

ACÓRDÃOS

PREJULGADO Nº 15 – RETIFICAÇÃO LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL – DESPESA – FINAL DE MANDATO

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

EMENTA: Prejulgado. Interpretação e aplicação do artigo 42 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Contração de obrigação de despesa sem disponibilidade de caixa ao final do mandato. Revisão do Prejulgado nº 15 deste Tribunal. Atualização do voto proferido pelo relator na Sessão Ordinária Virtual do Tribunal Pleno nº 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, 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 nº 365/20 (peça nº 26) e 427/20 (peça nº 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 DO 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. 20,¹ 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 nº 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 nº [9/22](#) e [85/22](#)).

Na Sessão Ordinária Virtual do Tribunal Pleno nº 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 nº 77/2020.² 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,³ prevista no aludido dispositivo regulamentar, razão pela qual o prejulgado se encontra novamente incluído em pauta de sessão virtual de julgamento.

1 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.

2 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](#))

3 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 nº 24/2010)

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),⁴ 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,

4 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.

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.

2 DA 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 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,⁵ e 50, inciso I,⁶ 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,^[7] 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”.⁸ Segundo a coordenadoria,

5 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.

6 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;

7 § 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.

8 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,

“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),⁹ transferências do Fundeb, alienação de bens, contratos de rateio de consórcios públicos, apoio financeiro aos Municípios, outras origens.

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 prejudicado 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 prejudicado 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,¹⁰ bem como outras que, opostamente, apreciam os resultados financeiros a elas referentes.¹¹ 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

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”.

9 Incluir-se nessa fonte de recursos (origem) os recursos da saúde e da educação.

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

11 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.

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,¹² 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 prejulgado qualquer 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**

- 12 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 subsequentes, 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.

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 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.

(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 Divirjo, parcialmente, do Ilustre Relator, Conselheiro Ivan Leles 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 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, 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”¹³.

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 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.

13 “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).

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 95/2022¹⁴.

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.

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.¹⁵ Logo, entendo que, com razão, uma

14 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”.

15 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

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:

- I. Pela aprovação deste prejulgado, para que o Tribunal assim se pronuncie sobre a interpretação e aplicação do artigo 42 da Lei Complementar nº 101/2000:
 1. Ficam mantidos os itens 1, 2 e 3 do Prejulgado nº 15 deste Tribunal (Acórdão 1490/11 do Tribunal Pleno).¹⁶
 - [...]
 - 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:

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).

16 “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;”

[...]

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, 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 42¹⁷, 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:

17 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.

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	16.697.488.036,47	4.655.512.041,28	12.041.976.994,19
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 Reparação (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 prejulgado. Segundo meu voto originalmente apresentado, a Coordenadoria de Gestão Municipal e a Coordenadoria de Gestão Estadual deveriam aplicar a metodologia adequada ao contido no prejulgado, 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 prejulgado 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 prejulgado, 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 nº 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 nº 365/20 (peça nº 26) e 427/20 (peça nº 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.

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 nº 101/2000: [...]</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 nº 101/2000: [...]</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>	Incorporação da divergência apresentada pelo Conselheiro Ivens Zschoerper Linhares.
<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>	Alteração decorrente da modificação do item 4, acima.
<p>II. Por determinar à Coordenadoria de Gestão Municipal e à Coordenadoria de Gestão Estadual: [...]</p> <p>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.</p>	<p>II. Por determinar à Coordenadoria de Gestão Municipal e à Coordenadoria de Gestão Estadual: [...]</p> <p>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.</p>	Modificação necessária em razão do decurso do tempo.
<p>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 nº 365/20 (peça nº 26) e 427/20 (peça nº 30).</p>	<p>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 nº 365/20 (peça nº 26) e 427/20 (peça nº 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.</p>	Renumeração em razão de erro na numeração original e incorporação da divergência apresentada pelo Conselheiro Ivens Zschoerper Linhares.
<p>V. Recomendar aos gestores das contas, por meio da publicação do acórdão, que: [...]</p>	<p>IV. Recomendar aos gestores das contas, por meio da publicação do acórdão, que: [...]</p>	Apenas renumeração.

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 nº 101/2000:

1 Ficam mantidos os itens 1, 2 e 3 do Prejulgado nº 15 deste Tribunal (Acórdão 1490/11 do Tribunal Pleno).¹⁸

2 Revogam-se os itens 4 e 5 do Prejulgado nº 15 deste Tribunal.¹⁹

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.

18 “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 oito 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;”

19 “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.”

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.

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, 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.

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 nº 365/20 (peça nº 26) e 427/20 (peça nº 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;

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 DO 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 nº 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 nº 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 reinterpretando 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 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 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 nº 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;²⁰

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

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

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.²¹

(...)

Desta forma, é certo que eventual infração do disposto nos arts. 5º da Lei nº 8.666/93 e 141 da Lei nº 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 nº 101/00.

(...) (grifos no original)

Este Tribunal estaria indo além ao pronunciamento sobre a interpretação e aplicação do art. 42 da Lei Complementar nº 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 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

21 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.

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 nº 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.

(...)

4 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 IVAN LELIS BONILHA, por maioria absoluta, em aprovar o Prejulgado apresentado na Sessão Ordinária Virtual do Tribunal Pleno nº 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 - 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 nº 365/20 (peça nº 26) e 427/20 (peça nº 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.

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 nº 101/2000: [...]</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 nº 101/2000: [...]</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>	Incorporação da divergência apresentada pelo Conselheiro Ivens Zschoerper Linhares.
<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>	Alteração decorrente da modificação do item 4, acima.
<p>II. Por determinar à Coordenadoria de Gestão Municipal e à Coordenadoria de Gestão Estadual: [...]</p> <p>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.</p>	<p>II. Por determinar à Coordenadoria de Gestão Municipal e à Coordenadoria de Gestão Estadual: [...]</p> <p>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.</p>	Modificação necessária em razão do decurso do tempo.
<p>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 nº 365/20 (peça nº 26) e 427/20 (peça nº 30).</p>	<p>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 nº 365/20 (peça nº 26) e 427/20 (peça nº 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.</p>	Renumeração em razão de erro na numeração original e incorporação da divergência apresentada pelo Conselheiro Ivens Zschoerper Linhares.
<p>V. Recomendar aos gestores das contas, por meio da publicação do acórdão, que: [...]</p>	<p>IV. Recomendar aos gestores das contas, por meio da publicação do acórdão, que: [...]</p>	Apenas renumeração.

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 nº 101/2000:

1 Ficam mantidos os itens 1, 2 e 3 do Prejulgado nº 15 deste Tribunal (Acórdão 1490/11 do Tribunal Pleno).²²

2 Revogam-se os itens 4 e 5 do Prejulgado nº 15 deste Tribunal.²³

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.

22 “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 oito 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;”

23 “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.”

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.

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, 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.

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 nº 365/20 (peça nº 26) e 427/20 (peça nº 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;

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

IVAN LELIS BONILHA

Conselheiro Relator

FERNANDO AUGUSTO MELLO GUIMARÃES

Presidente