

Doutrina

CONTRATAÇÃO DE OBRAS PÚBLICAS NO ÚLTIMO ANO DO MANDATO

Anna Luiza Gayoso e Almendra Monnerat*

Sumário: 1. Introdução; 2. Obras: Despesas de Capital e Investimentos; 3. Obras Públicas x Orçamento; 4. Pessoas obrigadas a respeitar a vedação de contratação de obras nos últimos oito meses do mandato sem disponibilidade financeira; 5. Mandatos de um ano ou menos; 6. O contexto do art.42 na LRF; 7. Momento da contratação de despesas: celebração contrato obras; 8. Contratos de obras preexistentes; 8.1. Retomada de Obras paralisadas; 9. Contratos de obras novas: firmados a partir de 01/05 do último ano de mandato-obrigações não preexistentes; 10. Consequências da inobservância do art. 42 LRF; 11. Conclusão.

1. Introdução

Gestores públicos usualmente se deparam com limitações da Lei de Responsabilidade Fiscal- LRF no exercício de suas funções. A contratação de obras, nos dois últimos quadrimestres do mandato, se apresenta como uma dessas restrições a que se sujeitam, face às determinações constantes no artigo 42 dessa lei. De fato, tal dispositivo veda ao titular do Poder ou órgão das três esferas de governo, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigações de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro deles, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte, sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Sem dúvida, um dos pilares de sustentação da LRF- Lei Complementar nº 101/2000 é o equilíbrio das contas públicas. Assim, foi instituído um conjunto de medidas com o objetivo oportuno de evitar a transferência de déficits de um exercício para o outro, em especial em final de mandato, diante da gestão fiscal. Dentre as medidas criadas, se destaca a do art. 42 dessa lei, que condiciona a assunção de obrigação de despesa, nos últimos oito meses do mandato do titular de cada Poder e órgão referido no art. 20, ao pagamento integral no exercício correspondente ou à existência de disponibilidade de caixa suficiente, em 31 de dezembro, com vistas a honrar, no exercício seguinte, o pagamento das despesas efetivamente realizadas (empenhadas e contratadas).

Pretende-se analisar aqui a possibilidade de realização dessas despesas, frente à vedação do art. 42 da LRF¹, no tocante às obras públicas, estejam estas previstas

* Mestre em Ciências Jurídicas pela PUC/RJ. Pós Graduada em Direito Tributário USP/SP, MBA Gestão Ambiental FGV/RJ, Advogada, Procuradora do Estado do Rio de Janeiro.

¹ Redação do Art. 42 da LRF: “É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestre 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 te o final do exercício.”

ou não no orçamento, ou insuficientemente previstas. Outro aspecto importante, digno de esclarecimento, é o momento em que se considera contraída tais despesas, com escopo de se apurar a incidência da proibição de sua realização, sem disponibilidade financeira.

2. Obras Públicas: Despesas de capital e Investimentos.

A lei nº. 4.320, de 17/03/64, que estatui normas de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, classifica as despesas em correntes e despesas de capital. As despesas correntes compreendem as despesas de custeio: aquelas que são feitas objetivando assegurar o funcionamento dos serviços públicos, inclusive as destinadas a atender obras de conservação e adaptação de bens imóveis² e as transferências correntes³.

Dentre as despesas de capital ressaltamos às denominadas de “Investimentos”, que incluem as dotações para o planejamento e a execução de obras. (art. 12 § 4º da Lei nº 4320 / 64).

No contexto deste artigo, interessa-nos as obras públicas de vulto, classificadas como despesas de capital de investimentos, excluindo-se, portanto, as obras de manutenção que são classificadas como despesas correntes de custeio.

Os gestores públicos atuais sofrem a influência do economista britânico John Maynard Keynes⁴, que propugnou como política macroeconômica, dentre outras, o investimento estatal em obras públicas, com o que se combateria o desemprego⁵. Por via de consequência, as obras públicas são a rigor consideradas ferramentas do crescimento econômico, investimentos necessários para, em última análise, viabilizar o pleno emprego.

Neste cenário, o Estado contemporâneo além de investir em obras de infraestrutura como saneamento básico, malha rodoviária, saúde pública, etc também direciona seus gastos para preencher lacunas do setor privado. Daí a importância da análise das despesas de capital- investimentos, como por ex. as obras contratadas no último ano do mandato.

² Definição de Luiz Emygdio F. da Rosa Jr em Manual de Direito Financeiro e Tributário. 15ª edição. P.37, baseada no art. 12 § 1º da Lei nº 4320/64

³ Classificam-se como Transferências correntes as dotações para despesas às quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas de outras entidades de direito público ou privado.

⁴ A influência de Keynes na política econômica declinou na década de 1970, parcialmente como resultado de problemas que começaram a afligir as economias estadunidense e britânica no início da década e também devido às críticas de Milton Friedman e outros economistas neoliberais pessimistas em relação à capacidade do Estado de regular o ciclo econômico com políticas fiscais. Entretanto, o advento da crise econômica global do final da década de 2000 causou um ressurgimento do pensamento keynesiano. A economia keynesiana forneceu a base teórica para os planos do presidente estadunidense Barack Obama, do primeiro-ministro britânico Gordon Brown e de outros líderes mundiais para aliviar os efeitos da recessão. pt.wikipedia.org/wiki/John_Maynard_Keynes

A respeito da teoria keynesiana vide crítica atual no artigo escrito por Niall Ferguson para o Financial Times intitulado “Today’s Keynesians have learnt nothing”.

⁵ Sobre a política fiscal keynesiana ver Aliomar Baleeiro em Uma Introdução à Ciência das Finanças. 14ª edição. Forense.RJ. “A referida teoria, em síntese, exprime a demonstração matemática de que a despesa de investimento primário- obra pública, por exemplo- provoca emprego consideravelmente maior que a quantia por ele representada”.

3. Obras Públicas e Orçamento

Sabendo-se que obras são despesas de capital, encontramos, na Constituição Federal e na Constituição deste Estado, normas orçamentárias específicas sobre tais despesas. Neste sentido é que o § 1º do art. 165 da CRFB/88 prescreve: “A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada”. Esta regra está repetida no § 1º do art. 209 da Constituição do Estado do Rio de Janeiro. Releva notar que o Plano Plurianual- PPA, abrange um período de 4 (quatro anos), sendo os primeiros três anos do exercício financeiro do mandato do gestor, e o exercício financeiro do mandato subsequente (art. 35 § 2º ADCT da CRFB/88).

Exsurge da dicção do dispositivo constitucional supracitado que as obras públicas vultosas devem estar previstas no plano plurianual- PPA, sejam como despesas de capital, ou inseridas dentro de programas de governo. Com efeito, toda obra de grande porte não poderá ser iniciada sem prévia inclusão no PPA, ou lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade.⁶

O Tribunal de Contas da União ao se deparar com hipótese em que certa obra não estava incluída no PPA, pois a obra abrangeria o último ano de vigência do PPA e o primeiro do seguinte, entendeu que, “apesar de formalmente irregular, a situação será sanada com a inclusão” no PPA seguinte (TCU Processo nº. TC-009.654/2003-0. Acórdão nº. 944/2003).

Da mesma forma, as despesas de capital para o exercício subsequente devem estar previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias- LDO, a par das disposições do art. 165 § 2º da CRFB e art. 209 § 2º da CERJ.

Por evidente, a Lei Orçamentária Anual deve ser elaborada de forma compatível com o PPA e a LDO (art. 5º LRF), contemplando a parcela de obras do exercício financeiro a que se refere à lei, ou a obra do respectivo ano.

Cuidando-se de contratos de obras previstas no PPA ou na Lei orçamentária, haverá em tese a respectiva programação financeira e o cronograma da execução mensal de desembolso (art. 8º LRF). Entretanto, a bem da verdade, os valores contratuais com frequência sofrem revisão/ajuste em virtude do equilíbrio econômico financeiro, bem como alterações quantitativas ou qualitativas por força, via de regra, de alterações no projeto executivo (art. 65 da lei nº. 8666/93). Tais alterações dos valores contratuais iniciais vão ensejar a abertura de créditos suplementares dependentes de aprovação legal (art.167, inciso V da CRFB/88).

Remarque-se que as obras não previstas no plano plurianual- PPA, ou na Lei Orçamentária Anual-LOA, se submetem à abertura de créditos especiais, através de autorização legislativa, indicando-se os recursos correspondentes (art.167, inciso V da CRFB/88).

Em arremate, as obras originárias de calamidade pública, por ex. obras de infra-estrutura em cidades abaladas por enchentes de grande proporção, constituem exceção ao princípio da legalidade das despesas públicas por serem consideradas

⁶ § 1º art. 167 da CRFB: “Nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade”

emergenciais e imprevisíveis⁷. Porém, devem ser autorizadas por Medida Provisória ou Decreto (art. 167 § 3º da CRFB c/ c art. 44 Lei 4320/64).

Lembre-se que é indispensável para o início do procedimento licitatório a indicação dos recursos orçamentários, prevista no caput do art. 38 da Lei n.8666/93. De acordo com o Tribunal de Contas da União- TCU, a indicação dos recursos para a cobertura das despesas deve ser anterior à formalização do edital, devendo constar do respectivo processo administrativo (Processo nº. TC-004.771/2004-1. Acórdão 1503/2004- Plenário.)

Todavia, o que analisaremos adiante, não se refere unicamente à previsão orçamentária, mas a efetiva disponibilidade de caixa para a contratação de obras, mesmo àquelas previstas no orçamento.

A propósito lecionam Carlos Pinto Coelho Motta e Jorge Ulisses Jacoby Fernandes in Comentários aos Artigos da LRF⁸, art. 42: “Já não basta, pois a “indicação orçamentária” de que trata o art. 14 da lei 8666/93(ou ainda o caput do art. 38); é requerido agora o efetivo saldo financeiro em caixa para o adimplemento das obrigações contraídas em cada mandato. O titular de cargo público não mais herdará dívidas provenientes de excesso discricionário de seu antecessor.”

4. Pessoas obrigadas a respeitar a vedação de contratação de obras nos últimos oito meses do mandato sem disponibilidade financeira.

Não há discrepância entre os Tribunais de Contas ao definirem a abrangência da norma do art. 42 da LRF, na medida em que o próprio legislador previu de forma clara e inequívoca, no § 2º do art. 1º da Lei Complementar nº 101/2000, que “as disposições desta Lei Complementar obrigam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.”, seguido do § 3º que esclarece taxativamente: “§ 3º Nas referências: a) - à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, estão compreendidos: a) o Poder Executivo, o Poder Legislativo, neste abrangidos os Tribunais de Contas, o Poder Judiciário e o Ministério Público.”⁹

A própria redação do art. 42 aponta como sujeitos à norma os titulares de Poder ou órgão referido no art. 20 da própria lei, que por sua vez além de mencionar os três poderes nas esferas federal, estadual e municipal, assinala o que entende por órgão: o Ministério Público; no Poder Legislativo Federal: o Senado, Câmara dos Deputados e o Tribunal de Contas da União. No Poder Legislativo Estadual: a Assembleia Legislativa e os Tribunais de Contas. No Poder Legislativo do Distrito Federal: a Câmara Legislativa e o Tribunal de Contas. No Poder Legislativo Municipal: a Câmara dos Vereadores e o Tribunal de Contas do Município quando houver. No Poder Judiciário: a) Federal, os Tribunais referidos no art. 92 da CRFB/88; b) Estadual: o Tribunal de Justiça e outros, quando houver.

Por óbvio, a regra do art. 42 da LRF incide para aqueles que exercem cargo com funções administrativas decorrentes de mandato interno, regulado nos respectivos órgãos.

Ainda, todos os dirigentes das autarquias, fundos, fundações e empresas estatais estão obrigados a respeitar a limitação do art. 42 da LRF, na contratação de

obras, a par do § 3º, letra b, do art. 1º da LRF, que os incluem na abrangência da Lei.

Parece-nos que outros órgãos essenciais à Justiça, além do Ministério Público, como Procuradorias dos Estados, Defensorias dos Estados, Advocacia Geral da União, etc. enfim todos aqueles que exerçam mandato nestes órgãos, sujeitam-se à limitação da disponibilidade de caixa ao contrair despesas, a exemplo da contratação de obras, nos últimos oito meses do mandato. Isto porque, a eles se aplica a LRF.

5. Mandatos de um ano ou menos de um ano.

Em razão da possibilidade de órgão público poder estatuir a duração de cada mandato de seus gestores em seus estatutos e regimentos internos, indaga-se se o mandato for de um ano ou menos, o gestor estaria livre da vedação do art. 42 da LRF.

O TCU no Acórdão 2354/2007 - Plenário Processo nº. 002.798/2007-0 abordou este tema, concluindo que não obstante o mandato do gestor seja de um ano ou menos, a regra do art.42 da LRF é impositiva, não desonerando o gestor de observá-la. Nestes casos, o gestor ao contratar obras públicas nos dois últimos quadrimestres do ano em curso, se sujeitará à regra da disponibilidade de caixa.

Destacamos trecho do precitado acórdão do TCU, a conferir:

“No que tange à definição do período de gestão administrativo-orçamentário-financeira dos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 da LRF, cumpre frisar que os tribunais autônomos do Poder Judiciário e o Tribunal de Contas da União contam com a prerrogativa privativa para definirem o mandato de seus titulares em regimentos internos, que podem ser alterados por iniciativa própria (alínea a, inciso I do art. 96 da Constituição).

Diante disto, não se pode entender razoável que a definição discricionária do mandato dos titulares dos órgãos autônomos possa constituir argumento fático para desonerá-los da observância das normas gerais de finanças públicas e consequente responsabilização nas esferas administrativa e criminal, sob pena de se provocar a desagregação geral da norma no que tange a outras exigências,

Em face disso, a gestão dos órgãos autônomos cujos titulares desempenham mandatos de 1 (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. Até porque, careceria de razoabilidade jurídica, por afrontar o caput do art. 5º da Lei Fundamental, estabelecer tratamento diferenciado entre os titulares dos Tribunais Regionais, com vista a não exigir as disposições do art. 42 - e consequente responsabilização pelo seu descumprimento - daqueles que fixaram, discricionariamente, mandato de 1 (um) ano ou inferior para seus Presidentes.”

⁷ Vide Comentário de Da Rosa, Jr. Luiz Emydio. Manual de Direito Financeiro e Tributário. 15ª edição.

⁸ Responsabilidade Fiscal. 2ª edição. Del Rey. Belo Horizonte 2001. p. 391

⁹ Vide Processo TCU nº. 002.798/2007-0. Acórdão 2354/2007 - Plenário

6. O contexto do art.42 na Lei de Responsabilidade Fiscal.

O legislador inseriu as disposições do artigo 42 no capítulo VII “Da Dívida e do Endividamento”, na Seção VI “Dos Restos a Pagar”, da Lei 101/2000-LRF. Considera-se restos a pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas.¹⁰ Os restos a pagar constituem instituto que somente existe como consequência da execução orçamentário-financeira, referentes à parcela do orçamento empenhada pendente de pagamento no encerramento do exercício. A parcela liquidada é inscrita em restos a pagar processados e a pendente de liquidação, em restos a pagar não-processados¹¹. Chamados de déficits financeiros, os restos a pagar oneram receitas esperadas; exigem cortes em programa de trabalho; do contrário, a Administração nunca quitaria pontualmente seus compromissos monetários.¹²

Cabe aqui lembrar um dos princípios norteadores da LRF, o equilíbrio entre receitas e despesas, destinado ao orçamento público e a sua execução. Dentro da lógica desta lei, se a execução orçamentária fosse sempre equilibrada, o saldo de caixa no final do exercício financeiro seria sempre igual ao valor dos restos a pagar.¹³

Neste cenário, o artigo 41 da LRF foi vetado, pois se referia à possibilidade da existência dos restos a pagar. A respeito, o insigne Professor Ricardo Lobo Torres leciona: “A ideia de uma gestão orçamentária tendente ao balanço final equilibrado e até superavitário contrasta com a possibilidade de existência de restos a pagar.”¹⁴ Nada obstante, na elaboração da LRF, o Congresso inseriu a possibilidade da inscrição das despesas empenhadas e não pagas em restos a pagar no art. 41¹⁵, o que foi vetado pelo Presidente da República.

Nas razões de veto prevaleceu a ideia de que 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. Ressaltou-se no veto que “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.

¹⁰ De acordo com o art. 36 da Lei 4320/64.

¹¹ Vide Processo TCU n.º 002.798/2007-0 Acórdão 2354/2007 – Plenário

¹² Vide Toledo. Jr. Flávio e Rossi Sérgio Siqueira. A lei 4320 no contexto da Lei de Responsabilidade Fiscal. Editora NDJ, SP, 2005. p. 106.

¹³ www.bndes.gov.br Vide “Restos a Pagar: O impacto dos artigos 41 e 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal na gestão orçamentária e financeira”. Autor: Economista Nelson Machado Doutorando pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FEA-USP

¹⁴ In Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Volume V. Renovar. SP, 2008. p. 449

¹⁵ Texto do vetado 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 congêneres, com outro ente da Federação, já assinado, publicado e em andamento.

§ 1º Considera-se em andamento o convênio, ajuste, acordo ou congêneres 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.

Assim, sugere-se oposição de veto a este dispositivo por ser contrário ao interesse público.”

Por conta do supra mencionado princípio do equilíbrio fiscal, manteve-se o polêmico art. 42 da LRF, cuja dicção é a seguinte: “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.”

Por estar localizado na seção de restos a pagar, se poderia entender que o precatado art. 42, se referiu unicamente às despesas classificadas como tal, despesas de curto prazo. Esta interpretação, contudo, está equivocada. Isto porque, via de regra, qualquer despesa, inclusive a de longo prazo, se insere nesta proibição.

A propósito, veja-se o ensinamento de Flávio C de Toledo Jr. e Sérgio Ciquera Rossi¹⁶: “Antes de tudo, vale ressaltar: essa equivalência não quer dizer coincidência temática, visto que malgrado se incluir na Seção Restos a Pagar da LRF, o transcrito dispositivo não enfoca, tão-somente, o passivo de curto prazo denominado de restos a pagar, assim como o era no vetado art. 41”.

Destarte, o gestor ao firmar contratos de obras nos últimos oito meses do mandato, com parcelas a serem pagas no exercício subsequente, deve deixar o valor destas parcelas disponível em caixa, em 31 de dezembro deste último ano. Por ex: um contrato de obras celebrado em 31 de maio do último ano de mandato, com um ano de prazo; de acordo com um cronograma de desembolso mensal haverá valores a serem pagos no próximo ano. Em sendo assim, as parcelas que afetarem o exercício subsequente deverão ter disponibilidade de caixa em 31/12 do último ano do mandato.

Exemplificando ainda: um contrato de obras a ser executado em 6 (seis) meses, iniciando-se em setembro do último ano de mandato e, terminando em fevereiro do ano seguinte, que não se tenha pago nenhuma parcela. Então, no final de dezembro ter-se-ia em restos a pagar as despesas relativas a 4 (quatro) meses (setembro a dezembro), já que apenas o serviço prestado nesse período será empenhado, mas, para que esta despesa possa ser considerada legal é necessário que se tenha em caixa o equivalente aos 6 (seis) meses (setembro a fevereiro).

Pacificou o TCU que a aplicação do art. 42 da Lei Complementar n.º 101/2000 deve obedecer ao princípio constitucional da anualidade e pelo calendário civil, o ano se encerra em 31 de dezembro, conforme definido pela Lei n.º 4.320/1964¹⁷. Explicita o TCU no Acórdão n.º 2354/2007 - Plenário Processo TC n.º 002.798/2007-0: “Diante disto, no que tange à execução orçamentário-financeira a cargo do Desembargador Abraham..., deve-se exigir o cumprimento do art. 42 da Lei Complementar n.º 101/2000 tão-somente para as obrigações assumidas no período de 4 de julho de 2006 a 31 de dezembro de 2006, embora o fim do seu mandato tenha sido em 04 de março de 2007”.

É impositiva a interpretação do art. 42 da LRF com observância das disposições sobre despesas incluídas neste mesmo estatuto legal, em especial com o estabelecido

¹⁶ Obra já citada p. 110

¹⁷ O art. 34 da Lei 4320/64 dispõe: “O exercício financeiro coincidirá com o ano civil”.

no art. 16 da LRF, verbis: A Criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de: I – Estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes; II – Declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual (PPA) e com a lei de Diretrizes Orçamentárias....”

7. Momento da Contração de Despesa: Celebração do Contrato de Obras

Impõe-se verificar qual é o momento da contração da obrigação, para efeito de se determinar a incidência ou não do art. 42 da LRF. Com efeito, a Lei de Diretrizes Orçamentárias da União (Lei Federal n.º 9.995/00, art. 74) considera contraída a obrigação no momento da formalização do contrato administrativo ou instrumento congênere.

Sob o enfoque contábil menciona-se a observação de Nelson Machado¹⁸: “Objetivando evitar a falta de recursos financeiros no decorrer da execução do orçamento, uma constante na história do Brasil, os contadores tem se orientado pelo princípio contábil do conservadorismo, que implica em reconhecer a Receita o mais tarde possível e as Despesas o mais cedo que se possa medir. O significado prático é que as Receitas são reconhecidas e, portanto, registradas no momento do recebimento e as Despesas reconhecidas e registradas no momento em que a administração contrai a obrigação. Essa regra é válida tanto para apresentar o orçamento, quanto para registrar a sua execução.”

No Parecer Conjunto da Procuradoria Geral do Estado n.º 1/2002/ASA/MJVS/HBR, de 22 de abril de 2002, cuja ementa é a seguinte: “Lei de Responsabilidade Fiscal - Art.42 - Despesas no Último Ano de Mandato - Limite para a Contratação de Despesas - Documento Hábil”; identificou-se o empenho como este documento hábil, ou seja, o ato do administrador de empenhar é o momento da contração dessas despesas.

Avulta transcrever as sábias conclusões do Tribunal de Contas da União no Acórdão 2354/2007 - Plenário Processo TC n.º 002.798/2007-0: “Torna-se necessário esclarecer melhor a intenção do legislador federal ao dispor, na LDO da União de 2006, sobre o marco em que se deve considerar contraída a obrigação de despesa para fins do art. 42 da Lei Complementar n.º 101/2000, eleita a formalização de contrato ou instrumento congênere, considerados os empenhos no rol deste gênero. De fato, há casos em que a contratação de obrigação se faz por meio da emissão da nota de empenho tão-somente, havendo outros em que a legislação exige a formalização de contrato, em que as partes firmam acordos que não podem ser desfeitos ao bel-prazer de cada um, gerando, inclusive, ônus para a parte que decide rescindir o contrato. As notas de empenho, por sua vez, podem ser canceladas sem que esta medida gere qualquer ônus para a Administração Pública, daí o caráter relativamente precário desta espécie de instrumento em relação à formalização do contrato ou convênio, etc.”

Em realidade, a prestação de serviços envolvendo obras, sempre decorrerá de um contrato ou de instrumento congênere, conseqüentemente no tocante às obras, considera-se contraída a obrigação, para efeito do art. 42 da LRF, no momento da celebração do contrato.

¹⁸ Em obra já citada

Observa-se que os contratos públicos ao serem firmados devem conter cláusula indicando “o crédito pelo qual correrá a despesa, com a indicação da classificação funcional programática”, a teor do inciso V, do art. 55 da Lei n.º 8666/93, ou seja, deve-se vincular a execução orçamentária a um programa de trabalho- P.T, expresso na Lei Orçamentária Anual¹⁹.

Acrescente-se que além da indicação do P.T., a cláusula contratual deve expressar o número e data da nota de empenho, por força do art. 60 da Lei n.º 4320/64, cuja dicção é a seguinte: “É vedada a realização de despesa sem prévio empenho”. Verifica-se, portanto, que o empenho em si é anterior à celebração do contrato, mas não sua liquidação.

8. Contrato de Obras de Serviços Contínuos Essenciais e Preexistentes.

8.1- Retomada de Obras paralisadas.

Os contratos anteriormente firmados aos últimos oito meses de mandato, isto é anteriores a 01/05, cuja duração se estenda além de um exercício, caracterizando-se como obrigações de longo prazo e contínuas, são tratados como preexistentes pela Jurisprudência do Tribunal de Contas da União- TCU e do Tribunal de Contas deste Estado²⁰.

Os contratos de obras preexistentes de longa duração e, portanto, já previstos no Plano Plurianual - PPA, e na respectiva Lei Orçamentária Anual- LOA, em geral, correspondem às obras de infra – estrutura, como as de saneamento, rodoviária, portuária, energia, urbanização de comunidades (favelas), dragagem dos rios, obras de adequação da cidade à Copa do Mundo; obras para viabilizar as Olimpíadas na cidade do Rio de Janeiro, etc.,. Tais contratos de obras se encaixam no conceito de serviços contínuos prestados à população e cuja paralisação não é aconselhável²¹.

Acrescente-se que as obras de infra-estrutura também se enquadram no conceito de despesas essenciais, entendendo-se como tal, àquelas indispensáveis para que não ocorra a interrupção aos serviços prestados pela Administração Pública²².

A rigor, sendo tais contratos preexistentes, o momento da contração da obrigação, dar-se-ia antes dos dois últimos quadrimestres do mandato, e, via de

¹⁹ O TCU exige que os contratos contenham cláusula de dotação orçamentária e a respectiva nota de empenho. Vide TCU Processo TC -007.964/2003-3 Acórdão 1613/2004 2ª Câmara. Processo TC 004.183/2004 Acórdão n.º 1.433/2004 Plenário. Processo n.º. TC-004.909/2003-8 Acórdão1393/2004. Processo TC-008.565/2004. Acórdão n.º. 1251/2004 Plenário

²⁰ O TCE firmou Jurisprudência sobre a Interpretação do art. 42 da LRF, através do Relatório do Conselheiro Sérgio F. Quintella no Processo n.º 103.111-3/2007, o qual foi referendado pelo TCU no Processo n.º. 002.798/2007-0 Acórdão 2354/2007 – Plenário TCU.

²¹ A Procuradoria Geral do Estado emitiu vários pareceres sobre o art. 42 da LRF, abordando o princípio da continuidade dos serviços públicos, bem como sistematizando as despesas. Vide Parecer Conjunto n.º 01/2002 ASA/MJVS/HBR, de 22/04/2002. Parecer Asjur/Semadur/ALGAPP n.º24/2006. Parecer n.º 025/HGA/PG15/2010. Neste último a nobre parecerista aduziu” que as atividades contínuas da Administração são aquelas que não podem ser interrompidas sob pena de deixar de ser oferecido ao administrado em geral um serviço público adequado, útil, cômodo e eficiente”.

²² Vide conceito de despesas essenciais expandido na Portaria CGE n.º. 143, de 29/ 4/ 2010 da Contadoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro:

Vale citar Jacques Chevallier: La Place du Service Public dans Univers Juridique Contemporain. Le service Public em Devenir: L' Harmattan. Paris. 2000. p. 26 : “ Lês services publics ont été amenés à prendre em charge les grandes fonctions collectives, em deuant lês supports nécessaires au développement économique et social”.

consequência estariam livres da incidência do art. 42 da LRF. Contudo, as parcelas de execução do cronograma físico-financeiro que se vencerem no decorrer do último ano do mandato, deverão ser liquidadas, processadas e pagas, diminuindo-se do saldo, para fins da disponibilidade de caixa.

O Exmo. Ministro Conselheiro Sérgio F. Quintella, em relatório no Processo TCE-RJ nº. 103.111-3/2007, ementa 8, pontuou: “Objetivando assim não descontinuar as ações da máquina administrativa e até propiciar a esta meios de obter melhores condições nos processos licitatórios, entendo que as despesas relativas a serviços contínuos, desde que preexistentes e essenciais à manutenção da Administração (e somente com a conjunção destas duas condições), não se prendem integralmente ao art. 42 da Lei Complementar nº 101/2000”.

Este raciocínio se aplica aos contratos de obras preexistentes (celebrados até 30/04 do último ano de mandato) a serem Aditivados por alterações quantitativas ou qualitativas do seu escopo, cuja duração se estenda para o exercício subsequente ao último ano de mandato. In casu, no que pertine às parcelas do cronograma que se vencerem no próximo exercício, não haverá necessidade da disponibilidade de caixa em 31/12, desde que os contratos de obras, frise-se, digam respeito à prestação de serviços contínuos e essenciais.

Em realidade, tais obras estarão previstas no Plano Plurianual que por sua vez se estende até o primeiro ano do mandato seguinte. Logo, o próximo gestor executará o cronograma de desembolso, relativo às parcelas que se vencerem no primeiro ano do seu mandato, com os recursos previstos na Lei Orçamentária Anual, já por ele elaborada.

Os Termos Aditivos relativos às obras preexistentes acima mencionados vão implicar em um aumento de despesa e se enquadram no conceito de expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental²³. Consequentemente, antes da celebração dos mesmos, é mister que: i) haja uma estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício subsequente; ii) o ordenador da despesa declare que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual (PPA) e com a lei de Diretrizes Orçamentárias....”, considerando o art. 16 da LRF.

Além disso, os Planos Plurianuais preveem vários programas de governo substanciados em obras públicas, que estão em contínuo processo de licitação, daí porque o eminente Ministro ponderou que em sendo os serviços preexistentes, contínuos e essenciais, a contração de despesas sujeitas à disponibilidade de caixa, se restringirão àquelas parcelas que se vencerem no ano em curso, do último ano de mandato. Por certo, as parcelas que se vencerem no exercício subsequente- vincendas, não são contabilizadas para efeito da disponibilidade de caixa no último ano do mandato.

A Procuradoria do Estado do Rio de Janeiro, respondendo indagações do Secretário de Estado Chefe da Casa Civil emitiu parecer²⁴, fixando a interpretação do art. 42 da LRF, de acordo com a natureza da despesa.

Com efeito, os termos do parecer foram sintetizados pelo visto do Procurador Chefe da Coordenadoria Geral do Sistema Jurídico, o eminente Flávio Amaral Garcia, a seguir reproduzido em parte: “a) para a obrigação de despesa prevista no plano

²³ O aumento destas despesas dependerá da abertura de crédito suplementar através de autorização legislativa.

²⁴ Parecer nº 025/HGA/ PG 15/2010

plurianual (cuja duração se estenda além de um exercício); obrigação de despesa relativa a serviço contínuo, desde que a obrigação seja preexistente e essencial à manutenção da Administração, deverá ser empenhado o valor das despesas que ocorrerão neste exercício (2010- final do mandato) e haver disponibilidade financeira para o pagamento de tal valor. O pagamento deverá ocorrer em 2010 ou no exercício seguinte com a disponibilidade de caixa deixada. As despesas vincendas no exercício seguinte (2011) serão executadas com recursos orçamentários relativos àquele exercício (2011), em observância ao princípio da anualidade (art. 165 CF e art. 2º da Lei 4320/64);”.

Releva mencionar a obrigação dos contadores públicos deste Estado, de incluir na nota de empenho, a tipificação da despesa orçamentária utilizando-se os conceitos de despesa pré-existente, contínua ou essencial, em razão das determinações contidas na Portaria CGE nº143/2010 da Contadoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro.²⁵ Seguindo esta orientação, o empenho relativo ao contrato de obras conterà tais especificações.

8.1. Retomada de obras paralisadas

Convém acrescentar que os contratos de obras muitas vezes são suspensos²⁶ implicando na paralisação da obra, e, no decorrer do último ano do mandato, o gestor pode dar continuidade às mesmas, não obstante a execução do contrato abranger o exercício seguinte. Nesta hipótese, a obrigação já foi contraída anteriormente: é preexistente. Tratando-se de serviços contínuos e essenciais, a obra poderá ser retomada, sem que incida a vedação da existência de disponibilidade de caixa para todo o seu cronograma físico-financeiro. As parcelas do exercício em curso deverão ser pagas e deduzidas por ordem cronológica do saldo de caixa, para cômputo da eventual disponibilidade financeira.

9. Contratos de obras novas: firmados a partir de 01/05 do último ano de mandato- obrigações não preexistentes.

O Exmo. Ministro Conselheiro Sérgio F. Quintella do TCE/RJ, em seu voto relatório no precitado processo, afirmou: “Destaca-se que deverá haver sim, como para todas as outras espécies de despesas realizadas nos dois últimos quadrimestres de mandato de um gestor e não passíveis de serem cumpridas no respectivo exercício financeiro, a suficiente disponibilidade financeira para pagamento das parcelas que restarem relativas ao que foi empenhado no ano em questão.”

Continua o insigne Ministro Conselheiro Sérgio F. Quintella do TCE/RJ: “Não é permitido ao gestor, em final de mandato, contrair obrigação de despesa relativa a serviço contínuo que não seja preexistente, mesmo que seja essencial à manutenção da Administração, cuja duração se estenda além de um exercício, na medida que neste

²⁵ A precitada portaria definiu a despesa pré-existente: quando a necessidade que motivou a obrigação ou contratação do serviço é anterior a 01/05 do último ano do mandato; como contínua: quando a despesa está relacionada com a realização de serviços em que a necessidade da Administração não se esgota com a prática de ato instantâneo, isto é, corresponde a uma necessidade permanente da Administração, algo de que ela precisa dispor sempre, ainda que não todos os dias (exemplo: manutenção de bens móveis; telefonia, etc). ...; essencial: quando a despesa for indispensável para que não ocorra interrupção aos serviços prestados pelo Ente.

²⁶ Da leitura do inciso XIV do art. 78 da Lei nº 8666/93, infere-se que os contratos de obras podem ser suspensos por cento e vinte dias (120), pela Administração pública.

caso, fica tipificado a constituição de uma nova dívida que irá impactar os orçamentos e as disponibilidades de caixa futuros”.

Deflui-se dos pronunciamentos acima que a Jurisprudência do Tribunal de Contas da União e do Tribunal de Contas deste Estado é no sentido de proibir a celebração de novos contratos de obras, ou seja, aqueles não previstos nos orçamentos, isto é no PPA ou na LOA, que se estendam para o exercício subsequente, notadamente quando não há disponibilidade financeira em caixa, no dia 31 de dezembro do último ano do mandato.

A propósito veja-se a síntese do ilustre Professor Flávio Amaral no Parecer nº 025/HGA/ PG 15/2010 da PGE: “b) para as obrigações de despesa não previstas no plano plurianual, e que não sejam contínuas, preexistente e essenciais à manutenção da Administração são consideradas dívidas novas que irão impactar os orçamentos e as disponibilidades de caixa futuros e por esta razão devem ser deixados integralmente em disponibilidades de caixa em 31 de dezembro.”

O parecer em comento, emitido pela PGE/RJ, esclarece que na obrigação de despesa nova, não prevista no Plano Plurianual, que não se enquadra em serviços preexistentes e essenciais à manutenção da Administração, o gestor deverá deixar em disponibilidade de caixa todo o valor desta obrigação.

Daí porque o gestor público ao celebrar contrato de obra nova, ou seja, aquele firmado a partir de 01 de maio do último ano de mandato deverá deixar o valor de todo o contrato em caixa no dia 31 de dezembro do referido ano, entendendo-se que o contrato não seja relativo a serviços públicos contínuos nem essenciais, e se estenda para o exercício seguinte. Nota-se que incluem-se nesta categoria, os contratos de obras novas, não previstas no orçamento inicial, até mesmo aqueles relativos a serviços contínuos e caracterizados como despesas essenciais.

Digno esclarecer qual seria a atitude do gestor público face à necessidade de se firmar contrato de obras emergenciais, em razão por ex. de estragos causados por uma enchente, caracterizada como calamidade pública, ocorrida nos dois últimos quadrimestres do mandato ou cujas obras devam iniciar-se dentro deste período. Nesta hipótese, as despesas não seriam preexistentes, nem decorrentes de serviços públicos contínuos, mas somente essenciais²⁷, portanto, incidiria, em princípio, a vedação do art. 42 da LRF.

Lembre-se: apesar de não estarem incluídas nos orçamentos usuais, PPA ou na LOA, as obras emergenciais, decorrentes de estado de calamidade pública, serão autorizadas pelo titular do Poder Executivo e ratificadas a posteriori pelo Legislativo.

10. Consequências da inobservância do art. 42 da LRF.

É importante frisar que o descumprimento das exigências do art. 42 da Lei Complementar nº 101/2000 foi tipificado como crime contra as finanças públicas, com pena de 1 (um) a 4 (quatro) anos de reclusão, definido no art. 359-C do Código Penal, introduzido pela Lei 10.028, de 19/10/2000, a seguir reproduzido: “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 um a quatro anos.”

O texto legal se referiu à assunção de obrigação, deflui-se, portanto, que contrair despesas é mais amplo que empenhar despesas.

Importa registrar que o artigo penaliza diretamente o ordenador da despesa, ou seja, o servidor que ordenou a contratação. Porém, com a implantação de sistemas integrados de gestão orçamentária e financeira, nenhum ordenador pode executar qualquer despesa sem dotação orçamentária e sem cota financeira, assim é muito provável que as autoridades fazendárias e orçamentárias sejam consideradas cúmplices no crime acima descrito. Em adição, sem embargo de o gestor ter designado servidor para exercer a função de ordenador de despesa, ele também será responsabilizado criminalmente.

Ainda, as mencionadas autoridades podem ainda ser enquadradas no crime previsto no art. 359 F do Código Penal, caso permitam a inscrição dos restos a pagar superiores ao saldo de caixa no último ano do mandato²⁸, litteris: “Deixar de ordenar, de autorizar ou de promover o cancelamento do montante de restos a pagar inscrito em valor superior ao permitido em lei: Pena – detenção, de seis meses a dois anos”.

De outra banda, o ato de ordenar ou permitir a realização de despesas não autorizadas em lei ou regulamento, configura-se improbidade administrativa. Destarte, o gestor se sujeitaria às penalidades da lei de improbidade, ao contratar obras nos últimos oito meses do mandato, com parcelas a serem pagas no exercício seguinte, sem deixar disponibilidade financeira em caixa. Este diploma legal prevê o ressarcimento, no caso pelo gestor, do valor do dano aos cofres públicos. E se esta circunstância concorrer com outra, o gestor poderá ter suspensos seus direitos políticos de cinco a oito anos e ter de pagar multa civil de até duas vezes o valor do dano (inciso IX do art. 10 c/c inciso II do art. 12 ambos da Lei de Improbidade Administrativa- Lei nº. 8429 de 2/06/92).

11. Conclusão

O aspecto mais relevante do artigo 42 da Lei nº. 101, de 04 de maio de 2000, Lei da Responsabilidade Fiscal, é a imposição às administrações públicas de um saneamento financeiro no decorrer do mandato. Com efeito, impõe-se ao gestor público uma disciplina orçamentária- financeira, com vistas a atender o princípio nuclear do equilíbrio das contas públicas, que sujeita as despesas à indicação das respectivas receitas, expresso na Constituição e na LRF. Nesta concepção e para impedir que o gestor deixe um déficit de caixa para seu sucessor, impactando o exercício subsequente com despesas contraídas nos últimos oito meses de mandato, surgiu acertadamente o art. 42 da LRF.

Todavia, o gestor público em seu último ano de mandato depara-se com situações em que é inevitável a contração de obrigações, em especial àquelas relativas às obras públicas, caracterizadas como serviços contínuos à população e despesas essenciais, cuja paralisação é contrária ao interesse público primário. Abrem-se parênteses aqui, para confirmar o momento da contração da obrigação: o firmamento do contrato de obras ou seu termo aditivo.

²⁷ A Portaria CGE nº. 143, de 29/4/2010 da Contadoria- Geral do Estado do Rio de Janeiro tipificou como essencial, as despesas decorrentes da decretação de estado de calamidade.

²⁸ Vide Comentários ao art. 42 por Nelson Machado em obra já citada.

Neste cenário, a Jurisprudência dos Tribunais de Contas sedimentou opinião no sentido de possibilitar a continuação dessas obras pré-existentes, cuja duração se estenderá até o exercício subsequente, sem necessidade de o gestor deixar saldo financeiro positivo, em caixa em 31 de dezembro, destinado a executar o cronograma de desembolso destas obras.

Nestas decisões, os Tribunais de Contas prestigiaram o princípio orçamentário da anualidade, o qual estabelece a coincidência do exercício financeiro com o ano civil, na medida em que o gestor, nas hipóteses de firmar Termos Aditivos de obras pré-existentes, de caráter contínuo e essencial, que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte, deverá pagar ou deixar disponível em 31/12, o valor correspondente as parcelas do último ano do mandato.

Entretanto, a regra do art. 42 da LRF é impositiva para os contratos novos de obras firmados nos últimos oito meses de mandato, portanto não pré-existente, ensejando que o gestor deixe saldo em caixa correspondente ao pagamento de todo o contrato, incluindo as parcelas do cronograma do exercício subsequente, mesmo cuidando-se de contrato relativo às despesas essenciais.

Outra perplexidade que o gestor poderá esbarrar é a premência na contratação de obras emergenciais no decorrer dos últimos oito meses de mandato, e, novas, não pré-existentes, a ex. das decorrentes das chuvas torrenciais. Nestes casos, mesmo que decretada calamidade pública, situação imprevista nos orçamentos, o gestor deverá observar as restrições do art.42 da LRF, isto é, ao contratar obras emergenciais nos últimos oito meses do mandato, cuja duração se estenda para o exercício subsequente, as parcelas do cronograma de desembolso relativas ao exercício seguinte deverão estar disponíveis no caixa em 31/12 do último ano do mandato. Por óbvio, se o contrato se findar em 31/12, o gestor deverá executar financeiramente, ou deixar saldo em caixa para tanto.

Presume-se que haja rotina e previsibilidade no decorrer do mandato dos gestores públicos, considerando a existência dos orçamentos públicos, abrangendo desde orçamentos genéricos, traduzidos em programas de governo constantes do plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e o orçamento anual, todos dependentes de aprovação legal.

Porém, sem embargo da completude das normas orçamentárias, a execução do orçamento é tarefa árdua para os administradores públicos, pois fatos imprevisíveis ocorrem frequentemente; daí porque a existência de tantos créditos suplementares ou adicionais, bem como a celebração de inúmeros Termos Aditivos, notadamente aos contratos de obras.

Sem dúvida, é de vital importância que os administradores públicos, ao iniciarem sua gestão, tenham noção dos princípios orçamentários-financeiros que vão nortear sua administração, evitando assim tomada de decisões inócuas ou vedadas por lei, incluindo aqui a contratação de obras públicas no último ano do mandato.