suficientes para alterar a mácula que motivou o r. parecer desfavorável à aprovação das contas, salientando que parte dos elementos apresentados não foi aceita na análise inicial (fl.180).

A i. Chefia de ATJ convergiu para o não provimento do Pedido de Reexame, considerando que a questão relativa às despesas processadas ou não processadas estava superada, nos termos do r. voto proferido pelo e. Relator das contas (fls. 183/184).

A SDG, ao contrário, manifestou-se pelo provimento do apelo, por entender que o gasto não-liquidado descaracteriza-se no âmbito da efetiva despesa do setor público, porque não está a pressionar o caixa estatal, disso não se incluindo na programação financeira da entidade federativa.

Acresce que a LRF pressupõe o equilíbrio financeiro entre receitas e despesas efetivas, já aptas ao pagamento, decorrendo que o art. 42 se impõe aos gastos já liquidados, prontos a ensejar o desembolso de caixa.

Lembra ainda, que no atual padrão dos balanços governamentais afasta as despesas não processadas do efetivo passivo – ingressando, como mero lembrete, no ativo e no passivo compensado, servindo assim, de registro dos atos contábeis que, potencialmente possam afetar o patrimônio público. Também, que o modelo nacional de relatório resumido de execução orçamentária opera-se tão-somente com receita arrecadada e despesa liquidada.

Ademais, segundo a SDG, despesas não-liquidadas podem ser, a qualquer tempo, canceladas pelo Gestor, mais ainda em troca de mandatários. E, nesse sentido, o que ocorreu foi um erro técnico da Contabilidade, que deixou de cancelar, ao final do exercício, os empenhos não-liquidados; e, assim sendo, na verdade, afastando-se esse grupo (R\$ 254.582,68), reverteria a insuficiência financeira de R\$ 115.265,42 em sobra de caixa de R\$ 239.327,26, o que evidencia o atendimento ao art. 42 da LRF (fls. 185/187).

É oportuno reproduzir o quadro apresentado pela Auditoria quanto ao tema de fundo destacado nestas contas:

Evolução da Liquidez entre 30-04 e 31-12-08:	2008
Disponibilidades de Caixa em 30.04	320.050,28
Saldo de Restos a Pagar em 30.04	191.929,95
Empenhos liquidados a pagar em 30.04	65,77
Liquidez em 30.04	128.054,56
Disponibilidades de Caixa em 31.12	340.425,89
Saldos dos Restos a Pagar em 31.12	455.691,31
Cancelamentos de empenhos liquidados -	
Cancelamentos de Restos a Pagar Processados -	
Despesas do exercício em exame empenhadas no próximo -	
Il liquidez em 31.12 (115.265,42)	(115.265,42)

Anoto ainda, a despeito do registro da Auditoria, que o Balanço Patrimonial apresentado pela Municipalidade faz nítida distinção a respeito das suas obrigações a pagar (fl. 41 – Anexo I), na seguinte conformidade:

Restos a pagar
Restos a pagar processados: R\$ 201.108,63
Não processados a liquidar: R\$ 254.582,68
R\$ 455.691,31

É o relatório.

VOTO

Em preliminar,

Conheço o Pedido de Reexame, porque foi formulado por parte legítima, sob interesse de agir e de forma tempestiva (*r. parecer publicado em 09.06.10 e o apelo protocolado em 07.07.10*).

No mérito,

A questão principal que ensejou a emissão do r. parecer desfavorável às contas diz respeito ao desatendimento ao art. 42 da LRF, ou seja, a indicação de que faltou disponibilidade financeira para fazer frente às dívidas de curto prazo contraídas nos dois últimos quadrimestres do exercício em exame, marcado pelo término do mandato do Gestor.

A controvérsia dos autos residiu na peculiaridade de que havia parcela apreciável de restos a pagar não processados e, se desconsiderado esse subgrupo da dívida contabilizada, haveria uma inversão da situação apresentada, superando-se a iliquidez antes registrada, porque tornaria o saldo financeiro suficiente para cobertura dos débitos no período marcado⁴.

Assim, considero que o empecilho apresentado à aprovação dos demonstrativos é puramente conceitual.

Nos termos do art. 36 da Lei 4320/64, prescreve-se:

“Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas”.

Desse preceito, *a princípio*, não se poderia negar a existência de dois grupos de restos a pagar – processados e não processados – a fim de distinguir despesas liquidas e certas, de outras que ainda lhe faltam alguma condição de adimplemento, seja pela entrega dos bens ou serviços, pela devolução de matérias ou mesmo, porque o cronograma físico de execução dos contratos firmados assim tenha definido.

Essa distinção tem sido largamente empregada, posto que tradicionalmente utilizada como padrão na elaboração das peças contábeis das entidades públicas.

⁴ **Quadro indicativo da situação de liquidez – descontando-se os restos a pagar não processados**

Evolução da Liquidez entre 30-04 e 31-12-08:	2008
Disponibilidades de Caixa em 30.04	320.050,28
Saldo de Restos a Pagar em 30.04	191.929,95
Empenhos liquidados a pagar em 30.04	65,77
Liquidez em 30.04	128.054,56
Disponibilidades de Caixa em 31.12	340.425,89
Saldos dos Restos a Pagar em 31.12 - PROCESSADOS	201.108,63
Cancelamentos de empenhos liquidados -	
Cancelamentos de Restos a Pagar Processados -	
Despesas do exercício em exame empenhadas no próximo -	
Liquidez em 31.12 (115.265,42)	139.317,26

Ocorre, no entanto, em razão das mudanças impostas pelo advento da Lei de Responsabilidade Fiscal e, como bem destacado no r. voto proferido pelo e. Relator das contas em primeira instância, as Portarias expedidas pela Secretaria do Tesouro Nacional têm determinado a não inclusão dos valores das despesas empenhadas e que ainda não foram liquidadas, a fim de que não haja distorções junto ao balanço financeiro da entidade pública.

Bem por isso a doutrina tem destacado a necessidade de um aprimoramento das peças contábeis, lançando as despesas ainda não liquidadas junto às contas de compensação – tal qual exposto por SDG, de modo a identificar com exatidão a execução orçamentária e financeira do período.

“A composição dos “Restos a Pagar” é, exclusivamente, de obrigações a pagar, efetivamente reconhecidas como tal, na qual se verifica que o implemento de condição está cumprido, nos termos do art. 58 desta lei. Isto significa afirmar que a expressão “Restos a Pagar” dispensa o qualificativo “Processados”, posto que seria uma redundância”.

(...)

Muitos balanços, como consequência de interpretação equivocada do dispositivo ora em comento, têm apresentado no Passivo Financeiro a conta “Restos a Pagar Não Processados”, que indica que os respectivos fatos geradores das obrigações e, consequentemente, das contrapartidas, não se efetivaram no exercício. Este procedimento, sem dúvida alguma, prejudica a informação sobre a situação econômico-financeira da entidade, a qual não é evidenciada corretamente pela Contabilidade, posto que apresenta dívidas que ainda não foram concretizadas ou ratificadas pela Administração”⁵. (negritei)

Portanto, o que se apresenta aqui, nestes autos, é que a Municipalidade cometeu um equívoco contábil ao lançar, indevidamente, dívida ainda não líquida e certa sob a denominação *“restos a pagar – não processados a liquidar”*, de modo a provocar uma distorção inicial no resultado de apuração do cumprimento do Art. 42 da LRF.

Especificamente sobre essa questão, ainda com assento na doutrina, considero bastante proveitosa a seguinte posição:

“Ante esse pressuposto do equilíbrio financeiro, os modelos STN de relatórios fiscais padronizam o cálculo de fundamental resultado do novo direito, o de índole primária, considerando, em tal mister, apenas o gasto de real efeito financeiro: o liquidado, vez que este já está a solicitar recurso monetário.

É o que diz a Portaria nº 471 da Secretaria do Tesouro Nacional “durante o exercício, não deverão ser incluídos os valores das despesas empenhadas que ainda não foram liquidadas. No encerramento do

⁵ Machado Jr., José Teixeira. *A lei 4320 comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal – 32ª edição*. Rio de Janeiro, IBAM, 2008, pp. 96/97.

exercício, as despesas empenhadas e ainda não liquidadas deverão ser consideradas como liquidadas, se inscritas em restos a pagar; caso contrário, deverão ser canceladas”.

*Nesse conteto e tal qual já dissemos nos comentários ao art. 36, a apuração de regra fiscal de último mandato, **o art. 42 da LRF, leva em conta os empenhos liquidados entre maio e dezembro do último período de gestão política, não alcançando, via de consequência, os empenhos ainda não liquidados***⁶. (grifei e negritei)

Nesse sentido, considero que a Municipalidade não procedeu à infração ao art. 42 da LRF, porque parte da dívida indicada – em restos a pagar não processados, não estava comprometendo suas disponibilidades financeiras em 31.12.09.

E, sendo assim, entendo que seria demais gravoso rejeitar as contas, tão-somente em razão de ter a Origem incorrido em equívoco no lançamento contábil.

Reforça minha convicção entender que a consequência lógica da emissão do parecer prévio desfavorável às contas nessas condições.

Além da remessa natural dos autos para julgamento junto à Edilidade local, essa rejeição importaria na necessária comunicação ao Ministério Público para as medidas de sua alçada, quais sejam a propositura de eventual ação civil (improbidade administrativa) e penal (art. 359-c)⁷.

E, se para uma ou outra medida judicial é necessária a existência de má-fé ou dolo, considero que o erro contábil – absolutamente passível de correção, é por demais singelo para fazer frente a consequências tão graves.

Vem em favor do Recorrente a posição judicial colhida em visita ao sítio eletrônico do E.Tribunal de Justiça do Estado, onde pude constatar acórdão fundamentando que *“a presente demanda não apresenta nenhuma condição de prosperar, ainda mais à luz do entendimento majoritário do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que a configuração de ato de improbidade administrativa exige, necessariamente, a presença do elemento subjetivo, inexistindo a possibilidade da atribuição da responsabilidade objetiva na esfera da Lei nº 8429/92 (Recurso Especial nº 875.425 – RJ, Relatora a Ministra Denise Arruda, com menção a inúmeros outros precedentes”*⁸.

⁶ Toledo Jr., Flávio C.; Rossi, Sérgio Ciquera. *A lei 4320 no conteto da Lei de Responsabilidade Fiscal – 1ª Edição*. São Paulo: Editora NJD, 2005, p. 170.

⁷ **Código Penal**

Assunção de obrigação no último ano do mandato ou legislatura

Art. 359-C. Ordenar ou autorizar a assunção de obrigação, nos 2 (dois) últimos quadrimestres do último ano do mandato ou legislatura, cuja despesa não possa ser paga no mesmo exercício financeiro ou, caso reste parcela a ser paga no exercício seguinte, que não tenha contrapartida suficiente de disponibilidade de caixa.

⁸ **Apelação Cível nº 463.669.5/8-00. Comarca de Birigui. Relator Ricardo Feitosa**

Ementa – “Ação Civil Pública. Improbidade Administrativa. Alegação de ofensa ao art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Ausência de mínima comprovação de que o réu, Prefeito Municipal de Clementina, tenha contraído obrigação de despesa nos últimos oito meses de mandato. Demanda parcialmente procedente. Recurso do réu provido”

Dessa forma, com amparo na manifestação do SDG e, tal qual me posicionei ao examinar o Pedido de Reexame interposto pela Municipalidade de Alvinlândia, exercício de 2008, nos autos do **TC-1730/026/08** (E.Tribunal Pleno – Sessão de 02.02.11), filio-me à corrente jurisprudencial⁹ desta Corte que defende o entendimento de que as despesas aptas a compor o cálculo de verificação quanto à obediência ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal são as despesas efetivamente empenhadas e processadas, excluindo os restos a pagar não processados.

Esse é o teor do Manual desta Corte sobre o tema (in “*Lei de Responsabilidade Fiscal*” 2ª Edição; www.tce.sp.gov.br).

*“Sendo assim, o art. 42 da LRF deve ser examinado à vista dos seguintes pressupostos:
Tal dispositivo alcança, somente, despesas liquidadas nos oito últimos meses do mandato”.*

Sendo assim, superado o principal obstáculo à aprovação dos demonstrativos, considero que as demais falhas apresentadas podem ser remetidas ao campo das recomendações, devendo as próximas inspeções avaliar a sua correção. E, no mais, mantendo-se a determinação para que o Expediente TC-1184/010/09 seja objeto de instrução complementar.

Nessa conformidade, **voto pelo provimento** do Pedido de Reexame interposto, alterando a r. decisão anteriormente editada, agora para emissão de **parecer favorável às contas**, com recomendações para correção nos itens “Planejamento e Execução Física”, “Fiscalização das Receitas”, “Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico”, “Royalties”, “Despesas com o Ensino”, “Despesas com a Saúde”, “Outras Despesas”, “Licitações”, “Despesas com Publicidade e Propaganda Oficial” e “Instruções e Recomendações do Tribunal”, bem como, para instrução complementar do Expediente TC-1184/010/09.

⁹ Tribunal Pleno, em Sessão de 15/09/2010, acolhendo voto do e. Conselheiro Robson Marinho (TC-1776/026/08); TC-1551/026/08, sob relatoria do e. Conselheiro Renato Martins Costa, em Sessão da E.Segunda Câmara em 23.02.10; TC-1970/026/08, sob Relatoria do e. Substituto de Conselheiro Marcos Renato Böttcher, em sessão de 23.03.10, da E.Primeira Câmara.