



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

**PREJULGADO Nº 15 – RETIFICADO PELOS ACÓRDÃOS Nº 3710/23 E 938/24
(EM ANEXO)**

- 1. A vedação estabelecida no art. 42 da Lei Complementar nº. 101/2000 se dirige diretamente ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, condicionando a atuação dos titulares da chefia dos Poderes Executivos (federal, estadual e municipal), Judiciário (federal e estadual) e Legislativo (federal, estadual e municipal), além do Ministério Público da União e dos Estados, Tribunal de Contas da União, do Distrito Federal e dos Estados, e Tribunal de Contas do Município, quando houver;**
- 2. A regra é peremptória para alcançar o final de mandato, especificamente, os seus oitos últimos meses;**
- 3. A princípio, o art. 42 da Lei Complementar nº. 101/2000 não possui condão de impedir a celebração, nos últimos dois quadrimestres do mandato do gestor, por prazo superior ao exercício financeiro ou com previsão de prorrogação, de contratos cujos objetos se encontrem entre os previstos nos incs. I, II e IV do art. 57 da Lei de Licitações, desde que haja suficiente disponibilidade de caixa para pagamento das parcelas vincendas no exercício, afastando a inscrição da despesa em restos a pagar, não se exigindo disponibilidade em caixa de valores necessários à duração total do contrato;**
- 3-A. Serão considerados na determinação da disponibilidade de caixa os encargos e despesas compromissadas até o final do exercício, incluindo as obrigações de despesas contraídas no próprio exercício, mesmo em seu primeiro quadrimestre, e as remanescentes de exercícios anteriores;**
- ~~**4. O ato de contrair obrigação de despesa, como a celebração de aditivos dentro do período vedado pela norma complementar, deve ser sopesado consoante as peculiaridades do caso, levando-se em conta a concretude dos fatores envolvidos; (Revogado pelos Acórdãos nº 3710/23-TP e 938/24)**~~
- 4. Em princípio, evidencia violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa ao final do último ano do mandato (31 de dezembro), em agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, a serem definidos mediante instrução normativa, independentemente da data em que as obrigações foram contraídas; (Redação dada pelo Acórdão nº 3710/23-TP e mantida no Acórdão 938/24)**
- ~~**5. Dada a competência outorgada a esta Corte para o exercício do controle externo da Administração Pública, os entes submetidos a sua jurisdição devem encaminhar a este Tribunal os termos aditivos e respectivos contratos celebrados nos últimos quadrimestres do mandato para fins de aferição do cumprimento da regra de controle do art. 42 da Lei Complementar nº. 101/2000; (Revogado pelos Acórdãos nº 3710/23-TP e 938/24)**~~
- 5. O resultado financeiro de fontes vinculadas de recursos será considerado na análise do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, conforme for estabelecido em instrução normativa; (Redação dada pelo Acórdão nº 3710/23-TP e mantida no Acórdão 938/24)**
- 6. As disponibilidades por fonte de recursos devem ser capazes de suportar as respectivas obrigações; (Incluído pelo Acórdão nº 938/24)**



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

- 7. Em regra, a constatação, ao final do último ano do mandato, de superávit no grupo Recursos ordinários/livres superior à totalização dos déficits nos agrupamentos de fontes de recursos afasta a irregularidade referente ao descumprimento do artigo 42 da LRF; (Redação dada pelo Acórdão nº 938/24)**
- 8. O resultado das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa em 31 de dezembro maior que o apurado em 30 de abril não afasta, por si só, a violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal; (Incluído pelo Acórdão nº 938/24)**
- 9. A posição da disponibilidade líquida em 30 de abril em contraste com o resultado em 31 de dezembro tem especial relevância nos casos de comprovação de programação financeira compatível com o histórico de arrecadações do período, evolução incomum das receitas, adoção das providências de limitação previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal ou de outros fatos relevantes eventualmente demonstrados no caso concreto; (Incluído pelo Acórdão nº 938/24)**
- 10. A apuração da disponibilidade de caixa:**
 - 10.1 Deve conter o somatório de todas as fontes, segregadas por vinculação, na sistemática do Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional;**
 - 10.2 Deve se dar pela diferença entre o saldo do ativo financeiro e o somatório dos saldos do passivo financeiro e de despesas não empenhadas (ativo financeiro – (passivo financeiro + despesas não empenhadas)); (Incluído pelo Acórdão nº 938/24)**
- 11. No âmbito municipal, as fontes vinculadas devem ser agrupadas de modo compatível com o Relatório de Gestão Fiscal do Município, RGF – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa, na forma publicada por este Tribunal de Contas; (Incluído pelo Acórdão nº 938/24)**
- 12. No cômputo do ativo financeiro, devem ser excluídas as contas do ativo financeiro realizável que decorram de saídas financeiras que não passaram pela execução orçamentária, ou seja, ativos financeiros que não possuem disponibilidade de caixa dando suporte; (Incluído pelo Acórdão nº 938/24)**
- 13. A contração de obrigação de despesa se dá com a emissão do empenho ou com o reconhecimento da obrigação deixada de empenhar; (Incluído pelo Acórdão nº 938/24)**
- 14. Os empenhos porventura excedentes ao valor a ser executado no exercício devem ser cancelados antes da inscrição em restos a pagar e os que eventualmente restarem inscritos devem ser cancelados caso a obrigação pactuada não venha a ser executada e de fato não haja um passivo exigível; (Incluído pelo Acórdão nº 938/24)**
- 15. Os empenhos e os restos a pagar legalmente cancelados serão subtraídos do total das obrigações contraídas; (Incluído pelo Acórdão nº 938/24)**
- 16. A realização de despesa sem prévio empenho caracteriza contração de obrigação de despesa; (Incluído pelo Acórdão nº 938/24)**
- 17. Incluem-se entre as obrigações deixadas de empenhar as despesas não empenhadas por indisponibilidade orçamentária; (Incluído pelo Acórdão nº 938/240)**



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

18. Cabe ao órgão ou entidade, por meio dos agentes competentes, o reconhecimento da obrigação deixada de empenhar, em conta contábil criada para esse fim; (Incluído pelo Acórdão nº 938/24)

19. Os encargos e despesas compromissadas a pagar correspondem à soma do saldo do passivo financeiro e do saldo de despesas deixadas de empenhar. (Incluído pelo Acórdão nº 938/24)

Órgão Colegiado de Origem: Tribunal Pleno.

Assunto: forma de aplicação da regra de controle estabelecida no art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de maio de 2000).

Autuação do Prejulgado: Protocolo nº 125694/09.

Relatores : Conselheiro Hermas Eurides Brandão e Ivan Lelis Bonilha.

Protocolos: 311536/10 e 621743/16.

Decisões: Acórdãos nº 1490/11-TP, 3710/23-TP e 938/24-TP.

Sessões: Sessões Ordinárias do Tribunal Pleno nº 28 de 04/08/2011 e nº 22 de 23/11/2023.

Publicação: AOTC nº 315 de 02/09/2011, DETC nº 3115 de 04/12/2023 e nº 3205 de 09/05/2024.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

PREJULGADO Nº 15 - RETIFICADO PELOS ACÓRDÃOS Nº 3710/23 E 938/24 (EM ANEXO)

PROCESSO Nº: 311536/10
ASSUNTO: PREJULGADO
ENTIDADE: TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ
INTERESSADO: TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ
RELATOR: CONSELHEIRO HERMAS EURIDES BRANDÃO

ACÓRDÃO Nº 1490/11 - Tribunal Pleno

EMENTA: Prejulgado. Art. 42 da Lei Complementar nº. 101/2000. Aprovação.

1. Relatório

Encerram os presentes autos incidente de prejudgado, suscitado na 18ª Sessão da 1ª Câmara do Tribunal de Contas, por ocasião do julgamento de prestação de contas municipal, do Município de Japira (Processo n. 125694/09), de relatoria do Aud. Claudio Augusto Canha, cujo escopo precípua é a unidade jurisprudencial nesta Corte acerca da aplicabilidade da regra de controle preconizada no art. 42 da Lei Complementar n. 101, de maio de 2000.

Os autos foram devidamente recebidos e instruídos.

A Diretoria de Contas Municipais (Parecer n. 07/10) concluiu que “a assunção de compromissos nos últimos 8 meses do final de mandato exige fundo financeiro disponível, ainda que a despesa seja transferida para o próximo exercício. Para o art. 42 da LRF, consubstanciam compromissos os diversos tipos de atos passivos supra mencionados que possam imediata ou mediata vir a ser exigidos, incluindo os aditamentos, consolidações, parcelamentos e outras formas de novação de dívidas”.

Por sua vez, a Diretoria de Contas Estaduais, por meio da Instrução n. 161/10, sugere “que o art. 42 da Lei Complementar n. 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) não seja objeto de prejudgado, pois embora o referido Diploma Legal esteja em vigor a mais de dez anos, as hipóteses submetidas a Esta Corte, ainda que atreladas a vedação de contrair despesa nos últimos dois quadrimestres do mandato, não são uníssonas, ou seja, ora questiona-se o âmbito mais econômico do dispositivo legal (como a inscrição de despesa em restos a pagar), ora questiona-se o enquadramento jurídico”.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

O Ministério Público junto a este Tribunal de Contas (Parecer n. 9741/10) opinou conclusivamente pela “possibilidade de assunção de despesas por parte do gestor público, mesmo que em seu último ano de mandato, desde que exista disponibilidade e, naqueles casos em que, ainda que se trate de despesa de caráter continuado ou que a obrigação não possa ser satisfeita antes do término do mandato, quando se tratar de ônus necessário à administração local e não comprometa a gestão do próximo mandatário; desde que atendidos os demais preceitos definidos na Lei de Responsabilidade Fiscal”.

Encerrada a fase instrutória, vieram os autos para decisão.

É o conciso relato.

Passo ao voto.

2. Fundamentação

2.1. Notas preliminares

Eis a regra, da qual emanam dúvidas, a vindicar uma unidade exegética desta Corte:

“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”.

Diga-se, de plano, que o cenário inaugurado pela Lei Complementar n. 101/2000, relativamente à correta interpretação, em específico, do seu art. 42, ainda é tormentoso. A problemática é ainda mais acentuada, pois o Código Penal, na redação dada pela Lei n. 10.028/2000 houve por bem tipificar a conduta agressiva ao dispositivo como delito, passível de reclusão (art. 359-C) ¹. Assim, a equivocada aplicação do

¹ Art. 359-C. Ordenar ou autorizar a assunção de obrigação, nos dois últimos quadrimestres do último ano do mandato ou legislatura, cuja despesa não possa ser paga no mesmo exercício financeiro ou, caso reste parcela a ser paga no exercício seguinte, que não tenha contrapartida suficiente de disponibilidade de caixa: Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

dispositivo, derivada da sua má interpretação, atrai ao gestor público, além da responsabilidade erigida na norma complementar, a responsabilidade penal.

Perceba-se o que a lei complementar pretendeu vedar. Ao longo do tempo, a atividade de alguns gestores públicos ofertou à rubrica, restos a pagar, uma conformação desapegada daquilo que se poderia alcinhar de gestão administrativa responsável, num verdadeiro desvirtuamento do instituto. Explico: esse desvirtuamento na utilização dos restos a pagar travestiu-se em instrumento de rolagem da dívida, verdadeira patologia da práxis administrativa. Isso decorrente do incorreto manejo da ferramenta orçamentária como instrumento básico do planejamento público. Um orçamento mal confeccionado, inquinado por receitas excessivamente estimadas e despesas previstas a menor, além de autorizações para assunção de compromissos divorciadas de um realista implemento de receita, determinava uma frequente dissonância com a execução financeira, o que impactava, em regra, no final do exercício, onde se verificava a existência de pagamentos que não poderiam ser atendidos no mesmo exercício. A saída era a inclusão em restos a pagar. Prática perniciosa que a Lei de Responsabilidade Fiscal diretamente coibiu. A *mens legis* tem por escopo obstaculizar a deflagração de compromissos, de ordem formal, a expor a perigo a higidez financeira do município para o futuro gestor municipal.

Daí nasce a regra, como vedação normativamente estatuída.

Topograficamente, a norma em epígrafe encontra-se situada em seção apartada destinada, consoante ela própria se denomina, aos denominados restos a pagar. Em verdade, com o veto presidencial ao art. 41², subsistindo apenas o art. 42, a Seção VI (Capítulo VII, Da dívida e do endividamento) não trata mais somente, ou pelo menos não em sua totalidade, do passivo a curto prazo conhecido como restos a pagar, mas de todos os compromissos assumidos nos dois últimos quadrimestres de mandato dos titulares de Poder ou órgão estatal, inclusive aqueles que importem em parcelas que serão pagas no

² “Art. 41. Observados os limites globais de empenho e movimentação financeira, serão inscritas em Restos a Pagar:

I - as despesas legalmente empenhadas e liquidadas, mas não pagas no exercício;

II - as despesas empenhadas e não liquidadas que correspondam a compromissos efetivamente assumidos em virtude de:

a) normas legais e contratos administrativos;

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

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

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

§ 3º Os empenhos não liquidados e não inscritos serão cancelados”.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

exercício seguinte. Assim, tão-só quando o art. 42 fala de *parcelas a serem pagas no exercício seguinte* têm-se os restos a pagar, definidos pela Lei n. 4.320/64, como “as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas” (art. 36). Atente-se que embora se possa vislumbrar uma coincidência temática, que se diga de antemão não é perfeita, entre a regra do art. 42 da Lei Complementar n. 101/2000 e a do art. 36 da Lei n. 4.320/64, aquela não deriva necessariamente dessa. O objeto de normatização vertido na lei complementar é, por demais, amplo, se comparado à Lei n. 4.320/64. A negativa do Presidente da República em sancionar o art. 41 não se mostrou desarrazoada³. Originariamente, o Anteprojeto de 1998, que culminou na Lei Complementar n. 101/2000, hospedava preceito que coibia a fragilidade monetária para com a dívida flutuante (da qual a inscrição em restos a pagar e despesas relativas a serviços da dívida a pagar, depósitos e débitos da tesouraria, são espécies), onde não se permitia, em qualquer tempo, e não apenas nos últimos quadrimestres do fim do mandato, a rolagem de despesas para o outro ano sem a competente cobertura de caixa. O vergastado art. 41 guilhotinou a intenção original, na medida em que permitiu a inscrição em restos a pagar de despesas aptas ao pronto pagamento, como as “legalmente empenhadas e liquidadas, mas não pagas no exercício” (hipótese descrita no inc. I do artigo revogado). Destarte, ao que parece, andou bem o Chefe do Executivo ao vetar o citado dispositivo.

2.2. Análise do dispositivo propriamente dito

A análise propriamente dita do dispositivo pode ser cindida a partir de três dimensões: subjetiva, temporal e objetiva.

Primeiramente, o dispositivo, já no seu introito, estatui uma vedação, um óbice à conduta do gestor público. Em estabelecendo uma proibição, impõe a lei uma abstenção de conduta, que se dirige diretamente ao *títular de*

³ Razões do veto: "A exemplo de vários outros limites e restrições contidos no projeto de lei complementar, o sentido original da introdução de uma regra para Restos a Pagar era promover o equilíbrio entre as aspirações da sociedade e os recursos que esta coloca à disposição do governo, evitando déficits imoderados e reiterados. Neste intuito, os Restos a Pagar deveriam ficar limitados às disponibilidades de caixa como forma de não transferir despesa de um exercício para outro sem a correspondente fonte de despesa.

A redação final do dispositivo, no entanto, não manteve esse sentido original que se assentava na restrição básica de contrapartida entre a disponibilidade financeira e a autorização orçamentária. O dispositivo permite, primeiro, inscrever em Restos a Pagar várias despesas para, apenas depois, condicionar a inscrição das demais à existência de recursos em caixa. Tal prática fere o princípio do equilíbrio fiscal, pois faz com que sejam assumidos compromissos sem a disponibilidade financeira necessária para saldá-los, cria transtornos para a execução do orçamento e, finalmente, ocasiona o crescimento de Restos a Pagar que equivale, em termos financeiros, a crescimento de dívida pública.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Poder ou órgão referido no art. 20. Não existem dúvidas quanto à vinculação subjetiva trazida pela norma, ou seja, a quem ela impõe a conduta omissiva. A norma é hialinamente clara ao condicionar a atuação dos titulares da chefia dos Poderes Executivos (federal, estadual e municipal), Judiciário (federal e estadual) e Legislativo (federal, estadual e municipal), além do Ministério Público da União e dos Estados, Tribunal de Contas da União, do Distrito Federal e dos Estados, e Tribunal de Contas do Município, quando houver.

Relativamente ao aspecto temporal, maiores dúvidas dele não derivam. A regra é peremptória para alcançar o final de mandato, especificamente, os seus oitos últimos meses. Assim, tem-se como explicitamente delimitado o espaço temporal que a norma veda a assunção de obrigações sem a necessária disponibilidade de caixa. Assim, a norma obriga uma abstenção de conduta nos últimos dois quadrimestres finais do mandato. Fora deste período, não há ilegalidade alguma na prática da conduta descrita no *caput* do art. 42 da LRF.

A problemática reside naquilo que se denominou de dimensão objetiva da norma, a conduta propriamente dita, vedada e temporalmente delimitada. Em outros termos, há que ser necessariamente aclarado o significado da expressão *contrair obrigação de despesa*.

Sobre esse específico aspecto, cumpre ressaltar, como referenciado na Instrução n. 161/10 da Diretoria de Contas Estaduais (peça 16), que quando da discussão do Processo n. 125964/09, o qual originou o presente incidente, em que pese tratar-se da interpretação e aplicação do art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, veiculou-se hipótese exemplificativa assente na possibilidade de celebração de aditivo contratual, dentro do período vedado pela lei, pela Administração Pública. Qual data (celebração do contrato ou do aditivo) seria considerada para fins do art. 42? Ou melhor, o ato de *contrair obrigação de despesa* se deu com a celebração do contrato ou do aditivo, nessa última hipótese, haveria incidência da vedação do art. 42? Em verdade, tal exemplo parece tornar-se a dúvida mais frequente entre os gestores públicos e os próprios órgãos de controle. A resposta para tal dúvida não encontra um consenso na doutrina.

Veja-se, a propósito, o referenciado na Instrução n. 161/10 da Diretoria de Contas Estaduais, acerca da posição de Carlos Maurício Figueiredo e Marcos Nóbrega, os quais apregoam a necessidade de disponibilidade de caixa, no exercício financeiro em que for celebrado o contrato ou o aditivo da integralidade dos recursos, cobrindo todo o período de execução do contrato, nos seguintes termos:



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

“Os contratos a serem firmados dentro dos oito últimos meses da gestão, que se adaptem às exigências do artigo 57 da Lei n. 8.666/93, poderão vigorar por prazo que ultrapasse a própria gestão que se encerra?

A resposta, sem dúvida, é afirmativa. Entretanto, tais contratos deverão possuir lastro financeiro que os suporte integralmente e não apenas o suficiente para pagar as parcelas contratadas e já liquidadas no próprio exercício, uma vez que a vedação da LRF não trata de ‘contrair obrigação de pagamento’ e sim de ‘contrair obrigação de despesa’. Nesse aspecto reside o ponto nodal para a correta interpretação do dispositivo. Não há que se confundir tais expressões, sob o risco de amesquinhar o verdadeiro objetivo do comando em análise, qual seja, impedir que o gestor, nos últimos oito meses de seu mandato, contraia obrigação de despesa que deverá ser honrada, total ou parcialmente, pelo seu sucessor”⁴.

Apesar do acima exarado constituir-se em orientação encampada por certa parcela da doutrina, não se pode concordar de modo pleno. A literalidade do dispositivo não pode servir para estagnar a atividade administrativa, impedindo a assunção de toda e qualquer obrigação de despesa.

Primeiramente, para responder coerentemente ao questionamento posto, cumpre aclarar que ao se discorrer sobre a possibilidade de aditar um contrato administrativo, seja para modificá-lo quantitativamente, qualitativamente ou apenas o seu prazo de duração, o regramento de regência não é outro senão a Lei n. 8.666/93, fruto da competência privativa outorgada à União pela Constituição (art. 22, XXVII) para dispor sobre normas gerais de licitação, em todas as modalidades, para as administrações públicas diretas, autárquicas e fundacionais da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Desse modo, se se quer discutir a eventual prorrogação de contrato administrativo, como a celebração de aditivos contratuais elastecendo o prazo original de duração dos contratos, há que se debruçar sobre a Lei de Licitações, especificamente sobre o seu art. 57, que passo a transcrever:

Art. 57. A duração dos contratos regidos por esta Lei ficará adstrita à vigência dos respectivos créditos orçamentários, exceto quanto aos relativos:

⁴ FIGUEIREDO, Carlos Maurício Cabral. *et al.* **Comentários à lei de responsabilidade fiscal**. Recife: Nossa Livraria, 2001. p. 17.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

I - aos projetos cujos produtos estejam contemplados nas metas estabelecidas no Plano Plurianual, os quais poderão ser prorrogados se houver interesse da Administração e desde que isso tenha sido previsto no ato convocatório;

II - à prestação de serviços a serem executados de forma contínua, que poderão ter a sua duração prorrogada por iguais e sucessivos períodos com vistas à obtenção de preços e condições mais vantajosas para a administração, limitada a sessenta meses;

III - [\(Vetado\)](#).

IV - ao aluguel de equipamentos e à utilização de programas de informática, podendo a duração estender-se pelo prazo de até 48 (quarenta e oito) meses após o início da vigência do contrato.

V - às hipóteses previstas nos incisos IX, XIX, XXVIII e XXXI do art. 24, cujos contratos poderão ter vigência por até 120 (cento e vinte) meses, caso haja interesse da administração.

Da cabeça do supracitado dispositivo não ressoa outra orientação do que aquela que condiciona a duração do contrato administrativo à vigência dos créditos orçamentários que lhe dão suporte, em outros termos, o preceito consagra a regra da improrrogabilidade dos contratos administrativos, a qual, como toda a regra comporta exceções a orbitar no seu entorno, especificamente descritas nos inc. I, II, IV, e V do art. 57 da Lei n. 8.666/93. Perceba-se que o descrito no art. 57 da Lei n. 8.666/93 não destoa do consignado na Lei n. 4.320/64, cujo art. 35, II, que expressamente apregoa que pertencem ao exercício financeiro, as despesas nele legalmente empenhadas, sendo que o exercício financeiro coincide com o ano civil (art. 34 da Lei nº 4.320/64). Ao que parece, ambas as leis, por óbvio, com mais vigor a Lei n. 4.320/64, esforçam-se para atender ao princípio da anualidade, limitando o ato de contrair obrigações num exercício orçamentário, assegurando a fiel execução do orçamento. Ilustrando melhor esse raciocínio:

“O termo ‘obrigação de despesa’ como posto na LC nº 101/2000 tem o objetivo de atingir não somente o empenho de despesa, mas, também, todo aquele compromisso assumido e que efetivamente ainda não esteja materializado na fase do empenho. Uma leitura rápida e descontextualizada dos princípios constitucionais orçamentários, notadamente o princípio da anualidade orçamentária e, com o próprio parágrafo único do art. 42, poderia levar a interpretação de que o



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

administrador público teria a obrigatoriedade de manter, em sua integralidade, no caixa do Poder ou órgão, recursos necessários à satisfação das obrigações de despesas contraídas. Porém, tal entendimento não se afigura como procedente.

Ocorre que o *caput* do art. 42 refere-se à obrigação de despesa; contudo, o seu parágrafo único, ao regulamentar o *caput*, esclarece que, na determinação das disponibilidades de caixa, deverão ser consideradas as despesas compromissadas a pagar até o final do exercício. Nada mais correto. **As despesas compromissadas a pagar são aquelas que foram ou irão ultrapassar a fase da liquidação do empenho até o final do exercício**; logo, do total da obrigação de despesa contraída nos dois últimos quadrimestres, que ultrapassassem aquele exercício, para fins de apuração das disponibilidades de caixa, somente seriam consideradas aquelas parcelas do compromisso assumido que fossem liquidadas até o final do exercício, **ficando as demais, em obediência ao princípio da anualidade orçamentária, com fonte de financiamento nos orçamentos dos próximos exercícios⁵**.

Corroborando o acima vertido, confira-se a posição do membro do Ministério Público junto a esta Corte de Contas, Gabriel Guy Léger:

“Considerar contraída a obrigação por período inferior à duração do contrato – (...) – ensejaria, de qualquer maneira, despesa decorrente do dever de indenizar o contratado, já que, de outra forma, estar-se-ia legitimando o calote por parte da Administração. Sendo assim, a indesejada herança fiscal ao sucessor ainda seria deixada, despindo, afinal, de efeitos a norma do art. 42.

De outro lado, exigir que haja, em caixa, disponibilidade de valores para a duração total do contrato é, na linha do que já foi dito, andar em sentido contrário a um sistema normativo e multidisciplinar consolidado e harmônico, formado pelos princípios e preceitos que regem a atuação administrativa, em especial eficiência, economicidade, celeridade e continuidade do serviço público, pela noção de planejamento orçamentário, em cujo substrato se encontram a LDO e o PPA – e pelas disposições constantes da Lei de Licitações, notadamente o art. 57 e as exceções indicadas nos seus incisos.

⁵ NASCIMENTO, Edson Ronaldo; DEBUS, Ilvo. **Lei complementar n. 101/2000: entendendo a lei de responsabilidade fiscal**. 2 ed. Brasília: ESAF, 2002. p. 92.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Ante todo exposto, sem ignorar a respeitável parcela da doutrina e eventual jurisprudência em sentido contrário, conclui-se no sentido de que o art. 42 da LRF não impede a celebração, nos últimos oito meses de mandato, por prazo superior a 31/12 ou com previsão de prorrogação, de contratos cujos objetos se encontrem entre os previstos nos incs. I, II e IV do art. 57 da Lei de Licitações, desde que haja suficiente disponibilidade de caixa para pagamento das parcelas vincendas no exercício, de modo a afastar a inscrição da despesa em restos a pagar e, então, atender ao citado comando legal ⁶.

Não discrepa o opinativo do Ministério Público (Parecer n. 9741/10), que instrui o presente prejudgado, de cujo bojo se abstrai:

“Após a brevíssima introdução sobre o tema, por se tratar de matéria contábil, nota-se que o legislador não diferencia as espécies de despesas que devem ser adimplidas no exercício ou aquelas que devem ter disponibilidade de caixa para supri-las.

Como esposado, uma análise literal do dispositivo conduz à restrição do agir do Administrador que em seu último ano de mandato não passaria de um mero administrador de pessoal, consideradas suas restrições. Para tanto, embora existente a exceção quanto a disponibilidade de caixa para suprir com o ônus financeiro contraído no exercício anterior, as despesas de caráter continuado não estariam amparadas, continuando vedadas.

Ocorre que as despesas de caráter continuado devem ser consideradas como essenciais ao desenvolvimento das atividades administrativas, posto que servem como meio à satisfação dos interesses finalísticos do Poder Público.

Em alguns casos, cogitar-se-ia a interrupção de determinado serviço público ofertado aos administrados no simples cumprimento literal do art. 42, da Lei de Responsabilidade Fiscal o que seria contrário ao princípio da continuidade do serviço público. Vale dizer que no âmbito da hierarquia de normas, prevalecer-se-ia o princípio, uma vez que serve como sustentáculo ao regramento.

Então, numa análise genérica, não se fala em aplicação irrestrita da norma infraconstitucional, até porque, como demonstrado, existiriam

⁶ LÉGER, Gabriel Guy; PÉRCIO, Gabriela Verona. **A Lei de responsabilidade fiscal e a celebração de contratos em final de mandato**. *Informativo de Direito Administrativo e Responsabilidade Fiscal – IDAF*, n. 37, p. 30, ago. 2004, seção Doutrina.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

situações em que a sua observância traria gravames à Administração, contudo, a sua inobservância haveria, por certo, de contrariar o espírito do legislador.

Assim, aplica-se melhor aos propósitos deste prejudgado o entendimento de que deve ser analisado o caso em concreto para que a luz dos fatos possa a Administração Pública, dentro de um critério de razoabilidade, tomar a melhor solução possível ao atendimento às suas necessidades.”

Por sua vez, Flávio C. de Toledo Jr e Sérgio Ciqueira Rossi comungam do mesmo entendimento:

“Baseada na locução “obrigação de despesa”, certa linha de intérpretes da LRF entende que qualquer tipo de compromisso firmado nos dois últimos quadrimestres dos mandatos, esteja ele empenhado ou não, deva submeter-se às limitações do artigo 42. Dessa forma, assinado nos últimos 8 meses da gestão do prefeito, um contrato de limpeza pública faria com que a Administração reservasse numerário para todas as parcelas contratuais a serem realizadas no ano seguinte.

Somos contrários à indigitada linha de pensamento. A nosso ver, apenas as despesas empenhadas e liquidadas nos dois últimos quadrimestres precisam de amparo de caixa. Eis os nossos argumentos:

- O artigo 42 se insere na seção da LRF que trata de Restos a Pagar, os quais, segundo conceituação da Lei nº 4.320 (artigo 36), são as despesas **empenhadas**, *mas* não pagas até 31 de dezembro. Assim, não há que se falar em Restos a Pagar sem o prévio empenho que os suporte orçamentariamente.
- Os dois comandos do artigo 42 têm em foco a disponibilidade financeira, o ajuste entre compromisso e fluxo de caixa; enfocam eles o desembolso, a saída do dinheiro público, o pagamento, enfim. Pois bem, o artigo 62 da Lei nº 4.320 assevera que só faz jus a pagamento o fornecedor que entregou materiais, serviços ou obras. A única exceção fica por conta do regime de adiantamento.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Assim, não se pode provisionar aquilo que ainda não foi entregue à Administração. Neste ponto, vale lembrar: o parágrafo único do dispositivo em estudo refere-se, expressamente, à despesa compromissada a pagar, expressão que abrange os gastos em que já houve adimplemento contratual por parte de terceiros.

- O futuro mandatário, utilizando-se de seu poder discricionário, pode revogar contratos de fornecimento parcelado, notadamente os de materiais e serviços; nesse cenário, a coleta de lixo poderia voltar a ser realizada pelos servidores (execução direta), tornando inútil a provisão financeira contratual.

- Diante do princípio orçamentário da anualidade, as receitas arrecadadas no exercício são carregadas para as despesas assumidas nesse mesmo período; tal princípio não considera que despesa futuramente realizada se ampare em receita atual.

- Tendo em vista que não se empenha antes o gasto do ano seguinte (artigos 7º e 57, Lei nº 8.666) e, uma vez que refogem à despesa não empenhada as limitações do artigo 42, concluímos que só a despesa regularmente empenhada nos dois últimos quadrimestres precisa de disponibilidade de caixa em 31 de dezembro⁷.

Destarte, tendo presentes os argumentos acima exarados, conclui-se que:

- 1) a vedação estabelecida no art. 42 da Lei Complementar n. 101/2000 se dirige diretamente ao *titular de Poder ou órgão referido no art. 20*, condicionando a atuação dos titulares da chefia dos Poderes Executivos (federal, estadual e municipal), Judiciário (federal e estadual) e Legislativo (federal, estadual e municipal), além do Ministério Público da União e dos Estados, Tribunal de Contas da União, do Distrito Federal e dos Estados, e Tribunal de Contas do Município, quando houver;

⁷ TOLEDO Jr, Flávio C. de; ROSSI, Sérgio Ciqueira. **A lei de responsabilidade fiscal e a tormentosa questão dos restos a pagar do município.** in <http://www.institutozenite.com.br/jsp/site/item/Text1Text2AutorDet.jsp?PagAtual=1&Modo=2&IntPrdcl=50&IntScld=71&IntItemId=44&IntDocId=4090>. Disponível em 02/07/11.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

- 2) A regra é peremptória para alcançar o final de mandato, especificamente, os seus oitos últimos meses;
- 3) A princípio, o art. 42 da Lei Complementar n. 101/2000 não possui condão de impedir a celebração, nos últimos dois quadrimestres do mandato do gestor, por prazo superior ao exercício financeiro ou com previsão de prorrogação, de contratos cujos objetos se encontrem entre os previstos nos incs. I, II e IV do art. 57 da Lei de Licitações, desde que haja suficiente disponibilidade de caixa para pagamento das parcelas vincendas no exercício, afastando a inscrição da despesa em restos a pagar, não se exigindo disponibilidade em caixa de valores necessários à duração total do contrato;
- 4) O ato de contrair *obrigação de despesa*, como a celebração de aditivos dentro do período vedado pela norma complementar, deve ser analisado segundo as peculiaridades do caso, levando-se em conta a concretude dos fatores envolvidos;
- 5) Dada a competência outorgada a esta Corte para o exercício do controle externo da Administração Pública, os entes submetidos a sua jurisdição devem encaminhar a este Tribunal os termos aditivos e respectivos contratos celebrados nos últimos quadrimestres do mandato para fins de aferição do cumprimento da regra de controle do art. 42 da Lei Complementar n. 101/2000.

3. Voto

Diante do exposto, voto nos seguintes termos:

3.1. aprovação do Prejulgado, com as seguintes conclusões:

3.1.1. a vedação estabelecida no art. 42 da Lei Complementar n. 101/2000 se dirige diretamente ao *titular de Poder ou órgão referido no art. 20*, condicionando a atuação dos titulares da chefia dos Poderes Executivos (federal, estadual e municipal), Judiciário (federal e estadual) e Legislativo (federal, estadual e municipal), além do Ministério Público da União e dos Estados, Tribunal de Contas da União, do Distrito Federal e dos Estados, e Tribunal de Contas do Município, quando houver;

3.1.2. A regra é peremptória para alcançar o final de mandato, especificamente, os seus oitos últimos meses;



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

3.1.3. A princípio, o art. 42 da Lei Complementar nº. 101/2000 não possui condão de impedir a celebração, nos últimos dois quadrimestres do mandato do gestor, por prazo superior ao exercício financeiro ou com previsão de prorrogação, de contratos cujos objetos se encontrem entre os previstos nos incs. I, II e IV do art. 57 da Lei de Licitações, desde que haja suficiente disponibilidade de caixa para pagamento das parcelas vincendas no exercício, afastando a inscrição da despesa em restos a pagar, não se exigindo disponibilidade em caixa de valores necessários à duração total do contrato;

3.1.4. O ato de contrair *obrigação de despesa*, como a celebração de aditivos dentro do período vedado pela norma complementar, deve ser sopesado consoante as peculiaridades do caso, levando-se em conta a concretude dos fatores envolvidos;

3.1.5. Dada a competência outorgada a esta Corte para o exercício do controle externo da Administração Pública, os entes submetidos a sua jurisdição devem encaminhar a este Tribunal os termos aditivos e respectivos contratos celebrados nos últimos quadrimestres do mandato para fins de aferição do cumprimento da regra de controle do art. 42 da Lei Complementar nº. 101/2000.

3.2. numeração do Prejulgado em ordem sequencial, publicação no periódico Atos Oficiais e na Revista do Tribunal e inserção na intranet e internet;

3.3. arquivamento do Processo na Coordenadoria de Jurisprudência e Biblioteca, após o trânsito em julgado da decisão.

VISTOS, relatados e discutidos,

ACORDAM

OS MEMBROS DO TRIBUNAL PLENO do TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ, nos termos do voto do Relator, Conselheiro HERMAS EURIDES BRANDÃO, por unanimidade, em:

I - Aprovar o Prejulgado, com as seguintes conclusões:

1. a vedação estabelecida no art. 42 da Lei Complementar nº. 101/2000 se dirige diretamente ao *titular de Poder ou órgão referido no art. 20*, condicionando a atuação dos titulares da



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

chefia dos Poderes Executivos (federal, estadual e municipal), Judiciário (federal e estadual) e Legislativo (federal, estadual e municipal), além do Ministério Público da União e dos Estados, Tribunal de Contas da União, do Distrito Federal e dos Estados, e Tribunal de Contas do Município, quando houver;

2. A regra é peremptória para alcançar o final de mandato, especificamente, os seus oitos últimos meses;

3. A princípio, o art. 42 da Lei Complementar nº. 101/2000 não possui condão de impedir a celebração, nos últimos dois quadrimestres do mandato do gestor, por prazo superior ao exercício financeiro ou com previsão de prorrogação, de contratos cujos objetos se encontrem entre os previstos nos incs. I, II e IV do art. 57 da Lei de Licitações, desde que haja suficiente disponibilidade de caixa para pagamento das parcelas vincendas no exercício, afastando a inscrição da despesa em restos a pagar, não se exigindo disponibilidade em caixa de valores necessários à duração total do contrato;

4. O ato de contrair *obrigação de despesa*, como a celebração de aditivos dentro do período vedado pela norma complementar, deve ser sopesado consoante as peculiaridades do caso, levando-se em conta a concretude dos fatores envolvidos;

5. Dada a competência outorgada a esta Corte para o exercício do controle externo da Administração Pública, os entes submetidos a sua jurisdição devem encaminhar a este Tribunal os termos aditivos e respectivos contratos celebrados nos últimos quadrimestres do mandato para fins de aferição do cumprimento da regra de controle do art. 42 da Lei Complementar nº. 101/2000.

II – Determinar a numeração do Prejulgado em ordem sequencial, publicação no periódico Atos Oficiais e na Revista do Tribunal e inserção na intranet e internet;

III – Determinar o arquivamento do Processo na Coordenadoria de Jurisprudência e Biblioteca, após o trânsito em julgado da decisão.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Votaram, nos termos acima, os Conselheiros ARTAGÃO DE MATTOS LEÃO, HEINZ GEORG HERWIG, CAIO MARCIO NOGUEIRA SOARES, HERMAS EURIDES BRANDÃO e IVAN LELIS BONILHA e o Auditor JAIME TADEU LECHINSKI.

Presente o Procurador-Geral do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas, LAERZIO CHIESORIN JUNIOR.

Sala das Sessões, 4 de agosto de 2011 – Sessão nº 28.

HERMAS EURIDES BRANDÃO
Conselheiro-Relator

FERNANDO AUGUSTO MELLO GUIMARÃES
Presidente



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

ACÓRDÃO Nº 3710/23 RETIFICAÇÃO DO PREJULGADO Nº 15 – RETIFICADO PELO ACÓRDÃO 938/24

PROCESSO Nº: 621743/16
ASSUNTO: PREJULGADO
ENTIDADE: TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ
INTERESSADO: TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ
RELATOR: CONSELHEIRO IVAN LELIS BONILHA

ACÓRDÃO Nº 3710/23 - Tribunal Pleno

Prejulgado. Interpretação e aplicação do artigo 42 da Lei Complementar n.º 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Contração de obrigação de despesa sem disponibilidade de caixa ao final do mandato. Revisão do Prejulgado n.º 15 deste Tribunal. Atualização do voto proferido pelo relator na Sessão Ordinária Virtual do Tribunal Pleno n.º 20, realizada entre os dias 6 e 9 de dezembro de 2021. Incorporação da divergência apresentada pelo Conselheiro Ivens Zschoerper Linhares. Modificações de ofício, necessárias em razão do decurso do tempo. Renumeração de itens. Nova redação para os seguintes itens do voto original: “**4.** Em princípio, evidencia violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa ao final do último ano do mandato (31 de dezembro), em agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, a serem definidos mediante instrução normativa, independentemente da data em que as obrigações foram contraídas.” “**5.** O resultado financeiro de fontes vinculadas de recursos será considerado na análise do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, conforme for estabelecido em instrução normativa.” “**c)** A aplicação de metodologia adequada ao contido nesta decisão, a partir da instrução das prestações de contas anuais municipais e estaduais, referentes aos próximos exercícios, que tenham em seu escopo de análise item relativo ao artigo 42 da LRF,



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

previsto em instrução normativa.” “III. Após a remessa dos autos à CGM e à CGE em razão das determinações acima, pelo encaminhamento autos à Coordenadoria-Geral de Fiscalização, para as providências de sua atribuição, relacionadas ao cumprimento da presente decisão, diante do contido em seus Despachos n.º 365/20 (peça n.º 26) e 427/20 (peça n.º 30), bem como para, por meio de instrução normativa, especificar as fontes vinculadas de recursos que efetivamente devem ser consideradas para efeito de avaliação do atendimento do artigo 42 da LRF.”

1. RELATÓRIO DO CONSELHEIRO IVAN LELIS BONILHA (Relator)

Trata-se de processo de **prejulgado** instaurado com a finalidade de que este Tribunal se pronuncie sobre a interpretação do artigo 42 da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF):

Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20,⁸ 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.

O processo foi incluído na pauta da Sessão Ordinária Virtual do Tribunal Pleno n.º 20, realizada entre os dias 6 e 9 de dezembro de 2021, quando foi apresentado o voto deste relator ([Proposta de Voto 515/21](#)).

Seguiram-se vistas aos Conselheiros Fernando Augusto Mello Guimarães, Artagão de Mattos Leão, José Durval Mattos do Amaral, Ivens

⁸ Conforme estabelecido no Prejulgado 15, o artigo 20 da LRF se refere aos titulares da chefia dos Poderes Executivos (federal, estadual e municipal), Judiciário (federal e estadual) e Legislativo (federal, estadual e municipal), além do Ministério Público da União e dos Estados, Tribunal de Contas da União, do Distrito Federal e dos Estados, e Tribunal de Contas do Município, quando houver.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Zschoerper Linhares, Fábio de Souza Camargo e Maurício Requião de Mello e Silva. Os Conselheiros Artagão de Mattos Leão e Ivens Zschoerper Linhares divergiram parcialmente do voto deste relator (respectivamente, em suas Propostas de Voto n.º [9/22](#) e [85/22](#)).

Na Sessão Ordinária Virtual do Tribunal Pleno n.º 5, realizada entre os dias 27 e 30 de março de 2023, o processo foi retirado de pauta em razão da necessidade de apuração de voto médio, conforme artigo 18 da Resolução n.º 77/2020.⁹ Como se verá adiante, incorporo ao voto a divergência apresentada pelo Conselheiro Ivens Zschoerper Linhares. Assim, deixa de haver mais de duas propostas de julgamento e, por conseguinte, não se faz necessária a apuração de voto médio,¹⁰ prevista no aludido dispositivo regulamentar, razão pela qual o prejudgado se encontra novamente incluído em pauta de sessão virtual de julgamento.

Considerando o decurso de tempo havido desde a manifestação da Coordenadoria Geral de Fiscalização no feito, encaminhei o feito àquela unidade, para a atualização das informações contidas em seu Despacho 302/21 (peça 37), acerca da eventual existência de entendimentos, derivados das atividades desempenhadas no âmbito do aludido Acordo de Cooperação Técnica 01/2018, a serem levados em consideração por este Tribunal na apreciação do presente feito.

A coordenadoria informou que “não houve novas ações ou entendimentos relacionados ao art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) nas tratativas que ocorreram nos Grupos de Trabalhos (GT) do Acordo de Cooperação Técnica n.º 01/2018 até o encerramento do prazo de vigência dos trabalhos”

⁹ Art. 18. Havendo a necessidade de construção de voto médio, o processo será retirado de pauta e, após certificação pela Secretaria do órgão colegiado correspondente, será encaminhado ao gabinete do relator para inclusão em pauta, para a próxima sessão presencial ou videoconferência com inscrição aberta. (Redação dada pela [Resolução n. 82/2021](#))

¹⁰ Regimento Interno:

Art. 456. Encerrada a votação, o Presidente proclamará o resultado, que poderá ser:

[...]

IV - por voto médio, se houver mais de duas propostas de julgamento;

[...]

§ 1º Ocorrerá a apuração por voto médio quando forem apresentadas mais de 2 (duas) propostas de julgamento, mediante votações sucessivas das propostas que tiveram o maior e o menor número de votos, ou, quando idêntico o número de votos, as propostas que em maior grau diferirem, ficando eliminada a menos votada entre elas, e assim, sucessivamente, até que uma delas reúna a maioria de votos. (Redação dada pela Resolução n.º 24/2010)



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

(Despacho 460/23-CGF, peça 57). Também transcreveu trecho do Manual de Demonstrativos Fiscais da STN (13ª edição),¹¹ acrescentando que “o posicionamento da STN indica que o cálculo do art. 42 da LRF deve considerar todo o período do mandato, não se restringindo aos dois últimos quadrimestres do ano de encerramento do mandato”.

Diante do tempo decorrido desde a apresentação de meu voto original, reputei necessário atualizá-lo previamente à reinclusão em pauta de julgamento, quanto aos seguintes temas, além daquele acima descrito:

a) a consideração das receitas e despesas de fontes vinculadas na apreciação do cumprimento do artigo 42 da LRF (item 2.1.3 da fundamentação do voto original, conforme sua p. 63 e seguintes), matéria que foi objeto das divergências apresentadas pelos Conselheiros Artagão de Mattos Leão e Ivens Zschoerper Linhares;

b) a aplicação do prejulgado à apreciação das contas estaduais (item 2.5 da fundamentação do voto original,

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

(...)

Esse demonstrativo possibilita também a verificação do cumprimento do art. 42 da LRF, de forma que no último ano de mandato da gestão administrativo-financeira de cada órgão referido no art. 20 da mesma lei haja suficiente disponibilidade de caixa para cobrir as obrigações de despesa contraídas. Essa verificação se dá pelo confronto das obrigações contraídas com a disponibilidade de caixa existente. Apesar de a restrição estabelecida no art. 42 se limitar aos dois últimos quadrimestres do respectivo mandato, a LRF estabelece que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, o que impõe que ajustes devam ser observados no decorrer de todo o mandato, de forma que as receitas não sejam superestimadas, nem haja acúmulo excessivo de passivos financeiros. O mandato do responsável por Poder ou órgão é determinado pelos regimentos internos e pode ser inferior ao mandato para o chefe do Poder Executivo. Os períodos de mandatos distintos do exercício civil devem ser adequados às restrições das disponibilidades de caixa para o cumprimento das obrigações de despesa contraídas. Em face disso, a gestão dos órgãos autônomos cujos titulares desempenham mandatos de um ano ou inferior, por exemplo, merece atenção redobrada, mediante adoção de mecanismos eficientes de planejamento e execução orçamentário financeira que lhes garantam cumprir as normas especiais de final de mandato de seus titulares. Sendo assim, os órgãos autônomos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Ministério Público devem efetuar controles permanentes na programação financeira e no cronograma mensal de desembolso. Ressalta-se que não se deve confundir mandato e reeleição para fins de cumprimento do art. 42 da LRF. Em que pese ser permitida ao titular do mandato a recondução ao cargo por meio do instituto da reeleição, as limitações impostas para contratação de obrigação sem a respectiva disponibilidade de caixa são relativas ao período de mandato e não ao período em que o titular da chefia estiver no exercício do poder. Sendo assim, mesmo que o titular do Poder seja reeleito, para a contratação de obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente, deve existir a suficiente disponibilidade de caixa. Ao assumir uma obrigação de despesa através de contrato, convênio, acordo, ajuste ou qualquer outra forma de contratação no seu último ano de mandato, o gestor deve verificar previamente se poderá pagá-la, valendo-se de um fluxo de caixa que levará em consideração ‘os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício’ e não apenas nos dois últimos quadrimestres. De acordo com o art. 42, as despesas decorrentes de obrigações de despesa contraídas nos últimos dois quadrimestres, deverão ser pagas até o final do ano ou, se for o caso, ser pagas no ano seguinte com recursos provisionados no ano anterior. Para cumprimento da regra, o limite a ser observado é o de disponibilidade de caixa, considerados os encargos e as despesas compromissadas a pagar até o final do exercício. Para que essas despesas possam ser pagas, é preciso pagar primeiramente os credores mais antigos, ou seja, deve-se respeitar a ordem cronológica das obrigações.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

conforme sua p. 108 e seguintes), diante da superveniência do exercício de 2022, em que se deu o encerramento do mandato do Governador do Estado, e da respectiva prestação de contas, que poderia, em tese, trazer novos elementos a serem considerados;

c) o início da produção dos efeitos do prejudgado (item 2.6 da fundamentação do voto original, conforme sua p. 117 e seguintes), tendo em vista o decurso dos marcos inicialmente previstos – exercício de 2020 para o âmbito municipal e 2022 para o estadual.

2. FUNDAMENTAÇÃO E VOTO DO CONSELHEIRO IVAN LELIS BONILHA

Quanto ao **tema das receitas e despesas de fontes vinculadas** na apreciação do cumprimento do artigo 42 da LRF, meu voto inicialmente apresentado foi pela aprovação do seguinte enunciado: “O resultado financeiro das fontes vinculadas de recursos será considerado na análise do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal” (item 5 da parte dispositiva do voto, em sua p. 124, grifo nosso).

A matéria foi assim tratada em meu voto:

2.1.3. AS RECEITAS E DESPESAS DE FONTES VINCULADAS

O terceiro ponto fundamental a integrar o objeto deste prejudgado reside na consideração ou desconconsideração, na apreciação do cumprimento do artigo 42 da LRF, das receitas e despesas atinentes a fontes vinculadas.

Sustentou a CGM (Instrução 368/20, peça 21) que a regra em questão se aplica a todas as fontes de recursos, ordinárias (livres) ou vinculadas, com base na literalidade do próprio artigo 42 da LRF e do contido nos artigos 8º, parágrafo único,¹² e 50,

¹² Art. 8º Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

inciso I,¹³ da mesma lei, bem como no Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional (MDF). Acrescentou que “A observância aos conceitos delineados no MDF pela unidade técnica ocorre devido ao previsto no § 2º, do art. 50 da LRF,^[14] e na cláusula primeira, parágrafo único, do inciso V do Acordo de Cooperação Técnica nº 1, de 2018, firmado entre este Tribunal, a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON), o Instituto Rui Barbosa (IRB) e os demais Tribunais de Contas brasileiros”.¹⁵ Segundo a coordenadoria, “Esses dispositivos conferem à STN o protagonismo na edição de normas gerais para consolidação das contas públicas, bem como impõem aos Tribunais de Contas o dever de que promovam ações conjuntas com vistas à ‘harmonização de conceitos e procedimentos entre os entes governamentais na aplicação das normas atinentes à execução orçamentária, financeira e patrimonial, à contabilidade pública e à gestão fiscal”.

A unidade técnica propõe, para o fim de apreciação do artigo 42 da LRF, o mesmo enquadramento de fontes livres e vinculadas que aplica na apuração do “resultado orçamentário/financeiro de fontes não vinculadas a programas, convênios, operações de crédito e RPPS”:

118. Sob essa perspectiva, destacamos que, para apurar o resultado orçamentário/financeiro de fontes *não vinculadas a programas, convênios, operações de créditos e RPPS*, consideram-se as fontes: recursos ordinários (livres),¹⁶ transferências do Fundeb, alienação de bens, contratos de rateio de consórcios públicos, apoio financeiro aos Municípios, outras origens.

¹³ Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

I - a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;

¹⁴ § 2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.

¹⁵ A CGM informa que “A adesão ao referido acordo foi aprovada pelo Acórdão nº 1.974/18-STP, tendo tramitado neste Tribunal sob o processo nº 38.777-2/18. O termo de adesão foi lavrado em 07/08/2018, tendo sido publicado no DETC-PR do dia 26/04/2019. Nesta Casa, a gestão do acordo compete ao titular da Coordenadoria-Geral de Fiscalização, nos termos da Portaria nº 642/2019, publicada em 15/05/2019”.

¹⁶ Inclui-se nessa fonte de recursos (origem) os recursos da saúde e da educação.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

119. Por seu turno, não têm sido computadas como *não vinculadas a programas, convênios, operações de créditos e RPPS* as seguintes fontes: transferências voluntárias, operações de crédito, regime próprio de previdência, transferências de programas, antecipação da receita orçamentária, transferências voluntárias anteriores a 2013 reclassificadas, emendas parlamentares, cessão onerosa do pré-sal, valores restituíveis.

Nas instruções proferidas nas contas anuais dos prefeitos municipais referentes ao exercício de 2020, a CGM já tem apresentado de modo discriminado as fontes livres e vinculadas, em sua análise relativa ao artigo 42 da LRF. Considerando que este relator não identificou nas instruções proferidas no presente prejudgado e nas decisões deste Tribunal consultadas para a elaboração da presente decisão análise técnica *fundamentada* ou divergência específica sobre *quais* fontes se enquadram como ordinárias e quais se classificam como vinculadas, este prejudgado não adentrará essa questão.

A Coordenadoria de Gestão Estadual (CGE), na Instrução 915/21 (peça 43), corroborou o entendimento da CGM, destacando que a análise das fontes vinculadas propicia “uma visão completa da situação das disponibilidades financeiras, podendo eventual caso específico ser tratado de maneira pontual em sede contraditório”.

Entre as decisões recentes proferidas por este Tribunal, há aquelas que sustentam a exclusão das fontes vinculadas da verificação relativa ao artigo 42 da LRF,¹⁷ bem como outras que, opostamente, apreciam os resultados financeiros a elas referentes.¹⁸ As primeiras aduzem basicamente que o gestor, responsável pela prestação de contas, tem pouca liberdade de atuação sobre tais recursos, diversamente do que se passa em relação às fontes livres, ao passo que as segundas se pautam na integralidade da análise realizada pela CGM, que inclui as fontes ordinárias.

¹⁷ Nesse sentido, Acórdãos de Parecer Prévio 9/21-2C e 244/21-2C, de diferentes relatorias.

¹⁸ Vide Acórdãos de Parecer Prévio 233/18-1C, 143/20-1C, 200/20-1C, 651/20-1C, 184/20-2C e 325/20-2C, de diferentes relatorias.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Nesse cenário, filio-me à vertente que considera as fontes vinculadas na apreciação acerca da observância do dispositivo legal em questão. Primeiro, pelos argumentos apresentados pelas unidades técnicas, que adoto como razões de decidir. Segundo, porque entendo que a maior ou menor liberdade de decisão do gestor na prática dos diferentes atos de sua atribuição é, com efeito, um critério importante para a apreciação de sua *responsabilidade* em cada caso concreto, mas não o exime, *a priori*, da obrigação de prestar contas e de evidenciar o devido zelo pelos recursos públicos que foram *ou que deveriam ter sido*, por obrigação legal ou convencional, confiados ao órgão ou entidade em sua gestão. Em tese, o não recebimento de recursos de convênios, por exemplo, pode estar relacionado à atuação do gestor, como nas hipóteses previstas nos artigos 11, parágrafo único, 23, § 3º, inciso I, 25, § 1º, 31, § 2º e 51, § 2º, da própria LRF,¹⁹ ou mesmo em caso de

¹⁹ Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos.

Art. 23. Se a despesa total com pessoal, do Poder ou órgão referido no art. 20, ultrapassar os limites definidos no mesmo artigo, sem prejuízo das medidas previstas no art. 22, o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro, adotando-se, entre outras, as providências previstas nos §§ 3º e 4º do art. 169 da Constituição.

[...]

§ 3º Não alcançada a redução no prazo estabelecido e enquanto perdurar o excesso, o Poder ou órgão referido no art. 20 não poderá: (Redação dada pela Lei Complementar nº 178, de 2021)

I - receber transferências voluntárias;

Art. 25. Para efeito desta Lei Complementar, entende-se por transferência voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde.

§ 1º São exigências para a realização de transferência voluntária, além das estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias:

I - existência de dotação específica;

II - (VETADO)

III - observância do disposto no inciso X do art. 167 da Constituição;

IV - comprovação, por parte do beneficiário, de:

a) que se acha em dia quanto ao pagamento de tributos, empréstimos e financiamentos devidos ao ente transferidor, bem como quanto à prestação de contas de recursos anteriormente dele recebidos;

b) cumprimento dos limites constitucionais relativos à educação e à saúde;

c) observância dos limites das dívidas consolidada e mobiliária, de operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, de inscrição em Restos a Pagar e de despesa total com pessoal;



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

descumprimento de obrigações assumidas no ajuste. Assim como a LRF não autoriza a indiscriminada renúncia de receita, entendo que a exposição dos motivos para o eventual não recebimento de recursos pactuados é também relevante, na medida em que acarreta, em princípio, uma menor capacidade de execução de ações voltadas à satisfação do interesse público, além de representar risco de desequilíbrio financeiro. Destaco, ademais, que não há nas instruções proferidas no presente prejulgado qualquer a indicação de qualquer empecilho a que a fiscalização do aspecto ora tratado seja realizada nas prestações de contas anuais.

Complementarmente, acrescento que, em meu entendimento, o artigo 8º, parágrafo único, da LRF, ao estabelecer que “Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso”, não legitima a ausência de controle sobre a efetivação, a tempo e modo, de tais repasses. Por outro lado, tenho que o dispositivo torna **necessário que a unidade técnica competente verifique, mesmo de ofício, quando da elaboração das instruções processuais, o eventual recebimento, pelo órgão ou entidade, dos recursos vinculados em momento posterior ao encerramento do exercício, caso em que possivelmente a irregularidade referente ao déficit no agrupamento de fontes vinculadas restará sanado.**

d) previsão orçamentária de contrapartida.

Art. 31. Se a dívida consolidada de um ente da Federação ultrapassar o respectivo limite ao final de um quadrimestre, deverá ser a ele reconduzida até o término dos três subseqüentes, reduzindo o excedente em pelo menos 25% (vinte e cinco por cento) no primeiro.

[...]

§ 2º Vencido o prazo para retorno da dívida ao limite, e enquanto perdurar o excesso, o ente ficará também impedido de receber transferências voluntárias da União ou do Estado.

Art. 51. O Poder Executivo da União promoverá, até o dia trinta de junho, a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público.

[...]

§ 2º O descumprimento dos prazos previstos neste artigo impedirá, até que a situação seja regularizada, que o ente da Federação receba transferências voluntárias e contrate operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Assim, entendo que a solução mais adequada à questão é aquela já adotada correntemente, ou seja, o apontamento inicial de irregularidade pela unidade técnica em caso de déficit nos grupos de fontes vinculadas, com a concessão de contraditório ao gestor, de modo que suas razões possam ser devidamente analisadas pelo segmento técnico, submetidas ao crivo do Ministério Público de Contas e ponderadas pelos julgadores.

Ademais, o próprio gestor, por ocasião do encerramento do exercício, diante da verificação de resultado financeiro negativo em fontes vinculadas, poderá desde logo preparar os esclarecimentos necessários para que sejam encaminhados juntamente com a prestação de contas, sendo inclusive recomendável que o faça, uma vez assim que terá a oportunidade de afastar a restrição já no primeiro exame da unidade técnica.

Conforme exposto anteriormente, a COFIM propôs os seguintes questionamentos e soluções referentes ao tema das fontes vinculadas:

4. VEDAÇÃO NOS ÚLTIMOS DOIS QUADRIMESTRES DO MANDATO

[...]

4.3. Ocorre violação ao art. 42 da Lei de Responsabilidade fiscal quando o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa decorrer de Convênios/Programas, nos casos em que o atraso nos repasses devidos por outros entes for determinante para o déficit?

Sim. Sob a ótica do art. 42 da LRF essa situação configura, numa primeira análise, violação à regra em comento. No entanto, tal situação deve ser objeto de ponderação. Nos casos em que houver somente a emissão do empenho plurianual sem que qualquer serviço tenha sido prestado ou qualquer bem entregue, deve-se avaliar o porquê



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

do não cancelamento do empenho em obediência ao princípio da anualidade orçamentária.

Por outro lado, nos casos em que houver a prestação do serviço e o não recebimento não decorrer de qualquer ação ou omissão do gestor, para efeito de análise das contas é preciso que seja demonstrado pelo gestor um cronograma de cumprimento das obrigações com desembolso da fonte livre, a fim de evitar danos maiores.

Nesse último caso, a entidade poderá ser objeto de monitoramento para cumprimento do estabelecido no cronograma e baixa de pendências, mas não haverá nexo de causalidade entre a atuação do gestor municipal e o resultado incompatível com o art. 42 da LRF para a imputação de responsabilidade.

Entendo que as proposições apresentadas pela unidade técnica estão de acordo com o entendimento sobre a matéria exposto neste voto. Cumpre acrescentar-lhes o fato de que, por comportar um especial juízo de ponderação pelos julgadores, fato este reconhecido pela própria COFIM, a avaliação do órgão colegiado sobre a questão não estará restrita aos aspectos destacados pela unidade (existência de empenho plurianual sem execução do objeto ou apresentação de cronograma de cumprimento das obrigações com desembolso da fonte livre para suprir os repasses não recebidos), mas poderá abranger quaisquer fatos que se mostrem relevantes no caso concreto.

Diante do exposto, considero pertinente a aprovação do seguinte enunciado:

• O resultado financeiro das fontes vinculadas de recursos será considerado na análise do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal. (Grifos no original)

Ainda no voto original, manifestei-me pela aprovação de outro enunciado que, em parte, toca o mesmo tema: “Em princípio, evidencia violação ao



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa ao final do último ano do mandato (31 de dezembro), em quaisquer agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, independentemente da data em que as obrigações foram contraídas” (item 4 da parte dispositiva do voto, em sua p. 124, grifo nosso).

O Conselheiro Ivens Zschoerper Linhares, por sua vez, apresentou voto divergente, pela aprovação do seguinte entendimento: “Em princípio, evidencia violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa ao final do último ano do mandato (31 de dezembro), **em agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, a serem definidos mediante instrução normativa**, independentemente da data em que as obrigações foram contraídas” (grifo no original).

A divergência foi assim fundamentada pelo ilustre Conselheiro:

[Ementa:] Divergência parcial, para consignar a possibilidade de que, mediante instrução normativa, sejam discriminadas as fontes de recursos vinculadas que devem ser consideradas para avaliação do atendimento ao art. 42 da LRF.

1. Divirjo, parcialmente, do Ilustre Relator, Conselheiro Ivan Lelis Bonilha, apenas, quanto ao tópico 2.1.3. do voto condutor, que trata das “*RECEITAS E DESPESAS DE FONTES VINCULADAS*” (fl. 63/69), sendo que, dessa fundamentação, foram extraídas as proposições contidas nos itens 4 e 5 de sua parte dispositiva:

4. Em princípio, evidencia violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa ao final do último ano do mandato (31 de dezembro), em quaisquer agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, independentemente da data em que as obrigações foram contraídas.

5. O resultado financeiro das fontes vinculadas de recursos será considerado na análise do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Conforme contextualizado pelo próprio Relator, “*Entre as decisões recentes proferidas por este Tribunal, há aquelas*



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

que sustentam a exclusão das fontes vinculadas da verificação relativa ao artigo 42 da LRF, bem como outras que, opostamente, apreciam os resultados financeiros a elas referentes. As primeiras aduzem basicamente que o gestor, responsável pela prestação de contas, tem pouca liberdade de atuação sobre tais recursos, diversamente do que se passa em relação às fontes livres, ao passo que as segundas se pautam na integralidade da análise realizada pela CGM, que inclui as fontes ordinárias” (fls. 65/66).

Para exemplificar o posicionamento da primeira corrente, contrária ao cômputo das fontes vinculadas, o Ilustre Relator cita, em nota de rodapé, o Acórdão de Parecer Prévio nº 244/21, da Segunda Câmara, de minha relatoria, do qual extraio de sua fundamentação o seguinte trecho:

Inicialmente, para fins do art. 42 da Lei de Responsabilidade, em que pesem as divergências interpretativas desse normativo legal, tenho adotado o entendimento segundo o qual, para efeito de cálculo, deverão ser consideradas apenas as efetivas disponibilidades de caixa de recursos não vinculados, excluindo-se as obrigações empenhadas e liquidadas que não sejam de fontes vinculadas.

Essa orientação tem por fundamento o disposto no parágrafo único do art. 8º da LRF, de forma que, no caso de empenhos vinculados a determinados recursos, oriundos de, por exemplo, convênios, a frustração da receita em decorrência do não repasse do Órgão Repassador, não pode, em princípio, ser de responsabilidade do gestor, inclusive, para efeito de configuração da infração à regra do art. 42 da LRF.

No caso tratado, de qualquer forma, a tese acima aventada tem reflexos concretos nas presentes contas, razão pela qual considero que podem ser excluídos do cálculo de disponibilidades financeiras os recursos e despesas vinculados, referentes aos saldos de “Transferências Voluntárias” e “Operações de Crédito”, sobre os quais, em última análise, o gestor quase não possui poder de ingerência,



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

ao contrário das fontes livres, sobre as quais possui total discricionariedade na sua aplicação.

Por esse motivo, nestas contas, por meio do Despacho nº 1352/19 (peça 37), foi solicitado à unidade técnica que, com base nos dados do sistema SIM-AM, elaborasse novo demonstrativo, desconsiderando, para efeito de cálculo de disponibilidades financeiras, os recursos e despesas vinculados.

(...)

Entendo, de qualquer forma, que o item é passível de ressalva, com a exclusão da multa sugerida, na medida em que, ainda que o gestor não tenha total ingerência sobre os repasses de recursos com finalidade específica, levando-se em conta terem sido as respectivas despesas empenhas, é de sua responsabilidade adotar as medidas necessárias para evitar o déficit em questão, situação essa não comprovada nos autos.

Nessa mesma linha, cito os Acórdãos de Parecer Prévio nº 142/22 e 243/21, do Tribunal Pleno, e 73/22, 75/22 e 76/22, da Segunda Câmara.

Verifico, por outro lado, que o Ilustre Conselheiro Artagão de Mattos Leão, na Proposta de Voto 9/22, ao abrir divergência em relação ao mesmo item 4 do voto condutor, menciona, em sua redação alternativa, que devem ser consideradas as despesas nos agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, “*exceto àqueles vinculados*”²⁰.

Tal divergência, que já foi até o momento acompanhada pelos Conselheiros Fernando Augusto de Mello Guimarães e Durval Mattos do Amaral, confirma o caráter polêmico da matéria.

²⁰ “4. Evidencia-se violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa ao final do último ano do mandato (31 de dezembro), em quaisquer agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, exceto àquelas vinculadas e desde que contraídas nos últimos dois quadrimestres do último ano de encerramento mandato” (fl. 7).



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

A partir, contudo, de uma atenta leitura do brilhante voto condutor, entendo, respeitosamente, que uma terceira proposta pode ser apresentada, na medida em que as denominadas fontes vinculadas contemplam situações diversas, que não comportam tratamento uniforme, mas exigem um maior detalhamento, para a efetiva aferição do caráter discricionário da decisão do gestor acerca de sua movimentação, e, conseqüentemente, da sua responsabilidade por eventual falta de disponibilidade.

Conforme mencionado, exemplificativamente, na decisão que transcrevi, no caso de Transferências Voluntárias e Operações de Crédito, “o gestor quase não possui poder de ingerência”, não devendo ser penalizado se há um atraso que não lhe pode ser imputável no repasse dos recursos.

Como contraponto, os recursos vinculados do FUNDEB, mencionados na Tabela 1, a fl. 111 do voto condutor, embora direcionados a uma finalidade específica, devem compor o conjunto das disponibilidades, na medida em que as correspondentes receitas de impostos ingressam diretamente no caixa da entidade, não se tratando, portanto, de fato imputável a terceiro, na hipótese de ser verificado déficit.

Importante considerar que, para a solução do impasse, o Ilustre Relator propõe “que a unidade técnica competente verifique, mesmo de ofício, quando da elaboração das instruções processuais, o eventual recebimento, pelo órgão ou entidade, dos recursos vinculados em momento posterior ao encerramento do exercício, caso em que possivelmente a irregularidade referente ao déficit no agrupamento de fontes vinculadas restará sanado” (fl. 67/68).

Entendo, porém, que essa alternativa, além das dificuldades operacionais da unidade técnica na coleta de informações em exercícios diversos daquele da prestação de contas, implicará, na prática, no prolongamento do tempo da emissão da instrução e da própria tramitação do processo, em conflito com a celeridade que se busca obter nas contas dos Prefeitos Municipais,



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

notadamente, com as inovações do PROGOV levadas a efeito mediante a Resolução 95/2022²¹.

Dessa forma, como medida de equidade e prestígio à celeridade processual, mostra-se conveniente uma análise mais aprofundada das situações abarcadas na utilização de fontes vinculadas, dada sua diversidade, a fim de que, por meio de instrução normativa, possa a Coordenadoria Geral de Fiscalização especificar aquelas que efetivamente devem ser consideradas para efeito de avaliação do atendimento do art. 42 da LRF.

2. Por esse motivo, proponho uma ligeira alteração no item 4 do voto condutor, de modo a permitir a normatização da matéria, nos termos propostos, no seguinte sentido, conforme destacado:

Em princípio, evidencia violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa ao final do último ano do mandato (31 de dezembro), **em agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, a serem definidos mediante instrução normativa**, independentemente da data em que as obrigações foram contraídas.

Ainda nessa linha, acrescento **determinação** à Coordenadoria Geral de Fiscalização, no sentido de que, por meio de instrução normativa, especifique as fontes vinculadas de recursos que efetivamente devem ser consideradas para efeito de avaliação do atendimento do art. 42 da LRF.

Acompanho, no mais, o voto do Ilustre Relator, Conselheiro Ivan Lelis Bonilha. (Grifos no original)

Nesta oportunidade, diante das pertinentes razões apresentadas pelo Conselheiro Ivens Zschoerper Linhares, modifico o entendimento inicial para adotar, em meu voto, o aludido posicionamento.

²¹ Registre-se que, ainda para esse efeito, o voto condutor, no item V,"a", recomenda aos gestores das contas que "Constatado o resultado negativo a que se refere o item I, 4, acima, assegurem-se de fazer constar desde logo da prestação de contas as justificativas pertinentes, acompanhadas da documentação comprobatória, de modo que possam ser analisadas pela unidade técnica competente desde o primeiro exame".



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Embora minha pretensão no voto original tenha sido a de pacificar desde logo o entendimento do Tribunal sobre a matéria, parece-me que a questão, com efeito, apresenta particularidades remanescentes, acuradamente indicadas no voto divergente. Ademais, como observei na fundamentação do voto inicial, não houve nas instruções proferidas no presente prejulgado análise técnica suficientemente fundamentada sobre quais fontes se fazem de fato relevantes para efeito da aplicação do artigo 42 da LRF pelo Tribunal de Contas.²² Logo, entendo que, com razão, uma nova análise técnica, no âmbito da elaboração do ato normativo apropriado, será uma oportunidade para aprimoramento do entendimento do Tribunal sobre este ponto.

Assim, além da alteração do item 4, indicado pelo Conselheiro Ivens Zchoerper Linhares, entendo que se mostra adequado modificar a redação que veiculei em meu voto para o item 5 da parte dispositiva, cuja redação foi a seguinte: “O resultado financeiro das fontes vinculadas de recursos será considerado na análise do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal”. A meu ver, mostra-se mais apropriada, diante do novo entendimento, a seguinte formulação: “O resultado financeiro de fontes vinculadas de recursos será considerado na análise do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, **conforme for estabelecido em instrução normativa**”.

Sobre o **tema da aplicação do prejulgado à apreciação das contas estaduais**, entendo que não há modificações a fazer em meu voto apresentado originalmente, segundo o qual “em regra, as considerações e conclusões anteriormente explicitadas [...] se aplicam também aos processos, no âmbito estadual, em que apreciado o cumprimento ao artigo 42 da LRF” (p. 114 do voto original). Não houve, a propósito, apresentação de votos divergentes, e os itens da parte dispositiva que guardam relação com a matéria são os seguintes:

²² Conforme exposto no voto originalmente apresentado, a Coordenadoria de Fiscalização Municipal (COFIM) inicialmente afirmou que “as fontes vinculadas devem ser agrupadas de modo compatível com o Relatório de Gestão Fiscal do Município, RGF – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa, na forma publicada por este Tribunal de Contas desde 2013”, o qual é passível de alterações ao longo do tempo, de modo que “não há como se definir, em um prejulgamento de tese, quais fontes ou agrupamentos de fontes devem ser considerados” (p. 18 do voto).

Posteriormente, a Coordenadoria de Gestão Municipal (CGM) propôs, para o fim de apreciação do artigo 42 da LRF, o mesmo enquadramento de fontes livres e vinculadas que aplica na apuração do item de análise “resultado orçamentário/financeiro de fontes não vinculadas a programas, convênios, operações de crédito e RPPS”, listando-as, mas sem indicar a justificativa pela qual uma das fontes vinculadas seria relevante ou não para o fim de aplicação do dispositivo legal em questão (p. 64-65 do voto).



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

I. Pela aprovação deste prejulgado, para que o Tribunal assim se pronuncie sobre a interpretação e aplicação do artigo 42 da Lei Complementar n.º 101/2000:

1. Ficam mantidos os **itens 1, 2 e 3** do Prejulgado n.º 15 deste Tribunal (Acórdão 1490/11 do Tribunal Pleno).²³

[...]

II. Por determinar à Coordenadoria de Gestão Municipal e à Coordenadoria de Gestão Estadual:

a) Que nos processos que tratem da observância do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, informem e opinem, com base em critérios técnicos que considerem adequados, sobre os seguintes aspectos, inclusive de ofício, quando possível, e sem prejuízo de outros que se façam relevantes no caso concreto:

[...]

7. A regularidade do cancelamento de empenhos e de restos a pagar, respeitado o entendimento do Tribunal de que, em matéria estadual, essa análise é pertinente às contas dos gestores dos órgãos de que se originaram os cancelamentos.

b) A adoção das providências necessárias à adequação da metodologia de análise quanto à observância do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal ao contido na presente decisão, inclusive no que se refere ao detalhamento, por fonte de recursos, das despesas não empenhadas e dos ativos realizáveis e às adaptações necessárias para a adequada captação de dados no âmbito estadual.

Neste caso, a atualização do voto que apresentei em dezembro de 2021 consiste unicamente em acrescentar à sua fundamentação que a Coordenadoria de Gestão Estadual manifestou, na análise da prestação de contas do Governador do Estado referente ao exercício de 2022, o mais recente ano de encerramento de mandato, o mesmo entendimento expressado nas contas de 2018 e já abordado no voto original, ou seja, “haja vista que a revisão [do

²³ “1. a vedação estabelecida no art. 42 da Lei Complementar n.º. 101/2000 se dirige diretamente ao *titular de Poder ou órgão referido no art. 20*, condicionando a atuação dos titulares da chefia dos Poderes Executivos (federal, estadual e municipal), Judiciário (federal e estadual) e Legislativo (federal, estadual e municipal), além do Ministério Público da União e dos Estados, Tribunal de Contas da União, do Distrito Federal e dos Estados, e Tribunal de Contas do Município, quando houver;
2. A regra é peremptória para alcançar o final de mandato, especificamente, os seus oitos últimos meses;
3. A princípio, o art. 42 da Lei Complementar n.º. 101/2000 não possui condão de impedir a celebração, nos últimos dois quadrimestres do mandato do gestor, por prazo superior ao exercício financeiro ou com previsão de prorrogação, de contratos cujos objetos se encontrem entre os previstos nos incs. I, II e IV do art. 57 da Lei de Licitações, desde que haja suficiente disponibilidade de caixa para pagamento das parcelas vincendas no exercício, afastando a inscrição da despesa em restos a pagar, não se exigindo disponibilidade em caixa de valores necessários à duração total do contrato.”



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Prejulgado 15] ainda não foi aprovada e estabelecida mediante Acórdão do Colegiado desta Casa, nesta análise técnica serão considerados os critérios adotados segundo o Prejulgado 15, e seguindo orientações do Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF” (Instrução 343/23-CGE, peça 116 dos autos 60934/23, p. 276). A íntegra da análise empreendida pela unidade técnica sobre a questão em tela, no aludido processo, segue abaixo:

2.5. OBRIGAÇÕES FINANCEIRAS FRENTE ÀS DISPONIBILIDADES - ARTIGO 42 LRF

A Lei Complementar nº 101/2000, artigo 42²⁴, estabeleceu a vedação ao titular de poder ou órgão de contrair obrigações de despesa, nos dois últimos quadrimestres do último ano de mandato, sem recursos para seu pagamento no mesmo exercício ou que não estejam cobertas com recursos financeiros arrecadados no exercício em que foram contraídas.

Ressalte-se que tramita neste Tribunal de Contas, o processo nº 621743/16, que trata de proposta de revisão do Prejulgado nº 15, aprovado pelo Acórdão nº 1490/11- Tribunal Pleno, objetivando a convergência e parametrização dos critérios de análise quanto ao cumprimento do artigo 42, da LRF.

Nesse expediente, esta Unidade Técnica, nos termos da instrução 89/18-COFIE, endossando o entendimento exarado pela então COFIM (atual CGM), na Instrução nº 2688/17, posicionou-se no sentido de se adotar critérios mais rigorosos na verificação do cumprimento do artigo 42 da LRF, inclusive no que se refere à verificação individualizada das despesas contraídas frente às disponibilidades financeiras, segregada por fontes de recursos.

Contudo, haja vista que a revisão ainda não foi aprovada e estabelecida mediante Acórdão do Colegiado desta Casa, nesta análise técnica serão considerados os critérios adotados segundo o Prejulgado 15, e seguindo orientações do Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF, conforme planilha a seguir:

²⁴ 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.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Tabela 1

Cumprimento do artigo 42 da LRF – Poder Executivo Estadual 2022

IDENTIFICAÇÃO DOS RECURSOS	DISPONIBILIDADE DE CAIXA BRUTA	OBRIGAÇÕES FINANCEIRAS	DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA
TOTAL DOS RECURSOS NÃO VINCULADOS	16.697.488.035,47	4.655.512.041,28	12.041.975.994,19
Recursos Ordinários	14.758.219.078,82	3.887.136.138,38	10.871.082.940,44
Outros Recursos não Vinculados	1.939.268.956,65	768.375.902,90	1.170.893.053,75
TOTAL DOS RECURSOS VINCULADOS	8.418.328.946,44	2.786.732.619,93	5.631.596.326,51
Transferências do FUNDEB	429.438.898,86	172.496.521,58	256.942.377,28
Outros Recursos Vinculados à Educação	440.780.074,65	186.367.481,04	254.412.593,61
Outros Recursos Vinculados à Saúde	981.057.526,44	78.922.857,88	902.134.668,56
Recursos Vinculados à Assistência Social	885.940.382,24	157.713.553,36	728.226.828,88
Recursos Vinculados ao RPPS - Fundo em Capitalização (Plano Previdenciário)	465.524.789,67	448.700,00	465.076.089,67
Recursos Vinculados ao RPPS - Fundo em Repartição (Plano Financeiro)	65.858.903,80	8.074.950,00	57.783.953,80
Recursos de Operações de Crédito (exceto vinculados à Educação e à Saúde)	1.324.273.227,41	556.010.531,18	768.262.696,23
Recursos de Alienação de Bens/Ativos	189.246.730,91	93.933.407,40	95.313.323,51
Recursos Extraorçamentários	550.417.165,33	-	550.417.165,33
Outros Recursos Vinculados	3.085.791.247,13	1.532.764.617,49	1.553.026.629,64
TOTAL	25.115.816.981,91	7.442.244.661,21	17.673.572.320,70

Fonte: Relatórios SEI-CED

Conforme demonstrado, verifica-se que em 31 de dezembro de 2022, o total das disponibilidades de caixa do Poder Executivo Estadual era suficiente para suportar as obrigações financeiras existentes na mesma data, restando ainda uma disponibilidade de caixa líquida total de R\$ 17,7 bilhões.

Verifica-se, também, que havia suficiente disponibilidade de caixa para suportar as obrigações em cada um dos grupos de fontes, tanto livres como vinculadas, evidenciando atendimento ao estabelecido no art. 42, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

O terceiro e último ponto a ser revisitado é o do **início da produção dos efeitos do prejudgado**. Segundo meu voto originalmente apresentado, a Coordenadoria de Gestão Municipal e a Coordenadoria de Gestão Estadual deveriam aplicar a metodologia adequada ao contido no prejudgado, no que se mostrasse desde logo viável, a partir da instrução das contas anuais municipais e estaduais referentes aos exercícios de 2020 e 2022, respectivamente, que tivessem em seu escopo item de análise relativo ao artigo 42 da LRF, previsto em instrução normativa (conforme item II, “c”, da parte do voto dedicada ao dispositivo do acórdão).

Essa definição baseou-se no cenário então existente, em que estavam sob análise da CGM as contas anuais dos prefeitos municipais referentes



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

ao exercício de 2020, ano de final de mandato, com averiguação quanto à observância do dispositivo legal em tela prevista na Instrução Normativa 157/2021. Já o encerramento do mandato do Governador do Estado estava ainda por ocorrer, no ano de 2022.

Agora, decorrido mais de um ano e meio desde a apresentação do voto original, considero que a aplicação de metodologia adequada ao contido na decisão proferida neste prejudgado deve se dar a partir da instrução das prestações de contas anuais municipais e estaduais, **referentes aos próximos exercícios**, que tenham em seu escopo de análise item relativo ao artigo 42 da LRF, previsto em instrução normativa. Essa delimitação temporal não impede que as unidades técnicas, os relatores, os membros do Tribunal e os órgãos colegiados eventualmente adotem os mesmos fundamentos e conclusões, explicitados neste prejudgado, nos processos que já estejam em andamento, de acordo com seu convencimento sobre cada caso concreto.

Quanto à divergência apresentada pelo Conselheiro Artagão de Mattos Leão relativamente aos empenhos emitidos antes de 1º de maio do último ano do mandato, mantenho meu voto originalmente apresentado, que entendo estar suficientemente fundamentado acerca da questão.

Aproveito a oportunidade para corrigir erro na numeração dos itens da parte dispositiva, de modo que onde constou item “IV” deve constar item “III” e onde constou item “V” deve constar item “IV”.

Nos anexos ao presente voto, trago quadro comparativo e a consolidação dos itens referentes à parte dispositiva.

Diante do exposto, reitero o **VOTO** que apresentei na Sessão Ordinária Virtual do Tribunal Pleno n.º 20, realizada entre os dias 6 e 9 de dezembro de 2021, agora com as seguintes modificações voltadas à parte dispositiva do acórdão, conforme fundamentação supra:

I. “4. Em princípio, evidencia violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa ao final do último ano do mandato (31 de dezembro), em agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, a serem definidos mediante



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

instrução normativa, independentemente da data em que as obrigações foram contraídas.”

II. “5. O resultado financeiro de fontes vinculadas de recursos será considerado na análise do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, conforme for estabelecido em instrução normativa.”

III. “c) A aplicação de metodologia adequada ao contido nesta decisão, a partir da instrução das prestações de contas anuais municipais e estaduais, referentes aos próximos exercícios, que tenham em seu escopo de análise item relativo ao artigo 42 da LRF, previsto em instrução normativa.”

IV. “III. Após a remessa dos autos à CGM e à CGE em razão das determinações acima, pelo encaminhamento autos à Coordenadoria-Geral de Fiscalização, para as providências de sua atribuição, relacionadas ao cumprimento da presente decisão, diante do contido em seus Despachos n.º 365/20 (peça n.º 26) e 427/20 (peça n.º 30), bem como para, por meio de instrução normativa, especificar as fontes vinculadas de recursos que efetivamente devem ser consideradas para efeito de avaliação do atendimento do artigo 42 da LRF.”



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

ANEXO I

QUADRO COMPARATIVO

Redação do item no voto original	Redação do item apresentada neste voto	Observação
<p>I. Pela aprovação deste prejulgado, para que o Tribunal assim se pronuncie sobre a interpretação e aplicação do artigo 42 da Lei Complementar n.º 101/2000:</p> <p>[...]</p> <p>4. Em princípio, evidencia violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa ao final do último ano do mandato (31 de dezembro), em quaisquer agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, independentemente da data em que as</p>	<p>I. Pela aprovação deste prejulgado, para que o Tribunal assim se pronuncie sobre a interpretação e aplicação do artigo 42 da Lei Complementar n.º 101/2000:</p> <p>[...]</p> <p>4. Em princípio, evidencia violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa ao final do último ano do mandato (31 de dezembro), em agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, a serem definidos mediante instrução normativa,</p>	<p>Incorporação da divergência apresentada pelo Conselheiro Ivens Zschoerper Linhares.</p>



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Redação do item no voto original	Redação do item apresentada neste voto	Observação
obrigações foram contraídas.	independentemente da data em que as obrigações foram contraídas.	
5. O resultado financeiro das fontes vinculadas de recursos será considerado na análise do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.	5. O resultado financeiro de fontes vinculadas de recursos será considerado na análise do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, conforme for estabelecido em instrução normativa.	Alteração decorrente da modificação do item 4, acima.
II. Por determinar à Coordenadoria de Gestão Municipal e à Coordenadoria de Gestão Estadual: [...] c) A aplicação de metodologia adequada ao contido nesta decisão, no que se mostrar desde logo viável , a partir da instrução das contas anuais municipais e estaduais referentes aos exercícios de 2020 e 2022 ,	II. Por determinar à Coordenadoria de Gestão Municipal e à Coordenadoria de Gestão Estadual: [...] c) A aplicação de metodologia adequada ao contido nesta decisão, a partir da instrução das prestações de contas anuais municipais e estaduais, referentes aos próximos exercícios , que tenham em seu escopo de	Modificação necessária em razão do decurso do tempo.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Redação do item no voto original	Redação do item apresentada neste voto	Observação
respectivamente , que tenham em seu escopo item de análise relativo ao artigo 42 da LRF, previsto em instrução normativa.	análise item relativo ao artigo 42 da LRF, previsto em instrução normativa.	
IV. Após a remessa dos autos à CGM e à CGE em razão das determinações acima, pelo encaminhamento autos à Coordenadoria-Geral de Fiscalização, para as providências de sua atribuição, relacionadas ao cumprimento da presente decisão, diante do contido em seus Despachos n.º 365/20 (peça n.º 26) e 427/20 (peça n.º 30).	III. Após a remessa dos autos à CGM e à CGE em razão das determinações acima, pelo encaminhamento autos à Coordenadoria-Geral de Fiscalização, para as providências de sua atribuição, relacionadas ao cumprimento da presente decisão, diante do contido em seus Despachos n.º 365/20 (peça n.º 26) e 427/20 (peça n.º 30), bem como para, por meio de instrução normativa, especificar as fontes vinculadas de recursos que efetivamente devem ser consideradas para efeito de avaliação do atendimento do artigo 42 da LRF.	Renumeração em razão de erro na numeração original e incorporação da divergência apresentada pelo Conselheiro Ivens Zschoerper Linhares.
V. Recomendar aos gestores das contas, por	IV. Recomendar aos gestores das contas, por	Apenas renumeração.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Redação do item no voto original	Redação do item apresentada neste voto	Observação
meio da publicação do acórdão, que: [...]	meio da publicação do acórdão, que: [...]	



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

ANEXO II

CONSOLIDAÇÃO DOS ITENS PARTE DISPOSITIVA

I. Pela aprovação deste prejulgado, para que o Tribunal assim se pronuncie sobre a interpretação e aplicação do artigo 42 da Lei Complementar n.º 101/2000:

1. Ficam mantidos os itens 1, 2 e 3 do Prejulgado n.º 15 deste Tribunal (Acórdão 1490/11 do Tribunal Pleno).²⁵
2. Revogam-se os itens 4 e 5 do Prejulgado n.º 15 deste Tribunal.²⁶
3. Serão considerados na determinação da disponibilidade de caixa os encargos e despesas compromissadas até o final do exercício, incluindo as obrigações de despesas contraídas no próprio exercício, mesmo em seu primeiro quadrimestre, e as remanescentes de exercícios anteriores.
4. Em princípio, evidencia violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa ao final do último ano do mandato (31 de dezembro), em agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, a serem definidos mediante instrução normativa, independentemente da data em que as obrigações foram contraídas.

²⁵ “1. a vedação estabelecida no art. 42 da Lei Complementar n.º. 101/2000 se dirige diretamente ao *titular de Poder ou órgão referido no art. 20*, condicionando a atuação dos titulares da chefia dos Poderes Executivos (federal, estadual e municipal), Judiciário (federal e estadual) e Legislativo (federal, estadual e municipal), além do Ministério Público da União e dos Estados, Tribunal de Contas da União, do Distrito Federal e dos Estados, e Tribunal de Contas do Município, quando houver;

2. A regra é peremptória para alcançar o final de mandato, especificamente, os seus oitos últimos meses;

3. A princípio, o art. 42 da Lei Complementar n.º. 101/2000 não possui condão de impedir a celebração, nos últimos dois quadrimestres do mandato do gestor, por prazo superior ao exercício financeiro ou com previsão de prorrogação, de contratos cujos objetos se encontrem entre os previstos nos incs. I, II e IV do art. 57 da Lei de Licitações, desde que haja suficiente disponibilidade de caixa para pagamento das parcelas vincendas no exercício, afastando a inscrição da despesa em restos a pagar, não se exigindo disponibilidade em caixa de valores necessários à duração total do contrato;”

²⁶ “4. O ato de contrair *obrigação de despesa*, como a celebração de aditivos dentro do período vedado pela norma complementar, deve ser sopesado consoante as peculiaridades do caso, levando-se em conta a concretude dos fatores envolvidos;

5. Dada a competência outorgada a esta Corte para o exercício do controle externo da Administração Pública, os entes submetidos a sua jurisdição devem encaminhar a este Tribunal os termos aditivos e respectivos contratos celebrados nos últimos quadrimestres do mandato para fins de aferição do cumprimento da regra de controle do art. 42 da Lei Complementar n.º. 101/2000.”



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

5. O resultado financeiro de fontes vinculadas de recursos será considerado na análise do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, conforme for estabelecido em instrução normativa.

6. As disponibilidades por fonte de recursos devem ser capazes de suportar as respectivas obrigações.

7. Em regra, a constatação, ao final do último ano do mandato, de superávit no grupo Recursos ordinários/livres superior à totalização dos déficits nos agrupamentos de fontes de recursos afasta a irregularidade referente ao descumprimento do artigo 42 da LRF.

8. O resultado das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa em 31 de dezembro maior que o apurado em 30 de abril não afasta, por si só, a violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

9. A posição da disponibilidade líquida em 30 de abril em contraste com o resultado em 31 de dezembro tem especial relevância nos casos de comprovação de programação financeira compatível com o histórico de arrecadações do período, evolução incomum das receitas, adoção das providências de limitação previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal ou de outros fatos relevantes eventualmente demonstrados no caso concreto.

10. A apuração da *disponibilidade de caixa*:

10.1. Deve conter o somatório de todas as fontes, segregadas por vinculação, na sistemática do Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional;

10.2. Deve se dar pela diferença entre o saldo do ativo financeiro e o somatório dos saldos do passivo financeiro e de despesas não empenhadas (ativo financeiro – (passivo financeiro + despesas não empenhadas)).

11. No âmbito municipal, as fontes vinculadas devem ser agrupadas de modo compatível com o Relatório de Gestão Fiscal do



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Município, RGF – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa, na forma publicada por este Tribunal de Contas.

12. No cômputo do ativo financeiro, devem ser excluídas as contas do ativo financeiro realizável que decorram de saídas financeiras que não passaram pela execução orçamentária, ou seja, ativos financeiros que não possuem disponibilidade de caixa dando suporte.

13. A *contração de obrigação de despesa* se dá com a emissão do empenho ou com o reconhecimento da obrigação deixada de empenhar.

14. Os empenhos porventura excedentes ao valor a ser executado no exercício devem ser cancelados antes da inscrição em restos a pagar e os que eventualmente restarem inscritos devem ser cancelados caso a obrigação pactuada não venha a ser executada e de fato não haja um passivo exigível.

15. Os empenhos e os restos a pagar legalmente cancelados serão subtraídos do total das obrigações contraídas.

16. A realização de despesa sem prévio empenho caracteriza *contração de obrigação de despesa*.

17. Incluem-se entre as obrigações deixadas de empenhar as despesas não empenhadas por indisponibilidade orçamentária.

18. Cabe ao órgão ou entidade, por meio dos agentes competentes, o reconhecimento da obrigação deixada de empenhar, em conta contábil criada para esse fim.

19. Os *encargos e despesas compromissadas a pagar* correspondem à soma do saldo do passivo financeiro e do saldo de despesas deixadas de empenhar.

II. Por determinar à Coordenadoria de Gestão Municipal e à Coordenadoria de Gestão Estadual:



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

a) Que nos processos que tratem da observância do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, informem e opinem, com base em critérios técnicos que considerem adequados, sobre os seguintes aspectos, inclusive de ofício, quando possível, e sem prejuízo de outros que se façam relevantes no caso concreto:

1. A listagem de empenhos e de registros feitos na conta contábil *Obrigações deixadas de empenhar*, na forma indicada na Instrução 368/20-CGM e na fundamentação da presente decisão, para evidenciação das obrigações contraídas sem a suficiente disponibilidade de caixa.

2. A relevância do déficit, quando constatado.

3. O resultado financeiro apurado no encerramento do mandato anterior.

4. O resultando financeiro apurado ao final de cada ano do mandato que compreende o exercício sob análise.

5. O resultado financeiro apurado ao final do exercício subsequente ao analisado, nos casos em que esta informação estiver disponível quando da emissão da instrução processual.

6. Quando constatado déficit nas fontes vinculadas:

6.1. A existência de superávit no grupo Recursos ordinários/livres capaz de supri-lo.

6.2. O recebimento pelo órgão ou entidade, em momento posterior ao encerramento do exercício, dos recursos vinculados sob análise.

6.3. A responsabilidade do gestor das contas pelo déficit, diante das circunstâncias do caso concreto.

7. A regularidade do cancelamento de empenhos e de restos a pagar, respeitado o entendimento do Tribunal de que, em matéria estadual, essa análise é pertinente às contas dos gestores dos órgãos de que se originaram os cancelamentos.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

b) A adoção das providências necessárias à adequação da metodologia de análise quanto à observância do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal ao contido na presente decisão, inclusive no que se refere ao detalhamento, por fonte de recursos, das despesas não empenhadas e dos ativos realizáveis e às adaptações necessárias para a adequada captação de dados no âmbito estadual.

c) A aplicação de metodologia adequada ao contido nesta decisão, a partir da instrução das prestações de contas anuais municipais e estaduais, referentes aos próximos exercícios, que tenham em seu escopo de análise item relativo ao artigo 42 da LRF, previsto em instrução normativa.

d) A criação de mecanismos de controle dos recursos destinados ao combate de calamidade pública, para os casos que se amoldarem ao contido no artigo 65, § 1º, inciso II, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

e) A utilização da análise de contratos no âmbito de prestações de contas anuais como instrumento subsidiário de aferição do disposto no artigo 42 da LRF, adotando-o nos casos em que se mostrar tecnicamente necessário.

III. Após a remessa dos autos à CGM e à CGE em razão das determinações acima, pelo encaminhamento autos à Coordenadoria-Geral de Fiscalização, para as providências de sua atribuição, relacionadas ao cumprimento da presente decisão, diante do contido em seus Despachos n.º 365/20 (peça n.º 26) e 427/20 (peça n.º 30), bem como para, por meio de instrução normativa, especificar as fontes vinculadas de recursos que efetivamente devem ser consideradas para efeito de avaliação do atendimento do artigo 42 da LRF.

IV. Recomendar aos gestores das contas, por meio da publicação do acórdão, que:

a) Constatado o resultado negativo a que se refere o item I, 4, acima, assegurem-se de fazer constar desde logo da prestação de contas as justificativas pertinentes, acompanhadas da documentação



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

comprobatória, de modo que possam ser analisadas pela unidade técnica competente desde o primeiro exame.

- b)** O empenho se restrinja ao valor a ser executado no exercício.
- c)** O empenho seja efetuado antes da contratação correspondente.
- d)** O número do empenho conste do contrato correspondente.

3. VOTO DO CONSELHEIRO FABIO DE SOUZA CAMARGO (Divergente)

Dirirjo parcialmente do voto do ilustre Relator, acompanhando o posicionamento apresentado pelo saudoso Conselheiro Artagão de Mattos Leão na sua Proposta de Voto Divergente n.º 9/22 (mencionada pelo Relator em seu relatório), em relação ao período abrangido pelo art. 42 da LRF, cujos excertos reproduzo a seguir:

Com relação a delimitação temporal da vedação prevista no dispositivo legal em estudo essencialmente previstas nos itens 03 e 04, a meu sentir, não deve prevalecer a interpretação ora defendida, no sentido de que deverá ser considerado o resultado total apurado no exercício, incluindo - se nestes *“a disponibilidade de caixa os encargos e despesas compromissadas até o final do exercício*, ou seja, considerando os resultados de exercício anteriores e aquele apurado no primeiro quadrimestre do exercício analisado, independente da evolução dos últimos dois quadrimestres.

Veja-se que a redação do art. 42 da Lei n.º 101/00, não deixa margem para interpretações extensivas quanto a delimitação temporal para sua incidência, não se podendo desassociar deste conceito, uma eventual exegese de dispositivos claramente acessórios à asserção principal (caput)



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

“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.”

Em nossa avaliação, ao se estabelecer a possibilidade de inclusão das obrigações de despesas contraídas no próprio exercício, mesmo em seu primeiro quadrimestre, e as remanescentes de exercícios anteriores, estaria a Corte não reinterpretao as regras do dispositivo legal analisando, mas sim, **dando-lhe nova redação**, na medida em que estar-se-ia estendendo além da linde temporal, mas também o conceito refluído acerca do ato praticado pelo gestor ao se considerar despesas contraída em épocas distintas e que pode, inclusive, terem sido firmadas por outra gestão.

Ainda que assim não o fosse e mesmo sendo impossível ignorar a necessária interpretação sistemática da norma, considerando ela necessariamente inserida no ordenamento jurídico como um todo, incabível relegar, ainda dentro do exame de hermenêutica jurídica, o mandamento primordial a que se subordina o parágrafo único do art. 42 da Lei em estudo, qual seja: **seu próprio caput**.

Em outras palavras, a interpretação do alcance do conteúdo do parágrafo único não pode ser considerado como regra em apartado, como se fosse um dispositivo autônomo próprio e independente, ao contrário, suas premissas necessariamente devem ser orientadas pelo dispositivo de regência (*caput*), posto que a existência daquele apenas se perfaz com a deste.

Voltando-se à interpretação gramatical da norma, observa-se que no presente caso o parágrafo único não visa estabelecer uma exceção



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

ao caput, mas sim, sua complementação, razão pela qual deve ser visto de forma restritiva e, portanto, tendo como limite o enquadramento temporal fixado neste último: **dois últimos quadrimestres**.

Vale dizer que o parágrafo único apenas destacou o termo final das despesas a serem consideradas, posto que o inicial consta do caput do art. 42.

Corroborando, devem ser enfatizados os registros das discussões travadas na Câmara dos Deputados, quando do projeto legislativo que deu origem à Lei n.º 101/00:

“Art. 42, caput - o prazo durante o qual o titular do Poder está proibido de assumir compromissos de longo alcance estende - se de seis, para oito meses antes do final do respectivo mandato;”²⁷

Ainda, a doutrina esclarece que:

“Embora prevista a despesa continuada na lei do plano, na lei de diretrizes e, finalmente, programada e autorizada na lei do orçamento anual, segundo o art. 42, ficará o administrador impedido, nos dois últimos quadrimestres de seu mandato, de contrair obrigações de despesa que não possa ser cumprida integralmente nele ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem suficiente disponibilidade de caixa.

O dispositivo, não obstante, não atinge as novas despesas contraídas no primeiro quadrimestre do último ano do mandato, ainda que de duração continuada superior ao exercício financeiro.”²⁸

(...)

Desta forma, é certo que eventual infração do disposto nos arts. 5º da Lei n.º 8.666/93 e 141 da Lei n.º 14.133/21 deve ser penalizado, porém, como violação da ordem cronológica dos

²⁷ Disponível em:

<<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD0019991216SA2110000.PDF#page=314> > p. 446

²⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (org.). **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 7. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014. ISBN 9788502230460, p. 372.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

pagamentos e não ao disposto no art. 42, parágrafo único, da Lei Complementar n.º 101/00.

(...) (grifos no original)

Este Tribunal estaria indo além ao pronunciamento sobre a interpretação e aplicação do art. 42 da Lei Complementar n.º 101/2000 e efetivamente legislando de forma contrária à expressa disposição legal ao considerar obrigações de despesas contraídas em período anterior aos últimos dois quadrimestres do seu mandato.

Ademais, em relação aos recursos vinculados cuja liberação segue regras próprias, entendo que elas não se enquadrariam na conduta que o art. 42 da LRF busca coibir.

Isso porque o art. 8º, parágrafo único da LRF dispõe que:

Art. 8º (...)

(...)

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso. Ou seja, em relação a tais despesas, o gestor possui limitado poder de ingerência (ao contrário das fontes livres, sobre as quais possui total discricionariedade na sua aplicação), não podendo ser ele responsabilizado em caso de eventual frustração da receita em decorrência de ausência de envio por parte do Órgão Repassador

Dessa forma apresento divergência parcial em relação aos itens abaixo mencionados do voto do eminente Relator, nos seguintes termos:

1. (...)

(...)

3. Serão considerados na determinação da disponibilidade de caixa os encargos e despesas compromissadas



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

até o final do exercício, contraídas nos dois últimos quadrimestres do exercício de encerramento de mandato.

4. Em princípio, evidencia violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa ao final do último ano do mandato (31 de dezembro), em quaisquer agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, desde que contraídas nos últimos dois quadrimestres do último ano de encerramento mandato, não abrangendo as fontes de recurso vinculadas.

5. Exclusão do item "5".

(...)

8. Para efeito exclusivo da aplicação do artigo 42, da Lei Complementar n.º 101/2000, o resultado das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa em 31 de dezembro maior que o apurado em 30 de abril afasta a violação do referido dispositivo.

(...)

VISTOS, relatados e discutidos,

ACORDAM

OS MEMBROS DO TRIBUNAL PLENO do TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ, nos termos do voto do Relator, Conselheiro IVAN LELIS BONILHA, por maioria absoluta, em:

Aprovar o Prejulgado apresentado na Sessão Ordinária Virtual do Tribunal Pleno n.º 20, realizada entre os dias 6 e 9 de dezembro de 2021, agora com as seguintes modificações voltadas à parte dispositiva do acórdão, conforme fundamentação supra:



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

I. “4. Em princípio, evidencia violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa ao final do último ano do mandato (31 de dezembro), em agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, a serem definidos mediante instrução normativa, independentemente da data em que as obrigações foram contraídas.”

II. “5. O resultado financeiro de fontes vinculadas de recursos será considerado na análise do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, conforme for estabelecido em instrução normativa.”

III. “c) A aplicação de metodologia adequada ao contido nesta decisão, a partir da instrução das prestações de contas anuais municipais e estaduais, referentes aos próximos exercícios, que tenham em seu escopo de análise item relativo ao artigo 42 da LRF, previsto em instrução normativa.”

IV. “III. Após a remessa dos autos à CGM e à CGE em razão das determinações acima, pelo encaminhamento autos à Coordenadoria-Geral de Fiscalização, para as providências de sua atribuição, relacionadas ao cumprimento da presente decisão, diante do contido em seus Despachos n.º 365/20 (peça n.º 26) e 427/20 (peça n.º 30), bem como para, por meio de instrução normativa, especificar as fontes vinculadas de recursos que efetivamente devem ser consideradas para efeito de avaliação do atendimento do artigo 42 da LRF.”



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

ANEXO I

QUADRO COMPARATIVO

Redação do item no voto original	Redação do item apresentada neste voto	Observação
<p>I. Pela aprovação deste prejulgado, para que o Tribunal assim se pronuncie sobre a interpretação e aplicação do artigo 42 da Lei Complementar n.º 101/2000:</p> <p>[...]</p> <p>4. Em princípio, evidencia violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa ao final do último ano do mandato (31 de dezembro), em quaisquer agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, independentemente da data em que as</p>	<p>I. Pela aprovação deste prejulgado, para que o Tribunal assim se pronuncie sobre a interpretação e aplicação do artigo 42 da Lei Complementar n.º 101/2000:</p> <p>[...]</p> <p>4. Em princípio, evidencia violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa ao final do último ano do mandato (31 de dezembro), em agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, a serem definidos mediante instrução normativa,</p>	<p>Incorporação da divergência apresentada pelo Conselheiro Ivens Zschoerper Linhares.</p>



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Redação do item no voto original	Redação do item apresentada neste voto	Observação
obrigações foram contraídas.	independentemente da data em que as obrigações foram contraídas.	
5. O resultado financeiro das fontes vinculadas de recursos será considerado na análise do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.	5. O resultado financeiro de fontes vinculadas de recursos será considerado na análise do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, conforme for estabelecido em instrução normativa.	Alteração decorrente da modificação do item 4, acima.
II. Por determinar à Coordenadoria de Gestão Municipal e à Coordenadoria de Gestão Estadual: [...] c) A aplicação de metodologia adequada ao contido nesta decisão, no que se mostrar desde logo viável , a partir da instrução das contas anuais municipais e estaduais referentes aos exercícios de 2020 e 2022 ,	II. Por determinar à Coordenadoria de Gestão Municipal e à Coordenadoria de Gestão Estadual: [...] c) A aplicação de metodologia adequada ao contido nesta decisão, a partir da instrução das prestações de contas anuais municipais e estaduais, referentes aos próximos exercícios , que tenham em seu escopo de	Modificação necessária em razão do decurso do tempo.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Redação do item no voto original	Redação do item apresentada neste voto	Observação
respectivamente , que tenham em seu escopo item de análise relativo ao artigo 42 da LRF, previsto em instrução normativa.	análise item relativo ao artigo 42 da LRF, previsto em instrução normativa.	
IV. Após a remessa dos autos à CGM e à CGE em razão das determinações acima, pelo encaminhamento autos à Coordenadoria-Geral de Fiscalização, para as providências de sua atribuição, relacionadas ao cumprimento da presente decisão, diante do contido em seus Despachos n.º 365/20 (peça n.º 26) e 427/20 (peça n.º 30).	III. Após a remessa dos autos à CGM e à CGE em razão das determinações acima, pelo encaminhamento autos à Coordenadoria-Geral de Fiscalização, para as providências de sua atribuição, relacionadas ao cumprimento da presente decisão, diante do contido em seus Despachos n.º 365/20 (peça n.º 26) e 427/20 (peça n.º 30), bem como para, por meio de instrução normativa, especificar as fontes vinculadas de recursos que efetivamente devem ser consideradas para efeito de avaliação do atendimento do artigo 42 da LRF.	Renumeração em razão de erro na numeração original e incorporação da divergência apresentada pelo Conselheiro Ivens Zschoerper Linhares.
V. Recomendar aos gestores das contas, por	IV. Recomendar aos gestores das contas, por	Apenas renumeração.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Redação do item no voto original	Redação do item apresentada neste voto	Observação
meio da publicação do acórdão, que: [...]	meio da publicação do acórdão, que: [...]	



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

ANEXO II

CONSOLIDAÇÃO DOS ITENS PARTE DISPOSITIVA

I. Pela aprovação deste prejulgado, para que o Tribunal assim se pronuncie sobre a interpretação e aplicação do artigo 42 da Lei Complementar n.º 101/2000:

20. Ficam mantidos os itens 1, 2 e 3 do Prejulgado n.º 15 deste Tribunal (Acórdão 1490/11 do Tribunal Pleno).²⁹

21. Revogam-se os itens 4 e 5 do Prejulgado n.º 15 deste Tribunal.³⁰

22. Serão considerados na determinação da disponibilidade de caixa os encargos e despesas compromissadas até o final do exercício, incluindo as obrigações de despesas contraídas no próprio exercício, mesmo em seu primeiro quadrimestre, e as remanescentes de exercícios anteriores.

23. Em princípio, evidencia violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa ao final do último ano do mandato (31 de dezembro), em agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, a serem definidos

²⁹ "1. a vedação estabelecida no art. 42 da Lei Complementar n.º. 101/2000 se dirige diretamente ao *titular de Poder ou órgão referido no art. 20*, condicionando a atuação dos titulares da chefia dos Poderes Executivos (federal, estadual e municipal), Judiciário (federal e estadual) e Legislativo (federal, estadual e municipal), além do Ministério Público da União e dos Estados, Tribunal de Contas da União, do Distrito Federal e dos Estados, e Tribunal de Contas do Município, quando houver;

2. A regra é peremptória para alcançar o final de mandato, especificamente, os seus oitos últimos meses;

3. A princípio, o art. 42 da Lei Complementar n.º. 101/2000 não possui condão de impedir a celebração, nos últimos dois quadrimestres do mandato do gestor, por prazo superior ao exercício financeiro ou com previsão de prorrogação, de contratos cujos objetos se encontrem entre os previstos nos incs. I, II e IV do art. 57 da Lei de Licitações, desde que haja suficiente disponibilidade de caixa para pagamento das parcelas vincendas no exercício, afastando a inscrição da despesa em restos a pagar, não se exigindo disponibilidade em caixa de valores necessários à duração total do contrato;"

³⁰ "4. O ato de contrair *obrigação de despesa*, como a celebração de aditivos dentro do período vedado pela norma complementar, deve ser sopesado consoante as peculiaridades do caso, levando-se em conta a concretude dos fatores envolvidos;

5. Dada a competência outorgada a esta Corte para o exercício do controle externo da Administração Pública, os entes submetidos a sua jurisdição devem encaminhar a este Tribunal os termos aditivos e respectivos contratos celebrados nos últimos quadrimestres do mandato para fins de aferição do cumprimento da regra de controle do art. 42 da Lei Complementar n.º. 101/2000."



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

mediante instrução normativa, independentemente da data em que as obrigações foram contraídas.

24. O resultado financeiro de fontes vinculadas de recursos será considerado na análise do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, conforme for estabelecido em instrução normativa.

25. As disponibilidades por fonte de recursos devem ser capazes de suportar as respectivas obrigações.

26. Em regra, a constatação, ao final do último ano do mandato, de superávit no grupo Recursos ordinários/livres superior à totalização dos déficits nos agrupamentos de fontes de recursos afasta a irregularidade referente ao descumprimento do artigo 42 da LRF.

27. O resultado das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa em 31 de dezembro maior que o apurado em 30 de abril não afasta, por si só, a violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

28. A posição da disponibilidade líquida em 30 de abril em contraste com o resultado em 31 de dezembro tem especial relevância nos casos de comprovação de programação financeira compatível com o histórico de arrecadações do período, evolução incomum das receitas, adoção das providências de limitação previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal ou de outros fatos relevantes eventualmente demonstrados no caso concreto.

29. A apuração da *disponibilidade de caixa*:

29.1. Deve conter o somatório de todas as fontes, segregadas por vinculação, na sistemática do Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional;

29.2. Deve se dar pela diferença entre o saldo do ativo financeiro e o somatório dos saldos do passivo financeiro e



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

de despesas não empenhadas (ativo financeiro – (passivo financeiro + despesas não empenhadas)).

30. No âmbito municipal, as fontes vinculadas devem ser agrupadas de modo compatível com o Relatório de Gestão Fiscal do Município, RGF – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa, na forma publicada por este Tribunal de Contas.

31. No cômputo do ativo financeiro, devem ser excluídas as contas do ativo financeiro realizável que decorram de saídas financeiras que não passaram pela execução orçamentária, ou seja, ativos financeiros que não possuem disponibilidade de caixa dando suporte.

32. A *contração de obrigação de despesa* se dá com a emissão do empenho ou com o reconhecimento da obrigação deixada de empenhar.

33. Os empenhos porventura excedentes ao valor a ser executado no exercício devem ser cancelados antes da inscrição em restos a pagar e os que eventualmente restarem inscritos devem ser cancelados caso a obrigação pactuada não venha a ser executada e de fato não haja um passivo exigível.

34. Os empenhos e os restos a pagar legalmente cancelados serão subtraídos do total das obrigações contraídas.

35. A realização de despesa sem prévio empenho caracteriza *contração de obrigação de despesa*.

36. Incluem-se entre as obrigações deixadas de empenhar as despesas não empenhadas por indisponibilidade orçamentária.

37. Cabe ao órgão ou entidade, por meio dos agentes competentes, o reconhecimento da obrigação deixada de empenhar, em conta contábil criada para esse fim.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

38. Os *encargos e despesas compromissadas a pagar* correspondem à soma do saldo do passivo financeiro e do saldo de despesas deixadas de empenhar.

II. Por determinar à Coordenadoria de Gestão Municipal e à Coordenadoria de Gestão Estadual:

b) Que nos processos que tratem da observância do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, informem e opinem, com base em critérios técnicos que considerem adequados, sobre os seguintes aspectos, inclusive de ofício, quando possível, e sem prejuízo de outros que se façam relevantes no caso concreto:

8. A listagem de empenhos e de registros feitos na conta contábil *Obrigações deixadas de empenhar*, na forma indicada na Instrução 368/20-CGM e na fundamentação da presente decisão, para evidenciação das obrigações contraídas sem a suficiente disponibilidade de caixa.

9. A relevância do déficit, quando constatado.

10. O resultado financeiro apurado no encerramento do mandato anterior.

11. O resultando financeiro apurado ao final de cada ano do mandato que compreende o exercício sob análise.

12. O resultado financeiro apurado ao final do exercício subsequente ao analisado, nos casos em que esta informação estiver disponível quando da emissão da instrução processual.

13. Quando constatado déficit nas fontes vinculadas:

13.1. A existência de superávit no grupo Recursos ordinários/livres capaz de supri-lo.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

13.2. O recebimento pelo órgão ou entidade, em momento posterior ao encerramento do exercício, dos recursos vinculados sob análise.

13.3. A responsabilidade do gestor das contas pelo déficit, diante das circunstâncias do caso concreto.

14. A regularidade do cancelamento de empenhos e de restos a pagar, respeitado o entendimento do Tribunal de que, em matéria estadual, essa análise é pertinente às contas dos gestores dos órgãos de que se originaram os cancelamentos.

f) A adoção das providências necessárias à adequação da metodologia de análise quanto à observância do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal ao contido na presente decisão, inclusive no que se refere ao detalhamento, por fonte de recursos, das despesas não empenhadas e dos ativos realizáveis e às adaptações necessárias para a adequada captação de dados no âmbito estadual.

g) A aplicação de metodologia adequada ao contido nesta decisão, a partir da instrução das prestações de contas anuais municipais e estaduais, referentes aos próximos exercícios, que tenham em seu escopo de análise item relativo ao artigo 42 da LRF, previsto em instrução normativa.

h) A criação de mecanismos de controle dos recursos destinados ao combate de calamidade pública, para os casos que se amoldarem ao contido no artigo 65, § 1º, inciso II, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

i) A utilização da análise de contratos no âmbito de prestações de contas anuais como instrumento subsidiário de aferição do disposto no artigo 42 da LRF, adotando-o nos casos em que se mostrar tecnicamente necessário.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

III. Após a remessa dos autos à CGM e à CGE em razão das determinações acima, pelo encaminhamento autos à Coordenadoria-Geral de Fiscalização, para as providências de sua atribuição, relacionadas ao cumprimento da presente decisão, diante do contido em seus Despachos n.º 365/20 (peça n.º 26) e 427/20 (peça n.º 30), bem como para, por meio de instrução normativa, especificar as fontes vinculadas de recursos que efetivamente devem ser consideradas para efeito de avaliação do atendimento do artigo 42 da LRF.

IV. Recomendar aos gestores das contas, por meio da publicação do acórdão, que:

e) Constatado o resultado negativo a que se refere o item I, 4, acima, assegurem-se de fazer constar desde logo da prestação de contas as justificativas pertinentes, acompanhadas da documentação comprobatória, de modo que possam ser analisadas pela unidade técnica competente desde o primeiro exame.

f) O empenho se restrinja ao valor a ser executado no exercício.

g) O empenho seja efetuado antes da contratação correspondente.

h) O número do empenho conste do contrato correspondente.

Votaram, acompanhando o Relator, Conselheiro IVAN LELIS BONILHA (vencedor), os Conselheiros FERNANDO AUGUSTO MELLO GUIMARÃES, JOSE DURVAL MATTOS DO AMARAL, IVENS ZSCHOERPER LINHARES e AUGUSTINHO ZUCCHI.

Votou, acompanhando o Conselheiro FABIO DE SOUZA CAMARGO (vencido), o Conselheiro MAURÍCIO REQUIÃO DE MELLO E SILVA.

Presente a Procuradora Geral do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas, VALERIA BORBA.

Plenário Virtual, 23 de novembro de 2023 – Sessão Ordinária Virtual nº 22.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

IVAN LELIS BONILHA
Conselheiro Relator

FERNANDO AUGUSTO MELLO GUIMARÃES
Presidente



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

ACÓRDÃO Nº 938/24 – RETIFICAÇÃO DO PREJULGADO Nº 15 (ACÓRDÃOS ANTERIORES Nº 1490/11 E Nº 3710/23)

PROCESSO Nº: 621743/16
ASSUNTO: PREJULGADO
ENTIDADE: TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ
INTERESSADO: TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ
RELATOR: CONSELHEIRO IVAN LELIS BONILHA

ACÓRDÃO Nº 938/24 - Tribunal Pleno

Prejulgado. Interpretação e aplicação do artigo 42 da Lei Complementar n.º 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Contração de obrigação de despesa sem disponibilidade de caixa ao final do mandato. Revisão do Prejulgado n.º 15 deste Tribunal. Pela aprovação deste prejulgado, para que o Tribunal assim se pronuncie sobre a interpretação e aplicação do artigo 42 da Lei Complementar n.º 101/2000:

1. Ficam mantidos os itens 1, 2 e 3 do Prejulgado n.º 15 deste Tribunal (Acórdão 1490/11 do Tribunal Pleno).

2. Revogam-se os itens 4 e 5 do Prejulgado n.º 15 deste Tribunal.

3. Serão considerados na determinação da disponibilidade de caixa os encargos e despesas compromissadas até o final do exercício, incluindo as obrigações de despesas contraídas no próprio exercício, mesmo em seu primeiro quadrimestre, e as remanescentes de exercícios anteriores.

4. Em princípio, evidencia violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa ao final do último ano do mandato (31 de dezembro), em agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, a serem definidos mediante instrução normativa, independentemente da data em que as obrigações foram contraídas.

5. O resultado financeiro de fontes vinculadas de recursos será considerado na análise do artigo 42 da Lei de



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Responsabilidade Fiscal, conforme for estabelecido em instrução normativa.

6. As disponibilidades por fonte de recursos devem ser capazes de suportar as respectivas obrigações.

7. Em regra, a constatação, ao final do último ano do mandato, de superávit no grupo Recursos ordinários/livres superior à totalização dos déficits nos agrupamentos de fontes de recursos afasta a irregularidade referente ao descumprimento do artigo 42 da LRF.

8. O resultado das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa em 31 de dezembro maior que o apurado em 30 de abril não afasta, por si só, a violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

9. A posição da disponibilidade líquida em 30 de abril em contraste com o resultado em 31 de dezembro tem especial relevância nos casos de comprovação de programação financeira compatível com o histórico de arrecadações do período, evolução incomum das receitas, adoção das providências de limitação previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal ou de outros fatos relevantes eventualmente demonstrados no caso concreto.

10. A apuração da disponibilidade de caixa:

10.1. Deve conter o somatório de todas as fontes, segregadas por vinculação, na sistemática do Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional;

10.2. Deve se dar pela diferença entre o saldo do ativo financeiro e o somatório dos saldos do passivo financeiro e de despesas não empenhadas (ativo financeiro – (passivo financeiro + despesas não empenhadas)).

11. No âmbito municipal, as fontes vinculadas devem ser agrupadas de modo compatível com o Relatório de Gestão Fiscal do Município, RGF – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa, na forma publicada por este Tribunal de Contas.

12. No cômputo do ativo financeiro, devem ser excluídas as contas do ativo financeiro realizável que decorram de saídas financeiras que não passaram pela execução orçamentária, ou seja, ativos financeiros que não possuem disponibilidade de caixa dando suporte.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

13. A contratação de obrigação de despesa se dá com a emissão do empenho ou com o reconhecimento da obrigação deixada de empenhar.

14. Os empenhos porventura excedentes ao valor a ser executado no exercício devem ser cancelados antes da inscrição em restos a pagar e os que eventualmente restarem inscritos devem ser cancelados caso a obrigação pactuada não venha a ser executada e de fato não haja um passivo exigível.

15. Os empenhos e os restos a pagar legalmente cancelados serão subtraídos do total das obrigações contraídas.

16. A realização de despesa sem prévio empenho caracteriza contratação de obrigação de despesa.

17. Incluem-se entre as obrigações deixadas de empenhar as despesas não empenhadas por indisponibilidade orçamentária.

18. Cabe ao órgão ou entidade, por meio dos agentes competentes, o reconhecimento da obrigação deixada de empenhar, em conta contábil criada para esse fim.

19. Os encargos e despesas compromissadas a pagar correspondem à soma do saldo do passivo financeiro e do saldo de despesas deixadas de empenhar. Determinações à Coordenadoria de Gestão Municipal (CGM) e à Coordenadoria de Gestão Estadual (CGE). Encaminhamento à Coordenadoria-Geral de Fiscalização (CGF) para providências. Recomendações aos gestores das contas.

2. RELATÓRIO DO CONSELHEIRO IVAN LELIS BONILHA (Relator)

Trata-se de processo de **prejulgado** instaurado com a finalidade de que este Tribunal se pronuncie sobre a interpretação do artigo 42 da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), que dispõe:

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.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

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

Mais precisamente, busca-se estabelecer uma metodologia de análise para aferição do cumprimento da norma, com revisão, no que se mostrar pertinente, do **Prejulgado 15** (Acórdão 1490/11 do Tribunal Pleno³¹).

A origem do presente expediente remonta ao debate havido na Sessão Ordinária n.º 25 do Tribunal Pleno, realizada em 09 de julho de 2015, por ocasião do julgamento do **Pedido de Rescisão 557688/13**. Este Tribunal, pelo Acórdão de Parecer Prévio 139/15 do Tribunal Pleno,³² julgou procedente o pedido de rescisão,

a fim de afastar a restrição referente às **obrigações financeiras sem o necessário suporte em disponibilidades** e, conseqüentemente, emitir parecer prévio pela regularidade das contas do Poder Executivo do Município de Morretes, relativas ao exercício financeiro de 2004 [...]. (Grifo nosso.)

No item de análise denominado “Obrigações financeiras frente às disponibilidades”, esta Corte apreciou, na prestação de contas sobre a qual versou o pedido de rescisão, o cumprimento do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Naquele caso concreto, os acórdãos proferidos na prestação de contas originária e no recurso de revista concluíram pela existência de irregularidade nas contas, atinente ao item de análise em comento. O recurso de revisão, por sua vez, não foi conhecido.

Posteriormente, o pedido de rescisão foi julgado procedente. Segundo a fundamentação do acórdão que veiculou tal decisão,

[...] como razão determinante para o acatamento do pleito, evidencia-se da leitura do Art. 42 que a medida correta

³¹ Proferido nos autos de Prejulgado 311536/10, atualmente apensados ao presente feito. Relator Conselheiro Hermas Eurides Brandão. Unânime. Votaram os Conselheiros ARTAGÃO DE MATTOS LEÃO, HEINZ GEORG HERWIG, CAIO MARCIO NOGUEIRA SOARES, HERMAS EURIDES BRANDÃO e IVAN LELIS BONILHA e o Auditor JAIME TADEU LECHINSKI. Julgado em 04/08/2011.

³² Relator Conselheiro José Durval Mattos do Amaral. Unânime. Votaram, nos termos acima, os Conselheiros NESTOR BAPTISTA, ARTAGÃO DE MATTOS LEÃO, FERNANDO AUGUSTO MELLO GUIMARÃES, JOSE DURVAL MATTOS DO AMARAL e IVENS ZSCHOERPER LINHARES e o Auditor CLÁUDIO AUGUSTO CANHA. Julgado em 09/07/2015.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

para se aferir o seu cumprimento está diretamente voltada à contração das obrigações de despesa que não possam ser cumpridas integralmente dentro do exercício ou cujas parcelas restem por ser adimplidas no exercício subsequente sem suficiência financeira e que tenham se processado nos dois últimos quadrimestres. Sob esse prisma, restou clara a violação do citado dispositivo, porquanto a unidade técnica não demonstrou, analiticamente, nos termos do Prejulgado n.º 15, quais foram as obrigações contraídas que não teriam suporte em disponibilidades. (Grifo nosso.)

Na fase de discussão da matéria ocorrida no julgamento daquele feito, outros julgadores, além do relator, explicitaram os seus argumentos.

O Auditor Claudio Augusto Kania sustentou caber à unidade técnica a demonstração analítica da violação ao artigo 42 da LRF, apontando quais as obrigações contraídas sem suporte em disponibilidades.

O Conselheiro Fernando Augusto Mello Guimarães ponderou que a questão da aferição do cumprimento do dispositivo legal em tela sempre foi tormentosa ao longo dos anos. Asseverou que o Prejulgado 15 (Acórdão 1490/11 do Tribunal Pleno) não abordou todos os pontos controversos acerca da aplicação da regra. Relatou que, assim como o Conselheiro Durval Amaral, com frequência retornava os autos das prestações de contas à unidade técnica, para que esta informasse quais as obrigações de despesas haviam sido contraídas pelo Município nos dois últimos quadrimestres do exercício, ensejando a restrição às contas. Pontuou existir a questão de os sistemas informatizados do Tribunal permitirem ou não a análise automática dos dados necessários e sugeriu um estudo sobre como desenvolver essa análise.

O Conselheiro Ivens Zschoerper Linhares observou que o artigo 42 é possivelmente o dispositivo de maior complexidade da Lei de Responsabilidade Fiscal. Asseverou que a aplicação do artigo em tela vinha sendo discutida juntamente à unidade técnica no âmbito dos processos de sua relatoria. Manifestou haver um impasse relativo à metodologia, exemplificado no fato de a unidade técnica considerar, na análise do tema em tela, inclusive as despesas ou as receitas não auferidas com os convênios e transferências voluntárias, o que, em seu



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

entendimento, não guarda relação com o disposto no dispositivo legal em comento. Acrescentou que a unidade técnica desconsiderava o aspecto temporal da regra, que trata dos últimos dois quadrimestres do último ano do mandato. Tecidas essas considerações, manifestou-se em corroboração ao Conselheiro Fernando Augusto Mello Guimarães, no sentido de que a unidade técnica apresentasse um estudo em que expusesse a metodologia utilizada na análise do cumprimento do artigo 42 da LRF e o embasamento da mesma. Asseverou, ainda, que, até onde tinha conhecimento, a maior parte dos relatores divergia do método de apuração da unidade técnica adotado para as prestações de contas referentes ao exercício de 2012.

O teor da referida discussão, ocorrida no julgamento do pedido de rescisão, constou da ata da sessão, lavrada nos seguintes termos:

O Auditor CLÁUDIO AUGUSTO CANHA assim se manifestou: *“Senhor Presidente, eu vi a petição inicial do Pedido Rescisório, realmente, o que eu entendi que o relator fez, que é possível, podia ter sido o relator determinar a emenda da petição inicial, mas eu entendo que pelo teor da decisão, materialmente também questiona a violação literal do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, podendo assim ser conhecido do pedido. Eu apenas diverjo do relator porque eu entendo que as contas estão plenamente regulares, já, aquela tese que eu sempre venho defendendo de que cabe à unidade técnica, DCM, demonstrar analiticamente nos termos do prejulgado nº 15, a violação ao artigo 42, apontando quais foram as obrigações contraídas que não tem suporte e disponibilidades, e isso a DCM normalmente não faz e, neste caso, também não fez, por isso apresento voto pela procedência do pedido para emitir parecer prévio pela regularidade das contas”* O relator, Conselheiro DURVAL AMARAL, fez o uso da palavra: *“O Dr. CLÁUDIO CANHA colocou com extrema propriedade, entendo, com todo respeito que tenho ao nobre Procurador, que há uma violação à disposição literal de lei, do artigo 42. A DCM não analisou os dois últimos quadrimestres, então, há infelizmente um flagrante a ilegalidade mesmo. Eu fundamentei sim, enquadrando neste dispositivo o artigo 494, inciso V. Então mantenho a minha posição e a minha proposta de voto”*. O Conselheiro FERNANDO AUGUSTO MELLO GUIMARÃES também se manifestou: *“Na realidade, senhor Presidente, é até pra fazer uma justificção de voto. Na semana passada, tivemos um*



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

processo parecido que o Conselheiro ARTAGÃO DE MATTOS LEÃO relatou onde (...) também por violação ao artigo 42, e eu me lembro que ao longo dos anos, sempre foi realmente tormentosa a questão do artigo 42, teve o prejulgado acho que o Conselheiro Hermas que relatou, que deu orientações gerais também, mas também, nós julgamos, mas não atacamos decididamente quais são (...) isso vem se consolidando ao logo do tempo. A posição do Conselheiro DURVAL AMARAL está refletindo hoje as decisões que nós temos adotado, inclusive eu tenho feito nas Prestações de Contas Municipais, talvez até com atrapalho à Diretoria de Contas Municipais, que precisa fazer essas avaliações, então não sei hoje se o sistema já está permitindo que se faça análise automática, acho que seria relevante a gente apontar, porque outras rescisórias virão, se nós continuarmos adotando os critérios de cálculo (...) então, talvez, um estudo sobre como desenvolver essas análises eletrônicas no processo do SIM/AM, declaração de voto, e um encaminhamento que faço à V. Exa.^a, porque nós vamos ter outros pedidos iguais”. Por fim, manifestou-se o Conselheiro IVENS ZSCHOERPER LINHARES: “Senhor Presidente, que queria me manifestar, mas dada a preocupação que o Dr. FERNANDO AUGUSTO MELLO GUIMARÃES externou e eu sei que isto tem sido um tema recorrente, este artigo 42 talvez seja o mais complicado do LRF. Eu tenho discutido, eventualmente dentro de processo, evidentemente, com o pessoal da DCM, eu acho que há um grande impasse com relação à metodologia desse ponto, tanto que, ultimamente, tem sido considerado, inclusive as despesas, os gastos ou as receitas não auferidas por meio de convênios, de transferências voluntárias, o que, no meu entender, não tem nada a ver com o artigo 42. A DCM, realmente, abandonou essa regra, clara, no meu entender dos dois quadrimestres. Então, a minha manifestação, senhor Presidente, apenas corroborando a preocupação do Dr. FERNANDO, é de que, de alguma maneira, a DCM talvez apresente um estudo de qual a metodologia que está sendo usada, porque até onde eu sei, acho que a maioria dos relatores que eu tive a oportunidade de conversar, divergem desta metodologia que está sendo apresentada nas instruções dos nossos processos de Prestação de Contas de 2012, que foi o último exercício que isto foi analisado. Então, a minha sugestão, senhor Presidente, seria de, eventualmente, a DCM apresentar algum estudo, algum embasamento de onde estão sendo produzidas estas instruções que embasam essas manifestações,



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

aparentemente, em contradição com aquilo que os relatores vêm entendendo, eu agradeço senhor Presidente”.

A instauração do **Prejulgado 15**, indicado no acórdão que julgou o pedido de rescisão e no curso da discussão acima transcrita, derivou, assim como o presente, de dúvidas quanto ao modo de aferição do cumprimento da regra do artigo 42 da LRF engendrado pela unidade técnica, naquele caso suscitadas pelo Auditor Claudio Augusto Kania por ocasião do relato do processo de prestação de contas do Município de Japira, exercício 2008, autos 125694/09, na Sessão Ordinária n.º 18 da Primeira Câmara, realizada em 25 de maio de 2010.

O Prejulgado 15, consubstanciado no Acórdão 1490/11 do Tribunal Pleno, formulou as seguintes conclusões:

1. A vedação estabelecida no art. 42 da Lei Complementar nº. 101/2000 se dirige diretamente ao *titular de Poder ou órgão referido no art. 20*, condicionando a atuação dos titulares da chefia dos Poderes Executivos (federal, estadual e municipal), Judiciário (federal e estadual) e Legislativo (federal, estadual e municipal), além do Ministério Público da União e dos Estados, Tribunal de Contas da União, do Distrito Federal e dos Estados, e Tribunal de Contas do Município, quando houver;
2. A regra é peremptória para alcançar o final de mandato, especificamente, os seus oitos últimos meses;
3. A princípio, o art. 42 da Lei Complementar nº. 101/2000 não possui condão de impedir a celebração, nos últimos dois quadrimestres do mandato do gestor, por prazo superior ao exercício financeiro ou com previsão de prorrogação, de contratos cujos objetos se encontrem entre os previstos nos incs. I, II e IV do art. 57 da Lei de Licitações, desde que haja suficiente disponibilidade de caixa para pagamento das parcelas vincendas no exercício, afastando a inscrição da despesa em restos a pagar, não se exigindo disponibilidade em caixa de valores necessários à duração total do contrato;
4. O ato de contrair *obrigação de despesa*, como a celebração de aditivos dentro do período vedado pela norma complementar, deve ser sopesado consoante as peculiaridades do caso, levando-se em conta a concretude dos fatores envolvidos;



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

5. Dada a competência outorgada a esta Corte para o exercício do controle externo da Administração Pública, os entes submetidos a sua jurisdição devem encaminhar a este Tribunal os termos aditivos e respectivos contratos celebrados nos últimos quadrimestres do mandato para fins de aferição do cumprimento da regra de controle do art. 42 da Lei Complementar nº. 101/2000.

Sobre o referido prejulgado, o Acórdão de Parecer Prévio 139/15 do Tribunal Pleno, proferido no Pedido de Rescisão 557688/13, em que se encontra a origem do presente processo, consignou que

[...] não obstante a tentativa do Prejulgado n.º 15 tratar a questão, ainda restam arestas a serem aclaradas com o objetivo de atestar concretamente os atos de gestão que poderiam ser enquadrados nas vedações de final de mandato.

Essa constatação acerca da insuficiência do Prejulgado 15 se coaduna com as manifestações, já relatadas, proferidas pelos Conselheiros Fernando Augusto Mello Guimarães e Ivens Zschoerper Linhares na discussão havida no julgamento do aludido processo.

Diante de tais considerações tecidas em sessão de julgamento a propósito do pedido de rescisão então sob exame, a então denominada **Diretoria de Contas Municipais (DCM) apresentou estudo** no qual expôs o seu entendimento acerca da aplicação do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal e que deu origem aos autos de **Requerimento Interno 722511/15**, atualmente apensados ao presente feito.

Em síntese, o trabalho da unidade técnica, apresentado em 2015, expôs, inicialmente, as metodologias de apuração adotadas por outros tribunais de contas e aquelas utilizadas pela DCM, referentes a 2004 até 2012. **Quanto ao critério adotado na análise das contas referentes ao exercício de 2012**, o último em que o item de análise referente ao dispositivo legal em tela havia sido apreciado até então, **asseverou que “O apontamento de irregularidade” pelo seguimento técnico “ocorreu nos casos em que o valor da Disponibilidade Líquida em dezembro apresentou resultado negativo”**. Registrou que



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

[...] embora costumeiramente a DCM apresente na análise das contas apenas o demonstrativo da disponibilidade líquida apurada no encerramento do exercício de final de mandato, se considerada na análise a disponibilidade líquida em 30/04, o resultado ficaria inalterado.

De acordo com o estudo da unidade técnica, consideram-se disponibilidade de caixa e obrigações financeiras:

1. **Para a disponibilidade de caixa:** os saldos por fonte de recursos das Contas Financeiras do Ativo Financeiro (caixa, bancos, aplicações financeiras e outras disponibilidades financeiras) no encerramento do exercício, de acordo com o disposto no parágrafo único do art. 42;
2. **Para as Obrigações Financeiras:** todo o estoque existente no passivo de natureza financeira, que **compreende as despesas contraídas tanto no exercício de encerramento de mandato, quanto em exercícios anteriores**, conforme o caput do art. 42. (Grifo nosso.)

Ainda segundo o segmento técnico, não há razão para desconsiderar, na avaliação quanto ao cumprimento do artigo 42 da LRF, “os saldos financeiros de recursos vinculados e seus respectivos passivos” (grifo nosso).

A título de conclusão, o estudo propõe:

Portanto, para que o gestor cumpra as determinações do art. 42 da LRF não pode haver empenhos emitidos depois de 30/04 de seu último ano de mandato inscritos em restos a pagar sem cobertura financeira ou, empenhos emitidos depois de 30/04 de seu último ano de mandato e pagos em desacordo com ordem cronológica de obrigações, permanecendo empenhos emitidos em data anterior a 30/04 de seu último ano de mandato em restos a pagar sem cobertura financeira.

Assim, considerando que o passivo financeiro abriga os depósitos de diversas origens e o total de restos a pagar processados e não processados do exercício e de exercícios anteriores que representam as obrigações assumidas com fornecedores, prestadores de serviços, pessoal, obrigações fiscais; enquanto que o ativo financeiro abriga os ativos de alta liquidez como Caixa, Bancos, Aplicações Financeiras e Outras Disponibilidades



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Financeiras, **conclui-se que quando o montante do passivo financeiro é maior que o montante do ativo financeiro, o gestor não cumpriu o regramento imposto pelo art. 42 da LRF**, uma vez que o valor do passivo financeiro somente será maior do que o valor do ativo financeiro quando houver a inscrição de restos a pagar no exercício sem disponibilidade financeira ou quando houver o pagamento de empenhos do exercício em detrimento de obrigações anteriormente assumidas que irão compor o total de restos a pagar no final do exercício. (Grifo nosso)

O teor desse trabalho da DCM foi levado ao conhecimento de todos os Conselheiros do Tribunal, conforme formalizado nos autos de Requerimento Interno 722511/15.

O Conselheiro José Durval Mattos do Amaral apresentou, naqueles autos, considerações sobre o tema, confeccionadas pelo seu Gabinete e pela 5ª Inspeção de Controle Externo, por ele superintendida.

Tal trabalho tem por base três pontos, a propósito da aplicação do artigo 42 da LRF, tidos pela doutrina da contabilidade pública como polêmicos, a saber:

1. A regra de verificação do limite da disponibilidade de caixa vale somente para o último ano de mandato?
2. Em que momento se contrai a obrigação da despesa?
3. O que deve ser considerado na verificação das disponibilidades de caixa?

Relativamente ao primeiro ponto, o estudo em questão destacou ser o seguinte o entendimento da unidade técnica:

Atualmente, para fins de análise do art. 42 da LRF, a DCM primeiramente identifica se há ou não insuficiência de caixa ao final do exercício. Havendo insuficiência de caixa no encerramento do mandato, o resultado obtido em 31/12 é comparado com a situação financeira de 30/04. Se a situação piorou, entende-se que não cumpriu o art. 42. Caso o resultado obtido no último dia do ano seja melhor do que aquele verificado ao final do primeiro



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

quadrimestre, o ponto é ressaltado.^[33] De acordo com a DCM, esta análise parte do pressuposto que as obrigações preexistentes a 30/04 não podem ser desconsideradas em obediência à ordem cronológica dos pagamentos, ou seja, os pagamentos dos débitos contraídos nos dois últimos quadrimestres de mandato não podem ser priorizados em detrimento daqueles assumidos no período anterior.

Sustentou, ainda, que embora o artigo 42 se refira explicitamente aos dois últimos quadrimestres do mandato, as prescrições contidas na Lei de Responsabilidade Fiscal, entendidas como um todo, não se circunscrevem a tal período. Expôs, na sequência, os riscos de se limitar a análise ao dito lapso temporal:

Ressalta-se que, caso a análise recaia apenas nos dois últimos quadrimestres, sem considerar os efeitos anteriores, o risco é de que os gestores passem, no último ano de mandato, a empenhar mais no primeiro quadrimestre para aliviar os dois próximos.

Outro fato é de que os empenhos globais podem ter tratamentos distintos e podem acarretar apreciações diferenciadas: a) caso o valor seja empenhado integralmente no início do exercício, aliviando os dois últimos quadrimestres, o resultado negativo do final do exercício pode ser melhorado em relação àquele apresentado em 30/04, gerando uma ressalva para o item; b) caso o valor seja empenhado em parcelas (trimestrais, por exemplo), conforme a política de liberação de cotas estabelecidas pelo ente, o valor do empenho será distribuído ao longo do exercício e, não tendo uma situação melhor ao final do ano comparada àquela apresentada ao final do primeiro quadrimestre, entende-se que houve descumprimento do artigo 42 da LRF.

³³ Segundo se extrai do estudo apresentado pela então denominada Diretoria de Contas Municipais (DCM) no Requerimento Interno 722511/16 (peça 3), em apenso, a referida comparação entre os resultados apurados em 30 de abril e 31 de dezembro, para fins de concluir pela regularidade ou irregularidade do item de análise, era levada em consideração na metodologia utilizada pela unidade na análise das contas dos prefeitos municipais referentes ao exercício de 2008 e deixou de ser utilizada para as relativas ao exercício de 2012 e posteriores. Nada obstante, tanto o resultado em 30/04 quanto em 31/12 são explicitados nas instruções técnicas, de modo que o relator e o órgão colegiado competente possam deliberar sobre os fatos.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

As considerações da equipe do Conselheiro Durval Amaral apontaram, também, que a unidade técnica não definiu as expressões “contração de obrigações de despesas” e “despesas compromissadas”.

Quanto ao segundo ponto sobre o qual se debruçou, qual seja, o do momento em que se dá a contração da despesa, o estudo identificou três posicionamentos diferentes encontrados nos tribunais de contas e na doutrina, segundo os quais, respectivamente, tal ato se daria no momento da assinatura do contrato ou do instrumento congênere, no da emissão da nota de empenho ou no da liquidação da despesa. Destacou que o Prejulgado 15 adotou o primeiro entendimento, ao passo que a unidade técnica perfilhou, em suas análises padronizadas, o segundo. Expôs, ademais, as vantagens e desvantagens existentes, a seu ver, em cada um dos modelos.

Por fim, quanto ao terceiro aspecto controverso da aplicação do dispositivo legal sob análise, atinente ao conteúdo da disponibilidade de caixa, aduziu que o mesmo não foi objeto do Prejulgado 15 e que restaram pontos não esclarecidos no estudo da unidade técnica:

Em relação ao estudo apresentado pela Unidade Técnica, nas premissas está indicado que a análise é realizada por fonte de recursos. Porém, ao longo do trabalho apresentou exemplos práticos onde não há detalhamento das vinculações das disponibilidades de caixa e das obrigações por fontes de recursos, gerando dúvida quanto ao procedimento efetivamente adotado. Outro ponto que ficou obscuro se refere à apuração da disponibilidade líquida, tendo em vista que em determinado momento afirma que são levadas em consideração as disponibilidades de caixa e em outro que abrange “todo o saldo do ativo financeiro”.

Ao final de seu trabalho, a equipe indicou os pontos que, a seu ver, deveriam ser abordados pela unidade técnica na instrução conclusiva:

a) **Definição dos termos “contrair obrigações de despesa” e “encargos e despesas compromissadas” empregados pela unidade técnica na análise das contas.** A definição abrange, entre outros, os seguintes pontos: O que significa contrair obrigação de despesa? Em que momento nasce uma obrigação? Em que ato a



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

contração de obrigação de despesa fica materializada? O que são despesas compromissadas? As despesas compromissadas de que períodos são levados em consideração na análise? São consideradas no último quadrimestre apenas as despesas novas ou entram no cálculo as despesas continuadas?

b) **Indicação do período que é levado em conta para análise do artigo 42.** Deve-se definir claramente se a avaliação considera que nos oito próximos quadrimestres deve-se primeiramente baixar o estoque de insuficiência para somente depois contrair novas despesas ou não. Quais períodos das despesas compromissadas devem ser levados em conta na determinação da disponibilidade de caixa para fins do artigo 42?

c) **Aclarar quanto à modelagem escolhida:** trata-se de um modelo híbrido onde se considera: i) todos os valores empenhados, independente da liquidação ou não destes gastos; ii) as obrigações contraídas e não reconhecidas no passivo financeiro (executadas, mas não empenhadas)? Nas despesas originadas de contrato considera a fração executada no período em atendimento ao Prejulgado nº 15? As análises levam em consideração os compromissos e os recursos financeiros por fonte de recursos?

Por fim, sugere-se:

a) A verificação da possibilidade de vincular a análise dos empenhos à execução dos contratos, caso permaneça a metodologia informada pela DCM no presente estudo, a fim de cumprir o Prejulgado nº 15, avaliando a concretude dos fatos para a reserva de caixa no valor correspondente;

b) Que as disponibilidades e as obrigações sejam segregadas por fonte de recursos respeitando o inciso I, art. 50 da LRF;

c) Que seja incorporado nas premissas do estudo a definição do momento em que nasce a obrigação (sua abrangência, temporalidade, natureza) e dos critérios para sua aferição;

d) Que sejam instituídos mecanismos que permitam a individualização dos atos que ocasionaram a incursão do artigo 42 da LRF, tendo em vista que o seu descumprimento é tipificado como crime fiscal introduzido no Código Penal Brasileiro;

e) Que os estudos possam avançar nas técnicas de análise para avaliar o artigo 42 conjuntamente com os



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

artigos 1º, 8º, 9º, 15, 16, 17, 21, 42, 50, 55 da LRF. (Grifos no original.)

Ressaltou a equipe, ainda, que suas considerações foram pautadas em acórdãos e despachos deste Tribunal, destacando excertos dos Acórdãos de Parecer Prévio 139/15 e 255/15 do Tribunal Pleno, bem como dos Despachos 845/15 e 916/15, esses últimos de lavra dos Conselheiros Ivens Zschoerper Linhares e Durval Amaral, respectivamente.

Após a apresentação dos estudos até aqui relatados, **deu-se a instauração do presente expediente**, devidamente comunicada por este Conselheiro, então na qualidade Presidente deste Tribunal de Contas, na Sessão Ordinária n.º 30 do Tribunal Pleno, realizada em 25/08/2016 e tendo como relator, designado na ocasião, o Conselheiro Durval Amaral. Mais tarde, em 23/11/2017, deu-se a redistribuição do feito ao presente Conselheiro, com fundamento na sucessão presidencial, nos termos do artigo 338-A, inciso III, do Regimento Interno.³⁴

Autuado o presente processo de prejulgado, a então denominada Coordenadoria de Fiscalização Municipal (COFIM), em informações iniciais contidas no Ofício 215/16 (peça 2), fez referência ao Prejulgado 15 e ao estudo da própria unidade técnica, complementado pela equipe do Conselheiro Durval Amaral, consubstanciado nos autos 722511/15 e acima relatados. Quanto ao primeiro, destaca que

[...] mesmo após a edição do Prejulgado, diversas dúvidas quanto à forma de avaliação do artigo 42 ainda persistem. Tal situação fica evidenciada quando as inúmeras peculiaridades concretas se apresentam, especialmente nos julgamentos das prestações de contas municipais de 2012 (último ano em que o cumprimento da regra fora analisado) e nas discussões em instância recursal no âmbito do D. Tribunal Pleno.

³⁴ Art. 338-A. Não haverá distribuição: (Incluído pela Resolução nº 24/2010)

[...]

III - ao Conselheiro eleito Presidente do Tribunal, a partir da eleição e durante o período do mandato, assumindo, quando deixar o cargo, os processos distribuídos ao seu sucessor. (Incluído pela Resolução nº 24/2010)



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Relativamente aos estudos técnicos prévios, enfatiza:

O próprio compilado apresentado por esta Unidade, citando metodologias utilizadas por outros Tribunais de Contas, demonstra que não há uniformidade quanto ao assunto. Da mesma forma, o estudo apresentado pelo Exmo. Conselheiro José Durval Mattos do Amaral corrobora a ideia de pluralidade de entendimentos.

Dada ao feito a regular tramitação, a **instrução da COFIM** (Instrução 2688/17, peça 10) apresentou, inicialmente, o histórico e o panorama das normas atinentes à responsabilidade na gestão fiscal e ao equilíbrio das contas públicas, bem como das principais disposições trazidas nesse sentido pela Lei Complementar 101/2000.

Sustentou, com base em interpretação sistemática dessa normatização, que

O objetivo da norma legal predicada pelo **art. 42, caput** e seu parágrafo único, **da Lei de Responsabilidade Fiscal, é não só o de vedar a contração de obrigações nos 08 (oito) últimos meses do mandato** do gestor, sem lastro financeiro, eliminando o ‘testamento político nefando’ e a prática da ‘irresponsabilidade fiscal’ deixados pelo sucedido ao seu sucessor, comprometendo sua futura gestão, **como também o de exigir que todas as obrigações pretéritas assumidas** por ele e pelo Município (encargos e despesas compromissadas a pagar), **tenham lastro financeiro** (inteligência da aplicação sistêmica/sinérgica do caput e § único, do art. 42, da LRF e de toda a fundamentação esgrimida no item II, da presente Instrução). (Grifo nosso.)

Ou seja, o entendimento da unidade técnica é o de que, para a adequada interpretação do artigo 42 da LRF, deve-se

[...] considerar [...] na disponibilidade de caixa os encargos e despesas já compromissadas até o final do exercício, ou seja, manter[-se] a higidez financeira entre as disponibilidades e obrigações **tanto pretéritas quanto as contraídas nos 02 últimos quadrimestres do exercício.**

Em resumo: o gestor deve preservar/manter recursos para as **obrigações pretéritas contraídas por ele ou**



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

por seus antecessores, bem como para aquelas obrigações por ele assumidas nos 02 últimos quadrimestres do final de mandato, além daquelas contraídas nesse período especial (02 últimos quadrimestres), mas exigíveis no exercício seguinte. (Grifo nosso.)

A COFIM relatou que as decisões deste Tribunal sobre a interpretação do artigo 42 da LRF têm chegado a conclusões diversas e cita, nesse sentido, os Acórdãos de Parecer Prévio 180/15, 537/13, 417/14, 181/14, 305/14 e 120/15, todos da Primeira Câmara.

Defendeu que o posicionamento da unidade técnica

e o estudo da 5ª ICE/GCDA convergem em suas premissas essenciais, sobretudo na conjugação do art. 42, da LRF, com as demais disposições normativas que compõem o ciclo de gestão fiscal responsável a ser observado dentro de determinado mandato.

Assentado esse ponto de partida em comum, a **COFIM** passa a propor definições, para o fim de aplicação do artigo 42 da LRF, das expressões “contrair obrigação de despesa”, “suficiente disponibilidade de caixa” e “encargos e despesas compromissadas a pagar”. Trata, também, da repercussão, nas contas anuais dos gestores públicos, da constatação do resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa ao final do último ano do mandato (31 de dezembro) e da questão da avaliação dos contratos referida no item 5 do Prejulgado 15,³⁵ tudo com o intuito de, ao final, **propor respostas aos questionamentos formulados pela própria unidade técnica** no Ofício 215/2016-COFIM (peça 2 dos presentes autos), nos seguintes termos:

6. RESPOSTA AOS QUESTIONAMENTOS APRESENTADOS

No presente tópico procurar-se-á responder aos seguintes questionamentos:

1. CONTRAIR OBRIGAÇÃO DE DESPESA

³⁵ “5. Dada a competência outorgada a esta Corte para o exercício do controle externo da Administração Pública, os entes, submetidos a sua jurisdição devem encaminhar a este Tribunal os termos aditivos e respectivos contratos celebrados nos últimos quadrimestres do mandato para fins de aferição do cumprimento da regra de controle do art. 42 da Lei Complementar nº. 101/2000.”



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

1.1. A obrigação de despesa é contraída pela assinatura do contrato?

Não. A obrigação de despesa é contraída no momento da emissão do empenho ou do reconhecimento da obrigação deixada de empenhar.

1.1.1. É obrigatório que a emissão do empenho seja prévia ao contrato?

Sim, é obrigatório que o empenho seja anterior ao contrato. O empenhamento corresponde à reserva do crédito orçamentário necessário para a execução do contrato (ou da sua parcela naquele exercício financeiro), e impede, inclusive, que a dotação respectiva apresente saldo incompatível com sua real capacidade em autorizar despesas.

É condição essencial para que o contrato tenha respaldo e compatibilidade na execução orçamentária. O contrato cria para o Estado a obrigação pactuada, mas não a obrigação de realizar despesa orçamentária (que se dá com o empenho). Como a execução do contrato impacta o patrimônio da entidade, gerando um passivo, não reservar o orçamento consignado para solver esse passivo já gerado significa realizar despesa à margem da execução orçamentária.

Assim, iniciar a execução de contrato sem o prévio empenho, e, por consequência, gerar impactos patrimoniais à entidade sem a devida correspondência com a execução orçamentária, implica em ofensa ao art. 60 da Lei nº 4.320/64.

No entanto, importante salientar que ainda que o contrato seja válido para mais de um exercício financeiro, o empenho deve se restringir ao que se pretende executar no respectivo ano, em obediência ao princípio da anualidade.

1.1.2. É obrigatório que o número do empenho conste do contrato, tal como a União exige (Decreto nº 93.872/86)?

A partir da emissão do empenho em momento anterior ou concomitante com o contrato, é importante que o número do empenho conste do respectivo contrato.

Ainda que o Decreto nº 93.872/86 não seja obrigatório para os entes da federação, é fortemente recomendada a adoção dessa prática.

O empenho estará adstrito ao exercício financeiro e, portanto, o contrato poderá ser aditado a cada exercício para inclusão do respectivo empenho que dará suporte ao



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

longo do novo exercício financeiro. Esse procedimento garante dotação orçamentária para execução do contrato e oferece garantias para o fornecedor, ainda que não haja financeiro suficiente para seu cumprimento.

De qualquer forma, tal como tratado na resposta anterior, a existência de contrato sem que exista prévio empenho viola o art. 60 da Lei nº 4.320/64.

1.2. A obrigação de despesa é contraída pela emissão do empenho?

Sim. A obrigação de despesa é contraída no momento da emissão do empenho, em conformidade com o art. 35, da Lei nº 4.320/1964.

1.3. A despesa não empenhada deve ser considerada como obrigação contraída?

Sim. A realização de despesa sem prévio empenho é vedada e constitui crime. No entanto, independentemente dos aspectos legais, cabe ao contador o reconhecimento dessa obrigação em conta contábil criada para esse fim.

Nesse sentido, o que se defende é que toda despesa empenhada – ou que deveria ser e não foi por falta de orçamento – deve ser considerado no cálculo do art. 42 da LRF.

1.4. A obrigação de despesa é contraída pela liquidação da despesa?

Não. A obrigação de despesa é contraída no momento do empenho ou no momento em que deveria ser emitido esse empenho.

1.5. A despesa empenhada e não liquidada deve ser considerada como obrigação contraída?

Sim. A obrigação de despesa é contraída no momento da emissão do empenho, ainda que não tenha ocorrido a prestação do serviço ou a entrega do bem, ou ainda que se encontre em andamento (em liquidação).

É importante salientar que a inscrição em restos a pagar não processados deve ser procedimento extraordinário e que os empenhos devem ser emitidos no respectivo valor do bem ou serviço que se pretender executar naquele exercício. Os empenhos porventura excedentes devem ser cancelados antes da inscrição em restos a pagar e os que eventualmente restarem inscritos



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

devem ser cancelados caso a obrigação pactuada não venha a ser executada e de fato não haja um passivo exigível.

1.6. A obrigação de despesa é contraída pela ocorrência do fato gerador de exigibilidade (princípio da competência)?

Não. A obrigação de despesa surge no momento do empenho, independentemente da ocorrência de fato gerador. Exemplo: No caso de precatórios, no momento da decisão judicial transitada em julgado, é reconhecido um passivo. Nesse momento, a entidade ainda não possui a obrigatoriedade de emissão de empenho, mesmo que o fato gerador da despesa já tenha ocorrido.

Nesse caso, essa obrigação a pagar não será considerada para fins do art. 42 da LRF. No entanto, a partir do momento em que seja obrigatória a inclusão no orçamento e o respectivo empenhamento, esse valor passará a ser considerado para fins do cálculo.

2. SUFICIENTE DISPONIBILIDADE DE CAIXA

2.1. Na aferição da disponibilidade de caixa devem ser somados os saldos de todas as fontes ou somente das fontes não vinculadas?

A aferição da disponibilidade de caixa deve conter o somatório de todas as fontes, segregadas por vinculação, em obediência aos arts. 8º, parágrafo único, e 50, I, da LRF, na sistemática do Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional, aplicável à União, aos Estados, Distrito Federal e Municípios por força do art. 50, § 2º, da LRF.

As disponibilidades por fonte de recursos necessariamente devem ser capazes de suportar as respectivas obrigações, salvo quando se tratar de fonte livre, pois os recursos disponíveis nas fontes livres eventualmente podem, a depender da análise do caso concreto, suportar eventual déficit de outras fontes vinculadas.

2.2. Quais fontes compõem o grupo de fontes vinculadas (Previdência, Operações de Crédito, Programas/Convênios, Depósitos Restituíveis)?

Para fins de integridade e comparabilidade, as fontes vinculadas devem ser agrupadas de modo compatível com o Relatório de Gestão Fiscal do Município, RGF – Demonstrativo da Disponibilidade de



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Caixa, na forma publicada por este Tribunal de Contas desde 2013.

No entanto, como o Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa não é estanque e pode ser modificado, não há como se definir, em um prejulamento de tese, quais fontes ou agrupamentos de fontes devem ser considerados.

Dessa feita, no intuito de garantir a correta parametrização, o agrupamento de fontes que compõe o Relatório de Gestão Fiscal do exercício em comento deve sempre ser a estruturação considerada para análise do art. 42 da LRF.

2.3. A disponibilidade de caixa deve ser apurada pela diferença entre o saldo do ativo circulante e o somatório dos saldos do passivo circulante e de contas e restos a pagar não processados? (ativo circulante – (passivo circulante + contas a pagar não processadas + restos a pagar não processados)).

Não. Os conceitos de circulante e não circulante são conceitos contábeis e que tem como base prazos, sejam de conversibilidade, no caso do ativo, seja de exigibilidade no caso no passivo.

2.4. A disponibilidade de caixa deve ser apurada pela diferença entre o saldo do ativo financeiro e o somatório dos saldos do passivo financeiro e de despesas não empenhadas? (ativo financeiro – (passivo financeiro + despesas não empenhadas)).

Sim. Essa é a metodologia de cálculo defendida por esta Unidade Técnica, com a observação de que para efeito do art. 42 da LRF, no cômputo do ativo financeiro, devem ser excluídas as contas do ativo financeiro realizável que decorram de saídas financeiras que não passaram pela execução orçamentária, ou seja, ativos financeiros que não possuem disponibilidade de caixa dando suporte.

2.5. A disponibilidade de caixa deve ser apurada pela diferença entre o saldo do ativo financeiro e o somatório dos saldos do passivo circulante e de contas e restos a pagar não processados? (ativo financeiro – (passivo circulante + contas a pagar não processadas + restos a pagar não processados))

Não. No cálculo da disponibilidade de caixa não há que se falar em conceitos de circulante e não circulante,



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

que são conceitos contábeis. Portanto, deve-se utilizar informações de financeiro e permanente, que são conceitos orçamentários estabelecidos na Lei nº 4.320/1964.

3. ENCARGOS E DESPESAS COMPROMISSADAS A PAGAR

3.1. Consideram-se encargos e despesas compromissadas a pagar o saldo do passivo circulante?

Não. Os conceitos de circulante e não circulante são conceitos contábeis e não devem ser levados em consideração para cômputo das obrigações de despesas contraídas.

3.2. Consideram-se encargos e despesas compromissadas a pagar o saldo do passivo financeiro?

O saldo do passivo financeiro integra o conceito de encargos e despesas compromissadas a pagar, mas não é a única condição considerada para efeito do cálculo.

3.3. Consideram-se encargos e despesas compromissadas a pagar o saldo do passivo financeiro mais o saldo de despesas deixadas de empenhar?

Sim. Esse é o conceito defendido por essa unidade técnica em que as despesas empenhadas – ou que deveriam ser empenhadas – compõem o conceito de obrigação e despesa contraída, incluídos os encargos e despesas compromissadas a pagar.

3.4. Consideram-se encargos e despesas compromissadas a pagar o saldo do passivo circulante mais o saldo de contas e restos a pagar não processados?

Não. Os conceitos de circulante e não circulante são conceitos contábeis e não devem ser levados em consideração para cômputo das obrigações de despesas contraídas.

4. VEDAÇÃO NOS ÚLTIMOS DOIS QUADRIMESTRES DO MANDATO

4.1. Ocorre violação ao art. 42, da Lei de Responsabilidade fiscal quando o resultado das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa for negativo em 31 de dezembro e maior que o resultado em 30 de abril?



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Sim. Isso significa que a entidade contraiu obrigações de despesa sem a respectiva disponibilidade, ou seja, assumiu obrigações no período restritivo da LRF sem considerar o espaço fiscal existente. Portanto, o fato da disponibilidade líquida negativa ao final do mandato ser maior que em 30 de abril ainda implica na ocorrência de infração fiscal.

4.2. Ocorre violação ao art. 42 da Lei de Responsabilidade fiscal quando o resultado das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa for negativo em 31 de dezembro, independente da data em que a obrigação de despesa foi contraída?

Sim. A entidade passará em desequilíbrio fiscal, ou seja, com mais obrigações contraídas do que recursos disponíveis para pagamento. A posição da disponibilidade líquida em 30/04 em contraste com o resultado final em 31/12 só tem pertinência no caso de comprovação de programação financeira compatível com o histórico de arrecadações do período, evolução absolutamente incomum das receitas e adoção das providências de limitação previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal.

4.3. Ocorre violação ao art. 42 da Lei de Responsabilidade fiscal quando o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa decorrer de Convênios/Programas, nos casos em que o atraso nos repasses devidos por outros entes for determinante para o déficit?

Sim. Sob a ótica do art. 42 da LRF essa situação configura, numa primeira análise, violação à regra em comento. No entanto, tal situação deve ser objeto de ponderação. Nos casos em que houver somente a emissão do empenho plurianual sem que qualquer serviço tenha sido prestado ou qualquer bem entregue, deve-se avaliar o porquê do não cancelamento do empenho em obediência ao princípio da anualidade orçamentária.

Por outro lado, nos casos em que houver a prestação do serviço e o não recebimento não decorrer de qualquer ação ou omissão do gestor, para efeito de análise das contas é preciso que seja demonstrado pelo gestor um cronograma de cumprimento das obrigações com desembolso da fonte livre, a fim de evitar danos maiores.

Nesse último caso, a entidade poderá ser objeto de monitoramento para cumprimento do estabelecido no



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

cronograma e baixa de pendências, mas não haverá nexo de causalidade entre a atuação do gestor municipal e o resultado incompatível com o art. 42 da LRF para a imputação de responsabilidade.

4.4. Ocorre violação ao art. 42 da Lei de Responsabilidade fiscal quando o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa decorrer de empenhamentos plurianuais, englobando despesas de mais de um exercício financeiro?

Tem sido prática recorrente em algumas entidades a emissão de empenhos válidos para mais de um exercício financeiro. Tal prática é contabilmente incorreta, pois além de ferir o princípio da anualidade orçamentária, gera impacto na estatística fiscal ao executar como restos a pagar despesa que pertence ao exercício financeiro de trabalho.

Esse procedimento vem sendo adotado, pois diminui a necessidade de planejamento e de nova autorização orçamentária por parte do Poder Legislativo.

Para esses casos, no cálculo do art. 42, da LRF, será considerado o valor total do empenho, devendo ser subtraído do total das obrigações contraídas em caso de cancelamento dos restos a pagar, desde que comprove que o valor cancelado se refere a serviços ainda não prestados pelo fornecedor. Caso contrário, o cancelamento configura infração fiscal.

4.4.1. Na hipótese da pergunta anterior, ocorre violação ao princípio orçamentário da anualidade (art. 165, III, § 5º e art. 166 da Constituição Federal e art. 2º da Lei nº 4.320/64)?

Conforme respondido anteriormente, a emissão de empenhos para despesas que ocorrerão em exercícios posteriores apenas com o intuito de “guardar orçamento” fere o princípio da anualidade orçamentária. Nesse caso, ainda que afastada a irregularidade do art. 42, deve ser apontada outra irregularidade decorrente do não atendimento do princípio.

5. AVALIAÇÃO DOS CONTRATOS

5.1. Para fins de aferição do cumprimento da regra de controle do art. 42, da Lei de Responsabilidade Fiscal, tendo por premissa os questionamentos do tópico “1. CONTRAIR OBRIGAÇÃO DE DESPESA”, em que consiste a avaliação dos contratos?



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

A avaliação dos contratos não constitui elemento necessário para análise do art. 42 da LRF. A obrigação de despesa é instituto que independe de contrato, como ocorre nos casos de folha de pagamento ou decisões judiciais, por exemplo.

É evidente, contudo, que as despesas relativas a contratos administrativos assumem significativo volume e proporção em relação ao orçamento da entidade, e de forma alguma podem ser desconsiderados. No entanto, conforme aduzido na questão 1.1.1, o empenho deve necessariamente anteceder o contrato.

Nesse sentido, o saldo de empenhos emitidos fornecerá o valor total de todas as obrigações de despesa contraídas no exercício, relativas a contrato ou não. Assim, na esteira das questões 1.1.1, 4.4 e 4.4.1, os instrumentos contratuais terão impacto prático relevante apenas quando figurarem como documentação suporte ao cancelamento de restos a pagar de empenhos plurianuais relativos a prestações contratuais não executadas.

5.2. Os contratos devem ser avaliados no primeiro exame da Prestação de Contas do Prefeito Municipal ou na fase de contraditório, se verificado resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa?

Como destacado na resposta anterior, não há relevância prática na avaliação preliminar de contratos, uma vez que o volume de contratos não corresponde ao volume de obrigações de despesas contraídas no exercício ou no período restritivo do art. 42 da LRF.

O maior impacto dos contratos está relacionado aos empenhos plurianuais.

Ou seja, eventual empenhamento plurianual que tenha sido inscrito em restos a pagar não processados pode ser cancelado – desde que não tenha ocorrido a contraprestação do objeto pelo contratado – mas se faz necessário encaminhar o contrato como documento suporte ao respectivo lançamento.

Veja-se que o caput do art. 42 da LRF dispõe expressamente que a vedação incide sobre obrigação de despesa “que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa”, o que poderia levar à conclusão de que as parcelas contratuais vincendas após 31 de dezembro deveriam estar suportadas nas disponibilidades de caixa do final do mandato.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Todavia, o parágrafo único do aludido artigo põe fim a qualquer inferência nessa linha, pois traz textualmente que “na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício”. Ou seja, a conjugação do caput e do parágrafo único mostram que devem estar lastreadas nas disponibilidades do final do mandato apenas as parcelas de competência do exercício, mas que nele não foram pagas.

O próprio Prejulgado nº 15 deste Tribunal de Contas já traz esse raciocínio. Confira-se:

3. A princípio, o art. 42 da Lei Complementar nº. 101/2000 não possui condão de impedir a celebração, nos últimos dois quadrimestres do mandato do gestor, por prazo superior ao exercício financeiro ou com previsão de prorrogação, de contratos cujos objetos se encontrem entre os previstos nos incs. I, II e IV do art. 57 da Lei de Licitações, desde que haja suficiente disponibilidade de caixa para pagamento das parcelas vincendas no exercício, afastando a inscrição da despesa em restos a pagar, não se exigindo disponibilidade em caixa de valores necessários à duração total do contrato. (Grifo nosso).

Portanto, a análise dos contratos será relevante apenas nos casos de empenhos plurianuais.

5.3. Devem ser avaliados todos os contratos firmados a partir de 1º de maio?

Tal como aduzido nas questões anteriores, não há relevância prática na análise preliminar de contratos.

No mais, conforme examinado à sobeja na presente Instrução, o equilíbrio fiscal é global e não somente no final do mandato (inteligência sinérgica/conjunta do art. 42, caput e seu parágrafo único).

5.4. Devem ser avaliados os contratos em que as parcelas vincendas após 31 de dezembro já estiverem empenhadas, se verificado resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa?

As parcelas vincendas após 31 de dezembro que já estiverem empenhadas são consideradas no cálculo do art. 42 da LRF.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Contudo, considerando que o parágrafo único do art. 42 da LRF disciplina que “na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício”, admite-se que os restos a pagar não processados relativos a empenhos plurianuais sejam cancelados, desde que não tenha ocorrido a correspondente prestação pelo contratado.

Destaca-se novamente, porém, que o empenhamento plurianual fere o princípio orçamentário da anualidade (respostas às questões 4.4 e 4.4.1).

Destaco que, consoante informa a COFIM, as contribuições do Gabinete do Conselheiro José Durval Mattos do Amaral e da 5ª Inspeção de Controle Externo foram também consideradas na elaboração dos quesitos analisados pela unidade.

Na Instrução 89/18 (peça 15), a então denominada **Coordenadoria de Fiscalização Estadual (COFIE)** corroborou a manifestação da COFIM para aplicação ao âmbito estadual, acrescentando que

a possibilidade de cumprimento da norma dependerá da situação de desenvolvimento e, também, das perspectivas acerca da continuidade do sistema de captação dos dados: SEI-CED, ou a implementação de uma outra ferramenta tecnológica que forneça os dados contábeis suficientes, bem como propicie as condições necessárias para a elaboração dos cálculos.

O **Ministério Público de Contas** (Parecer 793/18, peça 18), igualmente, pôs-se de acordo com a COFIM, propondo a integração das “teses apresentadas na Instrução nº 2688/17-COFIM às conclusões já fixadas, de forma geral e vinculante, no Acórdão nº 1490/11-STP”.

No Despacho 1395/19 (peça 19), expressei o entendimento de que a matéria que é objeto do feito não se encontrava suficientemente esclarecida para que fosse levada ao Tribunal Pleno para discussão e julgamento.

Na ocasião, registrei que as principais questões relativas à interpretação e aplicação do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, diretamente suscitadas no debate do julgamento do caso concreto que deflagrou a



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

promoção do presente (Pedido de Rescisão 557688/13) e que neste devem ser esclarecidas são:

- a) A obrigatoriedade de a unidade técnica demonstrar no caso concreto, individualizada e analiticamente, as obrigações contraídas sem a suficiente disponibilidade de caixa;
- b) A delimitação temporal dos efeitos da norma;
- c) A consideração ou desconsideração das receitas e despesas atinentes a fontes vinculadas (convênios, por exemplo) na aferição do cumprimento da norma.

Assim, decidi pelo encaminhamento dos autos à Coordenadoria de Gestão Municipal (CGM), para as seguintes providências:

1. Apresentar método apropriado para que a unidade técnica evidencie, nos casos concretos submetidos à apreciação do Tribunal, individualizada e analiticamente, as obrigações contraídas sem a suficiente disponibilidade de caixa. Deve, também, informar se o método proposto é passível de aplicação imediata e, não o sendo, indicar quais as providências devem ser adotadas por este Tribunal a fim de que o instrumento de aferição se viabilize.
2. Apresentar método apropriado para que a unidade técnica proceda à análise quanto ao cumprimento do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, nos casos concretos submetidos à apreciação do Tribunal, de forma a respeitar o entendimento segundo o qual o dispositivo legal se refere, no seu aspecto temporal, aos dois últimos quadrimestres do mandato.
3. Aprofundar a análise quanto à consideração ou desconsideração de fontes vinculadas (sejam todas elas, sejam algumas delas) na análise do cumprimento do artigo 42 da LRF.
4. Propor respostas aos questionamentos formulados no Ofício 215/2016-COFIM (peça 2) que sejam coerentes com os seguintes entendimentos, constantes de decisões proferidas por este Tribunal: (a) é obrigatório que a unidade técnica demonstre no caso concreto, individualizada e analiticamente, as obrigações contraídas sem a suficiente disponibilidade de caixa; (b) a regra do artigo 42 da LRF se aplica especificamente aos dois últimos quadrimestres do mandato; e (c) não se inserem na apuração referente ao aludido dispositivo fontes vinculadas.

Ainda no Despacho 1395/19 (peça 19), observei que, além dos três aspectos fundamentais acima indicados, uma ampla gama de outras questões correlatas à aplicação do artigo 42 da LRF, haviam sido tratadas na Instrução 2688/17-COFIM (peça 10). A fim de colaborar com a adequada instrução processual



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

e de aumentar a probabilidade de que o presente processo surta o efeito desejado – ou seja, expresse uma adequada interpretação do artigo 42 do artigo da LRF que embase uma escorreita metodologia de aferição do cumprimento da norma e que leve à revisão, no que for devido, do Prejulgado 15 – apresentei no despacho em tela a síntese dos entendimentos manifestados pelo seguimento técnico,³⁶ instando

³⁶ 1. QUANTO À CONTRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO DE DESPESA:

- A contratação da obrigação da despesa se dá com a emissão do empenho ou com o reconhecimento da obrigação deixada de empenhar.
- A contratação da obrigação de despesa não se dá pela assinatura do contrato.
- O empenho deve ser anterior ao eventual contrato.
- O empenho deve se restringir ao valor a ser executado no exercício.
- Os empenhos porventura excedentes ao valor a ser executado no exercício devem ser cancelados antes da inscrição em restos a pagar e os que eventualmente restarem inscritos devem ser cancelados caso a obrigação pactuada não venha a ser executada e de fato não haja um passivo exigível.
- É recomendável que o número do empenho conste do contrato.
- A contratação da obrigação de despesa independe da prestação do serviço ou da entrega do bem.
- A contratação da obrigação de despesa independe de liquidação.
- A contratação da obrigação de despesa independe do fato gerador da obrigação.
- A realização de despesa sem prévio empenho caracteriza contratação de obrigação de despesa.
- Cabe ao contador o reconhecimento da obrigação deixada de empenhar, em conta contábil criada para esse fim.
- Se incluem entre as obrigações deixadas de empenhar as despesas não empenhadas por falta de orçamento.

2. QUANTO À DISPONIBILIDADE DE CAIXA:

- A apuração da disponibilidade de caixa:
 - a) Deve conter o somatório de todas as fontes, segregadas por vinculação, na sistemática do Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional;
 - b) Deve se dar pela diferença entre o saldo do ativo financeiro e o somatório dos saldos do passivo financeiro e de despesas não empenhadas (ativo financeiro – (passivo financeiro + despesas não empenhadas)).
- As disponibilidades por fonte de recursos necessariamente devem ser capazes de suportar as respectivas obrigações.
- As fontes vinculadas devem ser agrupadas de modo compatível com o Relatório de Gestão Fiscal do Município, RGF – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa, na forma publicada por este Tribunal de Contas.
- Os recursos disponíveis nas fontes livres eventualmente podem, a depender da análise do caso concreto, suportar eventual déficit de outras fontes vinculadas.
- No cômputo do ativo financeiro, devem ser excluídas as contas do ativo financeiro realizável que decorram de saídas financeiras que não passaram pela execução orçamentária, ou seja, ativos financeiros que não possuem disponibilidade de caixa dando suporte.
- Os conceitos contábeis “circulante” e “não circulante” não se aplicam à apuração da disponibilidade de caixa.
- Não se aplica a metodologia segundo a qual a disponibilidade de caixa seria apurada pela diferença entre o saldo do ativo circulante e o somatório dos saldos do passivo circulante e de contas e restos a pagar não processados (ativo circulante – (passivo circulante + contas a pagar não processadas + restos a pagar não processados)).
- Não se aplica a metodologia segundo a qual a disponibilidade de caixa seria apurada pela diferença entre o saldo do ativo financeiro e o somatório dos saldos do passivo circulante e de contas e restos a pagar não processados (ativo financeiro – (passivo circulante + contas a pagar não processadas + restos a pagar não processados)).



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

3. QUANTO AOS ENCARGOS E DESPESAS COMPROMISSADAS A PAGAR:

- Os encargos e despesas compromissadas a pagar correspondem à soma do saldo do passivo financeiro e do saldo de despesas deixadas de empenhar.
- Os conceitos contábeis “circulante” e “não circulante” não se aplicam no cômputo das obrigações de despesas contraídas.
- Não se aplica a metodologia segundo a qual os encargos e despesas compromissadas a pagar corresponderiam ao saldo do passivo circulante.
- Não se aplica a metodologia segundo a qual os encargos e despesas compromissadas a pagar corresponderiam ao saldo do passivo financeiro.
- Não se aplica a metodologia segundo a qual os encargos e despesas compromissadas a pagar corresponderiam ao saldo do passivo circulante mais o saldo de contas e restos a pagar não processados.

4. QUANTO À VEDAÇÃO NOS ÚLTIMOS DOIS QUADRIMESTRES DO MANDATO:

- Evidencia violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa ao final do último ano do mandato (31 de dezembro).
- O resultado das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa em 31 de dezembro maior que o apurado em 30 de abril não afasta a violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.
- A posição da disponibilidade líquida em 30/04 em contraste com o resultado final em 31/12 só tem pertinência no caso de comprovação de programação financeira compatível com o histórico de arrecadações do período, evolução absolutamente incomum das receitas e adoção das providências de limitação previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal.
- Evidenciado o resultado das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa negativo ao final do último ano do mandato (31 de dezembro), há infração ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, independentemente da data em que as obrigações foram contraídas.
- O resultado das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa negativo ao final do último ano do mandato (31 de dezembro) causado por atraso nos repasses, atinentes a convênios ou programas, devidos por outros entes caracteriza, a princípio, a violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, e, nada obstante, a situação deverá ser objeto de ponderação no caso concreto, que levará em conta, entre outros fatores que se mostrarem pertinentes, a prestação dos serviços ou a entrega dos bens correspondentes ao valor empenhado:

a) Se os serviços não foram prestados ou os bens não foram entregues, especialmente no caso dos empenhos que abrangem mais de um exercício financeiro (“empenhos plurianuais”), deve-se avaliar os motivos do não cancelamento do empenho;

b) Se os serviços foram prestados ou os bens foram entregues e a não efetivação dos repasses não decorreu de qualquer conduta (comissiva ou omissiva) do gestor, deve este, ainda assim, apresentar um cronograma de cumprimento das obrigações com desembolso da fonte livre, a fim de evitar danos maiores. Neste caso, a entidade poderá ser objeto de monitoramento para cumprimento do estabelecido no cronograma, mas não haverá nexos de causalidade entre a atuação do gestor municipal e o resultado incompatível com o artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal para a imputação de responsabilidade.

- O resultado das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa negativo ao final do último ano do mandato (31 de dezembro) causado pelo empenhamento de despesas de mais de um exercício financeiro (“empenhos plurianuais”) caracteriza, a princípio, violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Serão subtraídos do total das obrigações contraídas os restos a pagar legalmente cancelados.

5. QUANTO À AVALIAÇÃO DOS CONTRATOS:

- A avaliação dos contratos não constitui, em regra, elemento necessário para análise do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.
- Especificamente quanto aos contratos firmados a partir do dia primeiro de maio do último ano do mandato, também inexistem relevância prática em sua análise, porquanto a exigência do equilíbrio fiscal não se aplica somente ao último ano do mandato.
- A apresentação dos contratos na prestação de contas tem relevância na eventual comprovação da regularidade do cancelamento de restos a pagar de empenhos plurianuais relativos a prestações contratuais não executadas.
- As parcelas dos contratos vincendas após 31 de dezembro que já estiverem empenhadas são consideradas no cálculo do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

a unidade a propor em sua instrução definitiva a redação adequada em caso de eventual omissão ou equívoco nos enunciados.

No despacho em questão, também solicitei à unidade técnica que expusesse a metodologia de análise quanto ao cumprimento do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal adotada nas prestações de contas referentes ao exercício de 2016, tendo em vista que o último exercício abordado pela Instrução 2688/17-COFIM foi o de 2012.

Encerrando o Despacho 1395/19 (peça 19), incluí entre os pontos a serem analisados pela CGM a especificação de quais as alterações, em seu entendimento, devem ser efetuadas no Prejulgado 15 (Acórdão 1490/11 do Tribunal Pleno).

A **Coordenadoria de Gestão Municipal** expediu, então, **nova instrução** (n.º 368/20, peça 21), em que ratificou o convencimento técnico defendido por meio da Instrução 2688/17-COFIM (peça 10) e, adicionalmente, buscou atender às solicitações contidas no Despacho 1395/19 deste relator (peça 19).

A unidade indicou a apresentação da listagem de empenhos³⁷ e de registros feitos na conta contábil *Obrigações deixadas de empenhar* (2.1.8.9.1.98.77) como método para evidenciar individualizada e analiticamente as obrigações contraídas sem a suficiente disponibilidade de caixa. Asseverou que, caso este Tribunal entenda pela circunscrição da vedação contida no artigo 42 da LRF aos dois últimos quadrimestres do mandato, a aludida listagem poderá restringir a esse o seu período de referência.

Sustentou a CGM que a regra em questão se aplica a todas as fontes de recursos, ordinárias (livres) ou vinculadas, com base na literalidade do próprio artigo 42 da LRF e do contido nos artigos 8º, parágrafo único,³⁸ e 50, inciso I,³⁹ da mesma lei, bem como no Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do

³⁷ Contendo a origem/fonte, número do empenho, data do empenho, valor empenhado e credor.

³⁸ Art. 8º Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

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



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Tesouro Nacional (MDF). Acrescentou que “A observância aos conceitos delineados no MDF pela unidade técnica ocorre devido ao previsto no § 2º, do art. 50 da LRF,^[40] e na cláusula primeira, parágrafo único, do inciso V do Acordo de Cooperação Técnica nº 1, de 2018, firmado entre este Tribunal, a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON), o Instituto Rui Barbosa (IRB) e os demais Tribunais de Contas brasileiros”.⁴¹ Segundo a coordenadoria, “Esses dispositivos conferem à STN o protagonismo na edição de normas gerais para consolidação das contas públicas, bem como impõem aos Tribunais de Contas o dever de que promovam ações conjuntas com vistas à ‘harmonização de conceitos e procedimentos entre os entes governamentais na aplicação das normas atinentes à execução orçamentária, financeira e patrimonial, à contabilidade pública e à gestão fiscal”.

Ainda buscando atender ao Despacho 1395/19 deste relator (peça 19), a unidade propôs novas redações para 3 (três) dos 26 (vinte e seis) enunciados formulados na Instrução 2688/17-COFIM (peça 10) e sintetizados no referido despacho, adaptadas para a hipótese de serem adotados por este Tribunal, no julgamento do presente prejudgado, os entendimentos de que a vedação contida no artigo 42 da LRF se aplica apenas aos dois últimos quadrimestres do mandato e às fontes ordinárias (livres, não vinculadas).

Informou que a metodologia de análise quanto ao cumprimento do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal adotada nas prestações de contas referentes ao exercício de 2016 foi aquela defendida pela Instrução 2688/17-COFIM (peça 10) e ratificada na Instrução 368/20-CGM (peça 21), ou seja, a apuração do resultado financeiro ao final do exercício (31/12/2016), discriminado por agrupamento de fontes de recursos conforme a origem. Caso negativo em qualquer

I - a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;

⁴⁰ § 2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.

⁴¹ A CGM informa que “A adesão ao referido acordo foi aprovada pelo Acórdão nº 1.974/18-STP, tendo tramitado neste Tribunal sob o processo nº 38.777-2/18. O termo de adesão foi lavrado em 07/08/2018, tendo sido publicado no DETC-PR do dia 26/04/2019. Nesta Casa, a gestão do acordo compete ao titular da Coordenadoria-Geral de Fiscalização, nos termos da Portaria nº 642/2019, publicada em 15/05/2019”.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

dos grupos, a instrução técnica na prestação de contas apontou ofensa ao referido dispositivo da LRF, independentemente de quando contraídas as obrigações.

Quanto às alterações a serem efetuadas no Prejulgado 15 (Acórdão 1490/11 do Tribunal Pleno), a CGM opinou pela manutenção dos enunciados que tratam dos destinatários da regra contida no artigo 42 da LRF (item 1 do prejulgado) e da celebração de contratos com vigência que ultrapassa um exercício financeiro (item 3). Propôs, ainda, acréscimos ao enunciado segundo o qual “A regra é peremptória para alcançar o final de mandato, especificamente, os seus oitos últimos meses” (item 2), de modo que sejam minudenciados os sentidos das expressões “contrair obrigação de despesa” e “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”. Por fim, sugeriu a revogação das definições veiculadas pelo Prejulgado 15 a propósito da consideração das “peculiaridades do caso, levando-se em conta a concretude dos fatores envolvidos” (item 4 do prejulgado) e da análise de contratos e aditivos (item 5).

A **Coordenadoria de Gestão Estadual**, na Instrução 352/20 (peça 28), corroborou, em sua maior parte, a manifestação da CGM. Nada obstante, divergiu da CGM quanto à avaliação das fontes vinculadas, as quais, de acordo com essa instrução da CGE, deveriam ser desconsideradas na aferição de cumprimento do dispositivo legal em questão, visto que “possuem uma destinação específica legalmente estabelecida”.⁴²

Quanto às modificações a serem feitas ao Prejulgado 15, a diferença do opinativo da CGE em relação ao da CGM reside no item 3 do acórdão, que trata da celebração de contratos com vigência que ultrapassa um exercício financeiro. Enquanto a CGM propôs a sua manutenção, a CGE sustentou que o enunciado não é aplicável no âmbito estadual, uma vez que “os contratos firmados, bem como seus aditivos, não se enquadram no conceito de ‘obrigações contraídas’, não se constituindo em elemento necessário para análise do art. 42 da LRF”. “Além disso”, prosseguiu a unidade, “na área estadual, a fiscalização dos contratos faz parte das

⁴² O entendimento da CGE sobre a questão viria a ser alterado na Instrução 915/21 (peça 43), que propôs a consideração de todas as fontes de recursos, conforme será relatado adiante.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

atribuições regimentais das Inspetorias de Controle Externo, na medida que fiscalizam cada uma das entidades”.⁴³

A CGE ainda propôs novas redações ou a supressão de 9 (nove) dos 26 (vinte e seis) enunciados formulados na Instrução 2688/17-COFIM (peça 10), adaptadas para a hipótese de serem adotados por este Tribunal, no julgamento do presente prejulgado, os entendimentos de que a vedação contida no artigo 42 da LRF se aplica apenas aos dois últimos quadrimestres do mandato e às fontes ordinárias (livres, não vinculadas).

Embora a Coordenadoria de Gestão Estadual concorde com o entendimento da CGM que indicou a apresentação da listagem de empenhos e de registros feitos na conta contábil *Obrigações deixadas de empenhar* como método para evidenciar individualizada e analiticamente as obrigações contraídas sem a suficiente disponibilidade de caixa, a CGE ressalva que “o sistema SEI-CED, que capta os dados eletrônicos referentes à execução orçamentária, financeira e patrimonial do Estado, não dispõe de leiaute específico para captar essa informação”, as despesas deixadas de empenhar, de modo que a referida metodologia, caso adotada, não terá aplicabilidade *imediata* no âmbito estadual. Acrescenta, ainda, que “será indispensável a constante atualização e implementação de regras no sistema, que garantam a mínima qualidade dos dados enviados pelo Estado”.

Remetidos os autos à **Coordenadoria-Geral de Fiscalização (CGF)** “para informar eventuais impactos decorrentes da [futura] decisão na área de fiscalização”, conforme previsão contida no artigo 252-C do Regimento Interno,⁴⁴ a unidade asseverou que “se vislumbram impactos tanto nos sistemas analisadores do Tribunal, quanto em fiscalização concomitantemente realizada”, razão pela qual sugeriu que, após o julgamento, o feito lhe seja encaminhado, “para ciência e eventual adoção de medidas concernentes” (Despacho 427/20-CGF, peça 30).

⁴³ Posteriormente, na Instrução 915/21 (peça 43), a CGE ressaltou que a análise dos contratos pode ser usada como “subsidiária para fins de comprovação quando indicada na instrução técnica das contas Estaduais”.

⁴⁴ Art. 252-C. Os processos de consulta, prejulgado, incidente de inconstitucionalidade e uniformização de jurisprudência deverão ser encaminhados à Coordenadoria-Geral de Fiscalização pelas unidades técnicas, previamente à elaboração da instrução, para informar eventuais impactos decorrentes da decisão na área de fiscalização. (Incluído pela Resolução nº 64/2018)



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

O **Ministério Público de Contas**, por sua vez, reiterou em seu derradeiro parecer (n.º 250/20, peça 34) sua manifestação anterior, ou seja, acompanhou a CGM.

No Despacho 359/21, relatei que, em sua mais recente manifestação nos autos (peça 21), a Coordenadoria de Gestão Municipal (CGM) fizera referência ao **Acordo de Cooperação Técnica 01/2018**, firmado entre a Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda (STN/MF), a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON), representando os Tribunais de Contas, e o Instituto Rui Barbosa (IRB), tendo como objetivos “fomentar a transparência da gestão fiscal, apoiar o exercício do controle social, racionalizar os custos de controle e regulação, reduzir as divergências e duplicidades de dados e informações, promover a transferência de conhecimentos e harmonizar conceitos e procedimentos entre os entes governamentais na aplicação de normas atinentes à execução orçamentária, financeira e patrimonial, à contabilidade pública e à gestão fiscal”.

Este Tribunal aderiu ao referido acordo após aprovação plenária, consubstanciada no Acórdão 1974/18-TP, proferido nos autos de Convênio e Congêneres n.º 387772/18. Conforme se extrai do mesmo expediente, a Portaria 642/19 da Presidência desta Corte designou o titular da CGF para atuar como responsável pelo acompanhamento do acordo.

Considerando que o artigo 42 da LRF, objeto deste prejudgado, se insere entre as “normas atinentes à execução orçamentária, financeira e patrimonial, à contabilidade pública e à gestão fiscal” referidas no acordo de cooperação técnica, remeti os autos à CGF para que informasse eventuais entendimentos, derivados das atividades desempenhadas no âmbito do aludido ajuste, a serem levados em consideração na apreciação do presente feito.

Extrai-se da resposta apresentada pela **CGF** no Despacho 302/21 (peça 37) que até o momento em que prestadas as informações não havia entendimento formalizado sobre o tema no âmbito do referido acordo de cooperação, estando previsto para junho de 2022 o encerramento das atividades do grupo de trabalho que apresentará propostas de harmonização de conceitos e procedimentos de gestão fiscal, tendo sido identificadas divergências conceituais relacionadas ao dispositivo legal em tela.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Por meio do Despacho 564/21 (peça 38), relatei que as manifestações da COFIM e da CGM nos autos se fundamentam, entre outros elementos, em dispositivos da Lei n.º 8.666/1993, a lei de licitações e contratos administrativos, matéria que recentemente passou a ser normatizada pela **Lei n.º 14.133, de 1º de abril de 2021**.⁴⁵ Assim, remeti os autos à CGM para atualização de suas manifestações no que coubesse, à luz do novo diploma, que inclusive estará, em princípio, integralmente vigente quando do próximo encerramento dos mandatos dos prefeitos municipais, em 2024.

Em aproveitamento da diligência, acrescentei que a **Lei Complementar n.º 173/2020**⁴⁶ promoveu alterações na LRF, inclusive no que concerne ao seu artigo 42,⁴⁷ devendo ser também objeto de análise pela CGM no que guardasse pertinência com a matéria objeto do presente prejulgado.

Na Instrução 1786/21 (peça 40), a **CGM** preliminarmente apresentou o seguinte resumo sobre o que entende ser essencial a respeito da matéria em discussão:

1- O art. 42 da LRF possui a seguinte redação: “*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.*”

⁴⁵ Lei de Licitações e Contratos Administrativos.

⁴⁶ Estabelece o Programa Federativo de Enfrentamento ao Coronavírus SARS-CoV-2 (Covid-19), altera a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e dá outras providências.

⁴⁷ Lei Complementar n.º 101/2000:

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

[...]

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

[...]

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



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

2- Essa matéria ganha ainda mais importância porque descumprir o art. 42 da LRF é um tipo penal (art. 359-C, do Código Penal).

3- A CGM, seguindo o Manual de Demonstrativos Fiscais – STN, apura esse item no último ano de mandato dos Prefeitos comparando os ativos e passivos financeiros, com alguns ajustes (Em outro demonstrativo que é apresentado nas contas, também parte do resultado financeiro em 30/4 e soma e as receitas e despesas do período, o que redundava num mesmo resultado – esse demonstrativo apresenta que foram realizadas despesas – contraíram-se obrigações – nos últimos dois quadrimestres).

4- A CGM apura isso para todas as fontes de recursos, agrupadas por origem, e nos contraditórios costuma ressaltar as contas quando o resultado é deficitário somente nas fontes de operações de crédito e de convênios. Não são listadas as obrigações que foram contraídas sem lastro financeiro.

5- Há posicionamentos divergentes nos colegiados, visto que alguns relatores entendem que outra forma possível de se fiscalizar o art. 42 é pelo Resultado Financeiro dos últimos dois quadrimestres; e que a unidade técnica deveria listar quais são as obrigações contraídas sem lastro; e, ainda que deveria considerar apenas fontes livres (não vinculadas).

6- O entendimento da unidade técnica é contrário ao acima descrito, o que foi demonstrado na instrução da peça 21, item 64, todavia foram feitas propostas de modo a atender à determinação do GCILB, peça 19.

7- Diante do que sugeriu que, na apuração das obrigações sem disponibilidade para seu pagamento, fossem consideradas exclusivamente obrigações contraídas nos dois últimos quadrimestres; forma de listagem das obrigações contraídas sem disponibilidade (neste ponto encontra-se o impacto da alteração na Lei de Licitações); mas que fossem consideradas todas as fontes de recursos, inclusive vinculadas (neste último ponto a CGE divergiu da CGM; o MPC concordou com a CGM).

Acerca da legislação superveniente, que motivou a necessidade de nova manifestação da unidade técnica, a coordenadoria sustentou que a nova lei de



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

licitações manteve, e com maior detalhamento,⁴⁸ a obrigação de que os pagamentos sejam efetuados em ordem cronológica, não ensejando modificação dos opinativos previamente exarados nos autos, baseados na Lei n.º 8.666/1993.⁴⁹

Relativamente à Lei Complementar n.º 173/2020, que promoveu alterações na LRF, a CGM destaca que a vedação prevista no artigo 42 da Lei Complementar n.º 101/2000 está dispensada apenas para os casos previstos no seu artigo 65,⁵⁰ com a redação dada pela nova lei. Especificamente quanto às despesas

⁴⁸ Art. 141. No dever de pagamento pela Administração, será observada a ordem cronológica para cada fonte diferenciada de recursos, subdividida nas seguintes categorias de contratos:

I - fornecimento de bens;

II - locações;

III - prestação de serviços;

IV - realização de obras.

§ 1º A ordem cronológica referida no caput deste artigo poderá ser alterada, mediante prévia justificativa da autoridade competente e posterior comunicação ao órgão de controle interno da Administração e ao tribunal de contas competente, exclusivamente nas seguintes situações:

I - grave perturbação da ordem, situação de emergência ou calamidade pública;

II - pagamento a microempresa, empresa de pequeno porte, agricultor familiar, produtor rural pessoa física, microempreendedor individual e sociedade cooperativa, desde que demonstrado o risco de descontinuidade do cumprimento do objeto do contrato;

III - pagamento de serviços necessários ao funcionamento dos sistemas estruturantes, desde que demonstrado o risco de descontinuidade do cumprimento do objeto do contrato;

IV - pagamento de direitos oriundos de contratos em caso de falência, recuperação judicial ou dissolução da empresa contratada;

V - pagamento de contrato cujo objeto seja imprescindível para assegurar a integridade do patrimônio público ou para manter o funcionamento das atividades finalísticas do órgão ou entidade, quando demonstrado o risco de descontinuidade da prestação de serviço público de relevância ou o cumprimento da missão institucional.

§ 2º A inobservância imotivada da ordem cronológica referida no caput deste artigo ensejará a apuração de responsabilidade do agente responsável, cabendo aos órgãos de controle a sua fiscalização.

§ 3º O órgão ou entidade deverá disponibilizar, mensalmente, em seção específica de acesso à informação em seu sítio na internet, a ordem cronológica de seus pagamentos, bem como as justificativas que fundamentarem a eventual alteração dessa ordem.

⁴⁹ Art. 5º Todos os valores, preços e custos utilizados nas licitações terão como expressão monetária a moeda corrente nacional, ressalvado o disposto no art. 42 desta Lei, devendo cada unidade da Administração, no pagamento das obrigações relativas ao fornecimento de bens, locações, realização de obras e prestação de serviços, obedecer, para cada fonte diferenciada de recursos, a estrita ordem cronológica das datas de suas exigibilidades, salvo quando presentes relevantes razões de interesse público e mediante prévia justificativa da autoridade competente, devidamente publicada.

[...]

⁵⁰ Art. 65. Na ocorrência de calamidade pública reconhecida pelo Congresso Nacional, no caso da União, ou pelas Assembleias Legislativas, na hipótese dos Estados e Municípios, enquanto perdurar a situação:

[...]

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

[...]



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

relacionadas à pandemia da covid-19 no exercício de 2020, a unidade técnica acrescenta que

foram criados no Sistema SIM-AM mecanismos de controle dos recursos destinados ao combate a pandemia, como:

- a) fontes específicas para registrar o ingresso de receitas;
- b) novos códigos de tipos de empenhos relacionados à Covid-19 (4 – Ordinário Covid-19, 5 – Global Covid-19 e 6 – Estimativa Covid-19), e;
- c) tabela para captação dos empenhos emitidos até 31/08/2020 que não utilizaram os novos códigos de tipos de empenhos mencionados no item anterior.

[...] Assim, os empenhos inscritos em restos a pagar ao final do exercício de 2020 não serão considerados para fins de verificação do cumprimento do art. 42 da LRF, segundo as premissas abaixo:

- a) a desconsideração dos valores dos restos a pagar vinculados à Covid-19 deve ser limitada ao valor total da indisponibilidade financeira (déficit) das respectivas Origens dos Recursos nas quais os restos a pagar estejam vinculados;
- b) caso a Origem dos Recursos apresente uma indisponibilidade financeira (déficit) superior à soma dos valores dos respectivos restos a pagar vinculados à Covid-19, estes deverão ser integralmente desconsiderados;
- c) caso a Origem dos Recursos apresente disponibilidade financeira (superávit), não deverá ocorrer a desconsideração dos valores dos restos a pagar vinculados à Covid-19.

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

[...]

§ 2º O disposto no § 1º deste artigo, observados os termos estabelecidos no decreto legislativo que reconhecer o estado de calamidade pública; [\(Incluído pela Lei Complementar nº 173, de 2020\)](#)

I - aplicar-se-á exclusivamente; [\(Incluído pela Lei Complementar nº 173, de 2020\)](#)

a) às unidades da Federação atingidas e localizadas no território em que for reconhecido o estado de calamidade pública pelo Congresso Nacional e enquanto perdurar o referido estado de calamidade; [\(Incluído pela Lei Complementar nº 173, de 2020\)](#)

b) aos atos de gestão orçamentária e financeira necessários ao atendimento de despesas relacionadas ao cumprimento do decreto legislativo; [\(Incluído pela Lei Complementar nº 173, de 2020\)](#)

II - não afasta as disposições relativas a transparência, controle e fiscalização. [\(Incluído pela Lei Complementar nº 173, de 2020\)](#)

[...]



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Por fim, a coordenadoria observa que o artigo 16 do projeto de lei que resultou na Lei Complementar n.º 178/2021 foi vetado⁵¹ quanto às alterações que promoveria no artigo 42 da LRF. Sustenta a CGM que, conseqüentemente, resta sem efeito o artigo 32, inciso II, da Lei Complementar n.º 178/2021,⁵² que dispõe sobre o prazo para o início da vigência daquela modificação originalmente prevista no projeto, mas vetada pelo Presidente da República.

Após o opinativo da CGM, os autos foram encaminhados à **Coordenadoria de Gestão Estadual (CGE)**, pelos motivos explicitados no Despacho 564/21 (peça 38), restando consignado que, diante da mais recente manifestação da CGM, a CGE poderia, assim entendendo apropriado, limitar sua manifestação às especificidades porventura existentes no âmbito da análise dos processos de sua atribuição (conforme Despacho 947/21, peça 41).

⁵¹ Art. 42 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, alterado pelo art. 16 do projeto de lei complementar:

“Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos 2 (dois) últimos exercícios do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro do exercício ou que tenha parcelas a serem pagas após o exercício sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

§ 1º Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício, independentemente de execução orçamentária.

§ 2º O descumprimento do disposto no caput pelo Poder Executivo impede a contratação de operação de crédito com garantia da União.”

Razões do veto:

“A propositura legislativa veda, ao titular de poder ou órgão referido no art. 20 da LRF, que nos últimos 2 anos de mandato contraia obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro do exercício ou que tenha parcelas a serem pagas após o exercício sem que haja suficiente disponibilidade de caixa, considerados aí os encargos e despesas compromissadas, independentemente de execução orçamentária. Ainda, incluiu como sanção ao Poder Executivo pelo descumprimento o impedimento de contratação de operação de crédito com garantia da União.

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

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

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

⁵² Art. 32. Esta Lei Complementar entra em vigor:

[...]

II - em relação a seu art. 16, especificamente no que altera o art. 42 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a partir de 2023;



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Na Instrução 915/21 (peça 43), a CGE modificou o seu posicionamento a respeito da inclusão das fontes vinculadas no cálculo realizado para a aferição da observância da vedação contida no artigo 42 da LRF. Na Instrução 352/20 (peça 28), conforme relatado, a unidade técnica manifestara-se contrária a essa inclusão, mas expressou-se favorável a ela na nova instrução, em especial por proporcionar “uma visão completa da situação das disponibilidades financeiras, podendo eventual caso específico ser tratado de maneira pontual em sede contraditório”.

Na nova instrução a CGE manifestou-se também sobre a análise dos contratos, referida no item 5 do Prejulgado 15,⁵³ acrescentando às considerações tecidas na instrução anterior a de que tal análise pode ser utilizada como subsidiária na verificação quanto ao cumprimento do artigo 42 da LRF.

Quanto à superveniência da Lei Complementar n.º 173/2020 e da Lei n.º 14.133/2021, que motivou a remessa dos autos à unidade, a CGE ratificou as considerações da CGM, acrescentando, quanto à primeira, que “em caso de ocorrência de calamidade reconhecida pelo Congresso Nacional” em 2022, ano do encerramento do mandato do Poder Executivo estadual, “para atendimento ao dispositivo legal em tela [(art. 65, § 1º, inciso II da LRF⁵⁴)] será necessária a implementação de uma forma para identificação dos recursos relativos à calamidade pública, cujo modo de captação, impacto e recursos necessários no sistema SEI-CED, precisarão ser previamente avaliados em conjunto com as unidades competentes, ou seja, COSIF e DTI”.

⁵³ 5. Dada a competência outorgada a esta Corte para o exercício do controle externo da Administração Pública, os entes submetidos a sua jurisdição devem encaminhar a este Tribunal os termos aditivos e respectivos contratos celebrados nos últimos quadrimestres do mandato para fins de aferição do cumprimento da regra de controle do art. 42 da Lei Complementar n.º. 101/2000.

⁵⁴ Art. 65. Na ocorrência de calamidade pública reconhecida pelo Congresso Nacional, no caso da União, ou pelas Assembleias Legislativas, na hipótese dos Estados e Municípios, enquanto perdurar a situação:

[...]

§ 1º Na ocorrência de calamidade pública reconhecida pelo Congresso Nacional, nos termos de decreto legislativo, em parte ou na integralidade do território nacional e enquanto perdurar a situação, além do previsto nos incisos I e II do caput: (Incluído pela Lei Complementar n.º 173, de 2020)

[...]

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



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Remetidos os autos ao **Ministério Público de Contas** em razão das novas manifestações técnicas, o Parecer 205/21 (peça 46) ratificou o seu opinativo anterior, destacou que “eventual insuficiência das disponibilidades financeiras ao final do mandato necessariamente implicará violação ao comando normativo do art. 42 da Lei Complementar nº 101/2000, visto que terá havido, em tais casos, o empenhamento de despesas sem lastro financeiro no período de vedação”, assentiu às considerações adicionais trazidas nas derradeiras instruções da CGM e da CGE e, por fim, asseverou, quanto ao objeto do presente prejulgado, que “eventual pacificação quanto aos conceitos manejados somente será possível mediante possível alteração legislativa – conforme consignou o grupo de trabalho indicado pela CGF –, de sorte que a definição de tais balizamentos neste expediente de prejulgado deve ser compreendida como oportuna, até a superveniência de eventual norma retificadora, ou até a formalização de consenso técnico sobre a matéria”.

É o relato das principais circunstâncias que levaram à instauração do presente processo de prejulgado e dos atos processuais praticados até aqui.

Oportuno notar que a longa tramitação, como se depreende do narrado até aqui, deveu-se especialmente às múltiplas possibilidades de interpretação do artigo 42 da LRF, à oportunidade de pacificar aspectos que remanesceram controversos mesmo após o Prejulgado 15, à pertinência de se colher as manifestações das unidades técnicas dedicadas tanto à fiscalização municipal quanto estadual, às diferenças de entendimento expressadas em decisões deste Tribunal em casos concretos, por vezes conflitantes com interpretações sustentadas pela CGM, à diligência para se obter informações atualizadas sobre as atividades de grupo de trabalho instituído no âmbito de acordo de cooperação técnica firmado entre STN/MF, a ATRICON e o IRB, e à superveniência de legislação tangente à temática ora abordada.

3. FUNDAMENTAÇÃO DO CONSELHEIRO IVAN LELIS BONILHA

Como exposto, trata-se de processo de prejulgado instaurado com a finalidade de que este Tribunal se pronuncie sobre a interpretação do artigo 42 da



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

LRF,⁵⁵ que prevê vedação à contratação de despesas no final do mandato sem a correspondente disponibilidade de caixa, de modo a explicitar uma adequada metodologia de análise para aferição do cumprimento da norma, com revisão, no que se mostrar pertinente, do Prejulgado 15.⁵⁶

Para isso, serão apreciadas, inicialmente, as principais questões relativas à interpretação e aplicação do dispositivo legal em tela *diretamente* suscitadas no debate do julgamento do caso concreto que culminou na instauração do presente expediente (Pedido de Rescisão 557688/13), a saber, a delimitação temporal da vedação prevista na regra, o modo de especificação das obrigações contraídas sem a suficiente disponibilidade de caixa e a consideração das receitas e despesas atinentes a fontes vinculadas na aferição do cumprimento da norma.

Na sequência, serão tratadas as conclusões das unidades técnicas sobre os demais aspectos que consideram fundamentais para a interpretação do artigo 42 da LRF, relacionados às definições de *contratação de obrigação de despesa*, de *disponibilidade de caixa* e de *encargos e despesas compromissadas a pagar*, bem como à análise de contratos para fins de verificação de cumprimento ao dispositivo legal em questão.

⁵⁵ 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.

⁵⁶ “1. a vedação estabelecida no art. 42 da Lei Complementar nº. 101/2000 se dirige diretamente ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, condicionando a atuação dos titulares da chefia dos Poderes Executivos (federal, estadual e municipal), Judiciário (federal e estadual) e Legislativo (federal, estadual e municipal), além do Ministério Público da União e dos Estados, Tribunal de Contas da União, do Distrito Federal e dos Estados, e Tribunal de Contas do Município, quando houver;

2. A regra é peremptória para alcançar o final de mandato, especificamente, os seus oitos últimos meses;

3. A princípio, o art. 42 da Lei Complementar nº. 101/2000 não possui condão de impedir a celebração, nos últimos dois quadrimestres do mandato do gestor, por prazo superior ao exercício financeiro ou com previsão de prorrogação, de contratos cujos objetos se encontrem entre os previstos nos incs. I, II e IV do art. 57 da Lei de Licitações, desde que haja suficiente disponibilidade de caixa para pagamento das parcelas vincendas no exercício, afastando a inscrição da despesa em restos a pagar, não se exigindo disponibilidade em caixa de valores necessários à duração total do contrato;

4. O ato de contrair obrigação de despesa, como a celebração de aditivos dentro do período vedado pela norma complementar, deve ser sopesado consoante as peculiaridades do caso, levando-se em conta a concretude dos fatores envolvidos;

5. Dada a competência outorgada a esta Corte para o exercício do controle externo da Administração Pública, os entes submetidos a sua jurisdição devem encaminhar a este Tribunal os termos aditivos e respectivos contratos celebrados nos últimos quadrimestres do mandato para fins de aferição do cumprimento da regra de controle do art. 42 da Lei Complementar nº. 101/2000.”



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Posteriormente, serão abordadas informações adicionais a serem observadas pelas unidades técnicas na instrução dos processos em que seja analisado o cumprimento do artigo 42 da LRF, à luz das decisões que têm sido proferidas pelo Tribunal sobre a matéria.

Após, tratar-se-á das alterações a serem promovidas no Prejulgado 15 em específico, bem como de particularidades na aplicação do presente Prejulgado nas contas estaduais. O início da produção de efeitos da presente decisão também será objeto de esclarecimentos, dado o seu caráter geral e vinculante.

Finalmente, esta fundamentação, em razão de sua inevitável grande extensão, apresentará um **resumo** com o intuito de destacar os seus pontos essenciais.

2.1. AS QUESTÕES SUSCITADAS NO JULGAMENTO DO PEDIDO DE RESCISÃO N.º 557688/13

2.1.1. A DELIMITAÇÃO TEMPORAL DA VEDAÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 42 DA LEI COMPLEMENTAR N.º 101/2000

A CGM sustenta que as normas atinentes à responsabilidade na gestão fiscal e ao equilíbrio das contas públicas, entendidas como um todo, não se aplicam apenas aos últimos dois quadrimestres do mandato, de modo que essa maior abrangência temporal se estenderia também ao artigo 42 da LRF. Em especial, a unidade assevera que o preceito em tela há de ser interpretado em conjunto com o *caput* do artigo 5º da Lei 8.666/93,⁵⁷ segundo o qual os pagamentos devem obedecer “a estrita ordem cronológica das datas de suas exigibilidades, salvo quando presentes relevantes razões de interesse público e mediante prévia justificativa da autoridade competente, devidamente publicada”. De acordo com a unidade técnica, a obrigatoriedade da observância da ordem cronológica dos pagamentos foi mantida pela Lei 14.133/2021, em seu artigo 141,⁵⁸ que prevê

⁵⁷ Art. 5º Todos os valores, preços e custos utilizados nas licitações terão como expressão monetária a moeda corrente nacional, ressalvado o disposto no art. 42 desta Lei, devendo cada unidade da Administração, no pagamento das obrigações relativas ao fornecimento de bens, locações, realização de obras e prestação de serviços, obedecer, para cada fonte diferenciada de recursos, a estrita ordem cronológica das datas de suas exigibilidades, salvo quando presentes relevantes razões de interesse público e mediante prévia justificativa da autoridade competente, devidamente publicada.

⁵⁸ Art. 141. No dever de pagamento pela Administração, será observada a ordem cronológica para cada fonte diferenciada de recursos, subdividida nas seguintes categorias de contratos:



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

também as exceções à regra. Desse modo, pelo raciocínio da CGM, a existência de resultado financeiro negativo ao término do mandato, em qualquer agrupamento de fontes de recursos conforme a origem, é, em regra, contrária ao ordenamento jurídico, uma vez que ou o déficit deriva da contração de obrigações sem suficiente disponibilidade de caixa *nos últimos dois quadrimestres* do mandato, restando inobservado o artigo 42 da LRF em sentido estrito, ou o resultado financeiro negativo decorre de obrigações contraídas *até o primeiro quadrimestre do último ano do mandato e preteridas pelo gestor*, com infração ao artigo 5º da Lei 8.666/1993 e ao artigo 141 da Lei 14.133/2021. Acrescente-se que, segundo o artigo 1º, inciso XII, do Decreto-Lei 201/1967,⁵⁹ caracteriza crime de responsabilidade do prefeito municipal a conduta de “Antecipar ou inverter a ordem de pagamento a credores do Município, sem vantagem para o erário”.

I - fornecimento de bens;

II - locações;

III - prestação de serviços;

IV - realização de obras.

§ 1º A ordem cronológica referida no caput deste artigo poderá ser alterada, mediante prévia justificativa da autoridade competente e posterior comunicação ao órgão de controle interno da Administração e ao tribunal de contas competente, exclusivamente nas seguintes situações:

I - grave perturbação da ordem, situação de emergência ou calamidade pública;

II - pagamento a microempresa, empresa de pequeno porte, agricultor familiar, produtor rural pessoa física, microempreendedor individual e sociedade cooperativa, desde que demonstrado o risco de descontinuidade do cumprimento do objeto do contrato;

III - pagamento de serviços necessários ao funcionamento dos sistemas estruturantes, desde que demonstrado o risco de descontinuidade do cumprimento do objeto do contrato;

IV - pagamento de direitos oriundos de contratos em caso de falência, recuperação judicial ou dissolução da empresa contratada;

V - pagamento de contrato cujo objeto seja imprescindível para assegurar a integridade do patrimônio público ou para manter o funcionamento das atividades finalísticas do órgão ou entidade, quando demonstrado o risco de descontinuidade da prestação de serviço público de relevância ou o cumprimento da missão institucional.

§ 2º A inobservância imotivada da ordem cronológica referida no caput deste artigo ensejará a apuração de responsabilidade do agente responsável, cabendo aos órgãos de controle a sua fiscalização.

§ 3º O órgão ou entidade deverá disponibilizar, mensalmente, em seção específica de acesso à informação em seu sítio na internet, a ordem cronológica de seus pagamentos, bem como as justificativas que fundamentarem a eventual alteração dessa ordem.

⁵⁹ Art. 1º São crimes de responsabilidade dos Prefeitos Municipal, sujeitos ao julgamento do Poder Judiciário, independentemente do pronunciamento da Câmara dos Vereadores:

[...]

XII - Antecipar ou inverter a ordem de pagamento a credores do Município, sem vantagem para o erário;



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

O Prejulgado 15, por sua vez, dispõe que “A regra é peremptória para alcançar o final de mandato, especificamente, os seus oitos últimos meses”, conclusão que se extrai da interpretação literal do *caput* do artigo da LRF em tela e que comporta complementação, pelos motivos que passo a expor.

Enquanto o *caput* do artigo em questão prevê que as obrigações de despesa contraídas no referido período deverão apresentar lastro na disponibilidade de caixa, o seu parágrafo único estabelece que nesta serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício. Considerando que o parágrafo único prevê o termo *final* das despesas a serem consideradas (ou seja, o fim do exercício), mas não estabelece o seu termo *inicial*, a interpretação mais adequada, por se mostrar consentânea à finalidade da LRF de garantir a responsabilidade na gestão fiscal e o equilíbrio das contas públicas (artigo 1º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000⁶⁰), é a de que a lei está se referindo a todo o saldo do passivo financeiro e de despesas deixadas de empenhar, conforme propõe a Instrução 2688/17-COFIM (peça 10, p. 43).

Tal conclusão expressa compreensão sistemática da LRF, especialmente à luz dos seus artigos 8º, 9º e 13,⁶¹ que dispõem sobre as metas bimestrais de arrecadação, a programação financeira, o cronograma de desembolso

⁶⁰ Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

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

⁶¹ Art. 8º Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso. ([Vide Decreto nº 4.959, de 2004](#)) ([Vide Decreto nº 5.356, de 2005](#))

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

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

[...]

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



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

e a limitação de empenho e de movimentação financeira, voltados à harmonização da realização das receitas e das despesas ao longo de *toda* a gestão.

O próprio conceito da *disponibilidade de caixa*, eleita no artigo 42 da LRF como a limitadora da contração de obrigações de despesa nos últimos dois quadrimestres do mandato, está relacionado à consideração de saldos *totais*, como evidencia o Manual de Demonstrativos Fiscais, da Secretaria do Tesouro Nacional:⁶²

04.05.02 CONCEITO

04.05.02.01 Disponibilidade de Caixa

A disponibilidade de caixa bruta é composta, basicamente, por ativos de alta liquidez como Caixa, Bancos, Aplicações Financeiras e Outras Disponibilidades Financeiras.

1. Caixa – Saldo total, em 31 de dezembro do exercício de referência, da disponibilidade financeira de numerário e de outros valores em tesouraria;
2. Bancos – Saldo total, em 31 de dezembro do exercício de referência, da disponibilidade financeira em bancos;
3. Aplicações Financeiras – Saldo, em 31 de dezembro do exercício de referência, da disponibilidade financeira referente a aplicações financeiras consideradas equivalentes de caixa. (Grifo nosso.)

Ainda, o demonstrativo da disponibilidade de caixa é voltado justamente ao final do exercício, sendo elaborado especificamente em seu último quadrimestre (artigo 55, inciso III, alínea “a”, da LRF⁶³), fato que confirma a sua vocação à consideração de valores *totais*.

⁶² 12ª edição, disponibilizada em 04/08/2021 e válida a partir do exercício financeiro de 2022. Disponível em <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-demonstrativos-fiscais-mdf/40050>.

⁶³ Seção IV

Do Relatório de Gestão Fiscal

[...]

Art. 55. O relatório conterá:

[...]

III - demonstrativos, no último quadrimestre:

a) do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro;



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Soma-se a essas razões a obrigatoriedade, bem lembrada pela CGM, de observância da ordem cronológica das obrigações, prevista no artigo 5º da Lei 8.666/1993 e mantida, com nova redação e regramento, no artigo 141 da Lei 14.133/2021. Também regra tem como efeito impedir a desconsideração, pelo gestor, das obrigações de despesa contraídas anteriormente aos últimos dois quadrimestres do mandato.

Corroborando essa interpretação, ainda, o Manual de Demonstrativos Fiscais, da Secretaria do Tesouro Nacional:

Ao assumir uma obrigação de despesa através de contrato, convênio, acordo, ajuste ou qualquer outra forma de contratação no seu último ano de mandato, o gestor deve verificar previamente se poderá pagá-la, valendo-se de um fluxo de caixa que **levará em consideração “os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício”⁶⁴ e não apenas nos dois últimos quadrimestres.**

De acordo com o art. 42, as despesas decorrentes de obrigações de despesa contraídas nos últimos dois quadrimestres, deverão ser pagas até o final do ano ou, se for o caso, ser pagas no ano seguinte com recursos provisionados no ano anterior. Para cumprimento da regra, o limite a ser observado é o de disponibilidade de caixa, considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício. Para que essas despesas possam ser pagas, é preciso pagar primeiramente os credores mais antigos, ou seja, deve-se respeitar a ordem cronológica das obrigações.⁶⁵

No mesmo sentido, consta da Nota Técnica 70/2020 da Confederação Nacional de Municípios (CNM):⁶⁶

Diferentemente dos demais exercícios financeiros, nos quais as despesas empenhadas e não pagas até o dia 31 de dezembro são normalmente inscritas em restos a pagar, no final do mês de encerramento do mandato o montante de inscrição em restos a pagar estará limitado à existência de efetiva disponibilidade de recursos

⁶⁴ LRF, art. 42, § 1º. [trata-se, na realidade, do parágrafo único.]

⁶⁵ Lei nº 8.666, de 1993, art. 5º e 92.

⁶⁶ https://www.cnm.org.br/cms/biblioteca/NT_n.70.2020_Encerramento-de-Exercicio-e-do-Mandato-de-2020-nos-Municipios.pdf



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

financeiros (dinheiro em caixa) para o pagamento dessas despesas no exercício financeiro seguinte. Para verificação do limite das disponibilidades financeiras, observadas as respectivas vinculações para inscrição em Restos a Pagar, serão considerados os seguintes procedimentos (por recurso vinculado):

Disponibilidade de Caixa

- (-) Restos a Pagar Processados de Exercícios Anteriores**
- (-) Depósitos e Valores Restituíveis**
- (-) Restos a Pagar do Exercício**
- (=) Valor da Disponibilidade Financeira (Grifos no original)**

Igualmente, a Resolução 3765/04,⁶⁷ pela qual o Tribunal apreciou a Consulta 166864/04, formulada pelo Município de Curitiba, estabeleceu que “As disponibilidades de caixa representam a existência de valores suficientes para o pagamento de encargos e despesas compromissadas até o final do exercício, incluindo-se as geradas dentro do próprio exercício e as remanescentes de anteriores” (grifo nosso). Sobre o tema, a manifestação da unidade técnica então responsável pela instrução do processo sustentou o seguinte:

A leitura do comando é cristalina no sentido de que a disponibilidade de caixa será determinada pela reserva (exclusão) de valores suficientes para o pagamento de encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício. Portanto, incluindo-se nessas obrigações as geradas dentro do próprio exercício e as eventualmente remanescentes de exercícios anteriores.⁶⁸

Entre as decisões mais recentes deste Tribunal, externalizam o entendimento ora exposto os Acórdãos de Parecer Prévio 147/20-TP⁶⁹ e 291/20-TP,⁷⁰ conforme trechos abaixo:

⁶⁷ Relator Conselheiro Fernando Augusto Mello Guimarães. Unânime. Votaram os Conselheiros RAFAEL IATAURO, NESTOR BAPTISTA, ARTAGÃO DE MATTOS LEÃO, HEINZ GEORG HERWIG e FERNANDO AUGUSTO MELLO GUIMARÃES, e o Auditor JAIME TADEU LECHINSKI. Julgado em 15/06/2004.

⁶⁸ Parecer 112/04 da Diretoria de Contas Municipais (DCM).

⁶⁹ Recurso de Revisão 600165/15. Relator Conselheiro Ivens Zschoerper Linhares. Unânime. Votaram os Conselheiros FERNANDO AUGUSTO MELLO GUIMARÃES, IVAN LELIS BONILHA, JOSE DURVAL MATTOS DO AMARAL, FABIO DE SOUZA CAMARGO e IVENS ZSCHOERPER LINHARES e o Auditor SÉRGIO RICARDO VALADARES FONSECA. Julgado em 04/06/2020.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

- **Acórdão de Parecer Prévio 147/20-TP:**

Seguindo essa linha de raciocínio, de dar primazia aos oito últimos meses de mandato, passo a analisar, conforme sistematização apresentada pela CGM, os dois primeiros tópicos da decisão recorrida, em que foi proposta, no cálculo das disponibilidades financeiras, a exclusão dos valores de R\$ 838.853,50, correspondentes a obrigações contraídas em exercícios anteriores, e de R\$ 778.377,91, constituídas no período anterior à vedação do art. 42 da LRF, isto é, de 1º de janeiro a 30 de abril de 2012.

Dirirjo, nesse ponto, do entendimento esposado pelo relator da decisão recorrida, na medida em que ambos os valores contemplam obrigações ainda pendentes de adimplemento no período de vedação e, como tais, devem, necessariamente, integrar o montante do passivo financeiro, para efeito de apuração das disponibilidades.

Nesse sentido, aliás, vale destacar os fundamentos apresentados pela Coordenadoria de Gestão Municipal, a fls. 9/10 da peça nº78, ao afastar a possibilidade dessa exclusão:

Embora o caput do art. 42 faça referência apenas às despesas oriundas de compromissos assumidos nos dois últimos quadrimestres do encerramento do mandato, **as obrigações preexistentes a 30/04/2012, inclusive, não podem ser preteridas pelo princípio da ordem cronológica, estabelecido pela Lei nº 8.666/93 em seu art. 5º:**

Art. 5º Todos os valores, preços e custos utilizados nas licitações terão como expressão monetária a moeda corrente nacional, ressalvado o disposto no art. 42 desta Lei, devendo cada unidade da Administração, **no pagamento das obrigações** relativas ao fornecimento de bens, locações, realização de obras e prestação de serviços, obedecer, para cada fonte diferenciada de recursos, **a estrita ordem cronológica das datas de suas exigibilidades**, salvo quando presentes relevantes razões de interesse público e mediante prévia justificativa da autoridade competente, devidamente publicada. (grifo nosso)

⁷⁰ Recurso de Revista 622456/16. Relator Conselheiro Artagão de Mattos Leão. Unânime. Votaram, nos termos acima, os Conselheiros ARTAGÃO DE MATTOS LEÃO, FERNANDO AUGUSTO MELLO GUIMARÃES, IVAN LELIS BONILHA, JOSE DURVAL MATTOS DO AMARAL, FABIO DE SOUZA CAMARGO e IVENS ZSCHOERPER LINHARES. Julgado em 30/07/2020.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Importa ainda em mencionar o art. 1º, inciso XII, Decreto-Lei nº 201/1967, que dispõe:

Art. 1º São crimes de responsabilidade dos Prefeitos Municipal, sujeitos ao julgamento do Poder Judiciário, independentemente do pronunciamento da Câmara dos Vereadores:

(...)

XII - Antecipar ou inverter a ordem de pagamento a credores do Município, sem vantagem para o erário; (grifo nosso)

Na linha do supra exposto, podem-se citar diversos trechos de Claudiano Manual de Albuquerque et al⁷¹, que em sua obra Gestão de Finanças Públicas, dedicam várias páginas na abordagem deste tema:

Embora a regra da LRF se refira especificamente às despesas contraídas nos últimos oito meses do último ano de mandato, o pagamento desses débitos não deverá ser priorizado em detrimento daqueles assumidos no período anterior.

(...)

Evidentemente, esse procedimento [desvincular as responsabilidades de uma administração em relação aos compromissos herdados de administrações passadas] não favorece a regularização de débitos de gestões passadas, contribuindo para o acúmulo de dívidas públicas e prejudicando, por conseguinte, a busca do equilíbrio fiscal.

(...)

Assim, se a nova administração herdar restos a pagar que eventualmente não guardam conformidade com os dispositivos do art. 42 da LRF, deverá, com base no disposto no art. 359-F do Código Penal, cancelar restos a pagar não processados inscritos, no montante que tenha ultrapassado o valor das disponibilidades financeiras (destaques no original).

Acrescente-se que a metodologia adotada pela Coordenadoria de Gestão Municipal privilegia entendimento adotado por este Tribunal, conforme Consulta 166864/04, cuja Resolução nº 3765/2004 dispôs:

⁷¹ Albuquerque, Claudiano Manoel de; Medeiros, Márcio Bastos e Feijó, Paulo Henrique. **Gestão de Finanças Pública: Fundamentos e Práticas de Planejamento, Orçamento e Administração Financeira com Responsabilidade Fiscal**. 3ª edição, Volume I. Brasília: Editora Gestão Pública, 2013



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

II – As disponibilidades de caixa representam a existência de valores suficientes para o pagamento de encargos e despesas compromissadas até o final do exercício, incluindo-se as geradas dentro do próprio exercício e as remanescentes de anteriores (grifamos).

Tal entendimento, aliás, guarda absoluta consonância com a previsão do parágrafo único do mesmo art. 42, segundo a qual. “*Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício*”, uma vez que, da parte destacada, não há qualquer restrição com relação ao período de constituição dessas mesmas obrigações. (Grifos no original.)

- **Acórdão de Parecer Prévio 291/20-TP:**

Mantém-se a irregularidade atinente às obrigações financeiras sem o necessário suporte em disponibilidade **(item iv)**, diante da ausência de justificativas recursais hábeis a afastar a ocorrência de disponibilidade líquida negativa de R\$ **6.029.290,47** no final de 2012, com violação ao art. 42 da LRF⁷². Conforme examinou a Unidade Técnica, o levantamento das disponibilidades de caixa deve ser aplicado em consonância com o princípio da **ordem cronológica**, estabelecido no art. 5º da Lei 8666/93⁷³, que visa impedir que as obrigações preexistentes sejam preteridas, ocasionando a sua postergação para o exercício seguinte, gerando o efeito “bola de neve”, em que as despesas não pagas vão sendo repassadas aos exercícios subsequentes, sendo transferidas aos próximos gestores.

Assim sendo, há que se afastar os argumentos do recorrente no sentido de que “*se deveria computar tão somente às despesas assumidas nos últimos 8 meses de mandato*”, pois, conforme apontou a Unidade Técnica, a disponibilidade de caixa é obtida a partido do resultado entre os saldos em espécie na tesouraria ou nos bancos

⁷²Art. 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.

⁷³ 5º Todos os valores, preços e custos utilizados nas licitações terão como expressão monetária a moeda corrente nacional, ressalvado o disposto no art. 42 desta Lei, devendo cada unidade da Administração, no pagamento das obrigações relativas ao fornecimento de bens, locações, realização de obras e prestação de serviços, obedecer, para cada fonte diferenciada de recursos, a estrita ordem cronológica das datas de suas exigibilidades, salvo quando presentes relevantes razões de interesse público e mediante prévia justificativa da autoridade competente, devidamente publicada



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

(componente do Ativo Financeiro), **“e as dívidas existentes registradas no Passivo Financeiro, além de outras despesas não contabilizadas, todas pendentes de pagamento.”**

Nesse sentido, o Manual de encerramento de Mandato deste Tribunal de Contas⁷⁴ dispõe que o contido no art. 42 da LRF:

*“não significa priorizar a liquidação das obrigações contraídas nesse período (últimos oito meses) em detrimento das assumidos em meses anteriores. Pelo contrário, deve-se obedecer, para cada fonte diferenciada de recursos, a estrita **ordem cronológica das datas de suas exigibilidades** (art. 5º, Lei nº 8.666/93), sob pena de, em algumas hipóteses, até mesmo configurar crime de responsabilidade (art. 1º, XII, Decreto-Lei nº 201/67). Na determinação da disponibilidade de caixa serão **considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício**”. (sem grifos no original)*

Reforça ainda o referido manual⁷⁵:

*“disponibilidade de caixa bruta é composta, basicamente, por ativos de alta liquidez como Caixa, Bancos, Aplicações Financeiras e Outras Disponibilidades Financeiras. Por outro lado, as obrigações financeiras representam os compromissos assumidos com os fornecedores e prestadores de serviço, incluídos os depósitos de diversas origens. Da disponibilidade bruta, são deduzidos os recursos de terceiros, como depósitos e consignações, os Restos a Pagar Processados, e os Restos a Pagar Não Processados de exercícios anteriores, dentre outros. Vale ressaltar que não são deduzidas somente despesas do ponto de vista contábil, mas sim obrigações fiscais. Dessa forma, **os Restos a Pagar Não Processados de exercícios anteriores são também deduzidos**”. (sem grifos no original) (Grifos no original.)*

Em estágio anterior do processamento do presente feito⁷⁶ (Despacho 1395/19, peça 19), pareceu a este relator que tal entendimento,

⁷⁴ Pag.19-20.

⁷⁵ Pag. 20.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

sustentado pela unidade técnica, não se conciliava com a jurisprudência do Tribunal sobre a matéria, uma vez que várias decisões vinham procedendo à comparação entre o resultado financeiro (global e/ou por agrupamento de fontes conforme a origem) havido em 30 de abril e 31 de dezembro do último ano do mandato, ao passo que a análise da unidade técnica se circunscreve ao saldo verificado ao final do exercício, por grupos de fontes. De certo modo, restringir a análise à comparação entre as situações financeiras constatadas nessas duas datas implica relegar a segundo plano, na apreciação quanto ao cumprimento do artigo 42 da LRF, as obrigações de despesas contraídas anteriormente a 1º de maio, uma vez que a oscilação na disponibilidade entre ocorrida entre essa data e o fim do exercício é que será determinante para a conclusão pela regularidade ou irregularidade do item de análise.

Contudo, após analisar em maior profundidade a jurisprudência mais recente do Tribunal, assim entendida a composta pelas decisões proferidas a partir de 2018, com a apreciação do item de análise referente ao artigo 42 da LRF nas prestações de contas dos prefeitos municipais relativas ao exercício de 2016, concluo que tais deliberações, consideradas como um todo, não são incompatíveis com o entendimento defendido pela CGM, o que resta evidenciado principalmente por dois fatores.

Em primeiro lugar, diversas decisões proferidas pelo Tribunal de 2018 a 2021 não apresentam a referida comparação entre a situação financeira verificada em 30 de abril e 31 de dezembro. Nesses casos, seguiu-se o entendimento da CGM no que diz respeito à consideração do resultado financeiro por agrupamento de fontes ao final do exercício, incluídas as obrigações de despesa contraídas a qualquer tempo.⁷⁷

Em segundo lugar, a comparação entre a situação financeira verificada em 30 de abril e 31 de dezembro do último ano do mandato, do modo como tem sido realizada em várias decisões desta Corte, não afasta a consideração das obrigações de despesa contraídas anteriormente a 1º de maio. Tais acórdãos

⁷⁶ Ainda em 2019, anteriormente às duas decisões plenárias acima indicadas e a grande parte dos acórdãos referenciados no presente voto.

⁷⁷ Exemplificativamente, cito os Acórdãos de Parecer Prévio 276/18-1C, 478/19-1C, 490/20-1C, 765/20-1C, 743/20-2C, 14/21-2C e 291/20-TP, de diferentes relatorias.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

apreciam, ao lado da variação do resultado nos últimos oito meses do mandato, também o resultado financeiro (total ou por grupos de fontes) evidenciado no encerramento do exercício, o qual inclui a totalidade das obrigações de despesa contraídas, e não apenas aquelas relativas aos últimos dois quadrimestres do mandato.⁷⁸

Assim, tem-se que uma considerável parte da jurisprudência do Tribunal, ao exprimir decisões com o teor acima sintetizado, segue, em grande medida, o entendimento da unidade técnica, ao considerar na apreciação do item de análise referente ao artigo 42 da LRF também as obrigações de despesas contraídas anteriormente aos últimos dois quadrimestres do mandato, dado que estas influenciam na determinação da disponibilidade de caixa, nos termos do parágrafo único do dispositivo em questão.

Há, é verdade, decisões que parecem conferir primazia ao *caput* do artigo e que, dessa forma, concluem pela regularidade ou irregularidade do item de análise estritamente com base na variação do resultado entre 30/04 e 31/12 do último ano do mandato.⁷⁹ Contudo, entendo que esse fato, por si só, não é suficiente para que tal interpretação seja adotada no presente prejudgado, diante das várias razões anteriormente expostas.

Dessa forma, tenho que, quanto ao aspecto temporal do artigo 42 da LRF, permanece acertado o entendimento consolidado no Prejudgado 15, de que “A regra é peremptória para alcançar o final de mandato, especificamente, os seus oitos últimos meses”, a ser complementado com a asserção de que **serão considerados na determinação da disponibilidade de caixa os encargos e despesas compromissadas até o final do exercício, incluindo as obrigações de despesas contraídas no próprio exercício, mesmo em seu primeiro quadrimestre, e as remanescentes de exercícios anteriores**, conforme assentado inclusive na Resolução 3765/04 deste Tribunal.

⁷⁸ Nesse sentido, os Acórdãos de Parecer Prévio 270/20-1C, 258/21-1C, 521/20-2C, 203/21-2C e Acórdão 3960/20-TP, de diferentes relatorias.

⁷⁹ Nessa linha, os Acórdãos de Parecer Prévio 92/21-1C, 230/21-1C, 245/21-2C, 327/20-2C e 781/20-TP, de diferentes relatorias.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Oportuno notar que a manutenção, neste prejudgado, do referido enunciado 2 do Prejudgado 15⁸⁰ **não impede que este Tribunal crie mecanismos de fiscalização do equilíbrio fiscal válidos para todos os exercícios, e não apenas para o último ano do mandato**, tendo como fundamento legal, por exemplo, os artigos 8^o,⁸¹ 9^o⁸² e 13 da LRF⁸³ ou o artigo 141 da Lei 14.133/2021.⁸⁴

⁸⁰ “A regra é peremptória para alcançar o final de mandato, especificamente, os seus oitos últimos meses”.

⁸¹ Art. 8º Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

⁸² Art. 9º Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subseqüentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

§ 1º No caso de restabelecimento da receita prevista, ainda que parcial, a recomposição das dotações cujos empenhos foram limitados dar-se-á de forma proporcional às reduções efetivadas.

§ 2º Não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, as relativas à inovação e ao desenvolvimento científico e tecnológico custeadas por fundo criado para tal finalidade e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias. ([Redação dada pela Lei Complementar nº 177, de 2021](#))

§ 3º No caso de os Poderes Legislativo e Judiciário e o Ministério Público não promoverem a limitação no prazo estabelecido no *caput*, é o Poder Executivo autorizado a limitar os valores financeiros segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

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

§ 5º No prazo de noventa dias após o encerramento de cada semestre, o Banco Central do Brasil apresentará, em reunião conjunta das comissões temáticas pertinentes do Congresso Nacional, avaliação do cumprimento dos objetivos e metas das políticas monetária, creditícia e cambial, evidenciando o impacto e o custo fiscal de suas operações e os resultados demonstrados nos balanços.

⁸³ Art. 13. No prazo previsto no art. 8º, as receitas previstas serão desdobradas, pelo Poder Executivo, em metas bimestrais de arrecadação, com a especificação, em separado, quando cabível, das medidas de combate à evasão e à sonegação, da quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa, bem como da evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa.

⁸⁴ Art. 141. No dever de pagamento pela Administração, será observada a ordem cronológica para cada fonte diferenciada de recursos, subdividida nas seguintes categorias de contratos:

I - fornecimento de bens;

II - locações;

III - prestação de serviços;

IV - realização de obras.

§ 1º A ordem cronológica referida no *caput* deste artigo poderá ser alterada, mediante prévia justificativa da autoridade competente e posterior comunicação ao órgão de controle interno da Administração e ao tribunal de contas competente, exclusivamente nas seguintes situações:

I - grave perturbação da ordem, situação de emergência ou calamidade pública;



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Na Instrução 2688/17-COFIM (peça 10), a unidade propôs a adoção dos seguintes entendimentos para os questionamentos relativos ao tema da vedação à contratação de obrigações de despesas nos últimos dois quadrimestres do mandato:

4. VEDAÇÃO NOS ÚLTIMOS DOIS QUADRIMESTRES DO MANDATO

4.1. Ocorre violação ao art. 42, da Lei de Responsabilidade fiscal quando o resultado das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa for negativo em 31 de dezembro e maior que o resultado em 30 de abril?

Sim. Isso significa que a entidade contraiu obrigações de despesa sem a respectiva disponibilidade, ou seja, assumiu obrigações no período restritivo da LRF sem considerar o espaço fiscal existente. Portanto, o fato da disponibilidade líquida negativa ao final do mandato ser maior que em 30 de abril ainda implica na ocorrência de infração fiscal.

4.2. Ocorre violação ao art. 42 da Lei de Responsabilidade fiscal quando o resultado das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa for negativo em 31 de dezembro, independente da data em que a obrigação de despesa foi contraída?

Sim. A entidade passará em desequilíbrio fiscal, ou seja, com mais obrigações contraídas do que recursos disponíveis para pagamento. A posição da disponibilidade líquida em 30/04 em contraste com o resultado final em 31/12 só tem pertinência no caso de comprovação de programação financeira compatível com o histórico de

II - pagamento a microempresa, empresa de pequeno porte, agricultor familiar, produtor rural pessoa física, microempreendedor individual e sociedade cooperativa, desde que demonstrado o risco de descontinuidade do cumprimento do objeto do contrato;

III - pagamento de serviços necessários ao funcionamento dos sistemas estruturantes, desde que demonstrado o risco de descontinuidade do cumprimento do objeto do contrato;

IV - pagamento de direitos oriundos de contratos em caso de falência, recuperação judicial ou dissolução da empresa contratada;

V - pagamento de contrato cujo objeto seja imprescindível para assegurar a integridade do patrimônio público ou para manter o funcionamento das atividades finalísticas do órgão ou entidade, quando demonstrado o risco de descontinuidade da prestação de serviço público de relevância ou o cumprimento da missão institucional.

§ 2º A inobservância imotivada da ordem cronológica referida no caput deste artigo ensejará a apuração de responsabilidade do agente responsável, cabendo aos órgãos de controle a sua fiscalização.

§ 3º O órgão ou entidade deverá disponibilizar, mensalmente, em seção específica de acesso à informação em seu sítio na internet, a ordem cronológica de seus pagamentos, bem como as justificativas que fundamentarem a eventual alteração dessa ordem.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

arrecadações do período, evolução absolutamente incomum das receitas e adoção das providências de limitação previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal.

4.3. Ocorre violação ao art. 42 da Lei de Responsabilidade fiscal quando o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa decorrer de Convênios/Programas, nos casos em que o atraso nos repasses devidos por outros entes for determinante para o déficit?

Sim. Sob a ótica do art. 42 da LRF essa situação configura, numa primeira análise, violação à regra em comento. No entanto, tal situação deve ser objeto de ponderação. Nos casos em que houver somente a emissão do empenho plurianual sem que qualquer serviço tenha sido prestado ou qualquer bem entregue, deve-se avaliar o porquê do não cancelamento do empenho em obediência ao princípio da anualidade orçamentária.

Por outro lado, nos casos em que houver a prestação do serviço e o não recebimento não decorrer de qualquer ação ou omissão do gestor, para efeito de análise das contas é preciso que seja demonstrado pelo gestor um cronograma de cumprimento das obrigações com desembolso da fonte livre, a fim de evitar danos maiores.

Nesse último caso, a entidade poderá ser objeto de monitoramento para cumprimento do estabelecido no cronograma e baixa de pendências, mas não haverá nexo de causalidade entre a atuação do gestor municipal e o resultado incompatível com o art. 42 da LRF para a imputação de responsabilidade.

4.4. Ocorre violação ao art. 42 da Lei de Responsabilidade fiscal quando o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa decorrer de empenhamentos plurianuais, englobando despesas de mais de um exercício financeiro?

Tem sido prática recorrente em algumas entidades a emissão de empenhos válidos para mais de um exercício financeiro. Tal prática é contabilmente incorreta, pois além de ferir o princípio da anualidade orçamentária, gera impacto na estatística fiscal ao executar como restos a pagar despesa que pertence ao exercício financeiro de trabalho.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Esse procedimento vem sendo adotado, pois diminui a necessidade de planejamento e de nova autorização orçamentária por parte do Poder Legislativo.

Para esses casos, no cálculo do art. 42, da LRF, será considerado o valor total do empenho, devendo ser subtraído do total das obrigações contraídas em caso de cancelamento dos restos a pagar, desde que comprove que o valor cancelado se refere a serviços ainda não prestados pelo fornecedor. Caso contrário, o cancelamento configura infração fiscal.

4.4.1. Na hipótese da pergunta anterior, ocorre violação ao princípio orçamentário da anualidade (art. 165, III, § 5º e art. 166 da Constituição Federal e art. 2º da Lei nº 4.320/64)?

Conforme respondido anteriormente, a emissão de empenhos para despesas que ocorrerão em exercícios posteriores apenas com o intuito de “guardar orçamento” fere o princípio da anualidade orçamentária. Nesse caso, ainda que afastada a irregularidade do art. 42, deve ser apontada outra irregularidade decorrente do não atendimento do princípio.

Os itens 4.1 e 4.2 estão de acordo com o entendimento sobre o aspecto temporal do artigo 42 da LRF anteriormente delineado neste voto, exceção feita à afirmação de que “A posição da disponibilidade líquida em 30/04 em contraste com o resultado final em 31/12 só tem pertinência no caso de comprovação de programação financeira compatível com o histórico de arrecadações do período, evolução absolutamente incomum das receitas e adoção das providências de limitação previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal” (grifo nosso). A comparação entre o resultado financeiro em 30 de abril e 31 de dezembro do último ano do mandato tem sido feita pelos julgadores em diversos processos no âmbito deste Tribunal e é *um dos* elementos que integram a análise quanto ao cumprimento da norma, podendo o relator e o órgão colegiado competente avaliar a sua relevância diante de todas as circunstâncias relevantes que se apresentarem no caso concreto, e não apenas à luz daquelas expressamente indicadas pela unidade (“comprovação de programação financeira compatível com o histórico de arrecadações do período, evolução absolutamente incomum das receitas e adoção das providências de limitação previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal”).



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

O item 4.3 está relacionado ao tema das fontes vinculadas, de modo que será analisado adiante, no tópico específico.

O item 4.4 trata especificamente dos empenhos plurianuais. Para análise deste ponto, é importante lembrar que o Prejulgado 15 estabeleceu, em seu item 3, que “A princípio, o art. 42 da Lei Complementar nº. 101/2000 não possui condão de impedir a celebração, nos últimos dois quadrimestres do mandato do gestor, por prazo superior ao exercício financeiro ou com previsão de prorrogação, de contratos cujos objetos se encontrem entre os previstos nos incs. I, II e IV do art. 57 da Lei de Licitações, desde que haja suficiente disponibilidade de caixa para pagamento das parcelas vincendas no exercício, afastando a inscrição da despesa em restos a pagar, não se exigindo disponibilidade em caixa de valores necessários à duração total do contrato” (grifo nosso).

Embora o julgado faça referência expressa aos contratos e não aos empenhos, entendo que a mesma lógica explicitado ao final de seu item 3 deve ser aplicada a estes, ou seja, em caso de empenhamento plurianual, a disponibilidade de caixa, no último ano do mandato, deverá suportar os valores referentes ao exercício corrente, conforme delimita o parágrafo único do artigo 42 da LRF, não se incluindo na análise do cumprimento desse dispositivo os valores referentes aos exercícios seguintes, desde que devidamente cancelados os restos a pagar correspondentes.

O item 4.4.1, por sua vez, ao tratar da observância ao princípio orçamentário da anualidade, e não da regra específica consubstanciada no artigo 42 da LRF, desborda do escopo do presente prejulgado. Nada obstante, diante de considerações que a CGM apresenta a propósito da definição da expressão contração de obrigação de despesa para fins de interpretação do artigo 42 da LRF, as quais serão abordadas posteriormente, entendo cabível que se recomende aos gestores das contas, por meio da publicação da presente decisão, que o empenho se restrinja ao valor a ser executado no exercício.

Assim, considero que o exposto até aqui acerca do aspecto temporal do artigo 42 da LRF, somado às perguntas e respostas apresentadas pela unidade técnica, resulta nos seguintes enunciados:



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

- Serão considerados na determinação da disponibilidade de caixa os encargos e despesas compromissadas até o final do exercício, incluindo as obrigações de despesas contraídas no próprio exercício, mesmo em seu primeiro quadrimestre, e as remanescentes de exercícios anteriores.

- Em princípio, evidencia violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa ao final do último ano do mandato (31 de dezembro), em quaisquer agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, independentemente da data em que as obrigações foram contraídas.⁸⁵

- O resultado das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa em 31 de dezembro maior que o apurado em 30 de abril não afasta, por si só, a violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.⁸⁶

- A posição da disponibilidade líquida em 30 de abril em contraste com o resultado em 31 de dezembro tem especial importância nos casos de comprovação de programação financeira compatível com o histórico de arrecadações do período, evolução incomum das receitas, adoção das providências de limitação previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal ou de outros fatos relevantes eventualmente demonstrados no caso concreto.⁸⁷

- Os empenhos e os restos a pagar legalmente cancelados serão subtraídos do total das obrigações contraídas.⁸⁸

2.1.2. A ESPECIFICAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES CONTRAÍDAS SEM A SUFICIENTE DISPONIBILIDADE DE CAIXA

A segunda questão fundamental a ser esclarecida neste prejudgado diz respeito à especificação das obrigações contraídas sem a suficiente disponibilidade de caixa.

⁸⁵ Itens 4.2 e 2.1 da conclusão da Instrução 2688/17-COFIM, Tópico 6 – Resposta aos questionamentos apresentados.

⁸⁶ Item 4.1 da conclusão da Instrução 2688/17-COFIM, Tópico 6 – Resposta aos questionamentos apresentados.

⁸⁷ Item 4.2 da conclusão da Instrução 2688/17-COFIM, Tópico 6 – Resposta aos questionamentos apresentados.

⁸⁸ Item 4.4 da conclusão da Instrução 2688/17-COFIM, Tópico 6 – Resposta aos questionamentos apresentados.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Conforme exposto no relatório do presente voto, a origem deste processo de prejulgado se encontra nas discussões havidas na Sessão Ordinária n.º 25 do Tribunal Pleno, realizada em 09 de julho de 2015, por ocasião do julgamento do Pedido de Rescisão 557688/13. Este Tribunal, pelo Acórdão de Parecer Prévio 139/15 do Tribunal Pleno,⁸⁹ julgou procedente o pedido de rescisão,

a fim de afastar a restrição referente às **obrigações financeiras sem o necessário suporte em disponibilidades** e, conseqüentemente, emitir parecer prévio pela regularidade das contas do Poder Executivo do Município de Morretes, relativas ao exercício financeiro de 2004 [...]. (Grifo nosso.)

Segundo a fundamentação do acórdão que veiculou tal decisão,

[...] como razão determinante para o acatamento do pleito, evidencia-se da leitura do Art. 42 que a medida correta para se aferir o seu cumprimento está diretamente voltada à contração das obrigações de despesa que não possam ser cumpridas integralmente dentro do exercício ou cujas parcelas restem por ser adimplidas no exercício subsequente sem suficiência financeira **e que tenham se processado nos dois últimos quadrimestres**. Sob esse prisma, restou clara a violação do citado dispositivo, porquanto **a unidade técnica não demonstrou, analiticamente, nos termos do Prejulgado n.º 15, quais foram as obrigações contraídas que não teriam suporte em disponibilidades**. (Grifo nosso.)

Algumas decisões recentes deste Tribunal reafirmam a necessidade de a unidade técnica demonstrar no caso concreto, individualizada e analiticamente, as obrigações contraídas sem a suficiente disponibilidade de caixa.⁹⁰ Outros acórdãos não apontam essa evidenciação como sendo uma condição da adequada apreciação da matéria atinente ao artigo 42 da LRF.⁹¹

⁸⁹ Relator Conselheiro José Durval Mattos do Amaral. Unânime. Votaram, nos termos acima, os Conselheiros NESTOR BAPTISTA, ARTAGÃO DE MATTOS LEÃO, FERNANDO AUGUSTO MELLO GUIMARÃES, JOSE DURVAL MATTOS DO AMARAL e IVENS ZSCHOERPER LINHARES e o Auditor CLÁUDIO AUGUSTO CANHA. Julgado em 09/07/2015.

⁹⁰ Cito os Acórdãos de Parecer Prévio 303/20-1C, 258/21-1C, 230/21-1C e 364/20-TP, de diferentes relatorias.

⁹¹ Por exemplo, Acórdãos de Parecer Prévio 276/18-1C, 490/20-1C, 182/21-1C, 743/20-2C, 203/21-2C, 245/21-2C e 781/20-TP, de diferentes relatorias.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Meu entendimento pessoal é o de que tal demonstração não se faz imprescindível, uma vez que o resultado financeiro apurado ao final do último ano do mandato é, de modo geral,⁹² um indicador fidedigno para a evidenciação quanto ao cumprimento ou não do artigo 42 da LRF, pelas razões anteriormente expostas, em especial tendo-se em conta a interpretação ora conferida ao seu parágrafo único, segundo a qual mesmo os encargos e despesas compromissadas anteriores a 1º de maio do derradeiro ano do mandato devem ser considerados na determinação da disponibilidade de caixa. Nesse sentido, o estudo apresentado pela então denominada Diretoria de Contas Municipais nos autos 722511/15 (em apenso) bem observa que

[...] a regra do caput do art. 42 não propugna pela individualização das disponibilidades do mesmo período, mas cuida de estabelecer norma a ser administrada em conjunto com o parágrafo único previamente à assunção do compromisso, de sorte a assegurar que, decidindo-se o mandatário por contrair novas obrigações no período especificado, reservará ao sucessor disponibilidades financeiras suficientes para a satisfação de parcelas a pagar no futuro, de modo a não frustrar programas e projetos do orçamento vindouro.

Nada obstante, considerando que, conforme exposto, a individualização das obrigações tem sido defendida em acórdãos do Tribunal sobre o tema do artigo 42 da LRF, tenho que se apresenta, no contexto das discussões sobre a matéria, uma oportunidade de aprimoramento da instrução processual e, conseqüentemente, das decisões da Corte.

Consoante exposto no relatório do presente voto, a CGM indicou a apresentação da listagem de empenhos⁹³ e de registros feitos na conta contábil *Obrigações deixadas de empenhar* (2.1.8.9.1.98.77) como método adequado para evidenciar de modo individualizado e analítico as obrigações contraídas sem a suficiente disponibilidade de caixa, o que está em consonância com o entendimento proposto pela unidade técnica quanto à definição de *contração de obrigação de*

⁹² Juntamente com esse indicador, outros aspectos têm sido levados em consideração nas decisões deste Tribunal e serão abordados posteriormente.

⁹³ Contendo a origem/fonte, número do empenho, data do empenho, valor empenhado e credor.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

despesa, que será tratada adiante. Assim, entendo que essas informações deverão ser incorporadas às instruções exaradas nos processos em que analisados o cumprimento do artigo 42 da LRF.

Considerando o entendimento anteriormente assentado quanto aos efeitos temporais do dispositivo legal, **a evidenciação em tela deverá se dar na forma descrita nos seguintes trechos da Instrução 368/20-CGM (peça 21):**

B. Evidenciação individualizada das obrigações

[...]

86. Nessa perspectiva, destacamos que a forma de evidenciação das obrigações contraídas se encontra pautada na enumeração dos últimos empenhos (e das despesas deixadas de empenhar) realizados, até o limite das insuficiências financeiras. São essas despesas que dão causa à insuficiência de recursos.

87. Vale lembrar que, em síntese, a metodologia de apuração atual da CGM considera descumprido o art. 42 da LRF quando negativo o resultado financeiro apurado na forma do item 53, linha n,^[94] em qualquer das fontes de recursos, conforme disposto no item 43.

88. Sob esta perspectiva, uma vez apurado o resultado financeiro negativo em determinada fonte de recursos, indicamos que, para demonstrar as obrigações contraídas que não possuem lastro financeiro, seja listado em ordem cronológica⁹⁵ até o limite do valor apurado no item 53, linha n, o seguinte:

a. Caso se trate de obrigações empenhadas, os empenhos não cancelados que utilizaram recurso daquela fonte; e

b. Caso se trate de obrigações não empenhadas, os registros feitos na conta contábil 2.1.8.9.1.98.77 que indicarem aquela mesma fonte de recursos.

89. Registra-se que, considerando o enunciado no capítulo II, esta unidade técnica entende que todas as obrigações devem ser listadas, independentemente de quando foram contraídas, desde que respeitado como limite o resultado apurado no item 53, linha n.

[...]

⁹⁴ "n.RESULTADO EM 31/12/2016 (linha n=l-m): representa o montante de recursos disponível ou, caso negativo, a insuficiência financeira no fim do exercício."

⁹⁵ Para tanto, operacionalmente sugere-se sejam listadas as obrigações em ordem cronológica ordenadas pela data do empenhamento da despesa ou do registro contábil da despesa liquidada que não passou pela execução orçamentária, da obrigação mais recente para a mais antiga, até o limite da insuficiência financeira. Isso porque as obrigações mais antigas devem ser pagas primeiro, tendo em vista o contido no art. 5º, caput, da Lei Federal nº 8.666, de 1993.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

95. Voltando a tratar da evidenciação nos termos propostos no item 88, é importante registrar que, atualmente, o SIM-AM não permite a individualização dos registros feitos na conta 2.1.8.9.1.98.77 por fonte de recursos. Desse modo, conforme indicado no item 53, linha f, tem-se considerado tais registros como obrigações que comprometem recursos livres, o que impacta a qualidade da informação contábil. Para que seja realizado o detalhamento por fonte de recursos, são necessárias adequações no sistema de captação de dados deste Tribunal, bem como, por consequência, em alguns casos, nos sistemas de informações utilizados por algumas municipalidades.⁹⁶

[...]

Aplicabilidade

97. A metodologia sugerida no item 88 possui aplicabilidade mediata, dependendo somente do desenvolvimento de relatório automático que utilize dados já regularmente encaminhados pelos jurisdicionados municipais a este Tribunal, de modo que não são requeridas alterações nos sistemas de captação de dados.

[...]

99. Caso seja entendido como necessário o detalhamento de que trata o item 95, inclusive é o recomendado por esta CGM, seria necessária a inclusão de campo em tabela do Leiaute do SIM-AM, requerendo informações adicionais às entidades municipais, o que geraria necessidade de adequações ao sistema de informações dos municípios cujo software não detalha tais dados.

100. Considerando que as remessas de dados ao SIM-AM referentes ao exercício de 2020 já iniciaram e o desenvolvimento de tais adequações requereria o prazo de alguns meses, julgamos que a aplicabilidade desta individualização se tornaria viável apenas para o exercício de 2021, não sendo possível sua aplicação na análise das contas referentes ao exercício de 2020.

101. Nessa perspectiva, as seguintes providências deveriam ser tomadas por este Tribunal:

- a. Quanto à evidenciação nos termos do item 88: (i) definição da necessidade de evidenciação das obrigações contraídas sem lastro financeiro, nos

⁹⁶ O disposto neste item se aplica também aos ativos realizáveis, que também não são detalhados por fonte de recursos. Por isso, atualmente são considerados integralmente como livres pela CGM.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

termos propostos; (ii) desenvolvimento de relatório automatizado que evidencie tais obrigações. O relatório utilizaria dados já regularmente encaminhados a este Tribunal.

b. Quanto ao detalhamento por fonte de recursos das despesas não empenhadas: (i) definição da necessidade do detalhamento das despesas não empenhadas registradas em conta contábil por fonte de recursos; (ii) ajuste no SIM-AM, com a inclusão de campo em tabela do Leiaute desse sistema, com a comunicação das alterações às municipalidades. À vista disso, seriam necessários, em alguns casos, ajustes nos sistemas de informações das entidades, permitindo o detalhamento e o envio dessas informações ao SIM-AM nas futuras remessas. O aqui disposto se aplica aos ativos realizáveis.

No mais, tendo em vista que a fiscalização quanto ao cumprimento do artigo 42 da LRF se dá respeitando os agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, em atenção ao artigo 50, inciso I, da mesma Lei⁹⁷ e à “lógica estrutural do controle por fontes de recursos (padronizado nesta Corte desde 2005)”, referida na Instrução 2688/17-COFIM (peça 10), **deverá a CGM adotar as providências que especifica, voltadas ao detalhamento, por fonte de recursos, das despesas não empenhadas e dos ativos realizáveis.**

Diante do contido no artigo 65, § 1º, inciso II, da LRF,⁹⁸ introduzido pela Lei Complementar n.º 173/2020, **caberá à CGM e à CGE, a criação de mecanismos de controle dos recursos destinados ao combate de calamidade**

⁹⁷ Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

I - a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;

⁹⁸ Art. 65. Na ocorrência de calamidade pública reconhecida pelo Congresso Nacional, no caso da União, ou pelas Assembleias Legislativas, na hipótese dos Estados e Municípios, enquanto perdurar a situação:

[...]

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

[...]

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



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

pública, para os casos que se amoldarem à previsão legal, a exemplo daqueles instituídos pela CGM para as despesas relacionadas à pandemia da covid-19 no exercício de 2020.

2.1.3. AS RECEITAS E DESPESAS DE FONTES VINCULADAS

O terceiro ponto fundamental a integrar o objeto deste prejulgado reside na consideração ou desconsideração, na apreciação do cumprimento do artigo 42 da LRF, das receitas e despesas atinentes a fontes vinculadas.

Sustentou a CGM (Instrução 368/20, peça 21) que a regra em questão se aplica a todas as fontes de recursos, ordinárias (livres) ou vinculadas, com base na literalidade do próprio artigo 42 da LRF e do contido nos artigos 8º, parágrafo único,⁹⁹ e 50, inciso I,¹⁰⁰ da mesma lei, bem como no Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional (MDF). Acrescentou que “A observância aos conceitos delineados no MDF pela unidade técnica ocorre devido ao previsto no § 2º, do art. 50 da LRF,^[101] e na cláusula primeira, parágrafo único, do inciso V do Acordo de Cooperação Técnica nº 1, de 2018, firmado entre este Tribunal, a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON), o Instituto Rui Barbosa (IRB) e os demais Tribunais de Contas brasileiros”.¹⁰² Segundo a coordenadoria, “Esses dispositivos conferem à STN o protagonismo na edição de normas gerais para consolidação das contas públicas, bem como impõem aos Tribunais de Contas o dever de que promovam ações conjuntas com vistas à ‘harmonização de conceitos e procedimentos entre os entes

⁹⁹ Art. 8º Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

¹⁰⁰ Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

I - a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;

¹⁰¹ § 2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.

¹⁰² A CGM informa que “A adesão ao referido acordo foi aprovada pelo Acórdão nº 1.974/18-STP, tendo tramitado neste Tribunal sob o processo nº 38.777-2/18. O termo de adesão foi lavrado em 07/08/2018, tendo sido publicado no DETC-PR do dia 26/04/2019. Nesta Casa, a gestão do acordo compete ao titular da Coordenadoria-Geral de Fiscalização, nos termos da Portaria nº 642/2019, publicada em 15/05/2019”.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

governamentais na aplicação das normas atinentes à execução orçamentária, financeira e patrimonial, à contabilidade pública e à gestão fiscal”.

A unidade técnica propõe, para o fim de apreciação do artigo 42 da LRF, o mesmo enquadramento de fontes livres e vinculadas que aplica na apuração do “resultado orçamentário/financeiro de fontes não vinculadas a programas, convênios, operações de crédito e RPPS”:

120. Sob essa perspectiva, destacamos que, para apurar o resultado orçamentário/financeiro de fontes *não vinculadas a programas, convênios, operações de créditos e RPPS*, consideram-se as fontes: recursos ordinários (livres),¹⁰³ transferências do Fundeb, alienação de bens, contratos de rateio de consórcios públicos, apoio financeiro aos Municípios, outras origens.

121. Por seu turno, não têm sido computadas como *não vinculadas a programas, convênios, operações de créditos e RPPS* as seguintes fontes: transferências voluntárias, operações de crédito, regime próprio de previdência, transferências de programas, antecipação da receita orçamentária, transferências voluntárias anteriores a 2013 reclassificadas, emendas parlamentares, cessão onerosa do pré-sal, valores restituíveis.

Nas instruções proferidas nas contas anuais dos prefeitos municipais referentes ao exercício de 2020, a CGM já tem apresentado de modo discriminado as fontes livres e vinculadas, em sua análise relativa ao artigo 42 da LRF. Considerando que este relator não identificou nas instruções proferidas no presente prejudgado e nas decisões deste Tribunal consultadas para a elaboração da presente decisão análise técnica *fundamentada* ou divergência específica sobre *quais* fontes se enquadram como ordinárias e quais se classificam como vinculadas, este prejudgado não adentrará essa questão.

A Coordenadoria de Gestão Estadual (CGE), na Instrução 915/21 (peça 43), corroborou o entendimento da CGM, destacando que a análise das fontes vinculadas propicia “uma visão completa da situação das disponibilidades financeiras, podendo eventual caso específico ser tratado de maneira pontual em sede contraditório”.

¹⁰³ Inclui-se nessa fonte de recursos (origem) os recursos da saúde e da educação.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Entre as decisões recentes proferidas por este Tribunal, há aquelas que sustentam a exclusão das fontes vinculadas da verificação relativa ao artigo 42 da LRF,¹⁰⁴ bem como outras que, opostamente, apreciam os resultados financeiros a elas referentes.¹⁰⁵ As primeiras aduzem basicamente que o gestor, responsável pela prestação de contas, tem pouca liberdade de atuação sobre tais recursos, diversamente do que se passa em relação às fontes livres, ao passo que as segundas se pautam na integralidade da análise realizada pela CGM, que inclui as fontes ordinárias.

Nesse cenário, filio-me à vertente que considera as fontes vinculadas na apreciação acerca da observância do dispositivo legal em questão. Primeiro, pelos argumentos apresentados pelas unidades técnicas, que adoto como razões de decidir. Segundo, porque entendo que a maior ou menor liberdade de decisão do gestor na prática dos diferentes atos de sua atribuição é, com efeito, um critério importante para a apreciação de sua *responsabilidade* em cada caso concreto, mas não o exime, *a priori*, da obrigação de prestar contas e de evidenciar o devido zelo pelos recursos públicos que foram *ou que deveriam ter sido*, por obrigação legal ou convencional, confiados ao órgão ou entidade em sua gestão. Em tese, o não recebimento de recursos de convênios, por exemplo, pode estar relacionado à atuação do gestor, como nas hipóteses previstas nos artigos 11, parágrafo único, 23, § 3º, inciso I, 25, § 1º, 31, § 2º e 51, § 2º, da própria LRF,¹⁰⁶ ou

¹⁰⁴ Nesse sentido, Acórdãos de Parecer Prévio 9/21-2C e 244/21-2C, de diferentes relatorias.

¹⁰⁵ Vide Acórdãos de Parecer Prévio 233/18-1C, 143/20-1C, 200/20-1C, 651/20-1C, 184/20-2C e 325/20-2C, de diferentes relatorias.

¹⁰⁶ Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos.

Art. 23. Se a despesa total com pessoal, do Poder ou órgão referido no art. 20, ultrapassar os limites definidos no mesmo artigo, sem prejuízo das medidas previstas no art. 22, o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro, adotando-se, entre outras, as providências previstas nos §§ 3º e 4º do art. 169 da Constituição.

[...]

§ 3º Não alcançada a redução no prazo estabelecido e enquanto perdurar o excesso, o Poder ou órgão referido no art. 20 não poderá: (Redação dada pela Lei Complementar nº 178, de 2021)

I - receber transferências voluntárias;



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

mesmo em caso de descumprimento de obrigações assumidas no ajuste. Assim como a LRF não autoriza a indiscriminada renúncia de receita, entendo que a exposição dos motivos para o eventual não recebimento de recursos pactuados é também relevante, na medida em que acarreta, em princípio, uma menor capacidade de execução de ações voltadas à satisfação do interesse público, além de representar risco de desequilíbrio financeiro. Destaco, ademais, que não há nas instruções proferidas no presente prejulgado qualquer a indicação de qualquer empecilho a que a fiscalização do aspecto ora tratado seja realizada nas prestações de contas anuais.

Complementarmente, acrescento que, em meu entendimento, o artigo 8º, parágrafo único, da LRF, ao estabelecer que “Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao

Art. 25. Para efeito desta Lei Complementar, entende-se por transferência voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde.

§ 1º São exigências para a realização de transferência voluntária, além das estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias:

I - existência de dotação específica;

II - (VETADO)

III - observância do disposto no inciso X do art. 167 da Constituição;

IV - comprovação, por parte do beneficiário, de:

a) que se acha em dia quanto ao pagamento de tributos, empréstimos e financiamentos devidos ao ente transferidor, bem como quanto à prestação de contas de recursos anteriormente dele recebidos;

b) cumprimento dos limites constitucionais relativos à educação e à saúde;

c) observância dos limites das dívidas consolidada e mobiliária, de operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, de inscrição em Restos a Pagar e de despesa total com pessoal;

d) previsão orçamentária de contrapartida.

Art. 31. Se a dívida consolidada de um ente da Federação ultrapassar o respectivo limite ao final de um quadrimestre, deverá ser a ele reconduzida até o término dos três subseqüentes, reduzindo o excedente em pelo menos 25% (vinte e cinco por cento) no primeiro.

[...]

§ 2º Vencido o prazo para retorno da dívida ao limite, e enquanto perdurar o excesso, o ente ficará também impedido de receber transferências voluntárias da União ou do Estado.

Art. 51. O Poder Executivo da União promoverá, até o dia trinta de junho, a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público.

[...]

§ 2º O descumprimento dos prazos previstos neste artigo impedirá, até que a situação seja regularizada, que o ente da Federação receba transferências voluntárias e contrate operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso”, não legitima a ausência de controle sobre a efetivação, a tempo e modo, de tais repasses. Por outro lado, tenho que o dispositivo torna **necessário que a unidade técnica competente verifique, mesmo de ofício, quando da elaboração das instruções processuais, o eventual recebimento, pelo órgão ou entidade, dos recursos vinculados em momento posterior ao encerramento do exercício, caso em que possivelmente a irregularidade referente ao déficit no agrupamento de fontes vinculadas restará sanado.**

Assim, entendo que a solução mais adequada à questão é aquela já adotada correntemente, ou seja, o apontamento inicial de irregularidade pela unidade técnica em caso de déficit nos grupos de fontes vinculadas, com a concessão de contraditório ao gestor, de modo que suas razões possam ser devidamente analisadas pelo segmento técnico, submetidas ao crivo do Ministério Público de Contas e ponderadas pelos julgadores.

Ademais, o próprio gestor, por ocasião do encerramento do exercício, diante da verificação de resultado financeiro negativo em fontes vinculadas, poderá desde logo preparar os esclarecimentos necessários para que sejam encaminhados juntamente com a prestação de contas, sendo inclusive recomendável que o faça, uma vez assim que terá a oportunidade de afastar a restrição já no primeiro exame da unidade técnica.

Conforme exposto anteriormente, a COFIM propôs os seguintes questionamentos e soluções referentes ao tema das fontes vinculadas:

4. VEDAÇÃO NOS ÚLTIMOS DOIS QUADRIMESTRES DO MANDATO

[...]

4.3. Ocorre violação ao art. 42 da Lei de Responsabilidade fiscal quando o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa decorrer de Convênios/Programas, nos casos em que o atraso nos repasses devidos por outros entes for determinante para o déficit?

Sim. Sob a ótica do art. 42 da LRF essa situação configura, numa primeira análise, violação à regra em comento. No entanto, tal situação deve ser objeto de ponderação. Nos casos em que houver somente a emissão do empenho plurianual sem que qualquer serviço



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

tenha sido prestado ou qualquer bem entregue, deve-se avaliar o porquê do não cancelamento do empenho em obediência ao princípio da anualidade orçamentária.

Por outro lado, nos casos em que houver a prestação do serviço e o não recebimento não decorrer de qualquer ação ou omissão do gestor, para efeito de análise das contas é preciso que seja demonstrado pelo gestor um cronograma de cumprimento das obrigações com desembolso da fonte livre, a fim de evitar danos maiores.

Nesse último caso, a entidade poderá ser objeto de monitoramento para cumprimento do estabelecido no cronograma e baixa de pendências, mas não haverá nexo de causalidade entre a atuação do gestor municipal e o resultado incompatível com o art. 42 da LRF para a imputação de responsabilidade.

Entendo que as proposições apresentadas pela unidade técnica estão de acordo com o entendimento sobre a matéria exposto neste voto. Cumpre acrescentar-lhes o fato de que, por comportar um especial juízo de ponderação pelos julgadores, fato este reconhecido pela própria COFIM, a avaliação do órgão colegiado sobre a questão não estará restrita aos aspectos destacados pela unidade (existência de empenho plurianual sem execução do objeto ou apresentação de cronograma de cumprimento das obrigações com desembolso da fonte livre para suprir os repasses não recebidos), mas poderá abranger quaisquer fatos que se mostrem relevantes no caso concreto.

Diante do exposto, considero pertinente a aprovação do seguinte enunciado:

- **O resultado financeiro das fontes vinculadas de recursos será considerado na análise do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.**

2.2. AS QUESTÕES SUSCITADAS PELAS UNIDADES TÉCNICAS

Apreciadas as três principais questões diretamente suscitadas nos debates havidos no julgamento do pedido de rescisão em que se encontra a origem do presente processo, cumpre passar à análise das conclusões das unidades técnicas sobre os demais aspectos que consideram fundamentais para a interpretação do artigo 42 da LRF, relacionados às definições de *contração de*



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

obrigação de despesa, de disponibilidade de caixa e de encargos e despesas compromissadas a pagar, bem como à análise de contratos para fins de verificação de cumprimento ao dispositivo legal em questão.

2.2.1. A CONTRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO DE DESPESA

Quanto à *contração de obrigação de despesa*, a unidade técnica apresenta os seguintes questionamentos e respostas:

1. CONTRAIR OBRIGAÇÃO DE DESPESA

1.1. A obrigação de despesa é contraída pela assinatura do contrato?

Não. A obrigação de despesa é contraída no momento da emissão do empenho ou do reconhecimento da obrigação deixada de empenhar.

1.1.1. É obrigatório que a emissão do empenho seja prévia ao contrato?

Sim, é obrigatório que o empenho seja anterior ao contrato. O empenhamento corresponde à reserva do crédito orçamentário necessário para a execução do contrato (ou da sua parcela naquele exercício financeiro), e impede, inclusive, que a dotação respectiva apresente saldo incompatível com sua real capacidade em autorizar despesas.

É condição essencial para que o contrato tenha respaldo e compatibilidade na execução orçamentária. O contrato cria para o Estado a obrigação pactuada, mas não a obrigação de realizar despesa orçamentária (que se dá com o empenho). Como a execução do contrato impacta o patrimônio da entidade, gerando um passivo, não reservar o orçamento consignado para solver esse passivo já gerado significa realizar despesa à margem da execução orçamentária.

Assim, iniciar a execução de contrato sem o prévio empenho, e, por consequência, gerar impactos patrimoniais à entidade sem a devida correspondência com a execução orçamentária, implica em ofensa ao art. 60 da Lei nº 4.320/64.

No entanto, importante salientar que ainda que o contrato seja válido para mais de um exercício financeiro, o empenho deve se restringir ao que se pretende executar no respectivo ano, em obediência ao princípio da anualidade.

1.1.2. É obrigatório que o número do empenho conste do contrato, tal como a União exige (Decreto nº 93.872/86)?



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

A partir da emissão do empenho em momento anterior ou concomitante com o contrato, é importante que o número do empenho conste do respectivo contrato.

Ainda que o Decreto nº 93.872/86 não seja obrigatório para os entes da federação, é fortemente recomendada a adoção dessa prática.

O empenho estará adstrito ao exercício financeiro e, portanto, o contrato poderá ser aditado a cada exercício para inclusão do respectivo empenho que dará suporte ao longo do novo exercício financeiro. Esse procedimento garante dotação orçamentária para execução do contrato e oferece garantias para o fornecedor, ainda que não haja financeiro suficiente para seu cumprimento.

De qualquer forma, tal como tratado na resposta anterior, a existência de contrato sem que exista prévio empenho viola o art. 60 da Lei nº 4.320/64.

1.2. A obrigação de despesa é contraída pela emissão do empenho?

Sim. A obrigação de despesa é contraída no momento da emissão do empenho, em conformidade com o art. 35, da Lei nº 4.320/1964.

1.3. A despesa não empenhada deve ser considerada como obrigação contraída?

Sim. A realização de despesa sem prévio empenho é vedada e constitui crime. No entanto, independentemente dos aspectos legais, cabe ao contador o reconhecimento dessa obrigação em conta contábil criada para esse fim.

Nesse sentido, o que se defende é que toda despesa empenhada – ou que deveria ser e não foi por falta de orçamento – deve ser considerado no cálculo do art. 42 da LRF.

1.4. A obrigação de despesa é contraída pela liquidação da despesa?

Não. A obrigação de despesa é contraída no momento do empenho ou no momento em que deveria ser emitido esse empenho.

1.5. A despesa empenhada e não liquidada deve ser considerada como obrigação contraída?

Sim. A obrigação de despesa é contraída no momento da emissão do empenho, ainda que não tenha



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

ocorrido a prestação do serviço ou a entrega do bem, ou ainda que se encontre em andamento (em liquidação).

É importante salientar que a inscrição em restos a pagar não processados deve ser procedimento extraordinário e que os empenhos devem ser emitidos no respectivo valor do bem ou serviço que se pretender executar naquele exercício. Os empenhos porventura excedentes devem ser cancelados antes da inscrição em restos a pagar e os que eventualmente restarem inscritos devem ser cancelados caso a obrigação pactuada não venha a ser executada e de fato não haja um passivo exigível.

1.6. A obrigação de despesa é contraída pela ocorrência do fato gerador de exigibilidade (princípio da competência)?

Não. A obrigação de despesa surge no momento do empenho, independentemente da ocorrência de fato gerador. Exemplo: No caso de precatórios, no momento da decisão judicial transitada em julgado, é reconhecido um passivo. Nesse momento, a entidade ainda não possui a obrigatoriedade de emissão de empenho, mesmo que o fato gerador da despesa já tenha ocorrido.

Nesse caso, essa obrigação a pagar não será considerada para fins do art. 42 da LRF. No entanto, a partir do momento em que seja obrigatória a inclusão no orçamento e o respectivo empenhamento, esse valor passará a ser considerado para fins do cálculo.

Em síntese, as propostas acima explicitadas derivam da adoção do entendimento de que a contração de obrigação de despesa se dá com o empenho, conforme artigos 35, inciso II, 58, 59, 60 e 61 da Lei 4.320/1964,¹⁰⁷ ou com o

¹⁰⁷ Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nêle arrecadadas;

II - as despesas nêle legalmente empenhadas.

Art. 58. O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. ([Veto rejeitado no DOU, de 5.5.1964](#))

Art. 59 - O empenho da despesa não poderá exceder o limite dos créditos concedidos. ([Redação dada pela Lei nº 6.397, de 1976](#))

§ 1º Ressalvado o disposto no Art. 67 da Constituição Federal, é vedado aos Municípios empenhar, no último mês do mandato do Prefeito, mais do que o duodécimo da despesa prevista no orçamento vigente. ([Incluído pela Lei nº 6.397, de 1976](#))

§ 2º Fica, também, vedado aos Municípios, no mesmo período, assumir, por qualquer forma, compromissos financeiros para execução depois do término do mandato do Prefeito. ([Incluído pela Lei nº 6.397, de 1976](#))

§ 3º As disposições dos parágrafos anteriores não se aplicam nos casos comprovados de calamidade pública. ([Incluído pela Lei nº 6.397, de 1976](#))



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

obrigatório reconhecimento de despesa não empenhada. Neste aspecto, adoto como razões de decidir as considerações da Instrução 2688/17-COFIM (peça 10):

1. CONTRAIR OBRIGAÇÃO DE DESPESA

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público da Secretaria do Tesouro Nacional (MCASP/STN) traz a noção de “obrigação” como um dever ou responsabilidade de agir ou fazer de uma certa maneira, a qual ocorre por força de lei (obrigação legal ou obrigação legalmente vinculada) ou não (obrigação não legalmente vinculada), a qual não possa ser evitada pela entidade¹⁰⁸.

Na doutrina civilista, Fábio Ulhoa Coelho assevera que “obrigação é o vínculo entre duas partes no sentido de uma delas titularizar o direito de receber da outra uma prestação¹⁰⁹”.

Para a folha de pagamento, por exemplo, o vínculo estatutário gera para o servidor o direito de receber do Estado a sua remuneração. E veja que ainda não se está a falar em obrigação exigível (na ótica patrimonial do Poder Público). Isso porque, para que essa remuneração seja de fato devida, é necessário que o servidor desempenhe seu trabalho. Ou seja, o vínculo estatutário também gera para o Estado o direito de receber do servidor a correspondente prestação.

O mesmo raciocínio pode ser aplicado a um contrato. O vínculo contratual confere a uma parte o direito de receber da outra a prestação pactuada – amoldando-se, portanto, ao conceito de obrigação – mas não representa por si só um passivo exigível. Num contrato administrativo usual, apenas quando o contratado adimplir a parcela que lhe cabe poderá exigir do Poder Público o respectivo pagamento.

Todavia, como o art. 42 remete expressamente a “obrigação de despesa”, o conceito de despesa orçamentária necessariamente deve estar integrado ao aludido elemento normativo.

§ 4º Reputam-se nulos e de nenhum efeito os empenhos e atos praticados em desacordo com o disposto nos parágrafos 1º e 2º deste artigo, sem prejuízo da responsabilidade do Prefeito nos termos do [Art. 1º, inciso V, do Decreto-lei n.º 201, de 27 de fevereiro de 1967. \(Incluído pela Lei nº 6.397, de 1976\)](#)

Art. 60. É vedada a realização de despesa sem prévio empenho.

§ 1º Em casos especiais previstos na legislação específica será dispensada a emissão da nota de empenho.

§ 2º Será feito por estimativa o empenho da despesa cujo montante não se possa determinar.

§ 3º É permitido o empenho global de despesas contratuais e outras, sujeitas a parcelamento.

Art. 61. Para cada empenho será extraído um documento denominado “nota de empenho” que indicará o nome do credor, a representação e a importância da despesa bem como a dedução desta do saldo da dotação própria.

¹⁰⁸ BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de contabilidade aplicada ao setor público. 7 ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2017, p. 146.

¹⁰⁹ ULHOA, Fábio Ulhoa. Curso de direito civil, volume 2. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Dessa forma, o MCASP define despesa orçamentária como “toda transação que depende de autorização legislativa, na forma de consignação de dotação orçamentária, para ser efetivada”¹¹⁰.

Adicionalmente, J. R. Caldas Furtado esclarece que “a expressão *crédito orçamentária* opera na identificação qualitativa (em que, como e onde gastar) da despesa autorizada na lei orçamentária anual; o termo *dotação* funciona na identificação quantitativa (quanto gastar) do respectivo crédito orçamentário”¹¹¹.

Logo, pode-se definir obrigação de despesa como o vínculo em que determinada parte titulariza o direito de receber uma prestação do Poder Público, a depender de autorização legislativa na forma de consignação de dotação orçamentária.

Nessa toada, note-se que a sistemática legal de empenho trazido pela Lei nº 4.320/64 se assemelha nevrálgicamente a essa acepção. Confira-se:

Art. 58. O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.

Art. 59. O empenho da despesa não poderá exceder o limite dos créditos concedidos.

Art. 61. Para cada empenho será extraído um documento denominado “nota de empenho” que indicará o nome do credor, a representação e a importância da despesa bem como a dedução desta do saldo da dotação própria.

Ademais, ao discorrer sobre o art. 58 supra, o MCASP aduz que “quando a lei utiliza a palavra ‘obrigação’, ela não se refere à obrigação patrimonial (passivo exigível), pois uma obrigação patrimonial é caracterizada por um fato gerador já ocorrido, ou, conforme a lei, por uma condição já implementada, o que normalmente coincide com a fase da liquidação. A lei se refere ao comprometimento de recursos financeiros”¹¹².

Em outras palavras, fazendo conexão com o mencionado art. 61, da Lei nº 4.320/64, a lei se refere ao comprometimento de recursos em favor de determinada parte, bem como do respectivo montante em créditos orçamentários da entidade.

¹¹⁰ BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de contabilidade aplicada ao setor público. 6 ed, p. 67.

¹¹¹ FURTADO, J. R. Caldas. Curso de direito financeiro. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2014, p. 133.

¹¹² BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de contabilidade aplicada ao setor público. 6 ed, p. 131.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

No entanto, necessário elucidar que, embora a norma não se refira a obrigação patrimonial, parte-se do pressuposto que a prestação do serviço ou a entrega do bem seguirá o fluxo legal da execução orçamentária, ou seja, ocorrerão em momento posterior à emissão do empenho.

Contudo, a prática mostra que nem sempre é assim. Para tanto, a contabilidade aplicada ao setor público, com o objetivo de demonstrar com fidedignidade a situação fática, tem o dever de reconhecer a existência de passivos, independentemente da execução orçamentária.

Para esses casos, o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) prevê a utilização de conta contábil¹¹³ para registrar as chamadas obrigações deixadas de empenhar, que são aquelas despesas que foram executadas sem o devido suporte orçamentário.

Adicionalmente, no âmbito das entidades municipais, o Plano de Contas prevê também uma conta contábil de Passivo (Classe 2) para esse registro, a partir da qual é possível controlar o conta corrente da conta contábil, por meio de tabelas específicas criadas para esse fim.

Quando isso ocorre, cabe ao profissional de contabilidade, em respeito aos princípios contábeis, em especial aos princípios da 'competência' e 'oportunidade', reconhecer essa obrigação patrimonial que, por não possuir empenho dando suporte, será classificado com o atributo "permanente" (sem autorização orçamentária), mas que, para efeito do art. 42, integrará o cálculo, pois compromete de fato as disponibilidades financeiras.

Se adotado de forma distinta, a inobservância à regra básica do art. 60, da Lei nº 4.320/64 (vedação à despesa sem prévio empenho) premiará o gestor relapso e não evidenciará a realidade fiscal da entidade.

Ademais, alguma dúvida pode haver em relação ao surgimento da obrigação quando da assinatura do contrato. Nesse aspecto, primeiramente, há de se observar que nem toda despesa decorre de um contrato formal. Isso é o que se depreende da leitura do art. 62, da Lei nº 8.666/93:

Art. 62. O instrumento de contrato é obrigatório nos casos de concorrência e de tomada de preços, bem como nas

¹¹³ 7.9.4.0.0.00.00 e 8.9.4.0.0.00.00 – Controle de Obrigações Sem Autorização Orçamentária para Fins da LRF: Compreende as contas relacionadas ao reconhecimento de obrigações patrimoniais realizadas sem autorização orçamentária, para fins de preenchimento do Relatório de Gestão Fiscal, previsto no art. 54, da LRF.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

dispensas e inexigibilidades cujos preços estejam compreendidos nos limites destas duas modalidades de licitação, e facultativo nos demais em que a Administração puder substituí-lo por outros instrumentos hábeis, tais como carta-contrato, nota de empenho de despesa, autorização de compra ou ordem de execução de serviço.

Na mesma esteira, a Lei nº 4.320/64, estabelece que:

§ 2º A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base:

- I - o contrato, ajuste ou acordo respectivo;
- II - a nota de empenho;
- III - os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço.

E nesse momento, surge o questionamento se o empenho deve constar do instrumento contratual, quando este existir ou se empenho será emitido posteriormente ao contrato.

Na União, o Decreto 93.872/1986 regula o tema há mais de 30 anos:

Art. 30. Quando os recursos financeiros indicados em cláusula de contrato, convênio, acordo ou ajuste, para execução de seu objeto, forem de natureza orçamentária, deverá constar, da própria cláusula, a classificação programática e econômica da despesa, com a declaração de **haver sido esta empenhada à conta do mesmo crédito, mencionando-se o número e data da Nota de Empenho.**

§ 1º Nos contratos, convênios, acordos ou ajustes, cuja duração ultrapasse um exercício financeiro, indicar-se-á o crédito e respectivo empenho para atender à despesa no exercício em curso, bem assim cada parcela da despesa relativa à parte a ser executada em exercício futuro, com a declaração de que, em termos aditivos, indicar-se-ão os créditos e empenhos para sua cobertura.

§ 2º Somente poderão ser firmados contratos à conta de crédito do orçamento vigente, para liquidação em exercício seguinte, se o empenho satisfizer às condições estabelecidas para o relacionamento da despesa como Restos a Pagar.

Art. 31. É vedada a celebração de contrato, convênio, acordo ou ajuste, para investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro, sem a comprovação, que integrará o respectivo termo, de que os recursos para atender as despesas em exercícios seguintes estejam assegurados por sua inclusão no orçamento plurianual de



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

investimentos, ou por prévia lei que o autorize e fixe o montante das dotações que anualmente constarão do orçamento, durante o prazo de sua execução.

Para reforçar esse entendimento, o MCASP, 7ª edição, na página 102 recomendou a inserção do empenho no instrumento contratual:

É recomendável constar no instrumento contratual o número da nota de empenho, visto que representa a garantia ao credor de que existe crédito orçamentário disponível e suficiente para atender a despesa objeto do contrato. Nos casos em que o instrumento de contrato é facultativo, a Lei nº 8.666/1993 admite a possibilidade de substituí-lo pela nota de empenho de despesa, hipótese em que o empenho representa o próprio contrato.

Novamente, não se está a falar de “obrigação” na ótica contábil/patrimonial, e nem mesmo em despesa quanto a essa abordagem. O vínculo, e, portanto, a obrigação de despesa, é representada pelo empenho, incluída aqui aquela despesa que deveria ser empenhada, mas que, por falta de crédito disponível, ficou pendente.

Portanto, por obrigações, entende-se como sendo todo o estoque existente no passivo de natureza financeira, que compreende as despesas contraídas tanto no exercício de encerramento de mandato, quanto em exercícios anteriores, conforme o caput do art. 42. (Grifos no original.)

Considerando que os fundamentos apresentados pela unidade técnica incluem o artigo 62 da Lei 8.666/1993, acrescento que o artigo 95 da Lei 14.133/2021¹¹⁴ manteve a previsão de hipóteses nas quais o instrumento de contrato pode ser substituído por outros, como a nota de empenho de despesa.

Dessa forma, entendo que se mostra adequada a aprovação, neste prejudgado, dos seguintes enunciados sobre o tema em questão:

¹¹⁴ Art. 95. O instrumento de contrato é obrigatório, salvo nas seguintes hipóteses, em que a Administração poderá substituí-lo por outro instrumento hábil, como carta-contrato, nota de empenho de despesa, autorização de compra ou ordem de execução de serviço:

I - dispensa de licitação em razão de valor;

II - compras com entrega imediata e integral dos bens adquiridos e dos quais não resultem obrigações futuras, inclusive quanto a assistência técnica, independentemente de seu valor.

§ 1º Às hipóteses de substituição do instrumento de contrato, aplica-se, no que couber, o disposto no art. 92 desta Lei.

§ 2º É nulo e de nenhum efeito o contrato verbal com a Administração, salvo o de pequenas compras ou o de prestação de serviços de pronto pagamento, assim entendidos aqueles de valor não superior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais).



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

- **A contratação de obrigação de despesa se dá com a emissão do empenho ou com o reconhecimento da obrigação deixada de empenhar.**¹¹⁵

- **Os empenhos porventura excedentes ao valor a ser executado no exercício devem ser cancelados antes da inscrição em restos a pagar e os que eventualmente restarem inscritos devem ser cancelados caso a obrigação pactuada não venha a ser executada e de fato não haja um passivo exigível.**¹¹⁶

- **A realização de despesa sem prévio empenho caracteriza contratação de obrigação de despesa.**¹¹⁷

- **Cabe ao órgão ou entidade, por meio dos agentes competentes, o reconhecimento da obrigação deixada de empenhar, em conta contábil criada para esse fim.**¹¹⁸

- **Incluem-se entre as obrigações deixadas de empenhar as despesas não empenhadas por indisponibilidade orçamentária.**¹¹⁹

Derivam do primeiro dos enunciados acima as conclusões de que a contratação da obrigação de despesa não se dá pela assinatura do contrato¹²⁰ e independe da prestação do serviço ou da entrega do bem,¹²¹ de liquidação¹²² e do fato gerador da obrigação.¹²³

Ainda quanto a esta matéria, entendo cabível que se recomende aos gestores das contas, por meio da publicação da presente decisão, que **o empenho se restrinja ao valor a ser executado no exercício**¹²⁴ e seja efetuado antes da

¹¹⁵ Item 1.2 da conclusão da Instrução 2688/17-COFIM, Tópico 6 – Resposta aos questionamentos apresentados.

¹¹⁶ Item 1.5 da conclusão da Instrução 2688/17-COFIM, Tópico 6 – Resposta aos questionamentos apresentados.

¹¹⁷ Item 1.3 da conclusão da Instrução 2688/17-COFIM, Tópico 6 – Resposta aos questionamentos apresentados.

¹¹⁸ Item 1.3 da conclusão da Instrução 2688/17-COFIM, Tópico 6 – Resposta aos questionamentos apresentados.

¹¹⁹ Item 1.3 da conclusão da Instrução 2688/17-COFIM, Tópico 6 – Resposta aos questionamentos apresentados.

¹²⁰ Item 1.1 da conclusão da Instrução 2688/17-COFIM, Tópico 6 – Resposta aos questionamentos apresentados.

¹²¹ Item 1.5 da conclusão da Instrução 2688/17-COFIM, Tópico 6 – Resposta aos questionamentos apresentados.

¹²² Itens 1.4 e 1.5 da conclusão da Instrução 2688/17-COFIM, Tópico 6 – Resposta aos questionamentos apresentados.

¹²³ Item 1.6 da conclusão da Instrução 2688/17-COFIM, Tópico 6 – Resposta aos questionamentos apresentados.

¹²⁴ Item 1.1.1 da conclusão da Instrução 2688/17-COFIM, Tópico 6 – Resposta aos questionamentos apresentados.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

contratação correspondente,¹²⁵ bem como que o seu número conste do contrato respectivo.¹²⁶

2.2.2. A DISPONIBILIDADE DE CAIXA

Relativamente à *disponibilidade de caixa*, os quesitos e proposições da unidade técnica foram os seguintes:

2. SUFICIENTE DISPONIBILIDADE DE CAIXA

2.1 Na aferição da disponibilidade de caixa devem ser somados os saldos de todas as fontes ou somente das fontes não vinculadas?

A aferição da disponibilidade de caixa deve conter o somatório de todas as fontes, segregadas por vinculação, em obediência aos arts. 8º, parágrafo único, e 50, I, da LRF, na sistemática do Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional, aplicável à União, aos Estados, Distrito Federal e Municípios por força do art. 50, § 2º, da LRF.

As disponibilidades por fonte de recursos necessariamente devem ser capazes de suportar as respectivas obrigações, salvo quando se tratar de fonte livre, pois os recursos disponíveis nas fontes livres eventualmente podem, a depender da análise do caso concreto, suportar eventual déficit de outras fontes vinculadas.

2.2 Quais fontes compõem o grupo de fontes vinculadas (Previdência, Operações de Crédito, Programas/Convênios, Depósitos Restituíveis)?

Para fins de integridade e comparabilidade, as fontes vinculadas devem ser agrupadas de modo compatível com o Relatório de Gestão Fiscal do Município, RGF – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa, na forma publicada por este Tribunal de Contas desde 2013.

No entanto, como o Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa não é estanque e pode ser modificado, não há como se definir, em um prejulgamento de tese, quais fontes ou agrupamentos de fontes devem ser considerados.

¹²⁵ Item 1.1.1 da conclusão da Instrução 2688/17-COFIM, Tópico 6 – Resposta aos questionamentos apresentados.

¹²⁶ Item 1.1.2 da conclusão da Instrução 2688/17-COFIM, Tópico 6 – Resposta aos questionamentos apresentados.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Dessa feita, no intuito de garantir a correta parametrização, o agrupamento de fontes que compõe o Relatório de Gestão Fiscal do exercício em comento deve sempre ser a estruturação considerada para análise do art. 42 da LRF.

2.3 A disponibilidade de caixa deve ser apurada pela diferença entre o saldo do ativo circulante e o somatório dos saldos do passivo circulante e de contas e restos a pagar não processados? (ativo circulante – (passivo circulante + contas a pagar não processadas + restos a pagar não processados)).

Não. Os conceitos de circulante e não circulante são conceitos contábeis e que tem como base prazos, sejam de conversibilidade, no caso do ativo, seja de exigibilidade no caso no passivo.

2.4 A disponibilidade de caixa deve ser apurada pela diferença entre o saldo do ativo financeiro e o somatório dos saldos do passivo financeiro e de despesas não empenhadas? (ativo financeiro – (passivo financeiro + despesas não empenhadas)).

Sim. Essa é a metodologia de cálculo defendida por esta Unidade Técnica, com a observação de que para efeito do art. 42 da LRF, no cômputo do ativo financeiro, devem ser excluídas as contas do ativo financeiro realizável que decorram de saídas financeiras que não passaram pela execução orçamentária, ou seja, ativos financeiros que não possuem disponibilidade de caixa dando suporte.

2.5 A disponibilidade de caixa deve ser apurada pela diferença entre o saldo do ativo financeiro e o somatório dos saldos do passivo circulante e de contas e restos a pagar não processados? (ativo financeiro – (passivo circulante + contas a pagar não processadas + restos a pagar não processados))

Não. No cálculo da disponibilidade de caixa não há que se falar em conceitos de circulante e não circulante, que são conceitos contábeis. Portanto, deve-se utilizar informações de financeiro e permanente, que são conceitos orçamentários estabelecidos na Lei nº 4.320/1964.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Tais entendimentos expressam, basicamente, a conclusão de que a disponibilidade de caixa abrange todas as fontes de recursos previstas no demonstrativo correspondente, incluindo as vinculadas,¹²⁷ e é composta pelo saldo do ativo financeiro e o somatório dos saldos do passivo financeiro e de despesas não empenhadas.

Sobre o tema, a motivação, exposta pela COFIM e que adoto como razões de decidir, é a seguinte:

2. SUFICIENTE DISPONIBILIDADE DE CAIXA

O conceito de disponibilidade de caixa é um dos grandes pilares para a correta apuração do art. 42, da LRF. Sob esse aspecto, o Manual de Demonstrativos Fiscais, 8ª edição, esclarece que:

A disponibilidade de caixa bruta é composta, basicamente, por ativos de alta liquidez como Caixa, Bancos, Aplicações Financeiras e Outras Disponibilidades Financeiras. Por outro lado, as obrigações financeiras representam os compromissos assumidos com os fornecedores e prestadores de serviço, incluídos os depósitos de diversas origens. Da disponibilidade bruta, são deduzidos os recursos de terceiros, como depósitos e consignações, os Restos a Pagar Processados, e os Restos a Pagar Não Processados de exercícios anteriores, dentre outros. Vale ressaltar que não são deduzidas somente despesas do ponto de vista contábil, mas sim obrigações fiscais. Dessa forma, os Restos a Pagar Não Processados de exercícios anteriores são também deduzidos.

Dada a relevância dessa informação, foi criado um relatório específico denominado Demonstrativo de Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar, parte integrante do Relatório de Gestão Fiscal.

Sobre esse demonstrativo, o MDF esclarece que:

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

¹²⁷ Questão esta que foi objeto de análise anterior, nesta fundamentação.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

disponibilidade de caixa líquida por vinculação de recursos. A disponibilidade de caixa líquida para cada um dos recursos vinculados permite que se avalie a inscrição em RP não processados também de forma individualizada.

(...)

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

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

Esse último trecho, constante do objetivo do relatório fiscal, deixa claro que se deve buscar em 30/04 a apuração da disponibilidade líquida e a projeção de receitas a partir de uma correta programação financeira: elementos que fornecerão o espaço fiscal da entidade e sua real capacidade em assumir obrigações.

Importante observar que a regra é que não haja restos pagar, muito menos sem a respectiva disponibilidade financeira, segregados por vinculação, como destaca o MDF:

Como regra geral, as despesas devem ser executadas e pagas no exercício financeiro e, extraordinariamente, podem ser deixadas obrigações a serem cumpridas no exercício seguinte com a suficiente disponibilidade de caixa. Assim, o controle da disponibilidade de caixa e da geração de obrigações deve ocorrer simultaneamente à execução financeira da despesa em todos os exercícios.

Com base nos conceitos estudado, infere-se que a análise quanto ao cumprimento do art. 42 da LRF deve se pautar no seguinte pilar para a disponibilidade de caixa: os saldos por fonte de recursos das contas



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

financeiras do ativo financeiro (caixa, bancos, aplicações financeiras e outras disponibilidades financeiras) no encerramento do exercício, de acordo com o disposto no parágrafo único do art. 42, excluído o saldo das contas do ativo financeiro realizável que decorram de saídas financeiras que não passaram pela execução orçamentária, pois não são disponibilidades efetivas, conforme já apontado anteriormente. (Grifos no original.)

Especificamente quanto à resposta proposta pela unidade técnica ao questionamento 2.1, entendo que comporta adequação. Nela, a COFIM sustenta que “As disponibilidades por fonte de recursos necessariamente devem ser capazes de suportar as respectivas obrigações, salvo quando se tratar de fonte livre, pois os recursos disponíveis nas fontes livres eventualmente podem, a depender da análise do caso concreto, suportar eventual déficit de outras fontes vinculadas” (grifo nosso).

Neste aspecto, contudo, tenho que a metodologia de verificação do cumprimento do artigo 42 da LRF que aponta irregularidade derivada de déficits com totalização inferior ao **superávit no grupo Recursos ordinários/livres** constatado ao final do exercício, a ser afastada apenas “a depender da análise do caso concreto”, é excessivamente rigorosa. **Havendo, no referido grupo, disponibilidade superior ao déficit total nos agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, não há de se falar em risco de desequilíbrio financeiro.** Portanto, entendo que, **verificada esta situação pela unidade técnica, a sua análise deve, desde logo, afastar a irregularidade**, ainda que possa consignar a ressalva quanto à inexistência de disponibilidades nos agrupamentos em que constatado o déficit. Evidentemente, havendo alguma eventual particularidade do caso concreto que impeça o reconhecimento da regularidade do item de análise, a unidade técnica deverá expô-lo motivadamente.

Destaco que o entendimento ora proposto está em consonância com recentes decisões deste Tribunal, a exemplo do Acórdão de Parecer Prévio 244/21-2C.¹²⁸

¹²⁸ Prestação de Contas do Prefeito Municipal 309832/17. Maioria. Votaram de acordo com o entendimento acima explicitado os Conselheiros Nestor Baptista e Ivens Zschoerper Linhares, vencido o voto do Conselheiro Fernando Augusto Mello Guimarães. Julgado em 26/08/2021.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Assim, entendo como aptos a serem aprovados neste prejulgado os seguintes enunciados, sobre esta matéria:

- **A apuração da *disponibilidade de caixa*:**
 - a) **Deve conter o somatório de todas as fontes, segregadas por vinculação, na sistemática do Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional;**¹²⁹
 - b) **Deve se dar pela diferença entre o saldo do ativo financeiro e o somatório dos saldos do passivo financeiro e de despesas não empenhadas (ativo financeiro – (passivo financeiro + despesas não empenhadas)).**¹³⁰
- **No âmbito municipal, as fontes vinculadas devem ser agrupadas de modo compatível com o Relatório de Gestão Fiscal do Município, RGF – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa, na forma publicada por este Tribunal de Contas.**¹³¹
- **As disponibilidades por fonte de recursos devem ser capazes de suportar as respectivas obrigações.**¹³²
- **Em regra, a constatação, ao final do último ano do mandato, de superávit no grupo *Recursos ordinários/livres* superior à totalização dos déficits nos agrupamentos de fontes de recursos afasta a irregularidade referente ao descumprimento do artigo 42 da LRF.**¹³³
- **No cômputo do ativo financeiro, devem ser excluídas as contas do ativo financeiro realizável que decorram de saídas financeiras que não passaram pela execução orçamentária, ou seja, ativos financeiros que não possuem disponibilidade de caixa dando suporte.**¹³⁴

¹²⁹ Item 2.1 da conclusão da Instrução 2688/17-COFIM, Tópico 6 – Resposta aos questionamentos apresentados.

¹³⁰ Item 2.4 da conclusão da Instrução 2688/17-COFIM, Tópico 6 – Resposta aos questionamentos apresentados.

¹³¹ Item 2.2 da conclusão da Instrução 2688/17-COFIM, Tópico 6 – Resposta aos questionamentos apresentados.

¹³² Item 2.1 da conclusão da Instrução 2688/17-COFIM, Tópico 6 – Resposta aos questionamentos apresentados.

¹³³ Item 2.1 da conclusão da Instrução 2688/17-COFIM, Tópico 6 – Resposta aos questionamentos apresentados, com entendimento adequado ao convencimento deste relator.

¹³⁴ Item 2.4 da conclusão da Instrução 2688/17-COFIM, Tópico 6 – Resposta aos questionamentos apresentados.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Derivam do primeiro dos enunciados acima as conclusões de que os conceitos contábeis “circulante” e “não circulante” não se aplicam à apuração da disponibilidade de caixa,¹³⁵ assim como as metodologias segundo as quais tal disponibilidade seria apurada pela diferença entre o saldo do ativo circulante e o somatório dos saldos do passivo circulante e de contas e restos a pagar não processados (ativo circulante – (passivo circulante + contas a pagar não processadas + restos a pagar não processados))¹³⁶ ou pela diferença entre o saldo do ativo financeiro e o somatório dos saldos do passivo circulante e de contas e restos a pagar não processados (ativo financeiro – (passivo circulante + contas a pagar não processadas + restos a pagar não processados)).¹³⁷

2.2.3. OS ENCARGOS E DESPESAS COMPROMISSADAS A PAGAR

Quanto à delimitação dos *encargos e despesas compromissadas a pagar*, as conclusões da COFIM quanto aos quesitos que elaborou são as seguintes:

3. ENCARGOS E DESPESAS COMPROMISSADAS A PAGAR

3.1. Consideram-se encargos e despesas compromissadas a pagar o saldo do passivo circulante?

Não. Os conceitos de circulante e não circulante são conceitos contábeis e não devem ser levados em consideração para cômputo das obrigações de despesas contraídas.

3.2. Consideram-se encargos e despesas compromissadas a pagar o saldo do passivo financeiro?

O saldo do passivo financeiro integra o conceito de encargos e despesas compromissadas a pagar, mas não é a única condição considerada para efeito do cálculo.

3.3. Consideram-se encargos e despesas compromissadas a pagar o saldo do passivo financeiro mais o saldo de despesas deixadas de empenhar?

Sim. Esse é o conceito defendido por essa unidade técnica em que as despesas empenhadas – ou

¹³⁵ Itens 2.3 e 2.4 da conclusão da Instrução 2688/17-COFIM, Tópico 6 – Resposta aos questionamentos apresentados.

¹³⁶ Item 2.3 da conclusão da Instrução 2688/17-COFIM, Tópico 6 – Resposta aos questionamentos apresentados.

¹³⁷ Item 2.5 da conclusão da Instrução 2688/17-COFIM, Tópico 6 – Resposta aos questionamentos apresentados.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

que deveriam ser empenhadas – compõem o conceito de obrigação e despesa contraída, incluídos os encargos e despesas compromissadas a pagar.

3.4. Consideram-se encargos e despesas compromissadas a pagar o saldo do passivo circulante mais o saldo de contas e restos a pagar não processados?

Não. Os conceitos de circulante e não circulante são conceitos contábeis e não devem ser levados em consideração para cômputo das obrigações de despesas contraídas.

Nota-se que a concepção dos encargos e despesas compromissadas a pagar como sendo compostos pelo saldo do passivo financeiro somado ao saldo de despesas deixadas de empenhar se coaduna com a definição de disponibilidade de caixa anteriormente apresentada.

Sobre este ponto, as razões da unidade técnica, que acolho, são as seguintes:

Os encargos e despesas compromissadas a pagar seguem a mesma lógica adotada até aqui e ratificada em dois trechos do MDF, já mencionados anteriormente:

(...)

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

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



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

respeitar a ordem cronológica das obrigações. (Grifo nosso).

Portanto, os encargos e despesas compromissada a pagar terão como base o montante das obrigações da entidade, o total empenhado e as obrigações deixadas de empenhar e que estão devidamente reconhecidas no passivo patrimonial da entidade.

Dessa forma, tenho como enunciado apropriado o seguinte:

- **Os encargos e despesas compromissadas a pagar correspondem à soma do saldo do passivo financeiro e do saldo de despesas deixadas de empenhar.**¹³⁸

Decorre desse entendimento as conclusões de que os conceitos contábeis “circulante” e “não circulante” não se aplicam no cômputo das obrigações de despesas contraídas,¹³⁹ assim como as metodologias segundo as quais os encargos e despesas compromissadas a pagar corresponderiam ao saldo do passivo circulante,¹⁴⁰ ao saldo do passivo financeiro¹⁴¹ ou ao saldo do passivo circulante mais o saldo de contas e restos a pagar não processados.¹⁴²

2.2.4. A ANÁLISE DE CONTRATOS

Sobre a análise de contratos para fins de verificação de cumprimento ao dispositivo legal em questão, cumpre lembrar inicialmente que o entendimento adotado neste prejulgado é o de que a contração de obrigação de despesa se dá com o empenho e não com a contratação, conforme exposto. Desse modo, em regra “não há que se falar em avaliação dos contratos, mas sim dos empenhos e das obrigações deixadas de empenhar”, como bem observa a unidade técnica (Instrução 2688/17-COFIM, peça 10).

Assim, os quesitos e respostas propostos pela COFIM são os seguintes:

¹³⁸ Item 3.3 da conclusão da Instrução 2688/17-COFIM, Tópico 6 – Resposta aos questionamentos apresentados.

¹³⁹ Itens 3.1 e 3.4 da conclusão da Instrução 2688/17-COFIM, Tópico 6 – Resposta aos questionamentos apresentados.

¹⁴⁰ Item 3.1 da conclusão da Instrução 2688/17-COFIM, Tópico 6 – Resposta aos questionamentos apresentados.

¹⁴¹ Item 3.2 da conclusão da Instrução 2688/17-COFIM, Tópico 6 – Resposta aos questionamentos apresentados.

¹⁴² Item 3.4 da conclusão da Instrução 2688/17-COFIM, Tópico 6 – Resposta aos questionamentos apresentados.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

5. AVALIAÇÃO DOS CONTRATOS

- 5.1. Para fins de aferição do cumprimento da regra de controle do art. 42, da Lei de Responsabilidade Fiscal, tendo por premissa os questionamentos do tópico “1. CONTRAIR OBRIGAÇÃO DE DESPESA”, em que consiste a avaliação dos contratos?

A avaliação dos contratos não constitui elemento necessário para análise do art. 42 da LRF. A obrigação de despesa é instituto que independe de contrato, como ocorre nos casos de folha de pagamento ou decisões judiciais, por exemplo.

É evidente, contudo, que as despesas relativas a contratos administrativos assumem significativo volume e proporção em relação ao orçamento da entidade, e de forma alguma podem ser desconsiderados. No entanto, conforme aduzido na questão 1.1.1, o empenho deve necessariamente anteceder o contrato.

Nesse sentido, o saldo de empenhos emitidos fornecerá o valor total de todas as obrigações de despesa contraídas no exercício, relativas a contrato ou não. Assim, na esteira das questões 1.1.1, 4.4 e 4.4.1, os instrumentos contratuais terão impacto prático relevante apenas quando figurarem como documentação suporte ao cancelamento de restos a pagar de empenhos plurianuais relativos a prestações contratuais não executadas.

- 5.2. Os contratos devem ser avaliados no primeiro exame da Prestação de Contas do Prefeito Municipal ou na fase de contraditório, se verificado resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa?

Como destacado na resposta anterior, não há relevância prática na avaliação preliminar de contratos, uma vez que o volume de contratos não corresponde ao volume de obrigações de despesas contraídas no exercício ou no período restritivo do art. 42 da LRF.

O maior impacto dos contratos está relacionado aos empenhos plurianuais.

Ou seja, eventual empenhamento plurianual que tenha sido inscrito em restos a pagar não processados pode ser cancelado – desde que não tenha ocorrido a contraprestação do objeto pelo contratado – mas se faz necessário encaminhar o contrato como documento suporte ao respectivo lançamento.

Veja-se que o *caput* do art. 42 da LRF dispõe expressamente que a vedação incide sobre obrigação de



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

despesa “que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa”, o que poderia levar à conclusão de que as parcelas contratuais vincendas após 31 de dezembro deveriam estar suportadas nas disponibilidades de caixa do final do mandato.

Todavia, o parágrafo único do aludido artigo põe fim a qualquer inferência nessa linha, pois traz textualmente que “na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar **até o final do exercício**”. Ou seja, a conjugação do *caput* e do parágrafo único mostram que devem estar lastreadas nas disponibilidades do final do mandato apenas as parcelas de competência do exercício, mas que nele não foram pagas.

O próprio Prejulgado nº 15 deste Tribunal de Contas já traz esse raciocínio. Confira-se:

3. A princípio, o art. 42 da Lei Complementar nº. 101/2000 não possui condão de impedir a celebração, nos últimos dois quadrimestres do mandato do gestor, por prazo superior ao exercício financeiro ou com previsão de prorrogação, de contratos cujos objetos se encontrem entre os previstos nos incs. I, II e IV do art. 57 da Lei de Licitações, **desde que haja suficiente disponibilidade de caixa para pagamento das parcelas vincendas no exercício**, afastando a inscrição da despesa em restos a pagar, **não se exigindo disponibilidade em caixa de valores necessários à duração total do contrato**. (Grifo nosso).

Portanto, a análise dos contratos será relevante apenas nos casos de empenhos plurianuais.

5.3. Devem ser avaliados todos os contratos firmados a partir de 1º de maio?

Tal como aduzido nas questões anteriores, não há relevância prática na análise preliminar de contratos.

No mais, conforme examinado à sobeja na presente Instrução, o equilíbrio fiscal é global e não somente no final do mandato (inteligência sinérgica/conjunta do art. 42, *caput* e seu parágrafo único).

5.4. Devem ser avaliados os contratos em que as parcelas vincendas após 31 de dezembro já estiverem empenhadas, se verificado resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa?



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

As parcelas vincendas após 31 de dezembro que já estiverem empenhadas são consideradas no cálculo do art. 42 da LRF.

Contudo, considerando que o parágrafo único do art. 42 da LRF disciplina que “na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício”, admite-se que os restos a pagar não processados relativos a empenhos plurianuais sejam cancelados, desde que não tenha ocorrido a correspondente prestação pelo contratado.

Destaca-se novamente, porém, que o empenhamento plurianual fere o princípio orçamentário da anualidade (respostas às questões 4.4 e 4.4.1).

Também neste tema, acompanho as razões apresentadas pelo segmento técnico:

5. AVALIAÇÃO DOS CONTRATOS

Considerando o entendimento adotado em relação ao item 1 – contrair obrigação de despesa, para efeito de análise do art. 42 da LRF, não há que se falar em avaliação dos contratos, mas sim dos empenhos e das obrigações deixadas de empenhar.

Os contratos só possuem relevância prática em sede de contraditório, a fim de subsidiar eventual pedido de descon sideração de determinados valores do montante apurado. Isso porque, conforme aduzido nas questões 1.1.1, 1.5 e 4.4, abaixo, os empenhos devem conter o valor contratual a ser despendido naquele exercício financeiro, ainda que sua vigência extrapole um ou mais exercícios.

Vale observar que o MDF/STN dispõe nesse mesmo sentido. Confira-se:

As obras e prestações de serviços plurianuais que ultrapassem o período estabelecido para a Lei Orçamentária Anual devem ser precedidas do cronograma físico-financeiro determinado pela Lei 8.666/93. Nesses casos, a disponibilidade de caixa será afetada não pelo valor total da obra ou serviço, mas pela parte ou fração do orçamento que corresponda à parte do cronograma orçamentário-financeiro do exercício financeiro. Não se pode exigir disponibilidade de caixa para as parcelas do investimento que deverão ser objeto de crédito em orçamentos futuros. Nesse mesmo sentido, parcelas de dívida que deverão ser pagas no exercício



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

seguinte, conforme o cronograma constante do contrato, não entram no cálculo da disponibilidade de caixa do final do exercício anterior, considerando que elas serão cobertas pelo orçamento do exercício seguinte.

Na mesma linha vai o Prejulgado nº 15 deste Tribunal de Contas:

3. A princípio, o art. 42 da Lei Complementar nº. 101/2000 não possui condão de impedir a celebração, nos últimos dois quadrimestres do mandato do gestor, por prazo superior ao exercício financeiro ou com previsão de prorrogação, de contratos cujos objetos se encontrem entre os previstos nos incs. I, II e IV do art. 57 da Lei de Licitações, desde que haja suficiente disponibilidade de caixa para pagamento das parcelas vincendas no exercício, afastando a inscrição da despesa em restos a pagar, não se exigindo disponibilidade em caixa de valores necessários à duração total do contrato.

Assim, eventual empenhamento plurianual que tenha sido inscrito em restos a pagar não processados pode ser cancelado – desde que não tenha ocorrido a contraprestação do objeto pelo contratado – mas se faz necessário encaminhar o contrato como documento suporte ao cancelamento dos respectivos restos a pagar não processados.

Logo, chega-se à conclusão de que **a análise de contratos no âmbito de prestações de contas anuais é instrumento subsidiário, não principal, de aferição do disposto no artigo 42 da LRF,**¹⁴³ e será adotado pelas unidades instrutivas nos casos em que se mostrar tecnicamente necessário, como na eventual comprovação da regularidade do cancelamento de restos a pagar de empenhos plurianuais relativos a prestações contratuais não executadas, no âmbito das contas municipais.¹⁴⁴

No mais, considero que o entendimento técnico de que as parcelas dos contratos vincendas após 31 de dezembro que já estiverem empenhadas serão consideradas no cálculo do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, sendo subtraídos do total das obrigações contraídas os restos a pagar legalmente

¹⁴³ Item 5.1 da conclusão da Instrução 2688/17-COFIM, Tópico 6 – Resposta aos questionamentos apresentados.

¹⁴⁴ Itens 5.1 e 5.2 da conclusão da Instrução 2688/17-COFIM, Tópico 6 – Resposta aos questionamentos apresentados.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

cancelados,¹⁴⁵ já está devidamente externalizado nos enunciados, anteriormente explicitados, segundo os quais (a) os empenhos porventura excedentes ao valor a ser executado no exercício devem ser cancelados antes da inscrição em restos a pagar e os que eventualmente restarem inscritos devem ser cancelados caso a obrigação pactuada não venha a ser executada e de fato não haja um passivo exigível e (b) os empenhos e os restos a pagar legalmente cancelados serão subtraídos do total das obrigações contraídas.

2.3. OUTRAS INFORMAÇÕES QUE DEVEM SER TECNICAMENTE ANALISADAS NAS INSTRUÇÕES PROCESSUAIS SOBRE O ARTIGO 42 DA LEI COMPLEMENTAR N.º 101/2000

Concluída a fundamentação quanto aos temas que integram o presente prejulgado, reputo pertinente apontar algumas informações adicionais a serem observadas pelas unidades técnicas na instrução dos processos em que seja analisado o cumprimento do artigo 42 da LRF, à luz das decisões que têm sido proferidas pelo Tribunal sobre a matéria.

Este prejulgado deriva, como exposto, de debate havido no âmbito do julgamento, em sessão plenária desta Corte, de pedido de rescisão que versava sobre decisão proferida em prestação de contas de Poder Executivo *municipal*. Ainda, a aplicação do dispositivo legal em tela é apreciada com maior frequência no âmbito municipal em comparação com o estadual, dada a prevalência quantitativa das contas dos Municípios. Assim, as considerações tecidas até aqui tiveram como parâmetro principalmente as instruções proferidas pela unidade técnica responsável pela análise das contas municipais, bem como as decisões proferidas pelo Tribunal nessa matéria.

A instrução automática padronizada de primeiro exame das prestações de contas dos prefeitos municipais referentes ao exercício de 2020 apresenta o seguinte conteúdo quanto à análise da regra em questão:¹⁴⁶

¹⁴⁵ Itens 5.4 e 4.4 da conclusão da Instrução 2688/17-COFIM, Tópico 6 – Resposta aos questionamentos apresentados.

¹⁴⁶ O trecho aqui reproduzido exemplificativamente é da Instrução 4153/21, exarada nos autos de Prestação de Contas do Prefeito Municipal n.º 185115/21, referente ao exercício de 2020.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

4.4 - CUMPRIMENTO DO ART. 42 DA LRF

Conforme demonstrado abaixo o MUNICÍPIO DE [...] ao término do exercício apresentou o seguinte resultado das disponibilidades em relação ao disposto no Art. 42 da LRF e critérios fixados no Prejulgado 15 - TCE/PR.

4.4.1 - DEMONSTRATIVO DA DISPONIBILIDADE LÍQUIDA

DESCRIÇÃO	VALOR EM 30/04	VALOR EM 31/12
1. Total do Ativo Financeiro	5.406.494,87	7.261.021,86
1.1 Recursos Vinculados	2.653.673,07	3.522.551,37
1.2 Recursos Não Vinculados	2.752.821,80	3.738.470,49
2. Total do Ativo Realizável	0,00	0,00
2.1 Recursos Vinculados	0,00	0,00
2.2 Recursos Não Vinculados	0,00	0,00
3. Saldo da Fonte Receita de Extinção da Entidade Previdenciária	0,00	0,00
3.1 Recursos Vinculados	0,00	0,00
3.2 Recursos Não Vinculados	0,00	0,00
4. Total do Ativo Financeiro Ajustado (1. - 2. - 3.)	5.406.494,87	7.261.021,86
4.1 Recursos Vinculados (1.1. - 2.1. - 3.1.)	2.653.673,07	3.522.551,37
4.2 Recursos Não Vinculados (1.2. - 2.2. - 3.2.)	2.752.821,80	3.738.470,49
5. Total dos Restos a Pagar e Contas a Pagar Processados	63.688,67	541.342,60
5.1 Recursos Vinculados	19.595,50	495.090,47
5.2 Recursos Não Vinculados	44.093,17	46.252,13
6. Total dos Valores Restituíveis	0,00	0,00
6.1 Recursos Vinculados	0,00	0,00
6.2 Recursos Não Vinculados	0,00	0,00
7. Total dos Restos a Pagar e Contas a Pagar Não Processados	1.601.956,55	2.268.759,57
7.1 Recursos Vinculados	903.975,81	1.535.574,65
7.2 Recursos Não Vinculados	697.980,74	733.184,92
8. Total de Contas Pendentes	0,00	0,00
8.1 Recursos Vinculados	0,00	0,00
8.2 Recursos Não Vinculados	0,00	0,00



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

9. Passivo Financeiro Vinculado a Fonte Receita de Extinção da Entidade Previdenciária	0,00	0,00
9.1 Recursos Vinculados	0,00	0,00
9.2 Recursos Não Vinculados	0,00	0,00
10. Passivo do Financeiro Ajustado (5. + 6. + 7. + 8. - 9.)	1.665.645,22	2.810.102,17
10.1. Recursos Vinculados (5.1. + 6.1. + 7.1. + 8.1 - 9.1)	923.571,31	2.030.665,12
10.2. Recursos Não Vinculados (5.2. + 6.2. + 7.2. + 8.2 - 9.2)	742.073,91	779.437,05
11. Disponibilidade Líquida (4 - 10)	3.740.849,65	4.450.919,69
11.1. Recursos Vinculados (4.1. - 10.1.)	1.730.101,76	1.491.886,25
11.2. Recursos Não Vinculados (4.2. - 10.2.)	2.010.747,89	2.959.033,44

4.4.2 - DEMONSTRATIVO DOS VALORES VINCULADOS

4.4.2.a) - DEMONSTRATIVO DA DISPONIBILIDADE LÍQUIDA POR GRUPO DE ORIGEM DE RECURSOS

DESCRIÇÃO	ATIVO FIN.(a)	PASSIVO FIN. (b)	CONTAS PEND. (c)	REALI. (d)	RESULT. EST. (e)	RESUL. FIN. EM 31/12 (f=a-b-c-d+e)
Transferências Voluntárias	241.951,79	1.082.001,81	0,00	0,00	0,00	-840.050,02
Operações de Crédito	15,63	0,00	0,00	0,00	0,00	15,63
Transferências de Programas	2.032.419,50	366.530,83	0,00	0,00	0,00	1.665.888,67
Antecipação da Receita Orçamentária - ARO	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Programas/Transferências Voluntárias Anteriores a 2013 Reclassificados	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Emendas Parlamentares	1.248.164,45	582.132,48	0,00	0,00	0,00	666.031,97
Cessão Onerosa – Pré-Sal	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Valores Restituíveis	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Totais	3.522.551,37	2.030.665,12	0,00	0,00	0,00	1.491.886,25



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

4.4.2.b) - DEMONSTRATIVO DO RESULTADO FINANCEIRO DO EXERCÍCIO

DESCRIÇÃO (PARTE 1)	ATIVO FIN. EM 30/04 (a)	PASSIVO FIN. EM 30/04 (b)	RESUL. FIN. EM 30/04 (c=a-b)
Transferências Voluntárias	292.842,24	227.456,49	65.385,75
Operações de Crédito	132.075,68	100.353,52	31.722,16
Transferências de Programas	1.618.486,60	328.944,05	1.289.542,55
Antecipação da Receita Orçamentária - ARO	0,00	0,00	0,00
Programas/Transferências Voluntárias Anteriores a 2013 Reclassificados	0,00	0,00	0,00
Emendas Parlamentares	129.866,05	266.817,25	-136.951,20
Cessão Onerosa – Pré-Sal	480.402,50	0,00	480.402,50
Valores Restituíveis	0,00	0,00	0,00
Totais	2.653.673,07	923.571,31	1.730.101,76

DESCRIÇÃO (PARTE 2)	TRANSF. FIN. (d)	CANC. REALI. (e)	CONTAS PEND. MAIO A DEZEMBRO (f)	REALI. (g)	CANC. RAP (h)	RESUL. EST. (i)	TOTAL AJ. EX. N. ORÇ. (j=d- e-f-g+h+i)
Transferências Voluntárias	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Operações de Crédito	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Transferências de Programas	0,00	0,00	0,00	0,00	31.626,63	0,00	31.626,63
Antecipação da Receita Orçamentária - ARO	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Programas/ Transferências Voluntárias Anteriores a 2013 Reclassificados	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Emendas Parlamentares	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Cessão Onerosa – Pré-Sal	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Valores Restituíveis	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Totais	0,00	0,00	0,00	0,00	31.626,63	0,00	31.626,63



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

DESCRIÇÃO (PARTE 3)	RECEITA LÍQ. MAIO A DEZEMBRO (k)	LIM. DESP. MAIO A DEZEMBRO (l=c+j+k)	EMPENHO MAIO A DEZEMBRO (m)	RESUL. FIN. EM 31/12 (n=l-m)
Transferências Voluntárias	1.023.541,99	1.088.927,74	1.928.977,76	-840.050,02
Operações de Crédito	29.600,99	61.323,15	61.307,52	15,63
Transferências de Programas	2.287.999,60	3.609.168,78	1.943.280,11	1.665.888,67
Antecipação da Receita Orçamentária - ARO	0,00	0,00	0,00	0,00
Programas/Transferências Voluntárias Anteriores a 2013 Reclassificados	0,00	0,00	0,00	0,00
Emendas Parlamentares	1.973.299,62	1.836.348,42	1.170.316,45	666.031,97
Cessão Onerosa – Pré-Sal	632,20	481.034,70	481.034,70	0,00
Valores Restituíveis	0,00	0,00	0,00	0,00
Totais	5.315.074,40	7.076.802,79	5.584.916,54	1.491.886,25

4.4.3 - DEMONSTRATIVO DOS VALORES NÃO VINCULADOS

4.4.3.a) - DEMONSTRATIVO DA DISPONIBILIDADE LÍQUIDA POR GRUPO DE ORIGEM DE RECURSOS

DESCRIÇÃO	ATIVO FIN. (a)	PASSIVO FIN. (b)	CONTAS PEND. (c)	REALI. (d)	RESUL. EST. (e)	RESUL. FIN. EM 31/12 (f=a- b-c-d+e)
Recursos Ordinários / Livres	3.246.957,90	779.437,05	0,00	0,00	0,00	2.467.520,85
Transferências do FUNDEB	101.848,60	0,00	0,00	0,00	0,00	101.848,60
Alienação de Bens	73,54	0,00	0,00	0,00	0,00	73,54
Contratos de Rateio de Consórcios Públicos	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Apoio Financeiro aos Municípios - AFM	141.846,71	0,00	0,00	0,00	0,00	141.846,71
Outras Origens	247.743,74	0,00	0,00	0,00	0,00	247.743,74
Totais	3.738.470,49	779.437,05	0,00	0,00	0,00	2.959.033,44

4.4.3.b) - DEMONSTRATIVO DO RESULTADO FINANCEIRO DO EXERCÍCIO



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

DESCRIÇÃO (PARTE 1)	ATIVO FIN. EM 30/04 (a)	PASSIVO FIN. EM 30/04 (b)	RESUL. FIN. EM 30/04 (c=a-b)
Recursos Ordinários / Livres	2.401.687,20	592.214,03	1.809.473,17
Transferências do FUNDEB	149.487,95	81.200,00	68.287,95
Alienação de Bens	73,41	0,00	73,41
Contratos de Rateio de Consórcios Públicos	0,00	0,00	0,00
Apoio Financeiro aos Municípios - AFM	0,00	0,00	0,00
Outras Origens	201.573,24	68.659,88	132.913,36
Totais	2.752.821,80	742.073,91	2.010.747,89

DESCRIÇÃO (PARTE 2)	TRANSF. FIN. (d)	CANC. REALI. (e)	CONTAS PEND. MAIO A DEZEMBRO (f)	REALI. (g)	CANC. RAP (h)	RESUL. EST. (i)	TOTAL AJ. EX. N. ORÇ. (j=d- e-f-g+h+i)
Totais	-588.126,22	0,00	0,00	0,00	12.619,84	0,00	-575.506,38
Recursos Ordinários / Livres	-479.695,85	0,00	0,00	0,00	12.619,84	0,00	-467.076,01
Transferências do FUNDEB	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Alienação de Bens	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Contratos de Rateio de Consórcios Públicos	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Apoio Financeiro aos Municípios - AFM	-108.430,37	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-108.430,37
Outras Origens	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Totais	-588.126,22	0,00	0,00	0,00	12.619,84	0,00	-575.506,38

DESCRIÇÃO	RECEITA LÍQ. MAIO A	LIM. DESP. MAIO A DEZEMBRO	EMPENHO MAIO A	RESUL. FIN. EM
-----------	------------------------	-------------------------------	----------------	----------------



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

(PARTE 3)	DEZEMBRO (k)	(l=c+j+k)	DEZEMBRO (m)	31/12 (n=l-m)
Recursos Ordinários / Livres	10.164.280,82	11.506.677,98	9.039.157,13	2.467.520,85
Transferências do FUNDEB	1.787.383,64	1.855.671,59	1.753.822,99	101.848,60
Alienação de Bens	0,13	73,54	0,00	73,54
Contratos de Rateio de Consórcios Públicos	0,00	0,00	0,00	0,00
Apoio Financeiro aos Municípios - AFM	1.461.535,19	1.353.104,82	1.211.258,11	141.846,71
Outras Origens	369.510,64	502.424,00	254.680,26	247.743,74
Totais	13.782.710,42	15.217.951,93	12.258.918,49	2.959.033,44

Legenda:

Sigla	Descrição
ATIVO FIN.	Ativo Financeiro
PASSIVO FIN.	Passivo Financeiro
CONTAS PEND.	Contas Pendentes
REALI.	Realizável
RESUL. EST.	Resultado Estatal
RESUL. FIN.	Resultado Financeiro
TRANSF. FIN	Transferência Financeira
CANC. REALI.	Cancelamento de Realizável
CANC. RAP	Cancelamento de RAP
TOTAL AJ. EX. N. ORÇ.	Total Ajustes Execução Não Orçamentária
RECEITA LÍQ.	Receita Líquida
LIM. DESP.	Limite Despesa



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Quando constatada irregularidade relativamente ao item de análise, a unidade técnica assim se manifesta:

CONSTATAÇÕES DA ANÁLISE QUANTO AOS ASPECTOS DA L.R.F.

Restrição: Obrigações de despesa contraídas nos últimos dois quadrimestres do mandato que tenham parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa, conforme critérios fixados no Prejulgado 15.

Fonte de Critério: Lei Complementar nº 101/00, art. 42 e Prejulgado nº 15 TCE-PR - Multa LCE nº 113/2005, art. 87, IV, "g".

No exercício do encerramento do mandato, sob a norma do artigo 42 da Lei Complementar nº 101/2000 (LRF), a assunção de compromissos nos últimos oito meses do final de mandato exige lastro financeiro, determinado pela apuração da disponibilidade de caixa.

Em obediência aos arts. 8º, parágrafo único, e 50, I, da LRF, e de acordo com a sistemática do Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional, aplicável à União, aos Estados, Distrito Federal e Municípios por força do art. 50, § 2º, da LRF, a apuração da disponibilidade de caixa contempla o somatório de todas as fontes, segregadas por vinculação. Nesse aspecto, a aferição realizada na presente análise evidenciou que o Município apresentou origem de recursos com saldo negativo, conforme indicado nos Demonstrativos da Disponibilidade Líquida por Grupo de Origem de Recursos, segregados em Vinculados e Não Vinculados (quadros 4.4.2.a e 4.4.3.a).

A situação é passível de aplicação de multa administrativa, por ofensa à norma legal, prevista no art. 87, IV, "g" da Lei Complementar Estadual nº 113/2005 - Lei Orgânica do Tribunal de Contas, em razão da infração à Lei de Responsabilidade Fiscal.

Documentos mínimos necessários em caso de contraditório:

- a) relatório contrapondo, se for o caso, os valores do demonstrativo com exposição de motivos;
- b) comprovação da existência de cancelamentos de restos a pagar não processados no exercício seguinte, necessariamente corroborada com a entrega do SIMAM;
- c) comprovação do registro de empenhos decorrentes de convênios, contratos e congêneres cuja liberação de recursos é efetuada de forma parcelada envolvendo mais



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

de um exercício. Nesse caso, é indispensável a apresentação dos documentos que comprovam a origem dos registros (termos de convênio, contratos, etc.) bem como da liberação e ingresso dos recursos (extratos bancários, medições, etc.), corroborado, no que couber, com a entrega do SIMAM;

c) Outros documentos e/ou esclarecimentos considerados necessários.

Nota-se que a instrução apresenta, entre outras informações, **o demonstrativo do resultado financeiro do exercício contendo as posições em 30 de abril e em 31 de dezembro**, o que permite aos julgadores, independentemente do convencimento técnico defendido pela unidade no caso concreto, a ponderação quanto à variação do resultado financeiro havida nos últimos dois quadrimestres do mandato, levada a efeito por diversas decisões deste Tribunal, anteriormente mencionadas.

Verifica-se, ainda, que quando constatada a irregularidade do item de análise, desde logo a instrução provoca o gestor das contas à comprovação, em contraditório, dos **cancelamentos de restos a pagar** não processados no exercício seguinte e de informações e documentos para o **esclarecimento de eventual déficit decorrente de transferências voluntárias**, os quais também são temas frequentes nas decisões desta Corte.

Conforme exposto nesta fundamentação quando da apreciação do tema da consideração das fontes vinculadas, faz-se necessário, ainda, que, quando constatado déficit, a unidade técnica competente verifique, mesmo de ofício, quando da elaboração das instruções processuais, o eventual **recebimento**, pelo órgão ou entidade, **dos recursos vinculados** em momento posterior ao encerramento do exercício, caso em que possivelmente a irregularidade referente ao déficit no agrupamento de fontes vinculadas restará sanada, diante do contido no artigo 8º, parágrafo único, da Lei Complementar 101/2000.¹⁴⁷

¹⁴⁷ Art. 8º Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4o, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Além dessas questões, há outras que merecem análise na instrução processual sobre a aplicação do artigo 42, de modo que os julgadores disponham das informações suficientes para a ponderação das circunstâncias que se apresentem nos casos concretos. Nesse sentido, observo que decisões recentes do Tribunal têm levado em consideração elementos como a **efetiva relevância do déficit**¹⁴⁸ e o **resultado financeiro havido no encerramento do mandato anterior**,¹⁴⁹ **do exercício anterior**¹⁵⁰ e **do exercício subsequente**.¹⁵¹ Assim, entendo que as instruções das unidades deverão explicitar tais informações e opinar sobre tais pontos com base em critérios técnicos que considerem adequados.

2.4. A REVISÃO DO PREJULGADO N.º 15 DESTE TRIBUNAL

Passo a tratar da revisão do Prejulgado 15 (Acórdão 1490/11 do Tribunal Pleno) em específico.

Como exposto, o julgado expressou os seguintes entendimentos:

1. a vedação estabelecida no art. 42 da Lei Complementar nº. 101/2000 se dirige diretamente ao *titular de Poder ou órgão referido no art. 20*, condicionando a atuação dos titulares da chefia dos Poderes Executivos (federal, estadual e municipal), Judiciário (federal e estadual) e Legislativo (federal, estadual e municipal), além do Ministério Público da União e dos Estados, Tribunal de Contas da União, do Distrito Federal e dos Estados, e Tribunal de Contas do Município, quando houver;
2. A regra é peremptória para alcançar o final de mandato, especificamente, os seus oitos últimos meses;
3. A princípio, o art. 42 da Lei Complementar nº. 101/2000 não possui condão de impedir a celebração, nos últimos dois quadrimestres do mandato do gestor, por prazo superior ao exercício financeiro ou com previsão de prorrogação, de contratos cujos objetos se encontrem entre os previstos nos incs. I, II e IV do art. 57 da Lei de

¹⁴⁸ Cito como exemplos os Acórdãos de Parecer Prévio 572/19-1C, 598/19-1C, 258/21-1C, 575/20-2C, 753/20-2C e 242/21-TP, de diferentes relatorias.

¹⁴⁹ Nesse sentido os Acórdãos de Parecer Prévio 253/20-TP e 364/20-TP, de diferentes relatorias.

¹⁵⁰ Conforme Acórdão de Parecer Prévio 269/20-1C.

¹⁵¹ Quando essa informação estiver disponível no momento da instrução, evidentemente. Nesse sentido, Acórdão de Parecer Prévio 253/20-TP.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Licitações, desde que haja suficiente disponibilidade de caixa para pagamento das parcelas vincendas no exercício, afastando a inscrição da despesa em restos a pagar, não se exigindo disponibilidade em caixa de valores necessários à duração total do contrato;

4. O ato de contrair *obrigação de despesa*, como a celebração de aditivos dentro do período vedado pela norma complementar, deve ser sopesado consoante as peculiaridades do caso, levando-se em conta a concretude dos fatores envolvidos;

5. Dada a competência outorgada a esta Corte para o exercício do controle externo da Administração Pública, os entes submetidos a sua jurisdição devem encaminhar a este Tribunal os termos aditivos e respectivos contratos celebrados nos últimos quadrimestres do mandato para fins de aferição do cumprimento da regra de controle do art. 42 da Lei Complementar nº. 101/2000. (Grifo nosso.)

A CGM, na Instrução 368/20 (peça 21), opinou pela manutenção dos enunciados que tratam dos destinatários da regra contida no artigo 42 da LRF (item 1 do prejulgado) e da celebração de contratos com vigência que ultrapassa um exercício financeiro (item 3). Propôs, ainda, acréscimos ao enunciado segundo o qual “A regra é peremptória para alcançar o final de mandato, especificamente, os seus oitos últimos meses” (item 2), de modo que sejam minudenciados os sentidos das expressões “contrair obrigação de despesa” e “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”. Por fim, sugeriu a revogação das definições veiculadas pelo Prejulgado 15 a propósito da consideração das “peculiaridades do caso, levando-se em conta a concretude dos fatores envolvidos” (item 4 do prejulgado) e da análise de contratos e aditivos (item 5).

Quanto às modificações a serem feitas ao Prejulgado 15, a diferença do opinativo da CGE em relação ao da CGM reside no item 3 do acórdão, que trata da celebração de contratos com vigência que ultrapassa um exercício financeiro. Enquanto a CGM propôs a sua manutenção, a CGE sustentou que o enunciado não é aplicável no âmbito estadual, uma vez que “os contratos firmados, bem como seus aditivos, não se enquadram no conceito de ‘obrigações contraídas’, não se



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

constituindo em elemento necessário para análise do art. 42 da LRF”. “Além disso”, prosseguiu a unidade, “na área estadual, a fiscalização dos contratos faz parte das atribuições regimentais das Inspetorias de Controle Externo, na medida que fiscalizam cada uma das entidades” (Instrução 352/20, peça 28). Em sua derradeira manifestação (Instrução 915/21, peça 43), a unidade de fiscalização estadual acrescentou que embora a análise dos contratos não seja usualmente necessária para a fiscalização atinente ao artigo 42 da LRF, ela pode “ser subsidiária para fins de comprovação quando indicada na instrução técnica das contas Estaduais”.

Pois bem. O presente feito não tem por finalidade delimitar os destinatários da norma em questão, de modo que não acarreta qualquer alteração no item 1 do Prejulgado 15, que versa sobre tal questão.

A conclusão quanto ao item 2 daquele prejulgado, por sua vez, foi manifestada anteriormente nesta fundamentação, quando se sustentou que o sentido desse enunciado deve ser mantido, mas com complementação. Assim, propus que, sem prejuízo à manutenção do referido item do Prejulgado 15, seja fixado pelo Tribunal o seguinte entendimento acerca da interpretação do artigo 42 da LRF:

- **Serão considerados na determinação da disponibilidade de caixa os encargos e despesas compromissadas até o final do exercício, incluindo as obrigações de despesas contraídas no próprio exercício, mesmo em seu primeiro quadrimestre, e as remanescentes de exercícios anteriores.**

Neste ponto, é oportuno observar que, em harmonia com o disposto no tópico 2 do Prejulgado 15, as instruções normativas que estabelecem o escopo das prestações de contas anuais dos prefeitos municipais têm incluído o item referente ao artigo 42 da LRF tão **somente na análise das contas referentes ao último ano do mandato**.¹⁵² Nesse sentido, trago como exemplo o quadro constante do anexo 1 da Instrução Normativa 157/2021, de 19 de fevereiro deste ano, que

¹⁵² Conforme expus em tópico anterior desta fundamentação, a manutenção, neste prejulgado, do referido enunciado 2 do Prejulgado 15 não impede que este Tribunal crie mecanismos de fiscalização do equilíbrio fiscal válidos para todos os exercícios, e não apenas para o último ano do mandato, tendo como fundamento legal, por exemplo, os artigos 8º, 9º e 13 da LRF ou o artigo 141 da Lei 14.133/2021.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

apresenta o escopo das prestações de contas do Poder Executivo municipal referentes ao exercício de 2020:

Seq.	Escopo	Itens de Análise	Fundamento legal	PE	PL	AI	Consórcios
1	Controle Interno	1.1 - Encaminhamento do Relatório do Controle Interno.	Arts. 31, 70 e 74 da Constituição Federal, c/c Arts. 4º a 8º, Capítulo III, da LOTC (LCE nº 113/05).	X	X	X	X
		1.2 - O Relatório do Controle Interno apresenta o conteúdo mínimo prescrito pelo Tribunal.	Arts. 31, 70 e 74 da Constituição Federal, c/c Arts. 4º a 7º, Capítulo III, da LOTC (LCE nº 113/05).	X	X	X	X
		1.3 - O Relatório do Controle Interno apresenta irregularidade passível de desaprovação das contas anuais.	Arts. 31, 70 e 74 da Constituição Federal, c/c Arts. 4º a 6º, Capítulo III, da LOTC (LCE nº 113/05).	X	X	X	X
2	Resultado Orçamentário / Financeiro	2.1 - Resultado orçamentário/financeiro de fontes não vinculadas a programas, convênios, operações de crédito e RPPS. Análise da situação consolidada do Poder Executivo. Obs.: O demonstrativo do resultado deverá conter todas as fontes (lives e vinculadas), porém a restrição será gerada em razão de déficit nas fontes livres.	Art. 1º, § 1º, c/c Arts. 9º e 13 da LC nº 101/00	X			X
3	Aplicação no ensino básico	3.1 - Aplicação do índice mínimo de 25% em	Art. 212 da Constituição Federal,	X			



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Seq.	Escopo	Itens de Análise	Fundamento legal	PE	PL	AI	Consórcios
	municipal	manutenção e desenvolvimento da educação básica municipal.	c/c Lei Federal nº 11.494/07.				
		3.2 - Aplicação de no mínimo 60% dos recursos do FUNDEB na remuneração do magistério.	Art. 22 da Lei Federal nº 11.494/07.	X			
		3.3 - Aplicação de no mínimo 95% dos recursos do FUNDEB no exercício da arrecadação. Saldo deixado de aplicar no primeiro trimestre do exercício seguinte excede a 5%. Obs.: Item a ser apontado como restrição no caso de não ser atingido o índice mínimo de 25% (3.1) e o índice mínimo de 60% (3.2).	Art. 21, caput, e § 2º, da Lei Federal nº 11.494/07.	X			
4	Aplicação em ações de saúde municipal	4.1 - Aplicação do índice mínimo de 15% em serviços e ações de saúde pública.	Art. 198 da Constituição Federal, c/c Art. 7º da LC nº 141/2012.	X			
5	Gestão do Regime Próprio de Previdência Social	5.1 - Encaminhamento do Certificado de Regularidade Previdenciária – CRP, emitido pelo Ministério da Previdência Social vigente na data da	Decreto Federal nº 3.788/01, c/c Lei Federal nº 9.717/98 e Art. 27 da Portaria MPS 402/2008.	X			



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Seq.	Escopo	Itens de Análise	Fundamento legal	PE	PL	AI	Consórcios
		prestação de contas.					
		5.2 - Encaminhamento da Lei que formaliza a opção escolhida para equacionamento do déficit, sendo exemplos: o aumento da alíquota ou a criação de alíquota complementar.	Arts. 9º da Lei nº 9.717/98, c/c Art. 53, § 6º da Portaria MF nº 464/2018.	X			
		5.3 - Pagamento de aportes para cobertura do déficit atuarial na forma apurada no Laudo Atuarial.	Arts. 9º da Lei nº 9.717/98, c/c Art. 53, § 1º e 55 da Portaria MPS 464/2018.	X			
6	Encerramento de Mandato	6.1 - Despesas com publicidade institucional realizadas até 15 de agosto de 2020 em montante superior à média dos gastos dos 2 (dois) primeiros quadrimestres dos 3 (três) últimos anos que antecedem ao pleito.	Art. 73, inciso VII, da Lei nº 9.504/97, com a redação dada pela Lei nº 13.165/15 e Emenda Constitucional nº 107/2020.	X	X		
		6.2 - Despesas com publicidade institucional realizadas no 3 (três) meses que antecedem o pleito (exceto a publicação legal das normas, regulamentos e editais).	Art. 73, inciso VI, b, da lei nº 9.504/97, com a redação dada pela Lei nº 13.165/15 e Emenda Constitucional nº 107/2020.	X	X		
7	Aspectos Fiscais – Lei de Responsabilidade	7.1 - Limite de despesas com pessoal – retorno ao limite e/ou redução de	Art. 23 da lei Complementar nº 101/00.	X	X		



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Seq.	Escopo	Itens de Análise	Fundamento legal	PE	PL	AI	Consórcios
	e Fiscal	1/3 nos prazos legais. Obs.: O cálculo levará em consideração as terceirizações da serviços nas áreas de saúde e educação – art. 18, § 1º, da LRF.					
		7.2 - Limite para a Dívida Consolidada – retorno ao limite e/ou redução de 25% nos prazos legais.	Art. 3º, II, da Resolução nº 40/01, do Senado Federal, c/c Arts. 30, I e 31 da Lei Complementar nº 101/00 e Art. 52, VI, da Constituição Federal.	X			
		7.3 - Obrigações de despesas contraídas nos últimos dois quadrimestres do mandato que tenham parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa, conforme critérios fixados no Prejulgado 15.	Art. 42 da Lei Complementar nº 101/00; Prejulgado 15 TCE-PR.	X			
8	Gestão do Legislativo	8.1 - Extrapolação do teto constitucional para despesas da Câmara.	Art. 29-A da Constituição Federal, com a redação dada pela EC nº 58/2009.		X		
		8.2 - Extrapolação do limite para despesas com a folha de pagamento.	Art. 29-A da Constituição Federal, com a redação dada pela EC nº 58/2009.		X		
		8.3 - Existência de	Arts. 29-A, 165 e 168,		X		



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Seq.	Escopo	Itens de Análise	Fundamento legal	PE	PL	AI	Consórcios
		superávit/déficit financeiro na fonte 001 – recursos livres.	da Constituição Federal, c/c Art. 22 da Instrução Normativa nº 89/2013-TCEPR.				

Como se nota, a verificação quanto à observância, pelos prefeitos municipais, do contido no artigo 42 da LRF está objetivada no item de análise 7.3, que tem como descrição “Obrigações de despesas contraídas nos últimos dois quadrimestres do mandato que tenham parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa, conforme critérios fixados no Prejulgado 15”.

Quanto ao item 3 do Prejulgado 15, acompanho o entendimento da CGM, de que o mesmo deve ser mantido. A inteligência nele manifestada quanto à celebração de contratos com vigência que ultrapassa um exercício financeiro não é modificada pelos enunciados propostos neste prejulgado.

O item 4, a meu ver, deve ser revogado. O fato de o presente prejulgado identificar a *contração de obrigação de despesa* com o empenho, e não com o contrato, ensejaria a modificação parcial enunciado, no que toca à expressão “como a celebração de aditivos”. De qualquer forma, entendo que a manutenção do item, mesmo na parte restante, possivelmente gerará mais desvantagens do que vantagens para o esclarecimento da interpretação e da aplicação do artigo 42 da LRF. Isso porque a ponderação das “peculiaridades do caso, levando-se em conta a concretude dos fatores envolvidos” é inerente à atividade administrativa, assim como àquela de controle, está atualmente positivada nos artigos 20, 21 e 22 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB)¹⁵³ e não constitui uma

¹⁵³ Decreto-Lei 4.657/1942, com os referidos dispositivos incluídos pela Lei 13.655/2018.

Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão. [\(Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018\)](#)
Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas. [\(Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018\)](#)



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

particularidade da interpretação do artigo 42 da LRF, que é o objeto do prejulgado. Independentemente de um enunciado em prejulgado sobre o tema, as circunstâncias dos atos praticados deverão ser explicitadas e comprovadas pelo agente competente e apreciadas pelo controle externo. Com efeito, conforme exposto anteriormente, as decisões deste Tribunal com frequência apresentam uma ponderação que abrange não apenas o resultado financeiro apurado ao final do exercício, mas também outros fatos pertinentes à matéria, verificados no caso concreto.

Além disso, a manutenção da afirmativa constante do item 4 do Prejulgado 15 pode levar à equivocada interpretação, pelo gestor, de que a vedação ao artigo 42 da LRF apresenta margem para inobservância, o que representaria desconsideração da compreensão sistemática da LRF e, em especial, do dever de se manter, permanentemente, equilibrada programação financeira, ressalvadas as exceções previstas em lei, notadamente a que consta do artigo 65, inciso II, da Lei de Responsabilidade Fiscal, incluído pela Lei Complementar 173/2020, relativamente ao combate a calamidade pública.

Por fim, o item 5 igualmente merece revogação, seja porque o presente prejulgado, consoante fundamentação já exposta, identifica a contração de obrigação de despesa com o empenho, e não com o contrato, seja porque a documentação apropriada à comprovação dos fatos sob exame é a exigida na regulamentação aplicável¹⁵⁴ ou na instrução processual levada a efeito pela unidade

Art. 21. A decisão que, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, decretar a invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa deverá indicar de modo expresse suas consequências jurídicas e administrativas. [\(Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018\)](#)

Parágrafo único. A decisão a que se refere o **caput** deste artigo deverá, quando for o caso, indicar as condições para que a regularização ocorra de modo proporcional e equânime e sem prejuízo aos interesses gerais, não se podendo impor aos sujeitos atingidos ônus ou perdas que, em função das peculiaridades do caso, sejam anormais ou excessivos. [\(Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018\)](#)

Art. 22. Na interpretação de normas sobre gestão pública, serão considerados os obstáculos e as dificuldades reais do gestor e as exigências das políticas públicas a seu cargo, sem prejuízo dos direitos dos administrados.

§ 1º Em decisão sobre regularidade de conduta ou validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, serão consideradas as circunstâncias práticas que houverem imposto, limitado ou condicionado a ação do agente. [\(Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018\)](#)

§ 2º Na aplicação de sanções, serão consideradas a natureza e a gravidade da infração cometida, os danos que dela provierem para a administração pública, as circunstâncias agravantes ou atenuantes e os antecedentes do agente. [\(Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018\)](#)

§ 3º As sanções aplicadas ao agente serão levadas em conta na dosimetria das demais sanções de mesma natureza e relativas ao mesmo fato. [\(Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018\)](#)

¹⁵⁴ No caso das prestações de contas dos chefes do Poder Executivo, as instruções normativas específicas, conforme previsão regimental (artigos 214 e 216, § 2º).



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

técnica competente,¹⁵⁵ sem prejuízo, evidentemente, às demais diligências que o relator ou o órgão colegiado porventura reputarem necessárias no caso concreto.

Portanto, ficam mantidos os itens 1 a 3 do Prejulgado 15, sendo que o item 2 deverá ser interpretado em conjunto com os enunciados aprovados no presente prejulgado, em especial o de que serão considerados na determinação da disponibilidade de caixa os encargos e despesas compromissadas até o final do exercício, incluindo as obrigações de despesas contraídas no próprio exercício, mesmo em seu primeiro quadrimestre, e as remanescentes de exercícios anteriores.

De outro lado, revogam-se os itens 4 e 5 do Prejulgado 15.

2.5. A APLICAÇÃO DA PRESENTE DECISÃO À APRECIÇÃO DAS CONTAS ESTADUAIS

Como exposto anteriormente, o presente feito deriva de debate havido no âmbito do julgamento, em sessão plenária desta Corte, de pedido de rescisão que versava sobre decisão proferida em prestação de contas de Poder Executivo *municipal*. Ainda, a aplicação do dispositivo legal em tela é apreciada com maior frequência no âmbito municipal em comparação com o estadual, dada a prevalência quantitativa das contas dos Municípios. Assim, as considerações tecidas até aqui tiveram como parâmetro principalmente as instruções proferidas pela unidade técnica responsável pela análise das contas municipais, bem como as decisões proferidas pelo Tribunal nessa matéria.

Nada obstante, a Coordenadoria de Gestão Estadual também participou da instrução do feito e corroborou as manifestações da Coordenadoria de Gestão Municipal sobre a matéria ora em apreciação, o que se mostra coerente com o fato de que o artigo 42 da LRF se aplica a gestores tanto estaduais quanto municipais, nos termos do artigo 1º, § 2º, da Lei Complementar 101/2000¹⁵⁶ e conforme consta do item 1 do Prejulgado 15.¹⁵⁷ Relativamente ao mérito do presente

¹⁵⁵ Como bem observa a Instrução 915/21 da CGE (peça 43).

¹⁵⁶ Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

[...]

§ 2º As disposições desta Lei Complementar obrigam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

¹⁵⁷ “1. a vedação estabelecida no art. 42 da Lei Complementar nº. 101/2000 se dirige diretamente ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, condicionando a atuação dos titulares da chefia dos Poderes Executivos (federal, estadual e municipal),



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

prejulgado, a divergência da CGE em relação à CGM se circunscreveu à revogação ou confirmação do item 3 do Prejulgado 15,¹⁵⁸ questão já apreciada neste voto.

As demais considerações específicas da CGE se referem ao sistema informatizado captador das informações que embasam suas análises e à questão acerca da qualidade das informações obtidas. Nesse sentido, embora a Coordenadoria de Gestão Estadual concorde com o entendimento da CGM que indicou a apresentação da listagem de empenhos e de registros feitos na conta contábil *Obrigações deixadas de empenhar* como método para evidenciar individualizada e analiticamente as obrigações contraídas sem a suficiente disponibilidade de caixa, a CGE ressalva que “o sistema SEI-CED, que capta os dados eletrônicos referentes à execução orçamentária, financeira e patrimonial do Estado, não dispõe de leiaute específico para captar essa informação”, ou seja, as despesas deixadas de empenhar, de modo que a referida metodologia, caso adotada, não terá aplicabilidade *imediata* no âmbito estadual. Acrescenta, ainda, que “será indispensável a constante atualização e implementação de regras no sistema, que garantam a mínima qualidade dos dados enviados pelo Estado”. No mesmo sentido, quanto à superveniência da Lei Complementar n.º 173/2020, a CGE pontuou que “em caso de ocorrência de calamidade reconhecida pelo Congresso Nacional” em 2022, ano do encerramento do mandato do Poder Executivo estadual, “para atendimento ao dispositivo legal em tela [(art. 65, § 1º, inciso II da LRF)] será necessária a implementação de uma forma para identificação dos recursos relativos à calamidade pública, cujo modo de captação, impacto e recursos necessários no sistema SEI-CED, precisarão ser previamente avaliados em conjunto com as unidades competentes, ou seja, COSIF e DTI”.

A Instrução Normativa 145/2018, aprovada por unanimidade pelo Tribunal Pleno por meio do Acórdão 3712/18,¹⁵⁹ dispôs sobre o escopo das contas

Judiciário (federal e estadual) e Legislativo (federal, estadual e municipal), além do Ministério Público da União e dos Estados, Tribunal de Contas da União, do Distrito Federal e dos Estados, e Tribunal de Contas do Município, quando houver;”

¹⁵⁸ “3. A princípio, o art. 42 da Lei Complementar n.º. 101/2000 não possui condão de impedir a celebração, nos últimos dois quadrimestres do mandato do gestor, por prazo superior ao exercício financeiro ou com previsão de prorrogação, de contratos cujos objetos se encontrem entre os previstos nos incs. I, II e IV do art. 57 da Lei de Licitações, desde que haja suficiente disponibilidade de caixa para pagamento das parcelas vincendas no exercício, afastando a inscrição da despesa em restos a pagar, não se exigindo disponibilidade em caixa de valores necessários à duração total do contrato;”

¹⁵⁹ Projeto de Instrução Normativa 747108/18. Relator Conselheiro José Durval Mattos do Amaral. Unânime. Votaram os Conselheiros JOSE DURVAL MATTOS DO AMARAL, NESTOR BAPTISTA, ARTAGÃO DE MATTOS LEÃO, FERNANDO



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

do Chefe do Poder Executivo estadual referentes ao último ano de encerramento de mandato havido até aqui, ou seja, o exercício de 2018, tendo previsto como item de análise corresponde ao artigo 42 da LRF as “Obrigações de despesa contraídas nos últimos dois quadrimestres do mandato que tenham parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa”. Consta da normativa, em nota de rodapé acrescida a esse item, a observação de ser “Aplicável somente no último ano de mandato”. Com efeito, as Instruções Normativas 152/2020 e 160/2021, aprovadas em votações unânimes pelos Acórdãos 4165/19¹⁶⁰ e 71/21¹⁶¹ do Tribunal Pleno, não trazem apontamentos de análise atrelados ao aludido dispositivo legal, aplicáveis às prestações de contas do Governador do Estado referentes aos exercícios de 2019 e 2020.

Na prestação de contas alusiva ao exercício de 2018, a CGE apresentou a seguinte análise relativa ao artigo 42 da LRF (Instrução 482/19-CGE):

2.5. Obrigações Financeiras Frente às Disponibilidades - Art. 42 LRF

A Lei Complementar nº 101/00, art. 42¹⁶², estabeleceu a vedação ao titular de poder ou órgão de contrair obrigações de despesa, nos dois últimos quadrimestres do último ano de mandato, sem recursos para seu pagamento no mesmo exercício ou que não estejam cobertas com recursos financeiros arrecadados no exercício em que foram contraídas.

Neste sentido, para fins de verificação acerca do comando contido no art. 42 da LRF, pelo Chefe do Poder Executivo, seguindo a metodologia de apuração corrente, foi utilizado o Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar, seguindo orientação do Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF, 8ª Edição, válido para o exercício de 2018, cujos resultados consolidados apresentam-se na tabela a seguir:

AUGUSTO MELLO GUIMARÃES, IVAN LELIS BONILHA, FABIO DE SOUZA CAMARGO e IVENS ZSCHOERPER LINHARES. Julgado em 05/12/2018.

¹⁶⁰ Projeto de Instrução Normativa 773773/19. Relator Conselheiro Nestor Baptista. Unânime. Votaram os Conselheiros NESTOR BAPTISTA, ARTAGÃO DE MATTOS LEÃO, FERNANDO AUGUSTO MELLO GUIMARÃES, JOSE DURVAL MATTOS DO AMARAL e IVENS ZSCHOERPER LINHARES e os Auditores TIAGO ALVAREZ PEDROSO e SÉRGIO RICARDO VALADARES FONSECA. Julgado em 18/12/2019.

¹⁶¹ Projeto de Instrução Normativa 693443/20. Relator Conselheiro Fabio de Souza Camargo. Unânime. Votaram os Julgado em 10/02/2021.

¹⁶² 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.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Tabela 2

Cumprimento do art. 42 da LRF – Poder Executivo 2018

IDENTIFICAÇÃO DOS RECURSOS	R\$		
	DISPONIBILIDADE DE CAIXA BRUTA	OBRIGAÇÕES FINANCEIRAS	DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA
TOTAL DOS RECURSOS VINCULADOS (I)	3.528.945.518,52	1.606.305.339,84	1.922.640.178,68
Receitas de Impostos e de Transferência de Impostos - Educação	-	-	-
Transferências do FUNDEB 60%	4.765.545,24	4.764.556,59	988,65
Transferências do FUNDEB 40%	4.085.606,00	4.085.606,00	-
Outros Recursos Destinados à Educação	310.846.301,75	145.834.312,03	165.011.989,72
Receitas de Impostos e de Transferência de Impostos - Saúde	-	-	-
Outros Recursos Destinados à Saúde	197.557.480,00	17.917.199,31	179.640.280,69
Recursos Destinados à Assistência Social	960.354,98	-	960.354,98
Recursos de Operações de Crédito (exceto destinados à Educação e à Saúde)	452.473.319,12	133.122.503,66	319.350.815,46
Recursos de Alienação de Bens/Ativos	625.144.029,69	612.400.078,02	12.743.951,67
Outras Destinações Vinculadas de Recursos	1.933.112.881,74	688.181.084,23	1.244.931.797,51
TOTAL DOS RECURSOS NÃO VINCULADOS (II)	2.927.983.447,18	3.113.565.699,27	-185.582.252,09
Recursos Ordinários	2.035.682.651,12	2.742.508.160,04	(706.825.508,92)
Outros Recursos não Vinculados	892.300.796,06	371.057.539,23	521.243.256,83
TOTAL (III) = (I + II)	6.456.928.965,70	4.719.871.039,11	1.737.057.926,59

Fonte: Relatórios SEI-CED

Cabe destacar que nessa análise foram expurgados os valores relativos às fontes de recursos vinculadas ao Regime Próprio de Previdência Social – RPPS, tendo em vista a sua destinação específica.

Pela metodologia de apuração atualmente adotada, verifica-se que **em 31 de dezembro de 2018, conforme demonstrado, o total das disponibilidades de caixa do Poder Executivo Estadual era suficiente para suportar com as obrigações financeiras existentes na mesma data, restando um saldo positivo de R\$ 1,7 bilhão.**

Ressalte-se que tramita neste Tribunal de contas, o processo nº 621743/16, que trata de proposta de alteração do Prejulgado nº 15, aprovado pelo Acórdão nº 1490/11- Tribunal Pleno, objetivando a convergência e parametrização dos critérios de análise quanto ao cumprimento do artigo 42, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Nesse expediente, esta Unidade Técnica, nos termos da instrução 89/18-COFIE, **endossando o entendimento exarado pela então COFIM** (atual CGM), na Instrução nº 2688/17, se posicionou no sentido de se adotar critérios mais rigorosos na verificação do cumprimento do art. 42 da LRF, inclusive no que se refere à verificação individualizada das despesas contraídas frente às disponibilidades financeiras, segregada por fontes de recursos.

Por essa metodologia, sob o aspecto técnico do exame, sem afastar a análise das circunstâncias específicas do caso concreto, não poderia haver fontes livres com saldo negativo, muito embora poderia se verificar saldo negativo em fonte vinculada em montante inferior ao superávit obtido na fonte livre, considerando que os recursos financeiros da fonte livre poderiam cobrir o déficit da fonte



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

vinculada, dependendo das circunstâncias específicas do caso.

Contudo, haja vista que tal posicionamento ainda não foi aprovado e estabelecido mediante Acórdão do Colegiado desta Casa, nesta análise técnica serão considerados os mesmos critérios adotados nos exames anteriores para a questão, segundo os quais, **a conclusão é pela regularidade do item de análise**, advertindo-se no entanto, os setores técnicos da administração estadual, para a possibilidade de alteração da metodologia de apuração obrigações contraídas frente às disponibilidades de caixa, para os exercícios seguintes, o que exigirá uma perfeita adequação do conjunto de fontes e um rígido controle dos recursos por fontes. (Grifo nosso.)

Nota-se que a CGE evidencia as obrigações de despesas contraídas e a disponibilidade de caixa de forma similar à CGM, vale dizer, com base no *demonstrativo da disponibilidade de caixa e dos restos a pagar*, elaborado de acordo com o Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional (MDF).

Contudo, diversamente da unidade responsável pela instrução das contas em âmbito municipal, a CGE não apresentou, na Instrução 482/19, a situação do resultado financeiro em 30 de abril, bem como não considerou irregular a existência de déficit nas fontes livres ao final do exercício. Ainda assim, a Coordenadoria de Gestão Estadual reiterou na ocasião sua adesão ao entendimento sobre a matéria manifestado neste prejudgado pela CGM e justificou sua conclusão pela regularidade do item de análise no caso específico com o argumento de que o posicionamento daquela unidade “ainda não foi aprovado e estabelecido mediante Acórdão do Colegiado desta Casa”, tendo optado, então, por utilizar “os mesmos critérios adotados nos exames anteriores para a questão”.

O Acórdão de Parecer Prévio 493/19-TP, ao apreciar as contas em questão, referentes ao exercício de 2018, acolheu integralmente o opinativo da CGE sobre a matéria.

As contas do Governador do Estado referentes ao exercício em que houve o encerramento do mandato anterior, ou seja, 2014, tiveram o escopo fixado pela Instrução Normativa 102/2014, que, assim como a IN 145/2018, previamente mencionada, estabeleceu item de análise correspondente ao artigo 42 da LRF.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Neste caso, trata-se do apontamento “Ocorrência de contratação de despesa nos últimos dois quadrimestres de 2014, com parcelas a serem pagas no exercício seguinte, sem a devida suficiência financeira, em desacordo ao art. 42 da LRF”.

A metodologia então utilizada pela CGE¹⁶³ para a verificação do cumprimento do dispositivo não foi a mesma posteriormente aplicada a 2018, dado que procedeu à comparação entre os resultados financeiros apurados em 30 de abril e 31 de dezembro de 2014, não recaindo a análise apenas sobre este último. Assim, constou da Instrução 70/15-DCE:

Neste sentido, para verificar se o Chefe do Poder Executivo observou o comando contido no art. 42 da LRF, **foi apurada a suficiência ou insuficiência financeira ao final do exercício de 2014 e comparada com a mesma situação ao final do primeiro quadrimestre do mesmo exercício, visando constatar, pela verificação da evolução da relação disponibilidades/obrigações, se foram assumidas obrigações de despesas nos dois últimos quadrimestres do exercício sem a devida cobertura financeira.**

[...]

Observa-se na tabela anterior que, embora ao final do exercício de 2014 a disponibilidade financeira líquida apresentasse insuficiência financeira no montante de R\$ 1.017.040.532,96, ao final do primeiro quadrimestre, ou seja, em 30/04/2014 esta insuficiência era maior, representando R\$ 1.076.781.756,58.

Portanto, houve uma variação negativa da insuficiência financeira no montante R\$ 59.741.223,62, representando uma variação percentual negativa de 5,5%, significando que a relação Disponibilidades de Caixa/Obrigações, apurada em 31/12/2014 foi melhor (insuficiência menor) que a verificada em 30/04/2014, denotando que não teriam sido contraídas obrigações de despesas, sem a correspondente existência de disponibilidades, considerando o período compreendido nos dois últimos quadrimestres do ano. (Grifo nosso.)

O Acórdão de Parecer Prévio 255/15-TP acolheu a manifestação técnica e considerou regular o item de análise, sem prejuízo à determinação de que o Poder Executivo estadual demonstrasse “a execução das obrigações contraídas

¹⁶³ Na época sob a denominação de Diretoria de Contas Estaduais (DCE).



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

no último ano de mandato, nos termos das decisões desta Corte, em especial do Prejulgado nº15”, uma vez que “por ausência de informações prestadas pelo Executivo e de procedimentos verificadores instituídos pela DCE, não foi possível analisar as despesas de obrigações contratuais efetivadas de fato, nos últimos dois quadrimestres, na forma preconizada no Prejulgado nº 15 desta Corte”.

A partir da análise das contas do Chefe do Poder Executivo relativas aos exercícios em que ocorreram os dois mais recentes encerramentos de mandato, portanto, verifica-se que a CGE, ao longo do tempo, acabou por convergir seu entendimento quanto à metodologia de aplicação do artigo 42 da LRF ao manifestado pela CGM, o que culminou em seus opinativos predominantemente uniformes neste prejulgado. Ademais, nota-se que, nessa matéria, as instruções da CGE foram acolhidas pelos acórdãos de parecer prévio emitidos pelo Tribunal nos feitos correspondentes.

Assim, entendo que, em regra, as considerações e conclusões anteriormente explicitadas nesta fundamentação se aplicam também aos processos, no âmbito estadual, em que apreciado o cumprimento ao artigo 42 da LRF. Vale lembrar que a efetiva fiscalização desse aspecto nas contas anuais dos diferentes Poderes, órgãos e entidades, referentes a cada exercício, é uma deliberação que compete ao Tribunal Pleno na apreciação das instruções normativas que definem os respectivos escopos de análise, propostos pelas unidades técnicas, não cabendo ao presente prejulgado adentrar essa matéria.

Ademais, há, nesse aspecto da fiscalização quanto ao cumprimento do artigo 42 da LRF em matéria estadual, algumas ressalvas a serem explicitadas.

Em primeiro lugar, devem ser observadas as considerações da CGE relativas às informações obtidas pela unidade por meio do SEI-CED (Sistema Estadual de Informações – Captação Eletrônica de Dados).

Na Instrução 89/18 (peça 15), a então denominada Coordenadoria de Fiscalização Estadual (COFIE) sustentou que

a possibilidade de cumprimento da norma dependerá da situação de desenvolvimento e, também, das perspectivas acerca da continuidade do sistema de captação dos dados: SEI-CED, ou a implementação de uma outra ferramenta tecnológica que forneça os dados contábeis



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

suficientes, bem como propicie as condições necessárias para a elaboração dos cálculos.

No mais, embora a Coordenadoria de Gestão Estadual concorde com o entendimento da CGM que indicou a apresentação da listagem de empenhos e de registros feitos na conta contábil *Obrigações deixadas de empenhar* como método para evidenciar individualizada e analiticamente as obrigações contraídas sem a suficiente disponibilidade de caixa, a CGE ressalva, na Instrução 352/20 (peça 28), que “o sistema SEI-CED, que capta os dados eletrônicos referentes à execução orçamentária, financeira e patrimonial do Estado, não dispõe de leiaute específico para captar essa informação”, as despesas deixadas de empenhar, de modo que a referida metodologia, caso adotada, não terá aplicabilidade *imediata* no âmbito estadual. Acrescenta, ainda, que “será indispensável a constante atualização e implementação de regras no sistema, que garantam a mínima qualidade dos dados enviados pelo Estado”.

Desse modo, caberá à unidade, a partir da aprovação do prejulgado, adotar as providências necessárias à adoção dos entendimentos aqui manifestados. Evidentemente, outras unidades estarão envolvidas nessa atividade, a fim de viabilizar os aprimoramentos necessários.

Em segundo lugar, entendo necessárias algumas considerações sobre a comprovação do cancelamento de empenhos, no contexto da verificação quanto ao cumprimento do artigo 42 da LRF no âmbito estadual.

Conforme exposto anteriormente, na esfera municipal a CGM, ao constatar em primeiro exame restrição referente a essa matéria, propõe a citação do gestor para que comprove a “existência de cancelamentos de restos a pagar não processados no exercício seguinte, necessariamente corroborada com a entrega do SIM/AM”.

Esse fato evidencia que a análise quanto à regularidade do cancelamento dos restos a pagar para o fim de subsidiar a apreciação quanto ao cumprimento do artigo 42 da LRF vem se mostrando, em regra, possível nos limites da própria prestação de contas dos prefeitos municipais.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

No âmbito estadual, contudo, a situação assume contornos distintos, uma vez que este Tribunal já manifestou o entendimento segundo o qual o cancelamento dos empenhos deve ser esclarecido *pelo gestor do órgão de que se originou*. Nesse sentido, constou do Acórdão de Parecer Prévio 255/15-TP, que apreciou as contas do Governador do Estado referentes ao exercício de 2014:

b. Cancelamento de Despesas Liquidadas

Não obstante o resultado orçamentário que o Estado demonstrou em 2014, cabe destacar a situação relacionada ao cancelamento de despesas já liquidadas. A DCE, em sua Instrução nº 70/15 (Peça 72), identificou que, no exercício de 2014, o total de estornos relativos a empenhos liquidados foi da ordem de R\$ 805 milhões (após exclusões de ajustes).

Em contraditório (Peça 97, fls. 14 a 17), o Estado argumentou que do montante apurado de cancelamentos de empenhos liquidados, 83% referem-se a estornos relacionados a erros formais no momento da emissão das notas de empenho; 15% estariam relacionados com documentos de Guia de Retorno de Crédito – GCV (Despesa não efetivada, no exercício vigente, cuja dotação retorna ao crédito orçamentário) e os outros 2% não foram justificados.

Com relação aos estornos de empenhos sem a identificação das razões, mencionados pela SEFA no contraditório como sendo de responsabilidade de cada unidade de origem, devem ser objeto de apuração por esta Corte por ocasião da análise das contas individuais, conforme já estabelecido na Instrução Normativa nº 102/14, que disciplina o escopo de análise das prestações de contas estaduais no exercício de 2014.

(Grifo nosso.)

Também já decidiu esta Corte que a análise individualizada dos empenhos cancelados é incompatível com o corrente método de apreciação das contas do Poder Executivo estadual, nos termos do Acórdão de Parecer Prévio 223/16-TP, que versou sobre as contas relativas ao exercício de 2015:

Ressalte-se, por oportuno, que seria necessário um intenso aprofundamento da presente instrução processual para a análise individualizada dos empenhos cancelados, com vistas a verificar a efetiva regularidade de cada



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

cancelamento, situação essa incompatível com o rito e a forma de apreciação da prestação de contas do Governador do Estado, dada a abrangência de matérias nela tratadas [...].

Logo, em princípio não cabe exigir, na prestação de contas em questão, a comprovação da regularidade do cancelamento dos empenhos tomados individualmente, sem prejuízo à sua “análise nas contas^[164] individuais, assim, entendidas, dos gestores dos órgãos de que se originaram os cancelamentos” (Acórdão de Parecer Prévio 223/16-TP), pelo instrumento de fiscalização que for tido como apropriado.

Cabe esclarecer que esta conclusão não impede que futuras instruções normativas, submetidas à discussão e deliberação do Tribunal Pleno, eventualmente alterem os contornos da análise levada a efeito nas prestações de contas do Chefe do Poder Executivo estadual, sobre o artigo 42 da LRF ou qualquer outra matéria de competência do Tribunal.

2.6. O INÍCIO DA PRODUÇÃO DE EFEITOS DA PRESENTE DECISÃO

Como exposto anteriormente, a presente decisão é aplicável aos processos em matéria municipal e estadual em que se aprecie o cumprimento ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, sendo que os escopos de análise das contas anuais são definidos pelas instruções normativas que as regulamentam.

No âmbito municipal, atualmente estão em análise pela CGM as contas anuais dos prefeitos municipais referentes ao exercício de 2020, com averiguação quanto à observância do dispositivo legal em tela prevista na Instrução Normativa 157/2021. Assim, quanto ao início da produção de efeitos na seara municipal, entendo que esta decisão deverá ser observada, naquilo que for tecnicamente possível desde logo, nas instruções técnicas proferidas pela CGM após a publicação da presente decisão, nas contas municipais referentes ao exercício de 2020, sejam elas de primeiro exame ou posteriores.

¹⁶⁴ Para o fim de fundamentação do presente voto, entendo que a expressão “contas”, constante do acórdão referido, deve ser entendida não necessariamente como o objeto de “prestação de contas anual”, mas de qualquer processo de fiscalização estabelecido pelo Tribunal como o apropriado para a análise da regularidade do cancelamento dos empenhos à luz de suas competências constitucionais.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

No âmbito estadual, a decisão deverá ser observada a partir da instrução das contas referentes ao exercício de 2022, que tenham em seu escopo item de análise relativo ao artigo 42 da LRF, previsto em instrução normativa.

Por outro lado, naquilo que demandar maior tempo para adequação por parte das unidades técnicas responsáveis pelas análises, tanto em âmbito estadual quanto em âmbito municipal, o presente prejulgado deverá produzir efeitos na instrução das contas de exercícios futuros, para os quais haja previsão normativa de fiscalização quanto ao referido dispositivo legal.

2.7. RESUMO DESTA FUNDAMENTAÇÃO

Considerando a extensão do presente voto, apresento a seguir um resumo dos seus principais fundamentos e conclusões, que tem a mera finalidade de facilitar uma rápida apreensão de seus aspectos essenciais e que, evidentemente, não substitui a integralidade do exposto até aqui.

O artigo 42 da Lei Complementar n.º 101/2000,¹⁶⁵ ao mesmo tempo que prevê a proibição da contração de obrigação de despesa sem suficiente disponibilidade de caixa nos últimos dois quadrimestres do mandato (*caput*), estabelece que a determinação da disponibilidade de caixa considerará os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício (parágrafo único).

O enunciado de que “A regra é peremptória para alcançar o final de mandato, especificamente, os seus oitos últimos meses”, contido no item 2 do Prejulgado n.º 15 deste Tribunal, mostra-se inteiramente adequado ao *caput* do artigo 42, carecendo de complementação que contemple o disposto no parágrafo único do dispositivo.

Os pressupostos da responsabilidade na gestão fiscal,¹⁶⁶ a interpretação sistemática da Lei Complementar n.º 101/2000, a acepção técnica da

¹⁶⁵ **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.

¹⁶⁶ LC 101/2000:

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



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

disponibilidade de caixa, a regra da observância à ordem cronológica das obrigações, o entendimento da Secretaria do Tesouro Nacional e do corpo técnico deste Tribunal, bem como um representativo conjunto de decisões desta Corte de Contas sobre a matéria conduzem à conclusão de que a complementação acima referida dar-se-á modo adequado pelo seguinte enunciado: *serão considerados na determinação da disponibilidade de caixa os encargos e despesas compromissadas até o final do exercício, incluindo as obrigações de despesas contraídas no próprio exercício, mesmo em seu primeiro quadrimestre, e as remanescentes de exercícios anteriores.*

Com base na aplicação conjugada do *caput* e do parágrafo único do artigo 42 da LRF (e, por conseguinte, do item 2 do Prejulgado 15 e do enunciado acima proposto), a apreciação do Tribunal sobre a observância do dispositivo legal pelo gestor se fará com base no resultado financeiro apurado ao final do *último* ano do mandato, considerando as obrigações de despesas contraídas a qualquer tempo.

O resultado financeiro em questão será evidenciado com base no *Demonstrativo da disponibilidade de caixa e dos restos a pagar*, previsto no Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional, interessando à análise do Tribunal não apenas o resultado financeiro total, mas também aquele correspondente a cada agrupamento dos recursos conforme a origem. Assim, haverá, em princípio, descumprimento à regra do artigo 42 da LRF quando qualquer dos referidos grupos, de fontes livres ou vinculadas,¹⁶⁷ apresentar déficit,¹⁶⁸ desde que inexista saldo no grupo “Recursos ordinários/livres” suficiente à sua cobertura.¹⁶⁹

O critério objetivo de análise acima descrito não será o único. As decisões do Tribunal externam uma ponderação em que todos os demais elementos

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

¹⁶⁷ Conforme item 2.1.3 desta fundamentação (“As receitas e despesas de fontes vinculadas”).

¹⁶⁸ Conforme item 2.1.1 desta fundamentação (“A delimitação temporal da vedação prevista no artigo 42 da Lei Complementar n.º 101/2000”).

¹⁶⁹ Conforme item 2.2.2 desta fundamentação (“A disponibilidade de caixa”).

Vale notar que este último fato, o superávit nas fontes livres superior ao déficit total das demais fontes, na metodologia atualmente utilizada pela Coordenadoria de Gestão Municipal, não altera a sua conclusão pela irregularidade do item de análise.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

de fato e de direito demonstrados nos autos e pertinentes à matéria sob análise são apreciados, com vistas à adequada deliberação acerca do caso concreto. Alguns deles, como, por exemplo, a relevância do valor do déficit apurado ao final do exercício, o resultado financeiro havido em 30 de abril do último ano do mandato, o recebimento dos recursos vinculados em momento posterior ao encerramento do exercício, a contribuição do gestor para insuficiência de saldo nas fontes vinculadas, assim como outros, mencionados na fundamentação do presente voto, são habitualmente apreciados nos julgamentos do Tribunal e, por isso, devem ser explicitados e analisados pelas unidades técnicas responsáveis pela instrução processual, assim como todas as outras circunstâncias relevantes que sejam aduzidas pelos sujeitos processuais ou identificadas de ofício pelo segmento técnico na instrução do feito.¹⁷⁰ A análise de contratos no âmbito de prestações de contas anuais, por sua vez, é instrumento subsidiário, não principal, de aferição do disposto no artigo 42 da LRF, e será adotado pelas unidades instrutivas nos casos em que se mostrar tecnicamente necessário.¹⁷¹

Constatado déficit que evidencie o descumprimento da regra prevista no artigo 42 da LRF, caberá à unidade técnica responsável pela instrução processual apresentar nos autos a listagem de empenhos e de registros feitos na conta contábil *Obrigações deixadas de empenhar*, a fim de evidenciar, individualizada e analiticamente,¹⁷² as obrigações contraídas sem a suficiente disponibilidade de caixa.¹⁷³

Para o fim de interpretação e aplicação do artigo 42 da LRF, as expressões constantes do texto da lei serão assim entendidas: *contração de obrigação de despesa*, o empenho ou o reconhecimento da obrigação deixada de empenhar; *disponibilidade de caixa*, a diferença entre o saldo do ativo financeiro e o somatório dos saldos do passivo financeiro e de despesas não empenhadas,

¹⁷⁰ Conforme item 2.3 desta fundamentação (“Outras informações que devem ser tecnicamente analisadas nas instruções processuais sobre o artigo 42 da Lei Complementar n.º 101/2000”).

¹⁷¹ Conforme item 2.2.4 desta fundamentação (“A análise de contratos”).

¹⁷² Conforme item 2.1.2 desta fundamentação (“A especificação das obrigações contraídas sem a suficiente disponibilidade de caixa”).

¹⁷³ Na metodologia atualmente utilizada pelas unidades técnicas, não há especificação das obrigações contraídas sem a disponibilidade de caixa.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

compreendendo todas as fontes de recursos, segregadas por vinculação; *encargos e despesas compromissadas a pagar*, o saldo do passivo financeiro mais o saldo de despesas deixadas de empenhar.¹⁷⁴

Os itens 1 a 3 do Prejulgado n.º 15¹⁷⁵ são compatíveis com os fundamentos e conclusões do presente voto e, portanto, serão mantidos, contrariamente aos seus itens 4 e 5,¹⁷⁶ que restarão revogados. Destaco que o item 2 do referido prejulgado deverá ser interpretado em conjunto com os enunciados ora aprovados, em especial o de que serão considerados na determinação da disponibilidade de caixa os encargos e despesas compromissadas até o final do exercício, incluindo as obrigações de despesas contraídas no próprio exercício, mesmo em seu primeiro quadrimestre, e as remanescentes de exercícios anteriores.¹⁷⁷

Atualmente, as unidades técnicas incluem item de análise referente ao artigo 42 da LRF na proposta de escopo das contas anuais do último ano do mandato dos prefeitos municipais e do Governador do Estado, o que é coerente com o disposto no item 2 do Prejulgado 15.¹⁷⁸ A manutenção, neste prejulgado, do referido enunciado não impede que este Tribunal crie mecanismos de fiscalização do equilíbrio fiscal válidos para todos os exercícios, e não apenas para o último ano do

¹⁷⁴ Conforme item 2.2 desta fundamentação (“As questões suscitadas pelas unidades técnicas”) e seus subitens.

¹⁷⁵ “1. A vedação estabelecida no art. 42 da Lei Complementar nº. 101/2000 se dirige diretamente ao *titular de Poder ou órgão referido no art. 20*, condicionando a atuação dos titulares da chefia dos Poderes Executivos (federal, estadual e municipal), Judiciário (federal e estadual) e Legislativo (federal, estadual e municipal), além do Ministério Público da União e dos Estados, Tribunal de Contas da União, do Distrito Federal e dos Estados, e Tribunal de Contas do Município, quando houver;

2. A regra é peremptória para alcançar o final de mandato, especificamente, os seus oitos últimos meses;

3. A princípio, o art. 42 da Lei Complementar nº. 101/2000 não possui condão de impedir a celebração, nos últimos dois quadrimestres do mandato do gestor, por prazo superior ao exercício financeiro ou com previsão de prorrogação, de contratos cujos objetos se encontrem entre os previstos nos incs. I, II e IV do art. 57 da Lei de Licitações, desde que haja suficiente disponibilidade de caixa para pagamento das parcelas vincendas no exercício, afastando a inscrição da despesa em restos a pagar, não se exigindo disponibilidade em caixa de valores necessários à duração total do contrato;”

¹⁷⁶ “4. O ato de contrair obrigação de despesa, como a celebração de aditivos dentro do período vedado pela norma complementar, deve ser sopesado consoante as peculiaridades do caso, levando-se em conta a concretude dos fatores envolvidos;

5. Dada a competência outorgada a esta Corte para o exercício do controle externo da Administração Pública, os entes submetidos a sua jurisdição devem encaminhar a este Tribunal os termos aditivos e respectivos contratos celebrados nos últimos quadrimestres do mandato para fins de aferição do cumprimento da regra de controle do art. 42 da Lei Complementar nº. 101/2000.”

¹⁷⁷ Conforme item 2.4 desta fundamentação (“A revisão do Prejulgado n.º 15 deste Tribunal”).

¹⁷⁸ “A regra é peremptória para alcançar o final de mandato, especificamente, os seus oitos últimos meses”.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

mandato, tendo como fundamento legal, por exemplo, os artigos 8º,¹⁷⁹ 9º¹⁸⁰ e 13 da LRF¹⁸¹ ou o artigo 141 da Lei 14.133/2021.¹⁸²

¹⁷⁹ Art. 8º Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

¹⁸⁰ Art. 9º Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

§ 1º No caso de restabelecimento da receita prevista, ainda que parcial, a recomposição das dotações cujos empenhos foram limitados dar-se-á de forma proporcional às reduções efetivadas.

§ 2º Não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, as relativas à inovação e ao desenvolvimento científico e tecnológico custeadas por fundo criado para tal finalidade e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias. ([Redação dada pela Lei Complementar nº 177, de 2021](#))

§ 3º No caso de os Poderes Legislativo e Judiciário e o Ministério Público não promoverem a limitação no prazo estabelecido no *caput*, é o Poder Executivo autorizado a limitar os valores financeiros segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

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

§ 5º No prazo de noventa dias após o encerramento de cada semestre, o Banco Central do Brasil apresentará, em reunião conjunta das comissões temáticas pertinentes do Congresso Nacional, avaliação do cumprimento dos objetivos e metas das políticas monetária, creditícia e cambial, evidenciando o impacto e o custo fiscal de suas operações e os resultados demonstrados nos balanços.

¹⁸¹ Art. 13. No prazo previsto no art. 8º, as receitas previstas serão desdobradas, pelo Poder Executivo, em metas bimestrais de arrecadação, com a especificação, em separado, quando cabível, das medidas de combate à evasão e à sonegação, da quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa, bem como da evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa.

¹⁸² Art. 141. No dever de pagamento pela Administração, será observada a ordem cronológica para cada fonte diferenciada de recursos, subdividida nas seguintes categorias de contratos:

I - fornecimento de bens;

II - locações;

III - prestação de serviços;

IV - realização de obras.

§ 1º A ordem cronológica referida no *caput* deste artigo poderá ser alterada, mediante prévia justificativa da autoridade competente e posterior comunicação ao órgão de controle interno da Administração e ao tribunal de contas competente, exclusivamente nas seguintes situações:

I - grave perturbação da ordem, situação de emergência ou calamidade pública;

II - pagamento a microempresa, empresa de pequeno porte, agricultor familiar, produtor rural pessoa física, microempreendedor individual e sociedade cooperativa, desde que demonstrado o risco de descontinuidade do cumprimento do objeto do contrato;

III - pagamento de serviços necessários ao funcionamento dos sistemas estruturantes, desde que demonstrado o risco de descontinuidade do cumprimento do objeto do contrato;

IV - pagamento de direitos oriundos de contratos em caso de falência, recuperação judicial ou dissolução da empresa contratada;



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

A metodologia delineada nesta decisão se aplicará, naquilo que for tecnicamente possível desde logo, a partir da instrução das contas anuais municipais e estaduais referentes aos exercícios de 2020 e 2022, respectivamente, que tenham em seu escopo item de análise relativo ao artigo 42 da LRF, previsto em instrução normativa.¹⁸³

4. VOTO DO CONSELHEIRO IVAN LELIS BONILHA

Diante do exposto, **VOTO**:

I. Pela aprovação deste prejulgado, para que o Tribunal assim se pronuncie sobre a interpretação e aplicação do artigo 42 da Lei Complementar n.º 101/2000:

2. Ficam mantidos os itens 1, 2 e 3 do Prejulgado n.º 15 deste Tribunal (Acórdão 1490/11 do Tribunal Pleno).¹⁸⁴
3. Revogam-se os itens 4 e 5 do Prejulgado n.º 15 deste Tribunal.¹⁸⁵
4. Serão considerados na determinação da disponibilidade de caixa os encargos e despesas compromissadas até o final do exercício, incluindo as obrigações de despesas contraídas no

V - pagamento de contrato cujo objeto seja imprescindível para assegurar a integridade do patrimônio público ou para manter o funcionamento das atividades finalísticas do órgão ou entidade, quando demonstrado o risco de descontinuidade da prestação de serviço público de relevância ou o cumprimento da missão institucional.

§ 2º A inobservância imotivada da ordem cronológica referida no caput deste artigo ensejará a apuração de responsabilidade do agente responsável, cabendo aos órgãos de controle a sua fiscalização.

§ 3º O órgão ou entidade deverá disponibilizar, mensalmente, em seção específica de acesso à informação em seu sítio na internet, a ordem cronológica de seus pagamentos, bem como as justificativas que fundamentarem a eventual alteração dessa ordem.

¹⁸³ Conforme item 2.5 desta fundamentação (“A aplicação da presente decisão à apreciação das contas estaduais”).

¹⁸⁴ “1. a vedação estabelecida no art. 42 da Lei Complementar n.º. 101/2000 se dirige diretamente ao *titular de Poder ou órgão referido no art. 20*, condicionando a atuação dos titulares da chefia dos Poderes Executivos (federal, estadual e municipal), Judiciário (federal e estadual) e Legislativo (federal, estadual e municipal), além do Ministério Público da União e dos Estados, Tribunal de Contas da União, do Distrito Federal e dos Estados, e Tribunal de Contas do Município, quando houver;
2. A regra é peremptória para alcançar o final de mandato, especificamente, os seus oitos últimos meses;
3. A princípio, o art. 42 da Lei Complementar n.º. 101/2000 não possui condão de impedir a celebração, nos últimos dois quadrimestres do mandato do gestor, por prazo superior ao exercício financeiro ou com previsão de prorrogação, de contratos cujos objetos se encontrem entre os previstos nos incs. I, II e IV do art. 57 da Lei de Licitações, desde que haja suficiente disponibilidade de caixa para pagamento das parcelas vincendas no exercício, afastando a inscrição da despesa em restos a pagar, não se exigindo disponibilidade em caixa de valores necessários à duração total do contrato;”

¹⁸⁵ “4. O ato de contrair *obrigação de despesa*, como a celebração de aditivos dentro do período vedado pela norma complementar, deve ser sopesado consoante as peculiaridades do caso, levando-se em conta a concretude dos fatores envolvidos;

5. Dada a competência outorgada a esta Corte para o exercício do controle externo da Administração Pública, os entes submetidos a sua jurisdição devem encaminhar a este Tribunal os termos aditivos e respectivos contratos celebrados nos últimos quadrimestres do mandato para fins de aferição do cumprimento da regra de controle do art. 42 da Lei Complementar n.º. 101/2000.”



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

próprio exercício, mesmo em seu primeiro quadrimestre, e as remanescentes de exercícios anteriores.

5. Em princípio, evidencia violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa ao final do último ano do mandato (31 de dezembro), em quaisquer agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, independentemente da data em que as obrigações foram contraídas.
6. O resultado financeiro das fontes vinculadas de recursos será considerado na análise do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.
7. As disponibilidades por fonte de recursos devem ser capazes de suportar as respectivas obrigações.
8. Em regra, a constatação, ao final do último ano do mandato, de superávit no grupo Recursos ordinários/livres superior à totalização dos déficits nos agrupamentos de fontes de recursos afasta a irregularidade referente ao descumprimento do artigo 42 da LRF.
9. O resultado das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa em 31 de dezembro maior que o apurado em 30 de abril não afasta, por si só, a violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.
10. A posição da disponibilidade líquida em 30 de abril em contraste com o resultado em 31 de dezembro tem especial relevância nos casos de comprovação de programação financeira compatível com o histórico de arrecadações do período, evolução incomum das receitas, adoção das providências de limitação previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal ou de outros fatos relevantes eventualmente demonstrados no caso concreto.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

11. A apuração da *disponibilidade de caixa*:
 - 11.1. Deve conter o somatório de todas as fontes, segregadas por vinculação, na sistemática do Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional;
 - 11.2. Deve se dar pela diferença entre o saldo do ativo financeiro e o somatório dos saldos do passivo financeiro e de despesas não empenhadas (ativo financeiro – (passivo financeiro + despesas não empenhadas)).
12. No âmbito municipal, as fontes vinculadas devem ser agrupadas de modo compatível com o Relatório de Gestão Fiscal do Município, RGF – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa, na forma publicada por este Tribunal de Contas.
13. No cômputo do ativo financeiro, devem ser excluídas as contas do ativo financeiro realizável que decorram de saídas financeiras que não passaram pela execução orçamentária, ou seja, ativos financeiros que não possuem disponibilidade de caixa dando suporte.
14. A *contração de obrigação de despesa* se dá com a emissão do empenho ou com o reconhecimento da obrigação deixada de empenhar.
15. Os empenhos porventura excedentes ao valor a ser executado no exercício devem ser cancelados antes da inscrição em restos a pagar e os que eventualmente restarem inscritos devem ser cancelados caso a obrigação pactuada não venha a ser executada e de fato não haja um passivo exigível.
16. Os empenhos e os restos a pagar legalmente cancelados serão subtraídos do total das obrigações contraídas.
17. A realização de despesa sem prévio empenho caracteriza *contração de obrigação de despesa*.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

18. Incluem-se entre as obrigações deixadas de empenhar as despesas não empenhadas por indisponibilidade orçamentária.
19. Cabe ao órgão ou entidade, por meio dos agentes competentes, o reconhecimento da obrigação deixada de empenhar, em conta contábil criada para esse fim.
20. Os *encargos e despesas compromissadas a pagar* correspondem à soma do saldo do passivo financeiro e do saldo de despesas deixadas de empenhar.

II. Por determinar à Coordenadoria de Gestão Municipal e à Coordenadoria de Gestão Estadual:

- b) Que nos processos que tratem da observância do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, informem e opinem, com base em critérios técnicos que considerem adequados, sobre os seguintes aspectos, inclusive de ofício, quando possível, e sem prejuízo de outros que se façam relevantes no caso concreto:

15. A listagem de empenhos e de registros feitos na conta contábil *Obrigações deixadas de empenhar*, na forma indicada na Instrução 368/20-CGM e na fundamentação da presente decisão, para evidenciação das obrigações contraídas sem a suficiente disponibilidade de caixa.

16. A relevância do déficit, quando constatado.

17. O resultado financeiro apurado no encerramento do mandato anterior.

18. O resultando financeiro apurado ao final de cada ano do mandato que compreende o exercício sob análise.

19. O resultado financeiro apurado ao final do exercício subsequente ao analisado, nos casos em que esta informação estiver disponível quando da emissão da instrução processual.

20. Quando constatado déficit nas fontes vinculadas:

20.1. A existência de superávit no grupo Recursos ordinários/livres capaz de supri-lo.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

20.2. O recebimento pelo órgão ou entidade, em momento posterior ao encerramento do exercício, dos recursos vinculados sob análise.

20.3. A responsabilidade do gestor das contas pelo déficit, diante das circunstâncias do caso concreto.

21. A regularidade do cancelamento de empenhos e de restos a pagar, respeitado o entendimento do Tribunal de que, em matéria estadual, essa análise é pertinente às contas dos gestores dos órgãos de que se originaram os cancelamentos.

- c) A adoção das providências necessárias à adequação da metodologia de análise quanto à observância do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal ao contido na presente decisão, inclusive no que se refere ao detalhamento, por fonte de recursos, das despesas não empenhadas e dos ativos realizáveis e às adaptações necessárias para a adequada captação de dados no âmbito estadual.
- d) A aplicação de metodologia adequada ao contido nesta decisão, no que se mostrar desde logo viável, a partir da instrução das contas anuais municipais e estaduais referentes aos exercícios de 2020 e 2022, respectivamente, que tenham em seu escopo item de análise relativo ao artigo 42 da LRF, previsto em instrução normativa.
- e) A criação de mecanismos de controle dos recursos destinados ao combate de calamidade pública, para os casos que se amoldarem ao contido no artigo 65, § 1º, inciso II, da Lei de Responsabilidade Fiscal.
- f) A utilização da análise de contratos no âmbito de prestações de contas anuais como instrumento subsidiário de aferição do disposto no artigo 42 da LRF, adotando-o nos casos em que se mostrar tecnicamente necessário.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

IV. Após a remessa dos autos à CGM e à CGE em razão das determinações acima, pelo encaminhamento autos à Coordenadoria-Geral de Fiscalização, para as providências de sua atribuição, relacionadas ao cumprimento da presente decisão, diante do contido em seus Despachos n.º 365/20 (peça n.º 26) e 427/20 (peça n.º 30).

V. Recomendar aos gestores das contas, por meio da publicação do acórdão, que:

- i) Constatado o resultado negativo a que se refere o item I, 4, acima, assegurem-se de fazer constar desde logo da prestação de contas as justificativas pertinentes, acompanhadas da documentação comprobatória, de modo que possam ser analisadas pela unidade técnica competente desde o primeiro exame.
- j) O empenho se restrinja ao valor a ser executado no exercício.
- k) O empenho seja efetuado antes da contratação correspondente.
- l) O número do empenho conste do contrato correspondente.

4. VOTO DO CONSELHEIRO ARTAGÃO DE MATTOS LEÃO (Divergente)

Em que pese o bem lançado voto apresentado pelo douto Relator, pelo qual firmou seu entendimento acerca da interpretação relativa ao art. 42 da Lei Complementar n.º 101/00, ousou dissentir parcialmente de suas conclusões, especialmente no que se refere a abrangência temporal da norma.

Consta do respectivo dispositivo o seguinte posicionamento:

“1. Ficam mantidos os itens 1, 2 e 3 do Prejulgado n.º 15 deste Tribunal (Acórdão 1490/11 do Tribunal Pleno).¹⁸⁶

¹⁸⁶ “1. a vedação estabelecida no art. 42 da Lei Complementar n.º 101/2000 se dirige diretamente ao titular de Poder ou Órgão referido no art.20, condicionando a atuação dos titulares da chefia DOS Poderes Executivos (federal, estadual e municipal), Judiciário (federal e estadual) e Legislativo (federal, estadual e municipal), além do Ministério Público da União e dos Estados, Tribunal de Contas da União, do Distrito Federal e dos Estados, e Tribunal de Contas do Município, quando houver; 2. A regra é peremptória para alcançar o final de mandato, especificamente, os seus oitos últimos meses; 3. A princípio, o art. 42 da Lei Complementar n.º. 101/2000 não possui condão de impedir a celebração, nos últimos dois quadrimestres do mandato do gestor, por prazo superior ao exercício financeiro ou com previsão de prorrogação, de contratos cujos objetos se encontrem entre os previstos nos incs. I, II e IV do art. 57 da Lei de Licitações, desde que haja suficiente disponibilidade de



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

2. *Revogam-se os itens 4 e 5 do Prejulgado n.º 15 deste Tribunal.¹⁸⁷*
3. *Serão considerados na determinação da disponibilidade de caixa os encargos e despesas compromissadas até o final do exercício, incluindo as obrigações de despesas contraídas no próprio exercício, mesmo em seu primeiro quadrimestre, e as remanescentes de exercícios anteriores.*
4. *Em princípio, evidencia violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa ao final do último ano do mandato (31 de dezembro), em quaisquer agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, independentemente da data em que as obrigações foram contraídas.*
5. *O resultado financeiro das fontes vinculadas de recursos será considerado na análise do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.*
6. *As disponibilidades por fonte de recursos devem ser capazes de suportar as respectivas obrigações.*
7. *Em regra, a constatação, ao final do último ano do mandato, de superávit no grupo Recursos ordinários/livres superior à totalização dos déficits nos agrupamentos de fontes de recursos afasta a irregularidade referente ao descumprimento do artigo 42 da LRF.*
8. *O resultado das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa em 31 de dezembro maior que o apurado em 30 de abril não afasta, por si só, a violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.*
9. *A posição da disponibilidade líquida em 30 de abril em contraste com o resultado em 31 de dezembro tem especial relevância nos casos de comprovação de programação financeira compatível com o histórico de arrecadações do período, evolução incomum das receitas, adoção das providências de limitação previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal ou de outros fatos relevantes eventualmente demonstrados no caso concreto.*
10. *A apuração da disponibilidade de caixa:*
 - 10.1. *Deve conter o somatório de todas as fontes, segregadas por vinculação, na sistemática do Manual de Demonstrativos Fiscais*

caixa para pagamento das parcelas vincendas no exercício, afastando a inscrição da despesa em restos a pagar, não se exigindo disponibilidade em caixa de valores necessários à duração total do contrato;"

¹⁸⁷ "4. O Ato de contrair obrigação de despesa, como a celebração de aditivos dentro do período vedado pela norma complementar, deve ser sopesado consoante as peculiaridades do caso, levando-se em conta a concretude dos fatores envolvidos; 5. Dada a competência outorgada a esta Corte para o exercício do controle externo da Administração Pública, os entes submetidos a sua jurisdição devem encaminhar a este Tribunal os termos aditivos e respectivos contratos celebrados nos últimos quadrimestres do mandato para fins de aferição do cumprimento da regra de controle do art. 42 da Lei Complementar n.º. 101/2000."



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

da Secretaria do Tesouro Nacional;

- 10.2. *Deve se dar pela diferença entre o saldo do ativo financeiro e o somatório dos saldos do passivo financeiro e de despesas não empenhadas (ativo financeiro – (passivo financeiro + despesas não empenhadas)).*
11. *No âmbito municipal, as fontes vinculadas devem ser agrupadas de modo compatível com o Relatório de Gestão Fiscal do Município, RGF – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa, na forma publicada por este Tribunal de Contas.*
12. *No cômputo do ativo financeiro, devem ser excluídas as contas do ativo financeiro realizável que decorram de saídas financeiras que não passaram pela execução orçamentária, ou seja, ativos financeiros que não possuem disponibilidade de caixa dando suporte.*
13. *A contração de obrigação de despesa se dá com a emissão do empenho ou com o reconhecimento da obrigação deixada de empenhar.*
14. *Os empenhos porventura excedentes ao valor a ser executado no exercício devem ser cancelados antes da inscrição em restos a pagar e os que eventualmente restarem inscritos devem ser cancelados caso a obrigação pactuada não venha a ser executada e de fato não haja um passivo exigível.*
15. *Os empenhos e os restos a pagar legalmente cancelados serão subtraídos do total das obrigações contraídas.*
16. *A realização de despesa sem prévio empenho caracteriza contração de obrigação de despesa.*
17. *Incluem -se entre as obrigações deixadas de empenhar as despesas não empenhadas por indisponibilidade orçamentária.*
18. *Cabe ao órgão ou entidade, por meio dos agentes competentes, o reconhecimento da obrigação deixada de empenhar, em conta contábil criada para esse fim.*
19. *Os encargos e despesas compromissadas a pagar correspondem à som a do saldo do passivo financeiro e do saldo de despesas deixadas de empenhar.”*

Com relação a delimitação temporal da vedação prevista no dispositivo legal em estudo essencialmente previstas nos itens 03 e 04, a meu sentir, não deve prevalecer a interpretação ora defendida, no sentido de que deverá ser considerado o resultado total apurado no exercício, incluindo -se nestes “a disponibilidade de caixa os encargos e despesas compromissadas até o final do exercício, ou seja, considerando os resultados de exercício anteriores e aquele apurado no primeiro quadrimestre do



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

exercício analisado, independente da evolução dos últimos dois quadrimestres.

Veja-se que a redação do art. 42 da Lei n.º 101/00, não deixa margem para interpretações extensivas quanto a delimitação temporal para sua incidência, não se podendo desassociar deste conceito, uma eventual exegese de dispositivos claramente acessórios à asserção principal (caput):

“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.”

Em nossa avaliação, ao se estabelecer a possibilidade de inclusão das obrigações de despesas contraídas no próprio exercício, mesmo em seu primeiro quadrimestre, e as remanescentes de exercícios anteriores, estaria a Corte não reinterpretação as regras do dispositivo legal analisando, mas sim, **dando-lhe nova redação**, na medida em que estar-se-ia estendendo além da linde temporal, mas também o conceito refluído acerca do ato praticado pelo gestor ao se considerar despesas contraída em épocas distintas e que pode, inclusive, terem sido firmadas por outra gestão.

Ainda que assim não o fosse e mesmo sendo impossível ignorar a necessária interpretação sistemática da norma, considerando-a necessariamente inserida no ordenamento jurídico como um todo, incabível relegar, ainda dentro do exame de hermenêutica jurídica, o mandamento primordial a que se subordina o parágrafo único do art. 42 da Lei em estudo, qual seja: **seu próprio caput**.

Em outras palavras, a interpretação do alcance do conteúdo do parágrafo único não pode ser considerada como regra em apartado, como se fosse um dispositivo autônomo próprio e independente, ao contrário, suas



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

premissas necessariamente devem ser orientadas pelo dispositivo de regência (*caput*), posto que a existência daquele apenas se perfaz com a deste.

Voltando-se à interpretação gramatical da norma, observa-se que no presente caso o parágrafo único não visa estabelecer uma exceção ao *caput*, mas sim, sua complementação, razão pela qual deve ser visto de forma restritiva e, portanto, tendo como limite o enquadramento temporal fixado neste último: **dois últimos quadrimestres**.

Vale dizer que o parágrafo único apenas destacou o termo final das despesas a serem consideradas, posto que o inicial consta do *caput* do art. 42.

Corroborando, devem ser enfatizados os registros das discussões travadas na Câmara dos Deputados, quando do projeto legislativo que deu origem à Lei n.º 101/00:

“Art. 42, caput – o prazo durante o qual o titular do Poder está proibido de assumir compromissos de longo alcance estende-se de seis, para oito meses antes do final do respectivo mandato;”¹⁸⁸

Ainda, a doutrina esclarece que:

“Embora prevista a despesa continuada na lei do plano, na lei de diretrizes e, finalmente, programada e autorizada na lei do orçamento anual, segundo o art. 42, ficará o administrador impedido, nos dois últimos quadrimestres de seu mandato, de contrair obrigações de despesa que não possa ser cumprida integralmente nele ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem suficiente disponibilidade de caixa.

O dispositivo, não obstante, não atinge as novas despesas contraídas no primeiro quadrimestre do último ano do mandato, ainda que de duração continuada superior ao exercício financeiro.”¹⁸⁹

Neste mesmo sentido, é o entendimento adotado pela Segunda Câmara desta Corte de Contas:

¹⁸⁸ Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD0019991216SA2110000.PDF#page=314>> p. 446

¹⁸⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (org.). **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 7. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014, ISBN 9788502230460, p. 372.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

“Prestação de Contas de Prefeito Municipal. Parecer Prévio recomendando a regularidade com ressalvas. Utilização intempestiva do superávit financeiro de 2016 – FUNDEB, para atingimento do índice constitucional na manutenção e desenvolvimento da educação básica municipal. Despesas com publicidade institucional realizadas no primeiro semestre de 2016 em montante superior à média dos gastos no primeiro semestre dos três últimos anos que antecedem o pleito. Realização de despesas com publicidade institucional no período que antecede as eleições. Atraso na entrega de dados no Sistema de Informações Municipais – Acompanhamento Mensal. Contabilização equivocada de parte da receita do FPM. Imputação de multa. Infrações administrativas da mesma espécie. Razoabilidade e proporcionalidade. Aplicação de apenas 1 sanção. Precedentes: Acórdãos nºs 316/18 e 4242/14, ambos do Tribunal Pleno, e Acórdão nº 4636/16 – Segunda Câmara.”¹⁹⁰

“Prestação de Contas do PREFEITO DO MUNICÍPIO DE ESPIGÃO ALTO DO IGUAÇU, exercício de 2016. Parecer Prévio pela REGULARIDADE das contas com RESSALVAS em decorrência dos seguintes itens: Obrigações de despesa contraídas nos últimos dois quadrimestres do mandato que tenham parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa, conforme e critérios fixados no Prejulgado 15; Entrega dos dados do SIM -AM com atraso. Com aplicação de MULTA.”¹⁹¹

Desta forma, é certo que eventual infração do disposto nos arts. 5º da Lei n.º 8.666/93 e 141 da Lei n.º 14.133/21 deve ser penalizado, porém, como violação da ordem cronológica dos pagamentos e não ao disposto no art. 42, parágrafo único, da Lei Complementar n.º 101/00.

Por conseguinte, os itens n.º 03, 04 e 08 devem ser adequados, de forma a serem compatibilizados com o termo inicial acima defendido, limitando, assim, aos últimos dois quadrimestres.

CONCLUSÃO

Feitas estas observações, em meu entendimento, a única interpretação possível aplicada a norma objeto deste pré-julgamento,

¹⁹⁰ Ac. un. nº 219/21, da 2ª Câmara, do TCE/PR, na Prestação de Contas do Prefeito Municipal nº 241928/17. Rel. Cons. IVENS ZSCHOERPER LINHARES, in DETC de 26/07/21.

¹⁹¹ Ac. un. nº 420/20, da 2ª Câmara, do TCE/PR, na Prestação de Contas do Prefeito Municipal nº 257549/17. Rel. Cons. ARTAGÃO DE MATTOS LEÃO, in DETC de 16/09/20.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

considerando o fator temporal (últimos dois quadrimestres) aliada a ação do agente (contrair obrigação de despesa), PROponho **divergência parcial** ao voto condutor, essencialmente com relação aos itens 03, 04 e 08, nos seguintes termos:

3. *Serão considerados na determinação da disponibilidade de caixa os encargos e despesas compromissadas até o final do exercício, contraídas nos dois últimos quadrimestres do exercício de encerramento de mandato.*

4. *Evidencia-se violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa ao final do último ano do mandato (31 de dezembro), em quaisquer agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, exceto àquelas vinculadas e desde que contraídas nos últimos dois quadrimestres do último ano de encerramento mandato.*

8. *Para efeito exclusivo da aplicação do artigo 42, da Lei Complementar n.º 101/200, o resultado das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa em 31 de dezembro maior que o apurado em 30 de abril afasta, a violação do referido dispositivo.*

5. **VOTO DO CONSELHEIRO IVENS ZSCHOERPER LINHARES** **(Parcialmente divergente)**

3. Divirjo, parcialmente, do Ilustre Relator, Conselheiro Ivan Lelis Bonilha, apenas, quanto ao tópico 2.1.3. do voto condutor, que trata das “*RECEITAS E DESPESAS DE FONTES VINCULADAS*” (fl. 63/69), sendo que, dessa fundamentação, foram extraídas as proposições contidas nos itens 4 e 5 de sua parte dispositiva:

4. Em princípio, evidencia violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal o resultado



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa ao final do último ano do mandato (31 de dezembro), em quaisquer agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, independentemente da data em que as obrigações foram contraídas.

5. O resultado financeiro das fontes vinculadas de recursos será considerado na análise do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Conforme contextualizado pelo próprio Relator, *“Entre as decisões recentes proferidas por este Tribunal, há aquelas que sustentam a exclusão das fontes vinculadas da verificação relativa ao artigo 42 da LRF, bem como outras que, opostamente, apreciam os resultados financeiros a elas referentes. As primeiras aduzem basicamente que o gestor, responsável pela prestação de contas, tem pouca liberdade de atuação sobre tais recursos, diversamente do que se passa em relação às fontes livres, ao passo que as segundas se pautam na integralidade da análise realizada pela CGM, que inclui as fontes ordinárias”* (fls. 65/66).

Para exemplificar o posicionamento da primeira corrente, contrária ao cômputo das fontes vinculadas, o Ilustre Relator cita, em nota de rodapé, o Acórdão de Parecer Prévio nº 244/21, da Segunda Câmara, de minha relatoria, do qual extraio de sua fundamentação o seguinte trecho:

Inicialmente, para fins do art. 42 da Lei de Responsabilidade, em que pesem as divergências interpretativas desse normativo legal, tenho adotado o entendimento segundo o qual, para efeito de cálculo, deverão ser consideradas apenas as efetivas disponibilidades de caixa de recursos não vinculados, excluindo-se as obrigações empenhadas e liquidadas que não sejam de fontes vinculadas.

Essa orientação tem por fundamento o disposto no parágrafo único do art. 8º da LRF, de forma que, no caso de empenhos vinculados a determinados recursos, oriundos de, por exemplo, convênios, a frustração da receita em decorrência do não repasse do Órgão Repassador, não pode, em princípio, ser de responsabilidade do gestor, inclusive, para efeito de configuração da infração à regra do art. 42 da LRF.

No caso tratado, de qualquer forma, a tese acima aventada tem reflexos concretos nas presentes contas, razão pela qual considero que podem ser excluídos do cálculo de disponibilidades financeiras os recursos e despesas vinculados, referentes aos saldos de



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

“Transferências Voluntárias” e “Operações de Crédito”, sobre os quais, em última análise, o gestor quase não possui poder de ingerência, ao contrário das fontes livres, sobre as quais possui total discricionariedade na sua aplicação.

Por esse motivo, nestas contas, por meio do Despacho nº 1352/19 (peça 37), foi solicitado à unidade técnica que, com base nos dados do sistema SIM-AM, elaborasse novo demonstrativo, desconsiderando, para efeito de cálculo de disponibilidades financeiras, os recursos e despesas vinculados.

(...)

Entendo, de qualquer forma, que o item é passível de ressalva, com a exclusão da multa sugerida, na medida em que, ainda que o gestor não tenha total ingerência sobre os repasses de recursos com finalidade específica, levando-se em conta terem sido as respectivas despesas empenhas, é de sua responsabilidade adotar as medidas necessárias para evitar o déficit em questão, situação essa não comprovada nos autos.

Nessa mesma linha, cito os Acórdãos de Parecer Prévio nº 142/22 e 243/21, do Tribunal Pleno, e 73/22, 75/22 e 76/22, da Segunda Câmara.

Verifico, por outro lado, que o Ilustre Conselheiro Artagão de Mattos Leão, na Proposta de Voto 9/22, ao abrir divergência em relação ao mesmo item 4 do voto condutor, menciona, em sua redação alternativa, que devem ser consideradas as despesas nos agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, “*exceto àqueles vinculados*”¹⁹².

Tal divergência, que já foi até o momento acompanhada pelos Conselheiros Fernando Augusto de Mello Guimarães e Durval Mattos do Amaral, confirma o caráter polêmico da matéria.

A partir, contudo, de uma atenta leitura do brilhante voto condutor, entendo, respeitosamente, que uma terceira proposta pode ser apresentada, na medida em que as denominadas fontes vinculadas contemplam situações diversas, que não comportam tratamento uniforme, mas exigem um maior detalhamento, para a efetiva aferição do caráter discricionário da decisão do gestor acerca de sua

¹⁹² “4. Evidencia-se violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa ao final do último ano do mandato (31 de dezembro), em quaisquer agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, exceto àqueles vinculadas e desde que contraídas nos últimos dois quadrimestres do último ano de encerramento mandato” (fl. 7).



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

movimentação, e, conseqüentemente, da sua responsabilidade por eventual falta de disponibilidade.

Conforme mencionado, exemplificativamente, na decisão que transcrevi, no caso de Transferências Voluntárias e Operações de Crédito, “o gestor quase não possui poder de ingerência”, não devendo ser penalizado se há um atraso que não lhe pode ser imputável no repasse dos recursos.

Como contraponto, os recursos vinculados do FUNDEB, mencionados na Tabela 1, a fl. 111 do voto condutor, embora direcionados a uma finalidade específica, devem compor o conjunto das disponibilidades, na medida em que as correspondentes receitas de impostos ingressam diretamente no caixa da entidade, não se tratando, portanto, de fato imputável a terceiro, na hipótese de ser verificado déficit.

Importante considerar que, para a solução do impasse, o Ilustre Relator propõe “que a unidade técnica competente verifique, mesmo de ofício, quando da elaboração das instruções processuais, o eventual recebimento, pelo órgão ou entidade, dos recursos vinculados em momento posterior ao encerramento do exercício, caso em que possivelmente a irregularidade referente ao déficit no agrupamento de fontes vinculadas restará sanado” (fl. 67/68).

Entendo, porém, que essa alternativa, além das dificuldades operacionais da unidade técnica na coleta de informações em exercícios diversos daquele da prestação de contas, implicará, na prática, no prolongamento do tempo da emissão da instrução e da própria tramitação do processo, em conflito com a celeridade que se busca obter nas contas dos Prefeitos Municipais, notadamente, com as inovações do PROGOV levadas a efeito mediante a Resolução 95/2022¹⁹³.

Dessa forma, como medida de equidade e prestígio à celeridade processual, mostra-se conveniente uma análise mais aprofundada das situações abarcadas na utilização de fontes vinculadas, dada sua diversidade, a fim de que, por meio de instrução normativa, possa a Coordenadoria Geral de Fiscalização

¹⁹³ Registre-se que, ainda para esse efeito, o voto condutor, no item V, “a”, recomenda aos gestores das contas que “Constatado o resultado negativo a que se refere o item I, 4, acima, assegurem-se de fazer constar desde logo da prestação de contas as justificativas pertinentes, acompanhadas da documentação comprobatória, de modo que possam ser analisadas pela unidade técnica competente desde o primeiro exame”.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

especificar aquelas que efetivamente devem ser consideradas para efeito de avaliação do atendimento do art. 42 da LRF.

4. Por esse motivo, proponho uma ligeira alteração no item 4 do voto condutor, de modo a permitir a normatização da matéria, nos termos propostos, no seguinte sentido, conforme destacado:

Em princípio, evidencia violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa ao final do último ano do mandato (31 de dezembro), **em agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, a serem definidos mediante instrução normativa**, independentemente da data em que as obrigações foram contraídas.

Ainda nessa linha, acrescento **determinação** à Coordenadoria Geral de Fiscalização, no sentido de que, por meio de instrução normativa, especifique as fontes vinculadas de recursos que efetivamente devem ser consideradas para efeito de avaliação do atendimento do art. 42 da LRF.

Acompanho, no mais, o voto do Ilustre Relator, Conselheiro Ivan Lelis Bonilha.

6. RELATÓRIO DO CONSELHEIRO IVAN LELIS BONILHA (Relator)

Trata-se de processo de **prejulgado** instaurado com a finalidade de que este Tribunal se pronuncie sobre a interpretação do artigo 42 da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF):

Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20,¹⁹⁴ 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.

¹⁹⁴ Conforme estabelecido no Prejulgado 15, o artigo 20 da LRF se refere aos titulares da chefia dos Poderes Executivos (federal, estadual e municipal), Judiciário (federal e estadual) e Legislativo (federal, estadual e municipal), além do Ministério Público da União e dos Estados, Tribunal de Contas da União, do Distrito Federal e dos Estados, e Tribunal de Contas do Município, quando houver.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

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

O processo foi incluído na pauta da Sessão Ordinária Virtual do Tribunal Pleno n.º 20, realizada entre os dias 6 e 9 de dezembro de 2021, quando foi apresentado o voto deste relator ([Proposta de Voto 515/21](#)).

Seguiram-se vistas aos Conselheiros Fernando Augusto Mello Guimarães, Artagão de Mattos Leão, José Durval Mattos do Amaral, Ivens Zschoerper Linhares, Fábio de Souza Camargo e Maurício Requião de Mello e Silva. Os Conselheiros Artagão de Mattos Leão e Ivens Zschoerper Linhares divergiram parcialmente do voto deste relator (respectivamente, em suas Propostas de Voto n.º [9/22](#) e [85/22](#)).

Na Sessão Ordinária Virtual do Tribunal Pleno n.º 5, realizada entre os dias 27 e 30 de março de 2023, o processo foi retirado de pauta em razão da necessidade de apuração de voto médio, conforme artigo 18 da Resolução n.º 77/2020.¹⁹⁵ Como se verá adiante, incorporo ao voto a divergência apresentada pelo Conselheiro Ivens Zschoerper Linhares. Assim, deixa de haver mais de duas propostas de julgamento e, por conseguinte, não se faz necessária a apuração de voto médio,¹⁹⁶ prevista no aludido dispositivo regulamentar, razão pela qual o prejudgado se encontra novamente incluído em pauta de sessão virtual de julgamento.

¹⁹⁵ Art. 18. Havendo a necessidade de construção de voto médio, o processo será retirado de pauta e, após certificação pela Secretaria do órgão colegiado correspondente, será encaminhado ao gabinete do relator para inclusão em pauta, para a próxima sessão presencial ou videoconferência com inscrição aberta. (Redação dada pela [Resolução n. 82/2021](#))

¹⁹⁶ Regimento Interno:

Art. 456. Encerrada a votação, o Presidente proclamará o resultado, que poderá ser:

[...]

IV - por voto médio, se houver mais de duas propostas de julgamento;

[...]

§ 1º Ocorrerá a apuração por voto médio quando forem apresentadas mais de 2 (duas) propostas de julgamento, mediante votações sucessivas das propostas que tiveram o maior e o menor número de votos, ou, quando idêntico o número de votos, as propostas que em maior grau diferirem, ficando eliminada a menos votada entre elas, e assim, sucessivamente, até que uma delas reúna a maioria de votos. (Redação dada pela Resolução n.º 24/2010)



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Considerando o decurso de tempo havido desde a manifestação da Coordenadoria Geral de Fiscalização no feito, encaminhei o feito àquela unidade, para a atualização das informações contidas em seu Despacho 302/21 (peça 37), acerca da eventual existência de entendimentos, derivados das atividades desempenhadas no âmbito do aludido Acordo de Cooperação Técnica 01/2018, a serem levados em consideração por este Tribunal na apreciação do presente feito.

A coordenadoria informou que “não houve novas ações ou entendimentos relacionados ao art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) nas tratativas que ocorreram nos Grupos de Trabalhos (GT) do Acordo de Cooperação Técnica nº 01/2018 até o encerramento do prazo de vigência dos trabalhos” (Despacho 460/23-CGF, peça 57). Também transcreveu trecho do Manual de Demonstrativos Fiscais da STN (13ª edição),¹⁹⁷ acrescentando que “o posicionamento da STN indica que o cálculo do art. 42 da LRF deve considerar todo o período do mandato, não se restringindo aos dois últimos quadrimestres do ano de encerramento do mandato”.

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

(...)

Esse demonstrativo possibilita também a verificação do cumprimento do art. 42 da LRF, de forma que no último ano de mandato da gestão administrativo-financeira de cada órgão referido no art. 20 da mesma lei haja suficiente disponibilidade de caixa para cobrir as obrigações de despesa contraídas. Essa verificação se dá pelo confronto das obrigações contraídas com a disponibilidade de caixa existente. Apesar de a restrição estabelecida no art. 42 se limitar aos dois últimos quadrimestres do respectivo mandato, a LRF estabelece que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, o que impõe que ajustes devam ser observados no decorrer de todo o mandato, de forma que as receitas não sejam superestimadas, nem haja acúmulo excessivo de passivos financeiros. O mandato do responsável por Poder ou órgão é determinado pelos regimentos internos e pode ser inferior ao mandato para o chefe do Poder Executivo. Os períodos de mandatos distintos do exercício civil devem ser adequados às restrições das disponibilidades de caixa para o cumprimento das obrigações de despesa contraídas. Em face disso, a gestão dos órgãos autônomos cujos titulares desempenham mandatos de um ano ou inferior, por exemplo, merece atenção redobrada, mediante adoção de mecanismos eficientes de planejamento e execução orçamentário financeira que lhes garantam cumprir as normas especiais de final de mandato de seus titulares. Sendo assim, os órgãos autônomos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Ministério Público devem efetuar controles permanentes na programação financeira e no cronograma mensal de desembolso. Ressalta-se que não se deve confundir mandato e reeleição para fins de cumprimento do art. 42 da LRF. Em que pese ser permitida ao titular do mandato a recondução ao cargo por meio do instituto da reeleição, as limitações impostas para contratação de obrigação sem a respectiva disponibilidade de caixa são relativas ao período de mandato e não ao período em que o titular da chefia estiver no exercício do poder. Sendo assim, mesmo que o titular do Poder seja reeleito, para a contratação de obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente, deve existir a suficiente disponibilidade de caixa. Ao assumir uma obrigação de despesa através de contrato, convênio, acordo, ajuste ou qualquer outra forma de contratação no seu último ano de mandato, o gestor deve verificar previamente se poderá pagá-la, valendo-se de um fluxo de caixa que levará em consideração ‘os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício’ e não apenas nos dois últimos quadrimestres. De acordo com o art. 42, as despesas decorrentes de obrigações de despesa contraídas nos últimos dois quadrimestres, deverão ser pagas até o final do ano ou, se for o caso, ser pagas no ano seguinte com recursos provisionados no ano anterior. Para cumprimento da regra, o limite a ser observado é o de disponibilidade de caixa, considerados os encargos e as despesas compromissadas a pagar até o final do exercício. Para que essas despesas possam ser pagas, é preciso pagar primeiramente os credores mais antigos, ou seja, deve-se respeitar a ordem cronológica das obrigações.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Diante do tempo decorrido desde a apresentação de meu voto original, reputei necessário atualizá-lo previamente à reinclusão em pauta de julgamento, quanto aos seguintes temas, além daquele acima descrito:

a) a consideração das receitas e despesas de fontes vinculadas na apreciação do cumprimento do artigo 42 da LRF (item 2.1.3 da fundamentação do voto original, conforme sua p. 63 e seguintes), matéria que foi objeto das divergências apresentadas pelos Conselheiros Artagão de Mattos Leão e Ivens Zschoerper Linhares;

b) a aplicação do prejulgado à apreciação das contas estaduais (item 2.5 da fundamentação do voto original, conforme sua p. 108 e seguintes), diante da superveniência do exercício de 2022, em que se deu o encerramento do mandato do Governador do Estado, e da respectiva prestação de contas, que poderia, em tese, trazer novos elementos a serem considerados;

c) o início da produção dos efeitos do prejulgado (item 2.6 da fundamentação do voto original, conforme sua p. 117 e seguintes), tendo em vista o decurso dos marcos inicialmente previstos – exercício de 2020 para o âmbito municipal e 2022 para o estadual.

7. FUNDAMENTAÇÃO E VOTO DO CONSELHEIRO IVAN LELIS BONILHA

Quanto ao **tema das receitas e despesas de fontes vinculadas** na apreciação do cumprimento do artigo 42 da LRF, meu voto inicialmente apresentado foi pela aprovação do seguinte enunciado: “O resultado financeiro das fontes vinculadas de recursos será considerado na análise do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal” (item 5 da parte dispositiva do voto, em sua p. 124, grifo nosso).

A matéria foi assim tratada em meu voto:

2.1.3. AS RECEITAS E DESPESAS DE FONTES VINCULADAS



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

O terceiro ponto fundamental a integrar o objeto deste prejulgado reside na consideração ou desconsideração, na apreciação do cumprimento do artigo 42 da LRF, das receitas e despesas atinentes a fontes vinculadas.

Sustentou a CGM (Instrução 368/20, peça 21) que a regra em questão se aplica a todas as fontes de recursos, ordinárias (livres) ou vinculadas, com base na literalidade do próprio artigo 42 da LRF e do contido nos artigos 8º, parágrafo único,¹⁹⁸ e 50, inciso I,¹⁹⁹ da mesma lei, bem como no Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional (MDF). Acrescentou que “A observância aos conceitos delineados no MDF pela unidade técnica ocorre devido ao previsto no § 2º, do art. 50 da LRF,^[200] e na cláusula primeira, parágrafo único, do inciso V do Acordo de Cooperação Técnica nº 1, de 2018, firmado entre este Tribunal, a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON), o Instituto Rui Barbosa (IRB) e os demais Tribunais de Contas brasileiros”.²⁰¹ Segundo a coordenadoria, “Esses dispositivos conferem à STN o protagonismo na edição de normas gerais para consolidação das contas públicas, bem como impõem aos Tribunais de Contas o dever de que promovam ações conjuntas com vistas à ‘harmonização de conceitos e procedimentos entre os entes governamentais na aplicação das normas atinentes à execução orçamentária, financeira e patrimonial, à contabilidade pública e à gestão fiscal””.

A unidade técnica propõe, para o fim de apreciação do artigo 42 da LRF, o mesmo enquadramento de fontes livres e vinculadas que aplica na apuração do “resultado orçamentário/financeiro de fontes não vinculadas a programas, convênios, operações de crédito e RPPS”:

¹⁹⁸ Art. 8º Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

¹⁹⁹ Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

I - a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;

²⁰⁰ § 2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.

²⁰¹ A CGM informa que “A adesão ao referido acordo foi aprovada pelo Acórdão nº 1.974/18-STP, tendo tramitado neste Tribunal sob o processo nº 38.777-2/18. O termo de adesão foi lavrado em 07/08/2018, tendo sido publicado no DETC-PR do dia 26/04/2019. Nesta Casa, a gestão do acordo compete ao titular da Coordenadoria-Geral de Fiscalização, nos termos da Portaria nº 642/2019, publicada em 15/05/2019”.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

122. Sob essa perspectiva, destacamos que, para apurar o resultado orçamentário/financeiro de fontes *não vinculadas a programas, convênios, operações de créditos e RPPS*, consideram-se as fontes: recursos ordinários (livres),²⁰² transferências do Fundeb, alienação de bens, contratos de rateio de consórcios públicos, apoio financeiro aos Municípios, outras origens.

123. Por seu turno, não têm sido computadas como *não vinculadas a programas, convênios, operações de créditos e RPPS* as seguintes fontes: transferências voluntárias, operações de crédito, regime próprio de previdência, transferências de programas, antecipação da receita orçamentária, transferências voluntárias anteriores a 2013 reclassificadas, emendas parlamentares, cessão onerosa do pré-sal, valores restituíveis.

Nas instruções proferidas nas contas anuais dos prefeitos municipais referentes ao exercício de 2020, a CGM já tem apresentado de modo discriminado as fontes livres e vinculadas, em sua análise relativa ao artigo 42 da LRF. Considerando que este relator não identificou nas instruções proferidas no presente prejudgado e nas decisões deste Tribunal consultadas para a elaboração da presente decisão análise técnica *fundamentada* ou divergência específica sobre *quais* fontes se enquadram como ordinárias e quais se classificam como vinculadas, este prejudgado não adentrará essa questão.

A Coordenadoria de Gestão Estadual (CGE), na Instrução 915/21 (peça 43), corroborou o entendimento da CGM, destacando que a análise das fontes vinculadas propicia “uma visão completa da situação das disponibilidades financeiras, podendo eventual caso específico ser tratado de maneira pontual em sede contraditório”.

Entre as decisões recentes proferidas por este Tribunal, há aquelas que sustentam a exclusão das fontes vinculadas da verificação relativa ao artigo 42 da LRF,²⁰³ bem como outras que, opostamente, apreciam os resultados financeiros a elas referentes.²⁰⁴ As primeiras aduzem basicamente que o gestor, responsável pela prestação de contas, tem pouca liberdade de atuação sobre tais recursos, diversamente do que se passa em relação às fontes livres, ao passo que as segundas se pautam na integralidade da análise realizada pela CGM, que inclui as fontes ordinárias.

²⁰² Inclui-se nessa fonte de recursos (origem) os recursos da saúde e da educação.

²⁰³ Nesse sentido, Acórdãos de Parecer Prévio 9/21-2C e 244/21-2C, de diferentes relatorias.

²⁰⁴ Vide Acórdãos de Parecer Prévio 233/18-1C, 143/20-1C, 200/20-1C, 651/20-1C, 184/20-2C e 325/20-2C, de diferentes relatorias.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Nesse cenário, filio-me à vertente que considera as fontes vinculadas na apreciação acerca da observância do dispositivo legal em questão. Primeiro, pelos argumentos apresentados pelas unidades técnicas, que adoto como razões de decidir. Segundo, porque entendo que a maior ou menor liberdade de decisão do gestor na prática dos diferentes atos de sua atribuição é, com efeito, um critério importante para a apreciação de sua *responsabilidade* em cada caso concreto, mas não o exime, *a priori*, da obrigação de prestar contas e de evidenciar o devido zelo pelos recursos públicos que foram *ou que deveriam ter sido*, por obrigação legal ou convencional, confiados ao órgão ou entidade em sua gestão. Em tese, o não recebimento de recursos de convênios, por exemplo, pode estar relacionado à atuação do gestor, como nas hipóteses previstas nos artigos 11, parágrafo único, 23, § 3º, inciso I, 25, § 1º, 31, § 2º e 51, § 2º, da própria LRF,²⁰⁵

²⁰⁵ Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos.

Art. 23. Se a despesa total com pessoal, do Poder ou órgão referido no art. 20, ultrapassar os limites definidos no mesmo artigo, sem prejuízo das medidas previstas no art. 22, o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro, adotando-se, entre outras, as providências previstas nos §§ 3º e 4º do art. 169 da Constituição.

[...]

§ 3º Não alcançada a redução no prazo estabelecido e enquanto perdurar o excesso, o Poder ou órgão referido no art. 20 não poderá: (Redação dada pela Lei Complementar nº 178, de 2021)

I - receber transferências voluntárias;

Art. 25. Para efeito desta Lei Complementar, entende-se por transferência voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde.

§ 1º São exigências para a realização de transferência voluntária, além das estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias:

I - existência de dotação específica;

II - (VETADO)

III - observância do disposto no inciso X do art. 167 da Constituição;

IV - comprovação, por parte do beneficiário, de:

a) que se acha em dia quanto ao pagamento de tributos, empréstimos e financiamentos devidos ao ente transferidor, bem como quanto à prestação de contas de recursos anteriormente dele recebidos;

b) cumprimento dos limites constitucionais relativos à educação e à saúde;

c) observância dos limites das dívidas consolidada e mobiliária, de operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, de inscrição em Restos a Pagar e de despesa total com pessoal;

d) previsão orçamentária de contrapartida.

Art. 31. Se a dívida consolidada de um ente da Federação ultrapassar o respectivo limite ao final de um quadrimestre, deverá ser a ele reconduzida até o término dos três subseqüentes, reduzindo o excedente em pelo menos 25% (vinte e cinco por cento) no primeiro.

[...]



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

ou mesmo em caso de descumprimento de obrigações assumidas no ajuste. Assim como a LRF não autoriza a indiscriminada renúncia de receita, entendo que a exposição dos motivos para o eventual não recebimento de recursos pactuados é também relevante, na medida em que acarreta, em princípio, uma menor capacidade de execução de ações voltadas à satisfação do interesse público, além de representar risco de desequilíbrio financeiro. Destaco, ademais, que não há nas instruções proferidas no presente prejudicado qualquer a indicação de qualquer empecilho a que a fiscalização do aspecto ora tratado seja realizada nas prestações de contas anuais.

Complementarmente, acrescento que, em meu entendimento, o artigo 8º, parágrafo único, da LRF, ao estabelecer que “Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso”, não legitima a ausência de controle sobre a efetivação, a tempo e modo, de tais repasses. Por outro lado, tenho que o dispositivo torna **necessário que a unidade técnica competente verifique, mesmo de ofício, quando da elaboração das instruções processuais, o eventual recebimento, pelo órgão ou entidade, dos recursos vinculados em momento posterior ao encerramento do exercício, caso em que possivelmente a irregularidade referente ao déficit no agrupamento de fontes vinculadas restará sanado.**

Assim, entendo que a solução mais adequada à questão é aquela já adotada correntemente, ou seja, o apontamento inicial de irregularidade pela unidade técnica em caso de déficit nos grupos de fontes vinculadas, com a concessão de contraditório ao gestor, de modo que suas razões possam ser devidamente analisadas pelo segmento técnico, submetidas ao crivo do Ministério Público de Contas e ponderadas pelos julgadores.

Ademais, o próprio gestor, por ocasião do encerramento do exercício, diante da verificação de resultado financeiro negativo em fontes vinculadas, poderá desde logo

§ 2º Vencido o prazo para retorno da dívida ao limite, e enquanto perdurar o excesso, o ente ficará também impedido de receber transferências voluntárias da União ou do Estado.

Art. 51. O Poder Executivo da União promoverá, até o dia trinta de junho, a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público.

[...]

§ 2º O descumprimento dos prazos previstos neste artigo impedirá, até que a situação seja regularizada, que o ente da Federação receba transferências voluntárias e contrate operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

preparar os esclarecimentos necessários para que sejam encaminhados juntamente com a prestação de contas, sendo inclusive recomendável que o faça, uma vez assim que terá a oportunidade de afastar a restrição já no primeiro exame da unidade técnica.

Conforme exposto anteriormente, a COFIM propôs os seguintes questionamentos e soluções referentes ao tema das fontes vinculadas:

4. VEDAÇÃO NOS ÚLTIMOS DOIS QUADRIMESTRES DO MANDATO

[...]

4.3. Ocorre violação ao art. 42 da Lei de Responsabilidade fiscal quando o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa decorrer de Convênios/Programas, nos casos em que o atraso nos repasses devidos por outros entes for determinante para o déficit?

Sim. Sob a ótica do art. 42 da LRF essa situação configura, numa primeira análise, violação à regra em comento. No entanto, tal situação deve ser objeto de ponderação. Nos casos em que houver somente a emissão do empenho plurianual sem que qualquer serviço tenha sido prestado ou qualquer bem entregue, deve-se avaliar o porquê do não cancelamento do empenho em obediência ao princípio da anualidade orçamentária.

Por outro lado, nos casos em que houver a prestação do serviço e o não recebimento não decorrer de qualquer ação ou omissão do gestor, para efeito de análise das contas é preciso que seja demonstrado pelo gestor um cronograma de cumprimento das obrigações com desembolso da fonte livre, a fim de evitar danos maiores.

Nesse último caso, a entidade poderá ser objeto de monitoramento para cumprimento do estabelecido no cronograma e baixa de pendências, mas não haverá nexos de causalidade entre a atuação do gestor municipal e o resultado incompatível com o art. 42 da LRF para a imputação de responsabilidade.

Entendo que as proposições apresentadas pela unidade técnica estão de acordo com o entendimento sobre a matéria exposto neste voto. Cumpre acrescentar-lhes o fato de que, por comportar um especial juízo de ponderação pelos



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

juizadores, fato este reconhecido pela própria COFIM, a avaliação do órgão colegiado sobre a questão não estará restrita aos aspectos destacados pela unidade (existência de empenho plurianual sem execução do objeto ou apresentação de cronograma de cumprimento das obrigações com desembolso da fonte livre para suprir os repasses não recebidos), mas poderá abranger quaisquer fatos que se mostrem relevantes no caso concreto.

Diante do exposto, considero pertinente a aprovação do seguinte enunciado:

• **O resultado financeiro das fontes vinculadas de recursos será considerado na análise do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.** (Grifos no original)

Ainda no voto original, manifestei-me pela aprovação de outro enunciado que, em parte, toca o mesmo tema: “Em princípio, evidencia violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa ao final do último ano do mandato (31 de dezembro), em quaisquer agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, independentemente da data em que as obrigações foram contraídas” (item 4 da parte dispositiva do voto, em sua p. 124, grifo nosso).

O Conselheiro Ivens Zschoerper Linhares, por sua vez, apresentou voto divergente, pela aprovação do seguinte entendimento: “Em princípio, evidencia violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa ao final do último ano do mandato (31 de dezembro), **em agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, a serem definidos mediante instrução normativa**, independentemente da data em que as obrigações foram contraídas” (grifo no original).

A divergência foi assim fundamentada pelo ilustre Conselheiro:

[Ementa:] Divergência parcial, para consignar a possibilidade de que, mediante instrução normativa, sejam discriminadas as fontes de recursos vinculadas que devem ser consideradas para avaliação do atendimento ao art. 42 da LRF.

1. Dirirjo, parcialmente, do Ilustre Relator, Conselheiro Ivan Lelis Bonilha, apenas, quanto ao tópico 2.1.3. do voto condutor, que trata das “*RECEITAS E DESPESAS DE*



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

FONTES VINCULADAS” (fl. 63/69), sendo que, dessa fundamentação, foram extraídas as proposições contidas nos itens 4 e 5 de sua parte dispositiva:

4. Em princípio, evidencia violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa ao final do último ano do mandato (31 de dezembro), em quaisquer agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, independentemente da data em que as obrigações foram contraídas.

5. O resultado financeiro das fontes vinculadas de recursos será considerado na análise do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Conforme contextualizado pelo próprio Relator, *“Entre as decisões recentes proferidas por este Tribunal, há aquelas que sustentam a exclusão das fontes vinculadas da verificação relativa ao artigo 42 da LRF, bem como outras que, opostamente, apreciam os resultados financeiros a elas referentes. As primeiras aduzem basicamente que o gestor, responsável pela prestação de contas, tem pouca liberdade de atuação sobre tais recursos, diversamente do que se passa em relação às fontes livres, ao passo que as segundas se pautam na integralidade da análise realizada pela CGM, que inclui as fontes ordinárias”* (fls. 65/66).

Para exemplificar o posicionamento da primeira corrente, contrária ao cômputo das fontes vinculadas, o Ilustre Relator cita, em nota de rodapé, o Acórdão de Parecer Prévio nº 244/21, da Segunda Câmara, de minha relatoria, do qual extraio de sua fundamentação o seguinte trecho:

Inicialmente, para fins do art. 42 da Lei de Responsabilidade, em que pesem as divergências interpretativas desse normativo legal, tenho adotado o entendimento segundo o qual, para efeito de cálculo, deverão ser consideradas apenas as efetivas disponibilidades de caixa de recursos não vinculados, excluindo-se as obrigações empenhadas e liquidadas que não sejam de fontes vinculadas.

Essa orientação tem por fundamento o disposto no parágrafo único do art. 8º da LRF, de forma que, no caso de empenhos vinculados a determinados recursos, oriundos de, por exemplo, convênios, a frustração da receita em decorrência do não repasse do Órgão Repassador, não pode, em princípio, ser de responsabilidade do gestor, inclusive, para efeito de configuração da infração à regra do art. 42 da LRF.

No caso tratado, de qualquer forma, a tese acima aventada tem reflexos concretos nas



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

presentes contas, razão pela qual considero que podem ser excluídos do cálculo de disponibilidades financeiras os recursos e despesas vinculados, referentes aos saldos de “Transferências Voluntárias” e “Operações de Crédito”, sobre os quais, em última análise, o gestor quase não possui poder de ingerência, ao contrário das fontes livres, sobre as quais possui total discricionariedade na sua aplicação.

Por esse motivo, nestas contas, por meio do Despacho nº 1352/19 (peça 37), foi solicitado à unidade técnica que, com base nos dados do sistema SIM-AM, elaborasse novo demonstrativo, desconsiderando, para efeito de cálculo de disponibilidades financeiras, os recursos e despesas vinculados.

(...)

Entendo, de qualquer forma, que o item é passível de ressalva, com a exclusão da multa sugerida, na medida em que, ainda que o gestor não tenha total ingerência sobre os repasses de recursos com finalidade específica, levando-se em conta terem sido as respectivas despesas empenhas, é de sua responsabilidade adotar as medidas necessárias para evitar o déficit em questão, situação essa não comprovada nos autos.

Nessa mesma linha, cito os Acórdãos de Parecer Prévio nº 142/22 e 243/21, do Tribunal Pleno, e 73/22, 75/22 e 76/22, da Segunda Câmara.

Verifico, por outro lado, que o Ilustre Conselheiro Artagão de Mattos Leão, na Proposta de Voto 9/22, ao abrir divergência em relação ao mesmo item 4 do voto condutor, menciona, em sua redação alternativa, que devem ser consideradas as despesas nos agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, “*exceto àqueles vinculados*”²⁰⁶.

Tal divergência, que já foi até o momento acompanhada pelos Conselheiros Fernando Augusto de Mello Guimarães e Durval Mattos do Amaral, confirma o caráter polêmico da matéria.

A partir, contudo, de uma atenta leitura do brilhante voto condutor, entendo, respeitosamente, que uma terceira proposta pode ser apresentada, na medida em que as denominadas fontes vinculadas contemplam situações diversas, que não comportam tratamento uniforme, mas exigem

²⁰⁶ “4. Evidencia-se violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa ao final do último ano do mandato (31 de dezembro), em quaisquer agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, exceto àquelas vinculadas e desde que contraídas nos últimos dois quadrimestres do último ano de encerramento mandato” (fl. 7).



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

um maior detalhamento, para a efetiva aferição do caráter discricionário da decisão do gestor acerca de sua movimentação, e, conseqüentemente, da sua responsabilidade por eventual falta de disponibilidade.

Conforme mencionado, exemplificativamente, na decisão que transcrevi, no caso de Transferências Voluntárias e Operações de Crédito, “*o gestor quase não possui poder de ingerência*”, não devendo ser penalizado se há um atraso que não lhe pode ser imputável no repasse dos recursos.

Como contraponto, os recursos vinculados do FUNDEB, mencionados na Tabela 1, a fl. 111 do voto condutor, embora direcionados a uma finalidade específica, devem compor o conjunto das disponibilidades, na medida em que as correspondentes receitas de impostos ingressam diretamente no caixa da entidade, não se tratando, portanto, de fato imputável a terceiro, na hipótese de ser verificado déficit.

Importante considerar que, para a solução do impasse, o Ilustre Relator propõe “*que a unidade técnica competente verifique, mesmo de ofício, quando da elaboração das instruções processuais, o eventual recebimento, pelo órgão ou entidade, dos recursos vinculados em momento posterior ao encerramento do exercício, caso em que possivelmente a irregularidade referente ao déficit no agrupamento de fontes vinculadas restará sanado*” (fl. 67/68).

Entendo, porém, que essa alternativa, além das dificuldades operacionais da unidade técnica na coleta de informações em exercícios diversos daquele da prestação de contas, implicará, na prática, no prolongamento do tempo da emissão da instrução e da própria tramitação do processo, em conflito com a celeridade que se busca obter nas contas dos Prefeitos Municipais, notadamente, com as inovações do PROGOV levadas a efeito mediante a Resolução 95/2022²⁰⁷.

Dessa forma, como medida de equidade e prestígio à celeridade processual, mostra-se conveniente uma análise mais aprofundada das situações abarcadas na utilização de fontes vinculadas, dada sua diversidade, a fim de que, por meio de instrução normativa, possa a Coordenadoria Geral de Fiscalização especificar aquelas que efetivamente devem ser consideradas para efeito de avaliação do atendimento do art. 42 da LRF.

²⁰⁷ Registre-se que, ainda para esse efeito, o voto condutor, no item V, “a”, recomenda aos gestores das contas que “*Constatado o resultado negativo a que se refere o item I, 4, acima, assegurem-se de fazer constar desde logo da prestação de contas as justificativas pertinentes, acompanhadas da documentação comprobatória, de modo que possam ser analisadas pela unidade técnica competente desde o primeiro exame*”.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

2. Por esse motivo, proponho uma ligeira alteração no item 4 do voto condutor, de modo a permitir a normatização da matéria, nos termos propostos, no seguinte sentido, conforme destacado:

Em princípio, evidencia violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa ao final do último ano do mandato (31 de dezembro), **em agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, a serem definidos mediante instrução normativa**, independentemente da data em que as obrigações foram contraídas.

Ainda nessa linha, acrescento **determinação** à Coordenadoria Geral de Fiscalização, no sentido de que, por meio de instrução normativa, especifique as fontes vinculadas de recursos que efetivamente devem ser consideradas para efeito de avaliação do atendimento do art. 42 da LRF.

Acompanho, no mais, o voto do Ilustre Relator, Conselheiro Ivan Lelis Bonilha. (Grifos no original)

Nesta oportunidade, diante das pertinentes razões apresentadas pelo Conselheiro Ivens Zschoerper Linhares, modifico o entendimento inicial para adotar, em meu voto, o aludido posicionamento.

Embora minha pretensão no voto original tenha sido a de pacificar desde logo o entendimento do Tribunal sobre a matéria, parece-me que a questão, com efeito, apresenta particularidades remanescentes, acuradamente indicadas no voto divergente. Ademais, como observei na fundamentação do voto inicial, não houve nas instruções proferidas no presente prejudgado análise técnica suficientemente fundamentada sobre quais fontes se fazem de fato relevantes para efeito da aplicação do artigo 42 da LRF pelo Tribunal de Contas.²⁰⁸ Logo, entendo que, com razão, uma nova análise técnica, no âmbito da elaboração do ato

²⁰⁸ Conforme exposto no voto originalmente apresentado, a Coordenadoria de Fiscalização Municipal (COFIM) inicialmente afirmou que “as fontes vinculadas devem ser agrupadas de modo compatível com o Relatório de Gestão Fiscal do Município, RGF – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa, na forma publicada por este Tribunal de Contas desde 2013”, o qual é passível de alterações ao longo do tempo, de modo que “não há como se definir, em um prejudgamento de tese, quais fontes ou agrupamentos de fontes devem ser considerados” (p. 18 do voto).

Posteriormente, a Coordenadoria de Gestão Municipal (CGM) propôs, para o fim de apreciação do artigo 42 da LRF, o mesmo enquadramento de fontes livres e vinculadas que aplica na apuração do item de análise “resultado orçamentário/financeiro de fontes não vinculadas a programas, convênios, operações de crédito e RPPS”, listando-as, mas sem indicar a justificativa pela qual uma das fontes vinculadas seria relevante ou não para o fim de aplicação do dispositivo legal em questão (p. 64-65 do voto).



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

normativo apropriado, será uma oportunidade para aprimoramento do entendimento do Tribunal sobre este ponto.

Assim, além da alteração do item 4, indicado pelo Conselheiro Ivens Zschoerper Linhares, entendo que se mostra adequado modificar a redação que veiculei em meu voto para o item 5 da parte dispositiva, cuja redação foi a seguinte: “O resultado financeiro das fontes vinculadas de recursos será considerado na análise do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal”. A meu ver, mostra-se mais apropriada, diante do novo entendimento, a seguinte formulação: “O resultado financeiro de fontes vinculadas de recursos será considerado na análise do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, **conforme for estabelecido em instrução normativa**”.

Sobre o **tema da aplicação do prejudgado à apreciação das contas estaduais**, entendo que não há modificações a fazer em meu voto apresentado originalmente, segundo o qual “em regra, as considerações e conclusões anteriormente explicitadas [...] se aplicam também aos processos, no âmbito estadual, em que apreciado o cumprimento ao artigo 42 da LRF” (p. 114 do voto original). Não houve, a propósito, apresentação de votos divergentes, e os itens da parte dispositiva que guardam relação com a matéria são os seguintes:

I. Pela aprovação deste prejudgado, para que o Tribunal assim se pronuncie sobre a interpretação e aplicação do artigo 42 da Lei Complementar n.º 101/2000:

21. Ficam mantidos os **itens 1, 2 e 3** do Prejudgado n.º 15 deste Tribunal (Acórdão 1490/11 do Tribunal Pleno).²⁰⁹

[...]

II. Por determinar à Coordenadoria de Gestão Municipal e à Coordenadoria de Gestão Estadual:

c) Que nos processos que tratem da observância do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, informem e opinem, com base em critérios técnicos que

²⁰⁹ “1. a vedação estabelecida no art. 42 da Lei Complementar n.º. 101/2000 se dirige diretamente ao *titular de Poder ou órgão referido no art. 20*, condicionando a atuação dos titulares da chefia dos Poderes Executivos (federal, estadual e municipal), Judiciário (federal e estadual) e Legislativo (federal, estadual e municipal), além do Ministério Público da União e dos Estados, Tribunal de Contas da União, do Distrito Federal e dos Estados, e Tribunal de Contas do Município, quando houver;
2. A regra é peremptória para alcançar o final de mandato, especificamente, os seus oitos últimos meses;
3. A princípio, o art. 42 da Lei Complementar n.º. 101/2000 não possui condão de impedir a celebração, nos últimos dois quadrimestres do mandato do gestor, por prazo superior ao exercício financeiro ou com previsão de prorrogação, de contratos cujos objetos se encontrem entre os previstos nos incs. I, II e IV do art. 57 da Lei de Licitações, desde que haja suficiente disponibilidade de caixa para pagamento das parcelas vincendas no exercício, afastando a inscrição da despesa em restos a pagar, não se exigindo disponibilidade em caixa de valores necessários à duração total do contrato.”



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

considerem adequados, sobre os seguintes aspectos, inclusive de ofício, quando possível, e sem prejuízo de outros que se façam relevantes no caso concreto:

[...]

7. A regularidade do cancelamento de empenhos e de restos a pagar, respeitado o entendimento do Tribunal de que, em matéria estadual, essa análise é pertinente às contas dos gestores dos órgãos de que se originaram os cancelamentos.

g) A adoção das providências necessárias à adequação da metodologia de análise quanto à observância do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal ao contido na presente decisão, inclusive no que se refere ao detalhamento, por fonte de recursos, das despesas não empenhadas e dos ativos realizáveis e às adaptações necessárias para a adequada captação de dados no âmbito estadual.

Neste caso, a atualização do voto que apresentei em dezembro de 2021 consiste unicamente em acrescentar à sua fundamentação que a Coordenadoria de Gestão Estadual manifestou, na análise da prestação de contas do Governador do Estado referente ao exercício de 2022, o mais recente ano de encerramento de mandato, o mesmo entendimento expressado nas contas de 2018 e já abordado no voto original, ou seja, o de que, “haja vista que a revisão [do Prejulgado 15] ainda não foi aprovada e estabelecida mediante Acórdão do Colegiado desta Casa, nesta análise técnica serão considerados os critérios adotados segundo o Prejulgado 15, e seguindo orientações do Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF” (Instrução 343/23-CGE, peça 116 dos autos 60934/23, p. 276). A íntegra da análise empreendida pela unidade técnica sobre a questão em tela, no aludido processo, segue abaixo:

2.5. OBRIGAÇÕES FINANCEIRAS FRENTE ÀS DISPONIBILIDADES - ARTIGO 42 LRF

A Lei Complementar nº 101/2000, artigo 42²¹⁰, estabeleceu a vedação ao titular de poder ou órgão de contrair obrigações de despesa, nos dois últimos quadrimestres do último ano de mandato, sem recursos para seu pagamento no mesmo exercício ou que não estejam cobertas com recursos financeiros arrecadados no exercício em que foram contraídas.

²¹⁰ 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.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Ressalte-se que tramita neste Tribunal de Contas, o processo nº 621743/16, que trata de proposta de revisão do Prejulgado nº 15, aprovado pelo Acórdão nº 1490/11- Tribunal Pleno, objetivando a convergência e parametrização dos critérios de análise quanto ao cumprimento do artigo 42, da LRF.

Nesse expediente, esta Unidade Técnica, nos termos da instrução 89/18-COFIE, endossando o entendimento exarado pela então COFIM (atual CGM), na Instrução nº 2688/17, posicionou-se no sentido de se adotar critérios mais rigorosos na verificação do cumprimento do artigo 42 da LRF, inclusive no que se refere à verificação individualizada das despesas contraídas frente às disponibilidades financeiras, segregada por fontes de recursos.

Contudo, haja vista que a revisão ainda não foi aprovada e estabelecida mediante Acórdão do Colegiado desta Casa, nesta análise técnica serão considerados os critérios adotados segundo o Prejulgado 15, e seguindo orientações do Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF, conforme planilha a seguir:

Tabela 3

Cumprimento do artigo 42 da LRF – Poder Executivo Estadual 2022

IDENTIFICAÇÃO DOS RECURSOS	DISPONIBILIDADE DE CAIXA BRUTA	OBRIGAÇÕES FINANCEIRAS	DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA
TOTAL DOS RECURSOS NÃO VINCULADOS	16.697.488.035,47	4.655.512.041,28	12.041.975.994,19
Recursos Ordinários	14.758.219.078,82	3.887.136.138,38	10.871.082.940,44
Outros Recursos não Vinculados	1.939.268.956,65	768.375.902,90	1.170.893.053,75
TOTAL DOS RECURSOS VINCULADOS	8.418.328.946,44	2.786.732.619,93	5.631.596.326,51
Transferências do FUNDEB	429.438.898,86	172.496.521,58	256.942.377,28
Outros Recursos Vinculados à Educação	440.780.074,65	186.367.481,04	254.412.593,61
Outros Recursos Vinculados à Saúde	981.057.526,44	78.922.857,88	902.134.668,56
Recursos Vinculados à Assistência Social	885.940.382,24	157.713.553,36	728.226.828,88
Recursos Vinculados ao RPPS - Fundo em Capitalização (Plano Previdenciário)	465.524.789,67	448.700,00	465.076.089,67
Recursos Vinculados ao RPPS - Fundo em Repartição (Plano Financeiro)	65.858.903,80	8.074.950,00	57.783.953,80
Recursos de Operações de Crédito (exceto vinculados à Educação e à Saúde)	1.324.273.227,41	556.010.531,18	768.262.696,23
Recursos de Alienação de Bens/Ativos	189.246.730,91	93.933.407,40	95.313.323,51
Recursos Extraorçamentários	550.417.165,33	-	550.417.165,33
Outros Recursos Vinculados	3.085.791.247,13	1.532.764.617,49	1.553.026.629,64
TOTAL	25.115.816.981,91	7.442.244.661,21	17.673.572.320,70

Fonte: Relatórios SEI-CED

Conforme demonstrado, verifica-se que em 31 de dezembro de 2022, o total das disponibilidades de caixa do Poder Executivo Estadual era suficiente para suportar as obrigações financeiras existentes na mesma data, restando ainda uma disponibilidade de caixa líquida total de R\$ 17,7 bilhões.

Verifica-se, também, que havia suficiente disponibilidade de caixa para suportar as obrigações em cada um dos grupos de fontes, tanto livres como vinculadas, evidenciando atendimento ao estabelecido no art. 42, da Lei de Responsabilidade Fiscal.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

O terceiro e último ponto a ser revisitado é o do **início da produção dos efeitos do prejudgado**. Segundo meu voto originalmente apresentado, a Coordenadoria de Gestão Municipal e a Coordenadoria de Gestão Estadual deveriam aplicar a metodologia adequada ao contido no prejudgado, no que se mostrasse desde logo viável, a partir da instrução das contas anuais municipais e estaduais referentes aos exercícios de 2020 e 2022, respectivamente, que tivessem em seu escopo item de análise relativo ao artigo 42 da LRF, previsto em instrução normativa (conforme item II, “c”, da parte do voto dedicada ao dispositivo do acórdão).

Essa definição baseou-se no cenário então existente, em que estavam sob análise da CGM as contas anuais dos prefeitos municipais referentes ao exercício de 2020, ano de final de mandato, com averiguação quanto à observância do dispositivo legal em tela prevista na Instrução Normativa 157/2021. Já o encerramento do mandato do Governador do Estado estava ainda por ocorrer, no ano de 2022.

Agora, decorrido mais de um ano e meio desde a apresentação do voto original, considero que a aplicação de metodologia adequada ao contido na decisão proferida neste prejudgado deve se dar a partir da instrução das prestações de contas anuais municipais e estaduais, **referentes aos próximos exercícios**, que tenham em seu escopo de análise item relativo ao artigo 42 da LRF, previsto em instrução normativa. Essa delimitação temporal não impede que as unidades técnicas, os relatores, os membros do Tribunal e os órgãos colegiados eventualmente adotem os mesmos fundamentos e conclusões, explicitados neste prejudgado, nos processos que já estejam em andamento, de acordo com seu convencimento sobre cada caso concreto.

Quanto à divergência apresentada pelo Conselheiro Artagão de Mattos Leão relativamente aos empenhos emitidos antes de 1º de maio do último ano do mandato, mantenho meu voto originalmente apresentado, que entendo estar suficientemente fundamentado acerca da questão.

Aproveito a oportunidade para corrigir erro na numeração dos itens da parte dispositiva, de modo que onde constou item “IV” deve constar item “III” e onde constou item “V” deve constar item “IV”.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Nos anexos ao presente voto, trago quadro comparativo e a consolidação dos itens referentes à parte dispositiva.

Diante do exposto, reitero o **VOTO** que apresentei na Sessão Ordinária Virtual do Tribunal Pleno n.º 20, realizada entre os dias 6 e 9 de dezembro de 2021, agora com as seguintes modificações voltadas à parte dispositiva do acórdão, conforme fundamentação supra:

I. “**4.** Em princípio, evidencia violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa ao final do último ano do mandato (31 de dezembro), em agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, a serem definidos mediante instrução normativa, independentemente da data em que as obrigações foram contraídas.”

II. “**5.** O resultado financeiro de fontes vinculadas de recursos será considerado na análise do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, conforme for estabelecido em instrução normativa.”

III. “**c)** A aplicação de metodologia adequada ao contido nesta decisão, a partir da instrução das prestações de contas anuais municipais e estaduais, referentes aos próximos exercícios, que tenham em seu escopo de análise item relativo ao artigo 42 da LRF, previsto em instrução normativa.”

IV. “**III.** Após a remessa dos autos à CGM e à CGE em razão das determinações acima, pelo encaminhamento autos à Coordenadoria-Geral de Fiscalização, para as providências de sua atribuição, relacionadas ao cumprimento da presente decisão, diante do contido em seus Despachos n.º 365/20 (peça n.º 26) e 427/20 (peça n.º 30), bem como para, por meio de instrução normativa, especificar as fontes vinculadas de recursos que efetivamente devem ser consideradas para efeito de avaliação do atendimento do artigo 42 da LRF.”



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

ANEXO I

QUADRO COMPARATIVO

Redação do item no voto original	Redação do item apresentada neste voto	Observação
<p>I. Pela aprovação deste prejulgado, para que o Tribunal assim se pronuncie sobre a interpretação e aplicação do artigo 42 da Lei Complementar n.º 101/2000:</p> <p>[...]</p> <p>4. Em princípio, evidencia violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa ao final do último ano do mandato (31 de dezembro), em quaisquer agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, independentemente da data em que as obrigações foram contraídas.</p>	<p>I. Pela aprovação deste prejulgado, para que o Tribunal assim se pronuncie sobre a interpretação e aplicação do artigo 42 da Lei Complementar n.º 101/2000:</p> <p>[...]</p> <p>4. Em princípio, evidencia violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa ao final do último ano do mandato (31 de dezembro), em agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, a serem definidos mediante instrução normativa, independentemente da data em que as obrigações foram contraídas.</p>	<p>Incorporação da divergência apresentada pelo Conselheiro Ivens Zschoerper Linhares.</p>
<p>5. O resultado financeiro das fontes vinculadas de recursos será considerado na análise do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.</p>	<p>5. O resultado financeiro de fontes vinculadas de recursos será considerado na análise do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, conforme for estabelecido em instrução normativa.</p>	<p>Alteração decorrente da modificação do item 4, acima.</p>
<p>II. Por determinar à Coordenadoria de Gestão Municipal e à Coordenadoria de Gestão Estadual:</p>	<p>II. Por determinar à Coordenadoria de Gestão Municipal e à Coordenadoria de Gestão Estadual:</p>	<p>Modificação necessária em razão do decurso do</p>



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Redação do item no voto original	Redação do item apresentada neste voto	Observação
[...] c) A aplicação de metodologia adequada ao contido nesta decisão, no que se mostrar desde logo viável , a partir da instrução das contas anuais municipais e estaduais referentes aos exercícios de 2020 e 2022, respectivamente , que tenham em seu escopo item de análise relativo ao artigo 42 da LRF, previsto em instrução normativa.	[...] c) A aplicação de metodologia adequada ao contido nesta decisão, a partir da instrução das prestações de contas anuais municipais e estaduais, referentes aos próximos exercícios , que tenham em seu escopo de análise item relativo ao artigo 42 da LRF, previsto em instrução normativa.	tempo.
IV. Após a remessa dos autos à CGM e à CGE em razão das determinações acima, pelo encaminhamento autos à Coordenadoria-Geral de Fiscalização, para as providências de sua atribuição, relacionadas ao cumprimento da presente decisão, diante do contido em seus Despachos n.º 365/20 (peça n.º 26) e 427/20 (peça n.º 30).	III. Após a remessa dos autos à CGM e à CGE em razão das determinações acima, pelo encaminhamento autos à Coordenadoria-Geral de Fiscalização, para as providências de sua atribuição, relacionadas ao cumprimento da presente decisão, diante do contido em seus Despachos n.º 365/20 (peça n.º 26) e 427/20 (peça n.º 30), bem como para, por meio de instrução normativa, especificar as fontes vinculadas de recursos que efetivamente devem ser consideradas para efeito de avaliação do atendimento do artigo 42 da LRF.	Renumeração em razão de erro na numeração original e incorporação da divergência apresentada pelo Conselheiro Ivens Zschoerper Linhares.
V. Recomendar aos gestores das contas, por meio da publicação do acórdão, que: [...]	IV. Recomendar aos gestores das contas, por meio da publicação do acórdão, que: [...]	Apenas renumeração.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

ANEXO II

CONSOLIDAÇÃO DOS ITENS PARTE DISPOSITIVA

I. Pela aprovação deste prejulgado, para que o Tribunal assim se pronuncie sobre a interpretação e aplicação do artigo 42 da Lei Complementar n.º 101/2000:

39. Ficam mantidos os itens 1, 2 e 3 do Prejulgado n.º 15 deste Tribunal (Acórdão 1490/11 do Tribunal Pleno).²¹¹

40. Revogam-se os itens 4 e 5 do Prejulgado n.º 15 deste Tribunal.²¹²

41. Serão considerados na determinação da disponibilidade de caixa os encargos e despesas compromissadas até o final do exercício, incluindo as obrigações de despesas contraídas no próprio exercício, mesmo em seu primeiro quadrimestre, e as remanescentes de exercícios anteriores.

42. Em princípio, evidencia violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa ao final do último ano do mandato (31 de

²¹¹ “1. a vedação estabelecida no art. 42 da Lei Complementar n.º. 101/2000 se dirige diretamente ao *titular de Poder ou órgão referido no art. 20*, condicionando a atuação dos titulares da chefia dos Poderes Executivos (federal, estadual e municipal), Judiciário (federal e estadual) e Legislativo (federal, estadual e municipal), além do Ministério Público da União e dos Estados, Tribunal de Contas da União, do Distrito Federal e dos Estados, e Tribunal de Contas do Município, quando houver;

2. A regra é peremptória para alcançar o final de mandato, especificamente, os seus oitos últimos meses;
3. A princípio, o art. 42 da Lei Complementar n.º. 101/2000 não possui condão de impedir a celebração, nos últimos dois quadrimestres do mandato do gestor, por prazo superior ao exercício financeiro ou com previsão de prorrogação, de contratos cujos objetos se encontrem entre os previstos nos incs. I, II e IV do art. 57 da Lei de Licitações, desde que haja suficiente disponibilidade de caixa para pagamento das parcelas vincendas no exercício, afastando a inscrição da despesa em restos a pagar, não se exigindo disponibilidade em caixa de valores necessários à duração total do contrato.”

²¹² “4. O ato de contrair *obrigação de despesa*, como a celebração de aditivos dentro do período vedado pela norma complementar, deve ser sopesado consoante as peculiaridades do caso, levando-se em conta a concretude dos fatores envolvidos;

5. Dada a competência outorgada a esta Corte para o exercício do controle externo da Administração Pública, os entes submetidos a sua jurisdição devem encaminhar a este Tribunal os termos aditivos e respectivos contratos celebrados nos últimos quadrimestres do mandato para fins de aferição do cumprimento da regra de controle do art. 42 da Lei Complementar n.º. 101/2000.”



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

dezembro), em agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, a serem definidos mediante instrução normativa, independentemente da data em que as obrigações foram contraídas.

43. O resultado financeiro de fontes vinculadas de recursos será considerado na análise do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, conforme for estabelecido em instrução normativa.

44. As disponibilidades por fonte de recursos devem ser capazes de suportar as respectivas obrigações.

45. Em regra, a constatação, ao final do último ano do mandato, de superávit no grupo Recursos ordinários/livres superior à totalização dos déficits nos agrupamentos de fontes de recursos afasta a irregularidade referente ao descumprimento do artigo 42 da LRF.

46. O resultado das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa em 31 de dezembro maior que o apurado em 30 de abril não afasta, por si só, a violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

47. A posição da disponibilidade líquida em 30 de abril em contraste com o resultado em 31 de dezembro tem especial relevância nos casos de comprovação de programação financeira compatível com o histórico de arrecadações do período, evolução incomum das receitas, adoção das providências de limitação previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal ou de outros fatos relevantes eventualmente demonstrados no caso concreto.

48. A apuração da *disponibilidade de caixa*:

48.1. Deve conter o somatório de todas as fontes, segregadas por vinculação, na sistemática



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

do Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional;

48.2. Deve se dar pela diferença entre o saldo do ativo financeiro e o somatório dos saldos do passivo financeiro e de despesas não empenhadas (ativo financeiro – (passivo financeiro + despesas não empenhadas)).

49. No âmbito municipal, as fontes vinculadas devem ser agrupadas de modo compatível com o Relatório de Gestão Fiscal do Município, RGF – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa, na forma publicada por este Tribunal de Contas.

50. No cômputo do ativo financeiro, devem ser excluídas as contas do ativo financeiro realizável que decorram de saídas financeiras que não passaram pela execução orçamentária, ou seja, ativos financeiros que não possuem disponibilidade de caixa dando suporte.

51. *A contração de obrigação de despesa se dá com a emissão do empenho ou com o reconhecimento da obrigação deixada de empenhar.*

52. Os empenhos porventura excedentes ao valor a ser executado no exercício devem ser cancelados antes da inscrição em restos a pagar e os que eventualmente restarem inscritos devem ser cancelados caso a obrigação pactuada não venha a ser executada e de fato não haja um passivo exigível.

53. Os empenhos e os restos a pagar legalmente cancelados serão subtraídos do total das obrigações contraídas.

54. A realização de despesa sem prévio empenho caracteriza contração de obrigação de despesa.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

55. Incluem-se entre as obrigações deixadas de empenhar as despesas não empenhadas por indisponibilidade orçamentária.

56. Cabe ao órgão ou entidade, por meio dos agentes competentes, o reconhecimento da obrigação deixada de empenhar, em conta contábil criada para esse fim.

57. Os *encargos e despesas compromissadas a pagar* correspondem à soma do saldo do passivo financeiro e do saldo de despesas deixadas de empenhar.

II. Por determinar à Coordenadoria de Gestão Municipal e à Coordenadoria de Gestão Estadual:

c) Que nos processos que tratem da observância do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, informem e opinem, com base em critérios técnicos que considerem adequados, sobre os seguintes aspectos, inclusive de ofício, quando possível, e sem prejuízo de outros que se façam relevantes no caso concreto:

1. A listagem de empenhos e de registros feitos na conta contábil *Obrigações deixadas de empenhar*, na forma indicada na Instrução 368/20-CGM e na fundamentação da presente decisão, para evidenciação das obrigações contraídas sem a suficiente disponibilidade de caixa.

2. A relevância do déficit, quando constatado.

3. O resultado financeiro apurado no encerramento do mandato anterior.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

4. O resultado financeiro apurado ao final de cada ano do mandato que compreende o exercício sob análise.

5. O resultado financeiro apurado ao final do exercício subsequente ao analisado, nos casos em que esta informação estiver disponível quando da emissão da instrução processual.

6. Quando constatado déficit nas fontes vinculadas:

6.1. A existência de superávit no grupo Recursos ordinários/livres capaz de supri-lo.

6.2. O recebimento pelo órgão ou entidade, em momento posterior ao encerramento do exercício, dos recursos vinculados sob análise.

6.3. A responsabilidade do gestor das contas pelo déficit, diante das circunstâncias do caso concreto.

7. A regularidade do cancelamento de empenhos e de restos a pagar, respeitado o entendimento do Tribunal de que, em matéria estadual, essa análise é pertinente às contas dos gestores dos órgãos de que se originaram os cancelamentos.

j) A adoção das providências necessárias à adequação da metodologia de análise quanto à observância do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal ao contido na presente decisão, inclusive no que se refere ao detalhamento, por fonte de recursos, das despesas não empenhadas e dos ativos realizáveis e às adaptações necessárias para a adequada captação de dados no âmbito estadual.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

k) A aplicação de metodologia adequada ao contido nesta decisão, a partir da instrução das prestações de contas anuais municipais e estaduais, referentes aos próximos exercícios, que tenham em seu escopo de análise item relativo ao artigo 42 da LRF, previsto em instrução normativa.

l) A criação de mecanismos de controle dos recursos destinados ao combate de calamidade pública, para os casos que se amoldarem ao contido no artigo 65, § 1º, inciso II, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

m) A utilização da análise de contratos no âmbito de prestações de contas anuais como instrumento subsidiário de aferição do disposto no artigo 42 da LRF, adotando-o nos casos em que se mostrar tecnicamente necessário.

III. Após a remessa dos autos à CGM e à CGE em razão das determinações acima, pelo encaminhamento autos à Coordenadoria-Geral de Fiscalização, para as providências de sua atribuição, relacionadas ao cumprimento da presente decisão, diante do contido em seus Despachos n.º 365/20 (peça n.º 26) e 427/20 (peça n.º 30), bem como para, por meio de instrução normativa, especificar as fontes vinculadas de recursos que efetivamente devem ser consideradas para efeito de avaliação do atendimento do artigo 42 da LRF.

IV. Recomendar aos gestores das contas, por meio da publicação do acórdão, que:

a) Constatado o resultado negativo a que se refere o item I, 4, acima, assegurem-se de fazer constar desde logo da prestação de contas as justificativas pertinentes, acompanhadas da documentação comprobatória, de modo que possam ser analisadas pela unidade técnica competente desde o primeiro exame.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

b) O empenho se restrinja ao valor a ser executado no exercício.

c) O empenho seja efetuado antes da contratação correspondente.

d) O número do empenho conste do contrato correspondente.

8. VOTO DO CONSELHEIRO FABIO DE SOUZA CAMARGO (Divergente)

Dirijo parcialmente do voto do ilustre Relator, acompanhando o posicionamento apresentado pelo saudoso Conselheiro Artagão de Mattos Leão na sua Proposta de Voto Divergente n.º 9/22 (mencionada pelo Relator em seu relatório), em relação ao período abrangido pelo art. 42 da LRF, cujos excertos reproduzo a seguir:

Com relação a delimitação temporal da vedação prevista no dispositivo legal em estudo essencialmente previstas nos itens 03 e 04, a meu sentir, não deve prevalecer a interpretação ora defendida, no sentido de que deverá ser considerado o resultado total apurado no exercício, incluindo - se nestes “*a disponibilidade de caixa os encargos e despesas compromissadas até o final do exercício*”, ou seja, considerando os resultados de exercício anteriores e aquele apurado no primeiro quadrimestre do exercício analisado, independente da evolução dos últimos dois quadrimestres.

Veja-se que a redação do art. 42 da Lei n.º 101/00, não deixa margem para interpretações extensivas quanto a delimitação temporal para sua incidência, não se podendo desassociar deste conceito, uma eventual exegese de dispositivos claramente acessórios à asserção principal (caput)

“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



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

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.”

Em nossa avaliação, ao se estabelecer a possibilidade de inclusão das obrigações de despesas contraídas no próprio exercício, mesmo em seu primeiro quadrimestre, e as remanescentes de exercícios anteriores, estaria a Corte não reinterpretao as regras do dispositivo legal analisando, mas sim, **dando-lhe nova redação**, na medida em que estar-se-ia estendendo além da linde temporal, mas também o conceito refluído acerca do ato praticado pelo gestor ao se considerar despesas contraída em épocas distintas e que pode, inclusive, terem sido firmadas por outra gestão.

Ainda que assim não o fosse e mesmo sendo impossível ignorar a necessária interpretação sistemática da norma, considerando ela necessariamente inserida no ordenamento jurídico como um todo, incabível relegar, ainda dentro do exame de hermenêutica jurídica, o mandamento primordial a que se subordina o parágrafo único do art. 42 da Lei em estudo, qual seja: **seu próprio caput**.

Em outras palavras, a interpretação do alcance do conteúdo do parágrafo único não pode ser considerada como regra em apartado, como se fosse um dispositivo autônomo próprio e independente, ao contrário, suas premissas necessariamente devem ser orientadas pelo dispositivo de regência (*caput*), posto que a existência daquele apenas se perfaz com a deste.

Voltando-se à interpretação gramatical da norma, observa-se que no presente caso o parágrafo único não visa estabelecer uma exceção ao caput, mas sim, sua complementação, razão pela qual deve ser visto de forma restritiva e, portanto, tendo



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

como limite o enquadramento temporal fixado neste último: **dois últimos quadrimestres**.

Vale dizer que o parágrafo único apenas destacou o termo final das despesas a serem consideradas, posto que o inicial consta do caput do art. 42.

Corroborando, devem ser enfatizados os registros das discussões travadas na Câmara dos Deputados, quando do projeto legislativo que deu origem à Lei n.º 101/00:

“Art. 42, caput - o prazo durante o qual o titular do Poder está proibido de assumir compromissos de longo alcance estende - se de seis, para oito meses antes do final do respectivo mandato;”²¹³

Ainda, a doutrina esclarece que:

“Embora prevista a despesa continuada na lei do plano, na lei de diretrizes e, finalmente, programada e autorizada na lei do orçamento anual, segundo o art. 42, ficará o administrador impedido, nos dois últimos quadrimestres de seu mandato, de contrair obrigações de despesa que não possa ser cumprida integralmente nele ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem suficiente disponibilidade de caixa.

O dispositivo, não obstante, não atinge as novas despesas contraídas no primeiro quadrimestre do último ano do mandato, ainda que de duração continuada superior ao exercício financeiro.”²¹⁴

(...)

Desta forma, é certo que eventual infração do disposto nos arts. 5º da Lei n.º 8.666/93 e 141 da Lei n.º 14.133/21 deve ser penalizado, porém, como violação da ordem

²¹³ Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD0019991216SA2110000.PDF#page=314>> p. 446

²¹⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (org.). **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 7. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014. ISBN 9788502230460, p. 372.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

cronológica dos pagamentos e não ao disposto no art. 42, parágrafo único, da Lei Complementar n.º 101/00.

(...) (grifos no original)

Este Tribunal estaria indo além ao pronunciamento sobre a interpretação e aplicação do art. 42 da Lei Complementar n.º 101/2000 e efetivamente legislando de forma contrária à expressa disposição legal ao considerar obrigações de despesas contraídas em período anterior aos últimos dois quadrimestres do seu mandato.

Ademais, em relação aos recursos vinculados cuja liberação segue regras próprias, entendo que elas não se enquadrariam na conduta que o art. 42 da LRF busca coibir.

Isso porque o art. 8º, parágrafo único da LRF dispõe que:

Art. 8º (...)

(...)

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso. Ou seja, em relação a tais despesas, o gestor possui limitado poder de ingerência (ao contrário das fontes livres, sobre as quais possui total discricionariedade na sua aplicação), não podendo ser ele responsabilizado em caso de eventual frustração da receita em decorrência de ausência de envio por parte do Órgão Repassador

Dessa forma apresento divergência parcial em relação aos itens abaixo mencionados do voto do eminente Relator, nos seguintes termos:

1. (...)

(...)

3. Serão considerados na determinação da disponibilidade de caixa os encargos e despesas



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

compromissadas até o final do exercício, contraídas nos dois últimos quadrimestres do exercício de encerramento de mandato.

4. Em princípio, evidencia violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa ao final do último ano do mandato (31 de dezembro), em quaisquer agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, desde que contraídas nos últimos dois quadrimestres do último ano de encerramento mandato, não abrangendo as fontes de recurso vinculadas.

5. Exclusão do item "5".

(...)

8. Para efeito exclusivo da aplicação do artigo 42, da Lei Complementar n.º 101/2000, o resultado das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa em 31 de dezembro maior que o apurado em 30 de abril afasta a violação do referido dispositivo.

(...)

VISTOS, relatados e discutidos,

ACORDAM

OS MEMBROS DO TRIBUNAL PLENO do TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ, nos termos do voto do Relator, Conselheiro IVAN LELIS BONILHA, por maioria absoluta, em:

I. Aprovar o prejulgado, para que o Tribunal assim se pronuncie sobre a interpretação e aplicação do artigo 42 da Lei Complementar n.º 101/2000:



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

1. Ficam mantidos os itens 1, 2 e 3 do Prejulgado n.º 15 deste Tribunal (Acórdão 1490/11 do Tribunal Pleno).

2. Revogam-se os itens 4 e 5 do Prejulgado n.º 15 deste Tribunal.

3. Serão considerados na determinação da disponibilidade de caixa os encargos e despesas compromissadas até o final do exercício, incluindo as obrigações de despesas contraídas no próprio exercício, mesmo em seu primeiro quadrimestre, e as remanescentes de exercícios anteriores.

4. Em princípio, evidencia violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal o resultado negativo das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa ao final do último ano do mandato (31 de dezembro), em agrupamentos de fontes de recursos conforme a origem, a serem definidos mediante instrução normativa, independentemente da data em que as obrigações foram contraídas.

5. O resultado financeiro de fontes vinculadas de recursos será considerado na análise do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, conforme for estabelecido em instrução normativa.

6. As disponibilidades por fonte de recursos devem ser capazes de suportar as respectivas obrigações.

7. Em regra, a constatação, ao final do último ano do mandato, de superávit no grupo Recursos ordinários/livres superior à totalização dos déficits nos agrupamentos de fontes de recursos afasta a irregularidade referente ao descumprimento do artigo 42 da LRF.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

8. O resultado das disponibilidades de caixa frente às obrigações de despesa em 31 de dezembro maior que o apurado em 30 de abril não afasta, por si só, a violação ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

9. A posição da disponibilidade líquida em 30 de abril em contraste com o resultado em 31 de dezembro tem especial relevância nos casos de comprovação de programação financeira compatível com o histórico de arrecadações do período, evolução incomum das receitas, adoção das providências de limitação previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal ou de outros fatos relevantes eventualmente demonstrados no caso concreto.

10. A apuração da *disponibilidade de caixa*:

10.1. Deve conter o somatório de todas as fontes, segregadas por vinculação, na sistemática do Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional;

10.2. Deve se dar pela diferença entre o saldo do ativo financeiro e o somatório dos saldos do passivo financeiro e de despesas não empenhadas (ativo financeiro – (passivo financeiro + despesas não empenhadas)).

11. No âmbito municipal, as fontes vinculadas devem ser agrupadas de modo compatível com o Relatório de Gestão Fiscal do Município, RGF – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa, na forma publicada por este Tribunal de Contas.

12. No cômputo do ativo financeiro, devem ser excluídas as contas do ativo financeiro realizável que decorram de saídas financeiras que não passaram pela execução orçamentária, ou seja, ativos financeiros que não possuem disponibilidade de caixa dando suporte.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

13. A *contração de obrigação de despesa* se dá com a emissão do empenho ou com o reconhecimento da obrigação deixada de empenhar.

14. Os empenhos porventura excedentes ao valor a ser executado no exercício devem ser cancelados antes da inscrição em restos a pagar e os que eventualmente restarem inscritos devem ser cancelados caso a obrigação pactuada não venha a ser executada e de fato não haja um passivo exigível.

15. Os empenhos e os restos a pagar legalmente cancelados serão subtraídos do total das obrigações contraídas.

16. A realização de despesa sem prévio empenho caracteriza *contração de obrigação de despesa*.

17. Incluem-se entre as obrigações deixadas de empenhar as despesas não empenhadas por indisponibilidade orçamentária.

18. Cabe ao órgão ou entidade, por meio dos agentes competentes, o reconhecimento da obrigação deixada de empenhar, em conta contábil criada para esse fim.

19. Os *encargos e despesas compromissadas a pagar* correspondem à soma do saldo do passivo financeiro e do saldo de despesas deixadas de empenhar.

II. Por determinar à Coordenadoria de Gestão Municipal e à Coordenadoria de Gestão Estadual:

a) Que nos processos que tratem da observância do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, informem e opinem, com base em critérios técnicos que considerem adequados, sobre os seguintes aspectos,



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

inclusive de ofício, quando possível, e sem prejuízo de outros que se façam relevantes no caso concreto:

1. A listagem de empenhos e de registros feitos na conta contábil *Obrigações deixadas de empenhar*, na forma indicada na Instrução 368/20-CGM e na fundamentação da presente decisão, para evidenciação das obrigações contraídas sem a suficiente disponibilidade de caixa.

2. A relevância do déficit, quando constatado.

3. O resultado financeiro apurado no encerramento do mandato anterior.

4. O resultando financeiro apurado ao final de cada ano do mandato que compreende o exercício sob análise.

5. O resultado financeiro apurado ao final do exercício subsequente ao analisado, nos casos em que esta informação estiver disponível quando da emissão da instrução processual.

6. Quando constatado déficit nas fontes vinculadas:

6.1. A existência de superávit no grupo Recursos ordinários/livres capaz de supri-lo.

6.2. O recebimento pelo órgão ou entidade, em momento posterior ao encerramento do exercício, dos recursos vinculados sob análise.

6.3. A responsabilidade do gestor das contas pelo déficit, diante das circunstâncias do caso concreto.

7. A regularidade do cancelamento de empenhos e de restos a pagar, respeitado o entendimento



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

do Tribunal de que, em matéria estadual, essa análise é pertinente às contas dos gestores dos órgãos de que se originaram os cancelamentos.

b) A adoção das providências necessárias à adequação da metodologia de análise quanto à observância do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal ao contido na presente decisão, inclusive no que se refere ao detalhamento, por fonte de recursos, das despesas não empenhadas e dos ativos realizáveis e às adaptações necessárias para a adequada captação de dados no âmbito estadual.

c) A aplicação de metodologia adequada ao contido nesta decisão, a partir da instrução das prestações de contas anuais municipais e estaduais, referentes aos próximos exercícios, que tenham em seu escopo de análise item relativo ao artigo 42 da LRF, previsto em instrução normativa.

d) A criação de mecanismos de controle dos recursos destinados ao combate de calamidade pública, para os casos que se amoldarem ao contido no artigo 65, § 1º, inciso II, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

e) A utilização da análise de contratos no âmbito de prestações de contas anuais como instrumento subsidiário de aferição do disposto no artigo 42 da LRF, adotando-o nos casos em que se mostrar tecnicamente necessário.

III. Após a remessa dos autos à CGM e à CGE em razão das determinações acima, pelo encaminhamento autos à Coordenadoria-Geral de Fiscalização, para as providências de sua atribuição, relacionadas ao cumprimento da presente decisão, diante do contido em seus Despachos n.º 365/20 (peça n.º 26) e 427/20 (peça n.º 30), bem como para, por meio de instrução normativa, especificar as fontes vinculadas de recursos que



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

efetivamente devem ser consideradas para efeito de avaliação do atendimento do artigo 42 da LRF.

IV. Recomendar aos gestores das contas, por meio da publicação do acórdão, que:

a) Constatado o resultado negativo a que se refere o item I, 4, acima, assegurem-se de fazer constar desde logo da prestação de contas as justificativas pertinentes, acompanhadas da documentação comprobatória, de modo que possam ser analisadas pela unidade técnica competente desde o primeiro exame.

b) O empenho se restrinja ao valor a ser executado no exercício.

c) O empenho seja efetuado antes da contratação correspondente.

d) O número do empenho conste do contrato correspondente.

Votaram, acompanhando o Relator, Conselheiro IVAN LELIS BONILHA (vencedor), os Conselheiros FERNANDO AUGUSTO MELLO GUIMARÃES, JOSE DURVAL MATTOS DO AMARAL, IVENS ZSCHOERPER LINHARES e AUGUSTINHO ZUCCHI.

Votou, acompanhando o Conselheiro FABIO DE SOUZA CAMARGO (vencido), o Conselheiro MAURÍCIO REQUIÃO DE MELLO E SILVA.

Presente a Procuradora Geral do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas, VALERIA BORBA.

Plenário Virtual.

Julgamento do Prejulgado: 23 de novembro de 2023 – Sessão Ordinária Virtual nº 22.

Retificação do acórdão nº 3710/23, do Tribunal Pleno, pelo acórdão nº 449/24, do Tribunal Pleno: 29 de fevereiro de 2024 – Sessão Ordinária Virtual nº 3.

IVAN LELIS BONILHA
Conselheiro Relator



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

FERNANDO AUGUSTO MELLO GUIMARÃES
Presidente