

ISSN 1809-6670

Boletim de

ORÇAMENTO E FINANÇAS

NOVEMBRO 2017 – Nº 151

RESULTADOS DOS PARECERES DO TRIBUNAL DE CONTAS
EM RELAÇÃO AO LIMITE PARA INSCRIÇÃO EM RESTOS A
PAGAR NOS QUATRO PRIMEIROS ENCERRAMENTOS
DE MANDATOS DOS PREFEITOS CATARINENSES

Anna Caroline Menegusso Diehl, Orion Augusto Platt Neto

O IMPACTO DOS RESTOS A PAGAR NA DIMINUIÇÃO DOS
RECURSOS FINANCEIROS DURANTE A EXECUÇÃO
DO ORÇAMENTO PÚBLICO FEDERAL

*Vinícius dos Santos Lima, Vanuza da Silva Figueiredo,
Waldir Jorge Ladeira dos Santos*

IRPF E IRPJ COM VALORES DEFASADOS DE
FORMA ILEGAL E INCONSTITUCIONAL

Roberto Rodrigues de Moraes

ISSN 1809-6670

Governet[®]

A revista do administrador público

**BOLETIM DE
ORÇAMENTO E FINANÇAS**

Ano 13 | N. 151
Novembro de 2017

A versão on-line está disponível no site www.governet.com.br

GOVERNET EDITORA LTDA., 2017

Todos os direitos reservados. É proibida a reprodução total ou parcial, de qualquer forma ou por qualquer meio eletrônico ou mecânico, inclusive por processos xerográficos, de fotocópias ou de gravação, sem permissão por escrito do possuidor dos direitos de cópias (Lei n. 9.610, de 19 de março de 1998).

Governet Editora Ltda.
Rua Henrique Itiberê da Cunha, 860 – CEP 80520 120
Curitiba – Paraná – Brasil
Tel.: (41) 3338 7328
CNPJ: 07.316.919/0001-38
IE: 90334795-38
Site: www.governet.com.br
e-mail: governet@governet.com.br

Os conceitos e opiniões contidos nos trabalhos assinados são de responsabilidade exclusiva de seus autores. Os acórdãos, resoluções e demais atos normativos correspondem às cópias obtidas junto aos respectivos tribunais ou se originam de publicações de seus julgados.

Editor responsável:	Ademar Aparecido Gimenes
Editores assistentes:	Brenia Diogenes Gonçalves dos Santos Leonardo Kominek Barrentin Sybelle Leichsenring
Projeto gráfico e capa:	Governet Editora Ltda.
Diagramação:	Kaaren Vieira Votri

Impressa no Brasil / Printed in Brazil
Distribuída em todo o território nacional

Governet –
Boletim de Orçamento e Finanças. Ano 13, n. 151, novembro de 2017.
Curitiba: Governet, 2017.
ISSN 1809-6670

1. Direito Administrativo. I. Governet
CDU: 35

Governet® – Boletim de Orçamento e Finanças é obra coletiva organizada pela Governet Editora Ltda., sendo de sua exclusiva responsabilidade a edição, comercialização e distribuição em todo o território nacional.

SUMÁRIO

ARTIGOS E PARECERES

- 1012** RESULTADOS DOS PARECERES DO TRIBUNAL DE CONTAS EM RELAÇÃO AO LIMITE PARA INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NOS QUATRO PRIMEIROS ENCERRAMENTOS DE MANDATOS DOS PREFEITOS CATARINENSE
Anna Caroline Menegusso Diehl, Orion Augusto Platt Neto
- 1031** O IMPACTO DOS RESTOS A PAGAR NA DIMINUIÇÃO DOS RECURSOS FINANCEIROS DURANTE A EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO PÚBLICO FEDERAL
Vinicius dos Santos Lima, Vanuza da Silva Figueiredo, Waldir Jorge Ladeira dos Santos
- 1041** IRPF E IRPJ COM VALORES DEFASADOS DE FORMA ILEGAL E INCONSTITUCIONAL
Roberto Rodrigues de Moraes

TRIBUNAIS DE CONTAS

- 1046** TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO
Vedado o uso do regime de adiantamento para custear despesas dos gabinetes parlamentares
- 1052** TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS
Irregularidade consistente na ausência de registro na conta contábil “Diversos Responsáveis em Apuração
- 1058** TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS
Aplicação do princípio da insignificância na abertura de créditos adicionais sem recursos disponíveis em conta específica

JURISPRUDÊNCIA

- 1068** SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA
Os limites orçamentários previstos na LRF não justificam barrar nomeação de candidato aprovado em concurso público
- 1071** TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SANTA CATARINA
Ausência de dotação orçamentária não justifica descumprimento de sentença que determinou aquisição de medicamentos
- 1076** TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE ALAGOAS
Falta de planejamento orçamentário não pode prejudicar o reajuste anual dos servidores públicos

EMENTÁRIO

- 1081** Controle orçamentário – Poder Legislativo – Constitucionalidade
- 1081** Duodécimos – Receita corrente líquida – Compensação futura

SUMÁRIO

1082 Estado – Repasse de verbas ao município – Direito à saúde

DÚVIDAS DOS ASSINANTES

1084 BENS PÚBLICOS – ALMOXARIFADO – CONTROLE DO VALOR DO ESTOQUE

1086 CONVÊNIO – DEVOLUÇÃO DE VALORES – GRUPO DE NATUREZA DE DESPESA

1090 ÍNDICE CUMULATIVO

EDITORIAL

A questão da inscrição em restos a pagar gera grande dificuldade entre os gestores públicos, notadamente no que tange aos meses finais de mandato dos chefes do Poder Executivo. Em razão disso, *Boletim Governet de Orçamento e Finanças* do mês de novembro de 2017 tem abertura, na seção *Artigos e Pareceres*, com o estudo *Resultados dos pareceres do tribunal de contas em relação ao limite para inscrição em restos a pagar nos quatro primeiros encerramentos de mandatos dos prefeitos catarinenses*, de lavra de Anna Caroline Menegusso Diehl e Orion Augusto Platt Neto

Na sequência, continuando a análise sobre os restos a pagar, Vinícius dos Santos Lima, Vanuza da Silva Figueiredo e Waldir Jorge Ladeira dos Santos discutem a influência dessa prática na eficiência do uso de valores públicos. Eis o escopo de *O impacto dos restos a pagar na diminuição dos recursos financeiros durante a execução do orçamento público federal*.

Ao fim da seção, Roberto Rodrigues de Moraes critica a ausência de revisão das tabelas referentes ao imposto de renda e apresenta os problemas jurídicos e práticos de tal situação. É o que se verifica em *IRPF e IRPJ com valores defasados de forma ilegal e inconstitucional*.

Em *Tribunais de Contas*, chama-se atenção à orientação da Corte de Contas do estado de Mato Grosso, segundo a qual é vedado o uso do regime de adiantamento para custear despesas dos gabinetes parlamentares.

Já na seção *Jurisprudência*, vale conferir acórdão prolatado pelo Superior Tribunal de Justiça no sentido de que os limites orçamentários previstos na LRF não justificam barrar nomeação de candidato aprovado em concurso público.

Por fim, em *Dúvidas dos Assinantes*, são consignadas orientações elaboradas pela Equipe Governet sobre questões práticas da rotina administrativa, a exemplo da classificação orçamentária de valores recebidos a título de devolução de verbas de convênio.

Boa leitura!

O editor.

ARTIGOS E PARECERES



ARTIGOS E PARECERES

RESULTADOS DOS PARECERES DO TRIBUNAL DE CONTAS EM RELAÇÃO AO LIMITE PARA INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NOS QUATRO PRIMEIROS ENCERRAMENTOS DE MANDATOS DOS PREFEITOS CATARINENSES

Anna Caroline Menegusso Diehl

Acadêmica de Graduação do Curso de Ciências Contábeis da UFSC. E-mail: anna.c.m.diehl@gmail.com

Orion Augusto Platt Neto

Professor Adjunto do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Contador, Mestre em Gestão de Negócios e Doutor em Inteligência Organizacional (EPS/UFSC). Ex-Contador e Auditor do Serviço Público Federal. E-mail: orion.platt@ufsc.br

RESUMO: O presente artigo tem por objetivo apresentar os resultados das verificações do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC) em relação ao cumprimento do limite para inscrição em restos a pagar nos municípios. Quanto aos objetivos, a pesquisa se enquadra como descritiva; no tocante aos procedimentos, caracteriza-se como bibliográfica e documental e, quanto à abordagem do problema, foi classificada como qualitativa e quantitativa. Por meio da análise dos pareceres prévios, dos relatórios e votos dos relatores e das reapreciações emitidos pelo TCE/SC sobre as prestações de contas dos prefeitos (PCP), pôde-se verificar o desempenho dos municípios catarinenses quanto ao cumprimento do limite para inscrição em restos a pagar (art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF) nos encerramentos de mandatos de 2000, 2004, 2008 e 2012. Pôde-se concluir que, mesmo após treze anos de vigência da LRF, alguns titulares do Poder Executivo dos municípios continuam deixando restos a pagar para seus sucessores, sem a correspondente disponibilidade em caixa para cobri-los. Desse modo, estariam desrespeitando o que dispõe o art. 42 da LRF. Da totalidade dos municípios que tiveram suas contas apreciadas pelo TCE/SC nos exercícios financeiros de 2000, 2004, 2008 e 2012, respectivamente, 19,5%, 50,9%, 23,2% e 36,5% descumpriram o limite para inscrição em restos a pagar (após os pedidos de reapreciações). Dessa forma, entende-se que a inscrição de despesas em restos a pagar continua sendo um ponto que requer atenção na Administração Pública municipal catarinense.

PALAVRAS-CHAVE: Restos a pagar. Artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Parecer prévio.

INTRODUÇÃO

Historicamente, a inscrição de despesas em restos a pagar representa uma questão problemática no que diz respeito às finanças públicas no Brasil, principalmente nos encerramentos de mandatos dos gestores públicos. Isso pode acontecer, entre outros motivos, em função do descontrole dos gastos públicos, da ausência de planejamento e da desídia administrativa. No caso da desídia administrativa, apresentam-se como exemplos as situações em que, “com a falta de conservação do patrimônio público e a suspensão do pagamento aos servidores”, a administração seguinte acabava por herdar “um Déficit Financeiro elevadíssimo e a necessidade de despesas adicionais para colocar a entidade em funcionamento” (CRUZ *et al.*, 2014, p. 194).

Com vistas a coibir tal conduta, a Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), prevê disciplinamento para esse tema, por meio do seguinte dispositivo legal (BRASIL, 2000a, art. 42):

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.

Extraí-se do artigo supracitado que os gestores públicos, nos últimos oito meses do último ano de mandato, não podem deixar dívidas na forma de restos a pagar para os seus sucessores, a não ser que deixem também disponibilidade de caixa para cobri-las.

No intuito de impor maior responsabilidade aos gestores públicos quanto ao cumprimento das normas, metas, limites e condições previstos na LRF, foi sancionada a Lei nº 10.028/2000, conhecida como Lei de Crimes Fiscais. Mediante a inclusão de dispositivos ao Código Penal, a Lei de Crimes Fiscais, em seu Capítulo IV, prevê sanções àqueles que praticarem crimes contra as finanças públicas.

Além disso, a fiscalização quanto ao cumprimento das disposições da LRF, com ênfase no que concerne aos limites e condições para inscrição em restos a pagar, fica a cargo do "Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas [...]" (BRASIL, 2000a, art. 59, II).

Considerando o cenário delineado, apresenta-se como questão central a seguinte pergunta: qual o desempenho dos municípios catarinenses em relação ao cumprimento do limite para inscrição em restos a pagar em finais de mandatos dos prefeitos, a partir das verificações realizadas pelo Tribunal de Contas?

A partir dessa questão, este artigo tem por objetivo apresentar os resultados das verificações do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC) em relação ao cumprimento do limite para inscrição em restos a pagar nos municípios.

Diante do exposto, foram analisados os pareceres prévios, os relatórios e votos dos relatores e as reapreciações emitidos pelo TCE/SC sobre as prestações de contas dos prefeitos (PCP) dos municípios catarinenses, à luz das exigências legais e de outras fontes existentes. Tais análises permitiram apresentar a evolução das aprovações e rejeições das contas dos prefeitos nos encerramentos de mandatos nos anos 2000, 2004, 2008 e 2012, com foco no descumprimento relativo aos restos a pagar.

O presente estudo está delimitado a cumprir seu objetivo explícito por meio da execução dos proce-

dimentos metodológicos e da aplicação dos instrumentos delineados no Capítulo 3. A pesquisa não tem a pretensão de criticar as normas aplicáveis ao limite para inscrição em restos a pagar, tampouco questionar a sistemática de apuração aplicada pelo TCE/SC quanto ao descumprimento do art. 42.

A justificativa para realização desta pesquisa se pauta em sua relevância, particularmente no que diz respeito ao contexto social. A pesquisa se justifica porque busca simplificar o entendimento dos pareceres, reapreciações e relatórios e votos dos relatores, disponibilizados pelo TCE/SC, e apresentá-los utilizando tabelas, gráficos e textos explicativos. Dessa forma, a pesquisa evidencia à sociedade o desempenho dos prefeitos quanto ao cumprimento da vedação prevista no art. 42 da LRF, o que pode favorecer o exercício do controle social.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Execução orçamentária e restos a pagar

O Estado, visando à satisfação das necessidades coletivas, oferta à sociedade uma diversidade de bens e serviços que necessitam de recursos para sua realização. Contudo, os recursos arrecadados da própria sociedade são limitados. Em vista disso, o Estado deve "planejar a aplicação destes recursos por meio do orçamento público", que abrange determinados instrumentos de planejamento estatal (PASCOAL, 2015).

Existe uma diversidade de conceitos relativos a orçamento público. No entanto, aqui é apresentado apenas o conceito proposto por Silva, pois é o que mais se aproxima do propósito do presente artigo. Silva (2011, p. 10) conceitua orçamento público como:

O ato pelo qual o Poder Legislativo prevê e autoriza aos Poderes Executivo, Judiciário e ao próprio Poder Legislativo, por certo período, as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e aos investimentos indicados pela política econômica, assim como a arrecadação das receitas já criadas por lei. Portanto, o orçamento tem como objetivo prever as fontes dos recursos financeiros e registrá-los anualmente para o financiamento dos planos, programas e projetos, de modo a satisfazer às necessidades coletivas.

No Brasil, as principais bases normativas do orçamento público são a Constituição Federal de 1988, a Lei nº 4.320/1964 e a Lei Complementar nº 101/2000.

ARTIGOS E PARECERES

A Constituição de 1988, em seu Capítulo II (Das Finanças Públicas), do Título VI (Da Tributação e do Orçamento), contém uma seção específica que trata de orçamento, intitulada “Dos Orçamentos”. A Lei nº 4.320/1964 “estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal” (BRASIL, 1964, art. 1º). Por sua vez, a Lei Complementar nº 101/2000 “estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal” (BRASIL, 2000a, art. 1º).

De acordo com a Constituição Federal (BRASIL, 1988, art. 165), o orçamento público brasileiro está estruturado em três leis: o Plano Plurianual (PPA); a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO); e a Lei de Orçamentos Anuais (LOA). Tais leis são constituídas de forma hierárquica, cabendo ao Poder Executivo a iniciativa de elaboração e ao Poder Legislativo a sua aprovação.

O PPA constitui-se “na síntese dos esforços de planejamento de toda a administração pública, orientando a elaboração dos demais planos e programas de governo, assim como” da LDO e da LOA (GIACOMONI, 2017, p. 235). Segundo a Constituição, “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” (BRASIL, 1988, art. 165, § 1º).

A LDO, “além de fornecer orientação para a elaboração dos orçamentos anuais, tem por finalidade destacar, da programação plurianual, as prioridades e metas a serem executadas em cada orçamento anual” (GIACOMONI, 2017, p. 227).

Por sua vez, a LOA “é o instrumento utilizado para a consequente materialização do conjunto de ações e objetivos que foram planejados visando ao melhor atendimento e bem-estar da coletividade” (KOHAMA, 2016, p. 44). A LOA, é o que se pode “chamar de orçamento por excelência ou orçamento propriamente dito” (CARVALHO, 2010, p. 46). É por meio dela que o Poder Executivo prevê as receitas e fixa as despesas a serem realizadas em um determinado período de tempo.

Para que a LOA possa ser executada, é necessário que, primeiramente, seja publicada. Após a sua publicação, o Poder Executivo terá um período de até trinta dias para estabelecer “a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso”

(BRASIL, 2000a, art. 8º). Tal medida tem por finalidade fazer com que o gestor público programe “a realização dos gastos de forma harmonizada com o comportamento do fluxo de entrada dos recursos”, visto que “o ajuste entre a entrada efetiva das receitas e as necessidades de pagamento das despesas” não acontece automaticamente (GIACOMONI, 2017, p. 322).

Além de estabelecer a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso para o exercício, devem ser observadas as instruções normativas e outras normas de execução orçamentária para que, a partir de então, “tenha-se o início da execução orçamentária propriamente dita” (STN, 2017).

A execução orçamentária ocorre durante o exercício financeiro. Conforme a Lei nº 4.320/1964, “o exercício financeiro” compreende o período de um ano, o qual se inicia em 1º de janeiro e se encerra em 31 de dezembro, coincidindo, desta forma, “com o ano civil” (BRASIL, 1964, art. 34). De acordo com Kohama (2016, p. 34), entende-se por exercício financeiro “o período de tempo durante o qual se exercem todas as atividades administrativas e financeiras relativas à execução do orçamento”.

É durante a execução do orçamento que “as decisões e as escolhas expressas na lei orçamentária assumem natureza financeira na forma de fluxos de recursos que entram e saem do Tesouro” (GIACOMONI, 2017, p. 317). Dessa forma, “a execução do orçamento constitui a concretização anual dos objetivos e metas determinados para o setor público, no processo de planejamento integrado, e implica a mobilização de recursos humanos, materiais e financeiros” (KOHAMA, 2016, p. 51).

De acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), executar o orçamento é “realizar as despesas públicas nele previstas, seguindo à risca os três estágios da execução das despesas previstos na” Lei n.º 4.320/1964: “empenho, liquidação e pagamento” (STN, 2017). No quadro a seguir são abordados os três estágios da execução da despesa orçamentária.

Quadro 1 – Estágios da execução da despesa orçamentária

Estágios	Descrição
Empenho	O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.

Liquidação	<p>A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.</p> <p>§ 1º Essa verificação tem por fim apurar:</p> <p>I - a origem e o objeto do que se deve pagar;</p> <p>II - a importância exata a pagar;</p> <p>III - a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.</p> <p>§ 2º A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base:</p> <p>I - o contrato, ajuste ou acordo respectivo;</p> <p>II - a nota de empenho;</p> <p>III - os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço.</p>
Pagamento	<p>O pagamento consiste na entrega de numerário ao credor por meio de cheque nominativo, ordens de pagamentos ou crédito em conta, e só pode ser efetuado após a regular liquidação da despesa.</p>

Fonte: Elaborado pelos autores com base em Brasil (1964, arts. 58 e 63) e STN (2016a, p. 101).

Cabe lembrar que, de acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), editado pela STN, os estágios mencionados compõem a etapa de execução da despesa orçamentária, que é precedida pela do planejamento (STN, 2016a, p. 98-100). Nessa etapa, tem-se a fixação da despesa, que se refere “aos limites de gastos, incluídos nas leis orçamentárias com base nas receitas previstas, a serem efetuados pelas entidades públicas” (STN, 2016a, p. 98). Portanto, primeiro é fixada a despesa na lei orçamentária para então ser executada durante o exercício financeiro.

O regime contábil adotado no setor público brasileiro para o reconhecimento da despesa, sob o enfoque orçamentário, está definido no art. 35 da Lei nº 4.320/1964. Segundo a referida Lei, “pertencem ao exercício financeiro: [...] II - as despesas nele legalmente empenhadas” (BRASIL, 1964, art. 35). Nesses termos, entende-se que a despesa orçamentária “segue uma versão imperfeita do regime de competência”, visto que necessita “apenas passar pelo estágio de empenho para a sua realização (execução)” (PLATT NETO, 2017, p. 101).

Tendo em vista o regime adotado, a própria Lei nº 4.320/1964 atentou-se em “determinar os procedimentos a serem empregados “para encerramento do exercício, o que foi feito” por meio do art. 36 (KOHAMA, 2016, p. 142). De acordo com a referida Lei, “consideram-se

Restos a Pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas” (BRASIL, 1964, art. 36).

Desse modo, os restos a pagar são resíduos passivos da execução orçamentária, provenientes das despesas empenhadas e não pagas até o encerramento do exercício, “assim considerados em virtude do regime de competência utilizado na escrituração contábil” (KOHAMA, 2016, p. 145).

De acordo com o Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), restos a pagar constituem (STN, 2016b, p. 238):

Compromissos financeiros exigíveis que compõem a **dívida fluante** e podem ser caracterizados como as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro de cada exercício financeiro. As despesas empenhadas, não pagas até o dia 31 de dezembro, não canceladas pelo processo de análise e depuração e, que atendam aos requisitos previstos em legislação específica, devem ser inscritas em Restos a Pagar, pois se referem a encargos incorridos no próprio exercício. Podem-se distinguir dois tipos de Restos a Pagar: os Processados e os Não Processados.

A distinção entre restos a pagar processados e não processados reside no fato de as despesas empenhadas terem passado, ou não, pelo estágio da liquidação até o encerramento do exercício. Esse entendimento converge com o do Decreto nº 93.872/1986, que dispõe que “entendem-se por processadas e não processadas, respectivamente, as despesas liquidadas e as não liquidadas, na forma prevista neste decreto” (BRASIL, 1986, art. 67, § 1º).

Kohama (2016, p. 142), ao abordar sobre restos a pagar processados, explica que:

Entende-se por Restos a Pagar de despesas processadas aqueles cujo empenho foi entregue ao credor, que por sua vez forneceu o material, prestou o serviço ou ainda executou a obra, e a despesa foi considerada “liquidada” por ter sido cumprido o terceiro estágio correspondente à liquidação, estando na fase do pagamento. Verifica-se que a despesa processou-se até a liquidação e em termos orçamentários foi considerada “despesa realizada”, faltando apenas o processamento do pagamento.

Portanto, consideram-se restos a pagar processados as despesas empenhadas e liquidadas até o

ARTIGOS E PARECERES

encerramento do exercício financeiro, faltando-lhe apenas passar pelo estágio do pagamento. Por sua vez, os restos a pagar não processados correspondem apenas às despesas empenhadas, faltando-lhes passar pelos estágios da liquidação e do pagamento.

2.2 Limites e fiscalização sobre a inscrição em restos a pagar

Sancionada em 4 de maio de 2000, a Lei Complementar nº 101, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), representa um marco na história da administração pública brasileira. Essa Lei “estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal” (BRASIL, 2000a, art. 1º). A própria LRF define o que é pressuposto por responsabilidade na gestão fiscal (BRASIL, 2000a, art. 1º, § 1º):

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

Dessa forma, a LRF constitui-se em “um código de conduta para os” gestores “públicos de todo o país”, que passaram “a obedecer a normas e limites para administrar as finanças, prestando contas sobre quanto e como gastam os recursos da sociedade” (MPDG, 2017).

Das normas, metas, limites e condições que os gestores públicos passaram a obedecer, consta o limite para inscrição em restos a pagar, tema central do presente artigo. Por meio do art. 42, a LRF impõe a seguinte exigência para o referido tema (BRASIL, 2000a, art. 42):

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.

Extrai-se do artigo supracitado que os gestores públicos, nos últimos oito meses do último ano de mandato, não podem deixar dívidas na forma de restos a pagar para os seus sucessores, a não ser que deixem também correspondente disponibilidade de caixa para cobri-las. Logo, o “limite permitido por lei” para inscrição de despesas em restos a pagar em finais de mandatos é “aquele que possua cobertura suficiente na disponibilidade de caixa para cumpri-lo” (KOHAMA, 2016, p. 148).

Cruz *et al.* (2014, p. 186), ao comentarem o referido artigo da LRF, explicam tal limite:

A regra geral desse artigo é que, a partir do dia 1º de maio, no último ano de mandato, os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário e seus respectivos órgãos e o Ministério Público, sob pena de responsabilização de seus titulares, não poderão, a princípio, contrair despesa que não possa ser paga no ano. Para que seja possível contrair despesa que tenha parcela a ser paga no ano seguinte, a única condição é que, previamente, seja providenciada disponibilidade de caixa suficiente para cobrir esta parcela.

Assim, por meio do disposto no art. 42, a LRF busca “reduzir a possibilidade de a nova gestão assumir a Administração com dívidas para as quais não possui recursos para o pagamento, quebrando uma sequência interminável de sucessivos déficits financeiros, que vinham passando de gestão para gestão” (CRUZ *et al.*, 2014, p. 194).

Com a intenção de imputar mais transparência às informações sobre as obrigações assumidas e, assim, desenvolver o controle sobre elas, por meio da fiscalização e do controle social, a LRF determina que as inscrições em restos a pagar “deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo de credor” (BRASIL, 2000a, art. 50, V). Nesse sentido, complementou a exigência da Lei nº 4.320/1964, que exigia a especificação de exercício e credor no que se refere a restos a pagar (BRASIL, 1964, art. 92).

Ademais, todos os entes públicos devem elaborar e publicar o relatório resumido da execução orçamentária (RREO) e o relatório de gestão fiscal (RGF), os quais abarcam conteúdo específico, conforme previsto na LRF (BRASIL, 2000a, arts. 52, 53, 55 e 63). Tais relatórios se constituem, cada qual, em um conjunto de demonstrativos (STN, 2016b). Contudo,

aqui são abordados (de forma breve) apenas o demonstrativo dos restos a pagar por poder e órgão, que é parte integrante do RREO e o demonstrativo da disponibilidade de caixa e dos restos a pagar, que é parte integrante do RGF.

O demonstrativo dos restos a pagar por poder e órgão tem por objetivo “dar transparência às informações sobre o montante e a execução dos restos a pagar inscritos por Poder/Órgão, permitindo o seu acompanhamento no exercício de referência” (STN, 2016b, p. 238). Por sua vez, o demonstrativo da disponibilidade de caixa e dos restos a pagar objetiva (STN, 2016b, p. 612)

dar transparência ao montante disponível para fins da inscrição em Restos a Pagar de despesas não liquidadas e possibilita a verificação do cumprimento do art. 42 da LRF, pelo confronto da coluna dos RP empenhados e não liquidados do exercício com a disponibilidade de caixa líquida, segregados por vinculação. [...]. Assim, esse demonstrativo apresenta o cálculo da Disponibilidade de Caixa do ponto de vista estritamente fiscal, demonstrando se o ente possui liquidez para arcar com seus compromissos financeiros.

Com vistas a impor mais responsabilidade aos gestores públicos quanto ao cumprimento das normas, metas, limites e condições previstos na LRF, foi sancionada em 19 de outubro de 2000 a Lei nº 10.028, conhecida como Lei de Crimes Fiscais. Mediante a inclusão de dispositivos ao Código Penal, a Lei de Crimes Fiscais, em seu Capítulo IV, prevê sanções àqueles que praticarem crimes contra as finanças públicas. No que tange ao limite para inscrição em restos a pagar, a referida lei prevê o seguinte (BRASIL, 2000b, art. 359-C):

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

Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.

Dessa forma, a punição prevista ao gestor público que ordenar ou autorizar a assunção de obrigação, em situação contrária ao que dispõe o art. 42 da LRF, é a pena de reclusão, de um a quatro anos.

A fiscalização quanto ao cumprimento das disposições da LRF, com ênfase no que concerne aos limites e

condições para inscrição em restos a pagar, é exercida pelo “Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público” (BRASIL, 2000a, art. 59, II). Segundo Cruz *et al.* (2014, p. 244), “o acompanhamento da situação de cada uma das impositões decorrentes da” LRF “sobre os entes estatais caberá” [...] principalmente aos Tribunais de Contas”.

A Constituição Federal estabelece que “a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas” na esfera federal, realizada por meio do controle externo, seja exercida pelo Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas da União (BRASIL, 1988, art. 70 e 71). Na esfera municipal, a fiscalização “será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, [...] com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver” (BRASIL, 1988, art. 31, § 1º).

Assim, em concordância com as disposições da Lei Maior, a Constituição do Estado de Santa Catarina, de 1989, estabelece que a fiscalização dos municípios catarinenses, por meio do controle externo, seja exercida por suas câmaras municipais com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado (SANTA CATARINA, 1989, art. 113, I e II, § 1º).

O Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC), no exercício de sua função, conforme disposição contida em seu regimento interno, aprovado pela Resolução nº TC-06/2001, “fiscalizará, na forma prevista em instrução normativa, o cumprimento das normas relativas à gestão fiscal do Estado e dos Municípios, dando ênfase para: [...] II – a observância dos limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em restos a pagar; [...]” (TCE/SC, 2001, art. 26).

Compete ao TCE/SC apreciar “as contas prestadas anualmente pelo Prefeito, às quais serão anexadas as do Poder Legislativo, mediante parecer prévio, [...]” (TCE/SC, 2001, art. 82). De acordo com a LRF, a prestação de contas e o respectivo parecer prévio estão entre os instrumentos de transparência da gestão fiscal (BRASIL, 2000a, art. 48).

A prestação de contas do Chefe do Poder Executivo municipal deve ser encaminhada ao TCE/SC “até

ARTIGOS E PARECERES

o dia 28 de fevereiro do exercício seguinte,” consistindo “no Balanço Geral do Município e no relatório do órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo sobre a execução dos orçamentos [...]” (TCE/SC, 2001, art. 83).

O parecer prévio deve “ser elaborado antes do encerramento do exercício” em que as contas foram prestadas (TCE/SC, 2001, art. 82). De acordo com a Resolução nº TC-06/2001, o parecer prévio emitido pelo TCE/SC constitui-se em (TCE/SC, 2001, art. 85)

apreciação geral e fundamentada da gestão orçamentária, patrimonial, financeira e fiscal havida no exercício, devendo demonstrar se o Balanço Geral representa adequadamente a posição financeira, orçamentária e patrimonial do Município em 31 de dezembro, bem como se as operações estão de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade aplicados à administração pública Municipal, concluindo pela aprovação ou não das contas.

Por meio da Portaria nº TC-233/2003, substituída pela Decisão Normativa nº TC-06/2008, o TCE/SC estabeleceu critérios para emissão dos pareceres prévios sobre as prestações de contas dos prefeitos (PCP). Conforme a referida Portaria, observada pelo TCE/SC na análise das contas de 2002 a 2008, “as irregularidades apuradas na análise das contas serão registradas no relatório técnico da” Diretoria de Controle dos Municípios (DMU) e “classificadas como de ordem constitucional, legal,” regulamentar “e técnico-formal e assim consideradas no relatório do relator, segundo a sua natureza e gravidade [...]” (TCE/SC, 2003, art. 2º).

Dessa forma, a Portaria nº TC-233/2003 estabelece que as irregularidades apuradas sejam apontadas como restrições, no relatório do relator, que podem ser de ordem constitucional (gravíssima, grave ou leve), de ordem legal (gravíssima, grave ou leve), de ordem regulamentar e de caráter técnico e formal (TCE/SC, 2003). De acordo com a mesma portaria, as irregularidades classificadas como gravíssimas constituem fator de rejeição das contas municipais, especialmente (TCE/SC, 2003, art. 3º, VII):

Contratação, pelo Prefeito, nos dois últimos quadrimestres do mandato, de obrigação de despesa que não tenha sido cumprida integralmente no referido período, ou deixar parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem a suficiente dis-

ponibilidade de caixa para esse efeito (Lei Complementar 101/2000, art. 42 e parágrafo único).

Assim, a não observância do limite para inscrição em restos a pagar é classificada como uma restrição de ordem legal gravíssima, que constitui fator de recomendação à rejeição das contas municipais (TCE/SC, 2003). Além disso, a Portaria nº TC-233/2003 determina que o TCE/SC comunique “ao Ministério Público do Estado o descumprimento, pelo Prefeito Municipal, do disposto no art. 42” da LRF (TCE/SC, 2003, art. 4º).

A partir da Decisão Normativa nº TC-06/2008, observada pelo TCE/SC na análise das contas de 2009 em diante, as irregularidades apuradas passaram a ser classificadas apenas segundo a sua natureza, ou seja, como de ordem constitucional, legal e regulamentar (TCE/SC, 2008, art. 7º). A não observância do limite para inscrição em restos a pagar deixou de constituir fator de rejeição das contas municipais, uma vez que passou a ser classificada como uma restrição de ordem legal, que pode “ensejar a emissão de Parecer Prévio com recomendação de rejeição das contas prestadas pelo Prefeito [...]” (TCE/SC, 2008, art. 9º, X).

Ademais, a Decisão Normativa nº TC-06/2008 estabelece que o TCE/SC “poderá comunicar ao Ministério Público do Estado o descumprimento, pelo Prefeito Municipal, do disposto no art. 42 da” LRF (TCE/SC, 2008, art. 10). Dessa forma, o comunicado passa a ser facultativo a partir da referida Decisão, visto que o TCE/SC pode ou não fazê-lo.

Uma vez emitido o parecer prévio, o TCE/SC “comunicará à Câmara de Vereadores o resultado da deliberação no processo de contas anuais do município, esclarecendo que o referido processo permanecerá no Tribunal até esgotar o prazo para apresentação de Pedido de Reapreciação pelo Prefeito” (TCE/SC, 2001, art. 92).

Findado o prazo estabelecido na Resolução nº TC-06/2001 e não havendo pedido de reapreciação, o processo (acompanhado do parecer prévio e demais documentos) é encaminhado à câmara municipal para que seja julgado (TCE/SC, 2001, art. 92, § 1º). Caso haja o pedido de reapreciação, “o processo será encaminhado à Câmara após a deliberação” (TCE/SC, 2001, art. 92, § 2º). Dessa forma, o parecer prévio é um instrumento imprescindível para a transparência da gestão fiscal, sem o qual a câmara

municipal não pode julgar as contas do Chefe do Poder Executivo municipal.

2.3 Pesquisas anteriores

Busca-se, por meio desta seção, relacionar algumas pesquisas identificadas em publicações acadêmicas e

científicas, tidas como correlatas ao tema central do presente artigo, tanto em similaridade quanto em relevância. O quadro a seguir apresenta as publicações com suas respectivas fontes e objetivos.

Quadro 2 – Objetivos de pesquisas anteriores

Relação	Autores [1]	Títulos / Tipos de publicações [2]	Objetivos a que se propuseram
Similar em abordagem	Oliveira, Platt Neto e Cruz (2011)	“Resultados dos Pareceres do Tribunal de Contas em Relação ao Limite para Inscrição em Restos a Pagar (art. 42 da LRF) nos Últimos Anos de Mandato dos Prefeitos dos Municípios Catarinenses” / Evento	O estudo tem como objetivo “apresentar os resultados da verificação do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC) em relação ao cumprimento do limite para inscrição em restos a pagar nos Municípios abrangidos”.
Com similaridade de tema central	Vasconcelos (2010)	“Artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal: aspectos controversos”/TCC	A pesquisa objetiva “avaliar o cumprimento do artigo 42 da LRF pelos titulares do Poder Executivo, das esferas estadual e municipal, nos exercícios de 2006 e 2008, face aos aspectos controversos na doutrina e na jurisprudência dos tribunais de contas.
	Arroyo (2015)	“O artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal e a reprovação de contas em municípios catarinenses” / TCC	O estudo tem como objetivo “avaliar o grau de importância que o Art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal enseja na análise e parecer final dos relatórios emitidos pelos auditores fiscais de Santa Catarina e o quanto o seu descumprimento influi na reprovação ou não das Contas destes municípios”.
Relacionada relevante	Rocha (2013)	“A realização da <i>accountability</i> em pareceres prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina” / Periódico	A pesquisa objetiva “analisar a realização do potencial de <i>accountability</i> dos pareceres prévios (PP) produzidos pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC), relativos às contas anuais dos chefes de governos municipais”.

Notas: [1] Autores dispostos em ordem cronológica das publicações citadas. [2] Os tipos de publicações, sinteticamente, são: TCC, Periódico e Evento. Detalhadamente, são: TCC – Monografias e artigos apresentados como Trabalhos de Conclusão de Curso de graduação ou de especialização (latu sensu); Periódico – Artigos técnico-científicos publicados em periódicos (revistas, boletins etc.); e Evento – Artigos técnico-científicos publicados em anais de eventos (congressos, encontros etc.).

Fonte: Elaborado pelos autores com base nas fontes citadas.

Das pesquisas elencadas no Quadro 2, apenas a pesquisa de Oliveira, Platt Neto e Cruz (2011) foi considerada similar em abordagem à presente. Além de apresentar a mesma questão-problema e objetivos semelhantes, tal pesquisa serviu de base para este estudo, conforme mencionado na seção 3.3.

Os resultados apresentados na pesquisa de Oliveira, Platt Neto e Cruz (2011) mostraram que, da

totalidade dos pareceres prévios emitidos pelo TCE/SC nos anos de 2000 e 2004, 67,2% e 23,2% tiveram, respectivamente, dentre os motivos ensejadores à rejeição das contas, o descumprimento do art. 42 da LRF. Após os pedidos de reapreciações, esses percentuais diminuíram para 21,2% em 2000 e 18,8% em 2004. Tais autores concluíram que a cada dez pareceres rejeitados pelo TCE/SC, nove apresentaram como um dos motivos pela reprovação o descumprimento ao limite para inscrição em restos a pagar.

ARTIGOS E PARECERES

Quanto à similaridade com o tema central, foram identificadas as pesquisas de Vasconcelos (2010) e Arroyo (2015). Vasconcelos (2010), a partir de informações extraídas do Sistema de Coleta de Dados de Estados e Municípios (SISTN), da STN, realizou um levantamento sobre a situação financeira de cada estado e capital brasileira nos anos de 2006 e 2008. Além disso, utilizou-se de informações constantes nos relatórios das contas anuais, emitidos pelos tribunais de contas competentes, com o intuito de observar o entendimento de cada tribunal quanto ao tema. Os resultados mostraram que, apesar de treze estados apresentarem insuficiência financeira, seus titulares de Poder não foram responsabilizados pelo descumprimento do limite para inscrição em restos a pagar.

Arroyo (2015) analisou os relatórios emitidos pelo TCE/SC referentes às prestações de contas anuais de treze municípios nos exercícios financeiros de 2008, 2010 e 2012. Os resultados demonstraram que os municípios de Timbó Grande (2012), Brusque (2008) e Joinville (2012) não cumpriram o limite para inscrição em restos a pagar.

Observa-se, também no Quadro 2, a existência de uma pesquisa considerada relacionada e relevante. Trata-se da pesquisa de Rocha (2013) que, a partir de um modelo de análise tecido com base na concepção de diversos autores, observou o potencial de *accountability* dos pareceres prévios emitidos pelo TCE/SC, nos anos de 2008 e 2009, sobre as prestações de contas anuais de 6 prefeituras catarinenses. Cabe ressaltar que o termo parecer prévio foi utilizado de forma genérica pelo autor para definir o “conjunto de documentos composto pelo ‘Relatório para Emissão de Parecer Prévio (Repp)’ e pela decisão proferida pelo plenário do tribunal” (ROCHA, 2013, p. 910). O estudo revelou o baixo potencial de *accountability* nos pareceres prévios emitidos pelo TCE/SC.

Em suma, o que se pode observar no processo de busca e análise de pesquisas anteriores é que boa parte dos trabalhos e artigos têm atentado apenas às restrições constantes nos pareceres desfavoráveis, deixando de lançar olhar sobre as restrições constantes nos pareceres favoráveis à aprovação das contas.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

O presente artigo se vale de uma abordagem metodológica a fim de alcançar o objetivo proposto. Assim sendo, este capítulo é composto pelas seguintes

seções: classificação da pesquisa; técnicas e instrumentos de pesquisa; procedimentos de pesquisa; e características da população estudada.

3.1 Classificação da pesquisa

De acordo com Raupp e Beuren (2009, p. 79), as tipologias de pesquisas que melhor se adequam às particularidades da Ciência Contábil podem ser classificadas em três categorias: quanto aos objetivos aos procedimentos e à abordagem do problema.

No tocante aos objetivos, esta pesquisa se enquadra como descritiva, pois busca identificar e evidenciar o desempenho dos municípios em relação ao cumprimento do limite para inscrição em restos a pagar, a partir das verificações realizadas pelo TCE/SC.

Quanto aos procedimentos, este artigo utiliza as pesquisas bibliográfica e documental. Bibliográfica porque busca, por meio de livros, monografias e artigos científicos, embasamento teórico sobre a problematização da pesquisa e seus temas centrais e gerais, tais como limites e fiscalização sobre restos a pagar e execução orçamentária. A pesquisa é documental porque analisa bases normativas, além da observação dos pareceres prévios e outros documentos de fontes primárias emitidos pelo TCE/SC sobre as contas dos municípios, em finais de mandatos.

No que se refere à abordagem do problema, a pesquisa é classificada como qualitativa e quantitativa. A pesquisa é qualitativa porque busca interpretar e analisar o desempenho dos municípios frente ao limite para inscrição em restos a pagar. Foram utilizadas técnicas estatísticas básicas para a quantificação e tratamento dos dados coletados, o que também a caracteriza como pesquisa quantitativa.

3.2 Técnicas e instrumentos de pesquisa

Nesta seção, são descritas as técnicas e instrumentos aplicados à pesquisa que, segundo Colauto e Beuren (2009, p. 128) “são entendidos como preceitos ou processos que” direcionam “de forma lógica e sistemática, o processo de coleta, análise e interpretação dos dados”.

No processo da coleta de dados, utilizou-se como instrumento a documentação indireta, tanto de fontes primárias (documental) quanto de fontes secundárias (bibliográfica). Para a pesquisa de fontes primárias, fo-

ram analisadas: (a) bases normativas, para o embasamento do capítulo de fundamentação teórica e de resultados; e (b) pareceres prévios, relatórios e votos dos relatores e reapreciações emitidos pelo TCE/SC, com vistas a extrair os dados necessários para fundamentar o capítulo de resultados. Para a pesquisa de fontes secundárias, foram consultados livros, monografias e artigos científicos, a fim de subsidiar os capítulos de fundamentação teórica e de resultados.

No processo de análise e interpretação dos dados, foram empregadas as análises documental e de conteúdo. A análise documental buscou identificar informações quanto ao cumprimento do limite para inscrição em restos a pagar por parte dos municípios catarinenses, por meio dos pareceres prévios, dos relatórios e votos dos relatores e das reapreciações, à luz das exigências legais aplicáveis.

Por sua vez, na análise de conteúdo, realizada com base nos documentos aqui mencionados, buscou-se identificar palavras de forma isolada ou por meio de combinações, respectivamente nesta ordem: “obrigações de despesas”; “contraídas”; “últimos quadrimestres”; “artigo 42”; “art. 42”; “gravíssima”; “restos a pagar”; e “restrições de ordem legal”. Após a identificação, análise e contextualização das palavras ou frases, em consonância com os objetivos da pesquisa, passou-se à classificação dos documentos, que assim foram categorizados:

- a) aprovado com o descumprimento do art. 42 – apesar de o município não ter cumprido o limite para inscrição em restos a pagar, suas contas anuais obtiveram parecer pela aprovação;
- b) aprovado com outras restrições – dentre as restrições remanescentes, não constava o descumprimento do art. 42;
- c) aprovado sem informação sobre o art. 42 – não foi possível identificar a totalidade das restrições remanescentes apontadas no relatório Diretoria de Controle dos Municípios (DMU), por não se ter acesso a esse documento ou ao relatório e voto do relator;
- d) rejeitado pelo descumprimento do art. 42 – dentre os motivos que culminaram na rejeição das contas, constava o descumprimento do art. 42;
- e) rejeitado com o descumprimento do art. 42 – apesar de o município não ter cumprido o limite para inscrição em restos a pagar, suas contas anuais foram rejeitadas por outros motivos;

f) rejeitado sem o descumprimento do art. 42 – dentre as restrições remanescentes que ensejaram a rejeição das contas anuais, não constava o descumprimento do art. 42; e

c) rejeitado sem informação sobre o art. 42 – não foi possível identificar a totalidade das restrições remanescentes apontadas no relatório DMU, por não se ter acesso a esse documento ou ao relatório e voto do relator.

3.3 Procedimentos de pesquisa

Esta pesquisa utilizou uma sequência de procedimentos como forma de abordagem utilizada e o ordenamento dos passos percorridos na aplicação dos instrumentos de pesquisa. Este estudo representa, em parte, uma continuação da pesquisa de Oliveira, Platt Neto e Cruz (2011), que estudaram o desempenho dos municípios catarinenses em relação ao cumprimento do limite para inscrição em restos a pagar nos anos de 2000 e 2004. A partir da abordagem aplicada pelos autores, no que se refere à verificação e análise dos pareceres prévios e das reapreciações, deu-se continuidade para os anos de 2008 e 2012.

Uma novidade apresentada neste artigo é a análise dos relatórios e votos dos relatores, em conjunto aos pareceres prévios e às reapreciações emitidos pelo TCE/SC, com vistas a identificar o cumprimento do limite para inscrição em restos a pagar, tanto nos municípios que tiveram suas contas aprovadas quanto nos que tiveram suas contas rejeitadas.

No processo de execução deste trabalho, foram seguidos os seguintes passos:

- 1º passo: identificação das normas nacionais e estaduais de SC que dispõem sobre os limites e a fiscalização de restos a pagar dos prefeitos;
- 2º passo: obtenção dos pareceres prévios, dos relatórios e votos dos relatores e decisões de reapreciações das contas anuais dos municípios catarinenses, referentes aos exercícios de 2000, 2004, 2008 e 2012;
- 3º passo: coleta e tabulação dos dados referentes às aprovações e rejeições de contas anuais dos municípios, com enfoque no descumprimento relativo aos restos a pagar;
- 4º passo: identificação da expressividade do descumprimento relativo aos restos a pagar nas aprovações e rejeições de contas; e

ARTIGOS E PARECERES

5º passo: apresentação da evolução das aprovações e rejeições das contas dos prefeitos nos encerramentos de mandato de 2000, 2004, 2008 e 2012, com enfoque no descumprimento relativo aos restos a pagar, por meio de tabelas, gráficos e textos.

3.4 Características da população

A presente pesquisa teve como escopo de observação todos os municípios catarinenses, criados e instalados até o exercício de 2012, que tiveram suas contas anuais apreciadas pelo TCE/SC. Foram selecionados os 293 municípios, sobre os quais se realizou um estudo aprofundado quanto ao cumprimento do art. 42 da LRF, a partir de verificações realizadas pelo TCE/SC.

Foram buscados e analisados os pareceres prévios dos 293 municípios catarinenses, correspondentes aos exercícios financeiros de 2000, 2004, 2008 e 2012. Além dos pareceres, incluem-se na busca e análise 209 reapreciações, referentes a 198 municípios do exercício financeiro de 2000; 73 reapreciações, referentes a 69 municípios do exercício financeiro de 2004; 27 reapreciações, referentes a 27 municípios do exercício financeiro de 2008 e 28 reapreciações, referentes a 28 municípios do exercício financeiro de 2012.

Na busca por uma melhor compreensão a respeito das recomendações apresentadas em cada parecer prévio e reapreciação, recorreu-se também, quando disponibilizado pelo TCE/SC, ao relatório e voto do relator, onde constam:

- a) relatório resumido da DMU, apontando as restrições remanescentes;
- b) manifestação do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas, sobre as restrições remanescentes apontadas pela DMU; e
- c) a proposta de voto do relator, que poderá ou não ser acolhida pelo Plenário e que resultará na recomendação por parte do TCE/SC à câmara municipal pela aprovação ou rejeição das contas da prefeitura municipal correspondente ao exercício analisado.

Nesse sentido, obtiveram-se os 46 relatórios e votos dos relatores, referentes a 46 municípios do exercício financeiro de 2000; 365 relatórios e votos, referentes a 290 municípios do exercício financeiro de 2004; 327 relatórios e votos, referentes a 293 municípios do exercício financeiro de 2008; e 291

relatórios e votos, referentes a 291 municípios do exercício financeiro de 2012.

Cabe esclarecer que o número limitado de relatórios e votos dos relatores obtidos e analisados no exercício financeiro de 2000 justifica-se pelo fato de os documentos faltantes não se encontrarem arquivados em mídias digitais.

Portanto, os documentos mencionados foram obtidos por meio de acesso ao sítio eletrônico do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC), nos meses de dezembro de 2015 a maio de 2016. Os resultados da análise dos dados obtidos e coletados, de acordo com os instrumentos estabelecidos e procedimentos aplicados neste capítulo, são apresentados no capítulo a seguir.

4. RESULTADOS DA PESQUISA

4.1 Apresentação dos municípios catarinenses

O Estado de Santa Catarina está localizado na Região Sul do Brasil, limitando-se ao norte com o Paraná, ao sul com o Rio Grande do Sul, ao leste com o Oceano Atlântico e ao oeste com a República Argentina (RIBAS JUNIOR, 2005). O Estado possui uma extensão territorial de 95.737,895 km² e conta com uma população estimada em 2016 de 6.910.553 habitantes, segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2017).

O povoamento do Estado teve início em 1637, com a vinda dos bandeirantes (GESC, 2016a). Em 1660, foi fundado o primeiro município do Estado, a vila de Nossa Senhora da Graça, atualmente São Francisco do Sul, e, após cinquenta e quatro anos, criou-se o município de Santo Antônio dos Anjos da Laguna (GESC, 2016a).

Os primeiros imigrantes a chegarem ao Estado foram os alemães, em 1829, e foram instalados em uma colônia do governo, chamada São Pedro de Alcântara (SANTOS, 2004). Posteriormente chegaram os italianos, que desenvolveram diversas colônias (SANTOS, 2004). Além dos alemães e italianos, vieram também imigrantes poloneses, russos e austríacos, porém em um contingente menor do que os primeiros (SANTOS, 2004).

A partir das primeiras cidades surgiram outras, por meio de consecutivos desmembramentos, em

1930, 1944 e 1954 (GESC, 2016b). Em 1º de janeiro de 2013, o Estado passou a contar com 295 municípios criados e instalados oficialmente (GESC, 2016b). Entre as cidades catarinenses com o maior número de habitantes estão Joinville (562 mil), a capital Florianópolis (470 mil) e Blumenau (339 mil), de acordo com estimativa de 2015 (FIESC, 2015).

De acordo com o Atlas do Desenvolvimento no Brasil, o censo de 2010 indica que o índice de desenvolvimento humano (IDHM) de Santa Catarina foi de 0,774, o 3º maior do país (ATLAS BRASIL, 2016).

O produto interno bruto (PIB) de Santa Catarina foi de R\$ 214 milhões em 2013, o que corresponde a uma participação de 4% do PIB nacional e a sexta colocação na economia do país (FIESC, 2015). Dos setores que

mais contribuíram no PIB, têm-se: a indústria de transformação; o comércio, a manutenção e a reparação de veículos automotores e motocicletas; a administração, a educação, a saúde, a pesquisa e o desenvolvimento públicos, a defesa, a seguridade social, e as atividades imobiliárias que, juntos, foram responsáveis por mais da metade do PIB do estado em 2013 (IBGE, 2013).

4.2 Resultados dos exercícios de 2000, 2004, 2008 e 2012

Nesta seção, busca-se apresentar os resultados da pesquisa sobre a análise dos pareceres prévios, dos relatórios e votos dos relatores e das reapreciações nos quatro primeiros encerramentos de mandatos dos prefeitos catarinenses. Podem-se observar, na Tabela 1, os resultados de forma sintetizada.

Tabela 1 – Resultados dos pareceres do TCE/SC sobre os municípios – 2000, 2004, 2008 e 2012

Parecer	2000				2004			
	Prévio		Após Reapreciações		Prévio		Após Reapreciações	
Pela aprovação	82	28,0%	226	77,1%	216	73,7%	236	80,5%
Pela rejeição	211	72,0%	67	22,9%	77	26,3%	57	19,5%
Total	293	100,0%	293	100,0%	293	100,0%	293	100,0%
Pela aprovação								
Aprovado com o descumprimento do art. 42	0	0,0%	1	0,4%	76	35,2%	93	39,4%
Aprovado com outras restrições	0	0,0%	24	10,6%	137	63,4%	140	59,3%
Aprovado sem informação sobre o art. 42*	82	100,0%	201	88,9%	3	1,4%	3	1,3%
Total	82	100,0%	226	100,0%	216	100,0%	236	100,0%
Pela rejeição								
Rejeitado pelo descumprimento do art. 42	198	93,8%	56	83,6%	69	89,6%	53	93,0%
Rejeitado com o descumprimento do art. 42	0	0,0%	0	0,0%	5	6,5%	3	5,3%
Rejeitado sem o descumprimento do art. 42	0	0,0%	5	7,5%	3	3,9%	1	1,8%
Rejeitado sem informação sobre o art. 42*	13	6,2%	6	9,0%	0	0,0%	0	0,0%
Total	211	100,0%	67	100,0%	77	100,0%	57	100,0%
Avaliação geral								
Cumpriram o art. 42	0	0,0%	29	9,9%	140	47,8%	141	48,1%
Descumpriram o art. 42	198	67,6%	57	19,5%	150	51,2%	149	50,9%
Sem informação sobre o art. 42*	95	32,4%	207	70,6%	3	1,0%	3	1,0%
Total	293	100,0%	293	100,0%	293	100,0%	293	100,0%

Parecer	2008				2012			
	Prévio		Após Reapreciações		Prévio		Após Reapreciações	
Pela aprovação	262	89,4%	274	93,5%	241	82,3%	252	86,0%
Pela rejeição	31	10,6%	19	6,5%	52	17,7%	41	14,0%
Total	293	100,0%	293	100,0%	293	100,0%	293	100,0%
Pela aprovação								
Aprovado com o descumprimento do art. 42	42	16,0%	49	17,9%	60	24,9%	67	26,6%

ARTIGOS E PARECERES

Aprovado com outras restrições	220	84,0%	225	82,1%	179	74,3%	180	71,4%
Aprovado sem informação sobre o art. 42*	0	0,0%	0	0,0%	2	0,8%	5	2,0%
Total	262	100,0%	274	100,0%	241	100,0%	252	100,0%
Pela rejeição								
Rejeitado pelo descumprimento do art. 42	26	83,9%	19	100,0%	49	94,2%	40	97,6%
Rejeitado com o descumprimento do art. 42	0	0,0%	0	0,0%	1	1,9%	0	0,0%
Rejeitado sem o descumprimento do art. 42	5	16,1%	0	0,0%	2	3,8%	1	2,4%
Rejeitado sem informação sobre o art. 42*	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Total	31	100,0%	19	100,0%	52	100,0%	41	100,0%
Avaliação geral								
Cumpriram o art. 42	225	76,8%	225	76,8%	181	61,8%	181	61,8%
Descumpriram o art. 42	68	23,2%	68	23,2%	110	37,5%	107	36,5%
Sem informação sobre o art. 42*	0	0,0%	0	0,0%	2	0,7%	5	1,7%
Total	293	100,0%	293	100,0%	293	100,0%	293	100,0%

* Não foi possível identificar quais foram as restrições remanescentes apontadas no relatório da Diretoria de Controle dos Municípios (DMU), por não se ter acesso a esse documento, ou ao relatório e voto do relator.

Fonte: Elaborado pelos autores a partir de disposições de TCE/SC (2016a).

Com base na Tabela 1, pode-se observar que no exercício financeiro de 2000, dos 293 municípios catarinenses que tiveram suas contas apreciadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC), 82 (28%) obtiveram parecer prévio pela aprovação e 211 (72%) pela rejeição. Dos 211 municípios que tiveram suas contas com parecer pela rejeição, 198 (93,8%) enquadraram-se na categoria de "rejeitado pelo descumprimento do art. 42", ou seja, dentre os motivos que ensejaram a rejeição, constava o descumprimento do art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Conforme abordado na seção 2.2, a LRF veda ao titular de poder, neste caso o prefeito, "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" (BRASIL, 2000a, art. 42).

No exercício financeiro de 2004, dos 293 municípios que tiveram suas contas apreciadas pelo TCE/SC, 216 (73,7%) obtiveram parecer prévio pela aprovação e 77 (26,3%) pela rejeição. Dos 216 pareceres prévios pela aprovação, 76 (35,2%) enquadraram-se na categoria de "aprovado com o descumprimento do art. 42". Nesse caso, apesar de o município não ter cumprido o limite para inscrição em restos a pagar, suas contas anuais obtiveram parecer pela aprovação. Tal situação se justifica pelo fato de o TCE/SC ter estabelecido uma margem de flexibilização para os municípios que descumprissem o art. 42 da LRF. Para fins de exemplificação, segue um tre-

cho do relatório e voto do relator, referente ao PCP 05/00644446 (TCE/SC, 2007):

Aplicando-se o mesmo raciocínio ao item II.A.4, que trata do descumprimento do parágrafo único e caput do artigo 42 da Lei Complementar nº 101/2000 (LRF), tem-se uma redução daquele valor (R\$ 131.131,50), que passaria a ser de R\$ 24.806,78, representando 2,24 dias/arrecadação, e, portanto, dentro da margem de flexibilização definida na Reunião Administrativa do dia 22/11/05 (Ata nº 21/2005), de 10 dias/arrecadação (d/a) da Unidade Prefeitura.

De acordo com os relatórios e votos dos relatores, em que a flexibilização do descumprimento do art. 42 foi identificada, como no caso anterior, tal restrição só foi flexibilizada "por não ser capaz de comprometer a execução orçamentária" dos municípios no exercício financeiro subsequente (TCE/SC, 2016a).

Ainda no exercício de 2004, dos 77 pareceres prévios pela rejeição, 69 (89,6%) enquadraram-se na categoria de "rejeitado pelo descumprimento do art. 42" e 5 (6,5%) como "rejeitado com o descumprimento do art. 42". No último caso, apesar de o município não ter cumprido o limite para inscrição em restos a pagar, suas contas anuais foram rejeitadas por outros motivos. Sendo assim, a restrição também foi relevada de acordo com a margem de flexibilização de dez dias de arrecadação instituída pelo TCE/SC em reunião administrativa.

No exercício financeiro de 2008, dos 293 municípios que tiveram suas contas apreciadas pelo TCE/SC, 262 (89,4%) obtiveram parecer prévio pela aprovação e 31 (10,6%) pela rejeição. Dos 262 pareceres

prévios pela aprovação, 42 (16%) enquadraram-se na categoria de “aprovado com o descumprimento do art. 42”. Por sua vez, dos 31 pareceres prévios pela rejeição, 26 (83,9%) enquadraram-se na categoria de “rejeitado pelo descumprimento do art. 42”.

Apesar de o TCE/SC não ter estabelecido formalmente uma margem de flexibilização para os municípios que descumprissem o art. 42 da LRF, no exercício financeiro de 2008 os relatores, ao emitirem seus votos, evocaram os parâmetros estabelecidos no exercício financeiro de 2004, conforme se constata no relatório e voto do relator a seguir (TCE/SC, 2009):

e) na análise das contas anuais dos Municípios referentes ao exercício de 2004, esta Corte de Contas estabeleceu parâmetros de flexibilização para a irregularidade relativa ao não cumprimento do art. 42 da LRF, estabelecendo que até determinados valores, desde que não houvesse comprometimento da execução orçamentária dos exercícios futuros, tal irregularidade poderia, excepcionalmente ser relevada.

No presente exercício, entendo que o mesmo parâmetro pode ser observado, pois não há como afirmar que o administrador agiu com irresponsabilidade no uso do dinheiro público. Se assim ocorresse esta Corte de Contas deveria repreender, de modo mais severo possível, o descumprimento de tal norma, pois trata-se de pressuposto basilar de uma gestão responsável e baseada no planejamento adequado, e também em função de que o total das obrigações de despesas liquidadas até 31 de dezembro de 2008, contraídas nos 2 (dois) últimos quadrimestres pelo Poder Executivo sem disponibilidade financeira suficiente, é de R\$ 564.748,99, o que equivale a apenas 0,85% do Total das Receitas do Município no exercício e a arrecadação equivalente a 3,08 dias, tratando-se, portanto de um valor inexpressivo ou de pequena monta, incapaz de comprometer a execução orçamentária de 2010.

De acordo com apurações desta pesquisa, pode-se observar que os municípios que tiveram o descumprimento do art. 42 relevado segundo a margem de flexibilização precisariam em média do equivalente a 3,6 dias de arrecadação para cobrir o total das obrigações de despesas liquidadas, mas não pagas, até 31 de dezembro de 2008 (TCE/SC, 2016a e 2016b).

No exercício financeiro de 2012, dos 293 municípios que tiveram suas contas apreciadas pelo TCE/SC,

241 (82,3%) obtiveram parecer prévio pela aprovação e 52 (17,7%) pela rejeição. Dos 241 pareceres prévios pela aprovação, 60 (24,9%) enquadraram-se na categoria de “aprovado com o descumprimento do art. 42”. Por sua vez, dos 52 pareceres prévios pela rejeição, 49 (94,2%) enquadraram-se na categoria de “rejeitado pelo descumprimento do art. 42” e um (1,9%) de “rejeitado com o descumprimento do art. 42”.

Na avaliação geral dos pareceres prévios dos exercícios financeiros de 2000, 2004, 2008 e 2012, pode-se observar, respectivamente, que dos 293 municípios catarinenses que tiveram suas contas apreciadas pelo TCE/SC, 198 (67,6%), 150 (51,2%), 68 (23,2%) e 110 (37,5%) enquadraram-se na categoria de “descumpriram o art. 42”. Desse modo, tais municípios não cumpriram o limite para inscrição em restos a pagar, independentemente de terem obtido pareceres prévios pela aprovação ou pela rejeição.

Considera-se que das 1072 contas apreciadas pelo TCE/SC, as quais se teve acesso às informações quanto ao cumprimento e ao descumprimento do limite para inscrição em restos a pagar, 49% (526) delas “descumpriram o art. 42” da LRF.

Posteriormente à emissão dos pareceres prévios sobre as contas municipais, caberia pedido de reapreciação por parte dos prefeitos ou das câmaras municipais, conforme previsto no Regimento Interno do TCE/SC, que assim dispõe (TCE/SC, 2001, art. 93):

Art. 93. Do parecer prévio emitido sobre as contas municipais caberá Pedido de Reapreciação:

I - pelo prefeito, no prazo de quinze dias da publicação do parecer prévio no Diário Oficial do Estado, no que diz respeito às contas do período de seu mandato;

II - pela Câmara Municipal respectiva, no prazo de 90 dias contados do recebimento do processo relativo às contas, acompanhado do parecer prévio do Tribunal.

§ 1º Se o Prefeito ou a Câmara apresentarem Pedido de Reapreciação nos respectivos prazos, o processo será encaminhado ao órgão de controle competente para exame das preliminares de admissibilidade e análise de mérito.

§ 2º Finda a instrução, o processo será encaminhado ao Relator após a manifestação do Ministério Público junto ao Tribunal.

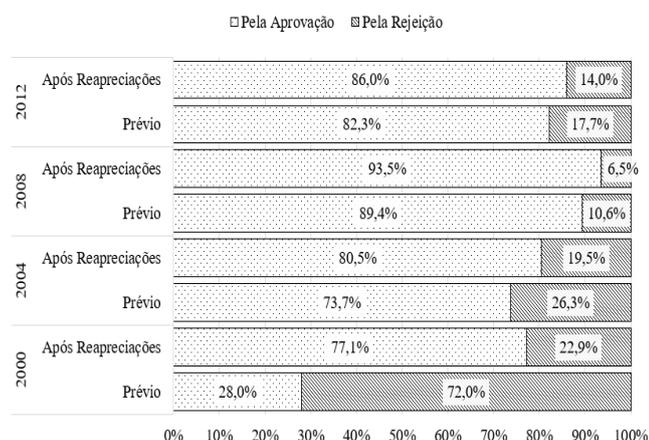
ARTIGOS E PARECERES

§ 3º A deliberação do Tribunal Pleno no Pedido de Reapreciação apresentado pela Câmara Municipal no prazo fixado no inciso II deste artigo constituirá a última e definitiva manifestação do Tribunal a respeito da matéria.

Com fundamento no artigo supracitado, 198 municípios catarinenses entraram com o pedido de reapreciação sobre as contas municipais do exercício financeiro de 2000, enquanto que nos exercícios financeiros de 2004, 2008 e 2012 o número de reapreciações foi de 69, 27 e 28, respectivamente.

No gráfico a seguir, é possível visualizar os resultados dos pareceres emitidos pelo TCE/SC, antes e após os pedidos de reapreciações.

Gráfico 1 – Resultados dos pareceres do TCE/SC sobre os municípios – 2000, 2004, 2008 e 2012



Fonte: Elaborado pelos autores a partir de disposições de TCE/SC (2016a). Tabela 1

Com base no Gráfico 1 e na Tabela 1, pode-se observar que após os pedidos de reapreciações, os resultados do exercício financeiro de 2000 praticamente se inverteram. O número de contas com parecer pela aprovação passou de 82 (28%) para 226 (77,1%), o que corresponde a um aumento de 175,6%. Das 226 aprovações, uma (0,4%) enquadrou-se na categoria de “aprovado com o descumprimento do art. 42”. Por sua vez, o número de contas com parecer pela rejeição passou de 211 (72%) para 67 (22,9%). Assim, houve um total de 144 pareceres modificados, ou seja, os municípios que obtiveram parecer prévio pela rejeição passaram a ter suas contas com parecer pela aprovação após os pedidos de reapreciações. Das 67 contas com parecer pela rejeição, 56 permaneceram na categoria de “rejeitado pelo descumprimento do art. 42”.

Conforme decidido em Sessão Administrativa de 27/05/2002, o TCE/SC passou a considerar um “novo método de cálculo” para o limite de inscrição em restos a pagar, conforme o PCP 01/00471153 (TCE/SC, 2007). Para fins de exemplificação, segue um trecho do relatório e voto do relator referente ao PCP 01/00441084 (TCE/SC, 2007):

[...] o Corpo Técnico levou em consideração a decisão proferida por este Tribunal de Contas, na Sessão Administrativa realizada em 27/05/2002, de que resultou a Ata nº 06/2002, a qual estabelece que no exame dos pedidos de Reapreciação das contas do exercício de 2000, a DMU levará em consideração as receitas e despesas realizadas no período de 05/05/00 a 31/12/00, sem levar em conta os débitos pendentes decorrentes de atos praticados anteriormente à vigência da Lei Complementar nº 101/2000.

Considerando os critérios dispostos na Ata nº 06/2002 do Tribunal Pleno, o Corpo Técnico através do Relatório n. 1.544/2006 (fls. 549 a 656), procedeu nova apuração das receitas e despesas do Município de [...], concluindo pelo saneamento da restrição relativa ao descumprimento do art. 42, da Lei Complementar nº 101/00. Diante disso, uma vez eliminada a causa que deu ensejo à emissão de Parecer Prévio pela rejeição das contas municipais sob exame, este Relator propõe ao Egrégio Tribunal Pleno o provimento do presente Pedido de Reapreciação, com a consequente emissão de Parecer pela aprovação das contas do Município de [...], exercício de 2000.

Nesse sentido, pode-se inferir que a aplicação desse novo método, juntamente com os novos esclarecimentos apresentados pelos prefeitos em seus pedidos de reapreciações, contribuiu para que, das 198 contas com parecer pela rejeição por descumprimento do art. 42 da LRF, 142 fossem modificadas e passassem a obter parecer pela aprovação. Justifica-se, assim, a inversão dos resultados no exercício financeiro de 2000.

No exercício financeiro de 2004, o número de contas com parecer pela aprovação passou de 216 (73,7%) para 236 (80,5%), o que corresponde a um aumento de 9,3%. Das 236 aprovações, 93 (39,4%) enquadraram-se na categoria de “aprovado com o descumprimento do art. 42”, o que corresponde a um aumento de 17 pareceres flexibilizados.

Ainda no exercício de 2004, o número de contas com parecer pela rejeição passou de 77 (26,3%) para 57 (19,5%), o que corresponde a um total de 20 pareceres

modificados. Das 57 contas com parecer pela rejeição, 53 (93%) permaneceram na categoria de "rejeitado pelo descumprimento do art. 42" e 3 (5,3%) de "rejeitado com o descumprimento do art. 42". Pode-se observar que os pareceres enquadrados na categoria de "aprovado com o descumprimento do art. 42" foram 66% (37 pareceres), superiores à totalidade dos pareceres enquadrados nas categorias de "rejeitado pelo descumprimento do art. 42" e de "rejeitado com descumprimento do art. 42".

No exercício financeiro de 2008, o número de contas com parecer pela aprovação passou de 262 (89,4%) para 274 (93,5%), o que corresponde a um aumento de 4,6%. Das 274 aprovações, 49 (17,9%) enquadraram-se na categoria de "aprovado com o descumprimento do art. 42", o que corresponde a um aumento de 7 pareceres flexibilizados em relação aos pareceres prévios.

Ainda no ano de 2008, o número de contas com parecer pela rejeição passou de 31 (10,6%) para 19 (6,5%), o que corresponde a um total de 12 pareceres modificados. Das 19 contas com parecer pela rejeição, todas permaneceram na categoria de "rejeitado pelo descumprimento do art. 42". Observa-se que os pareceres na categoria de "aprovado com o descumprimento do art. 42" foram 157,8% (30 pareceres), superiores aos pareceres de "rejeitado pelo descumprimento do art. 42".

No exercício financeiro de 2012, o número de contas com parecer pela aprovação passou de 241 (82,3%) para 252 (86%), o que corresponde a um aumento de

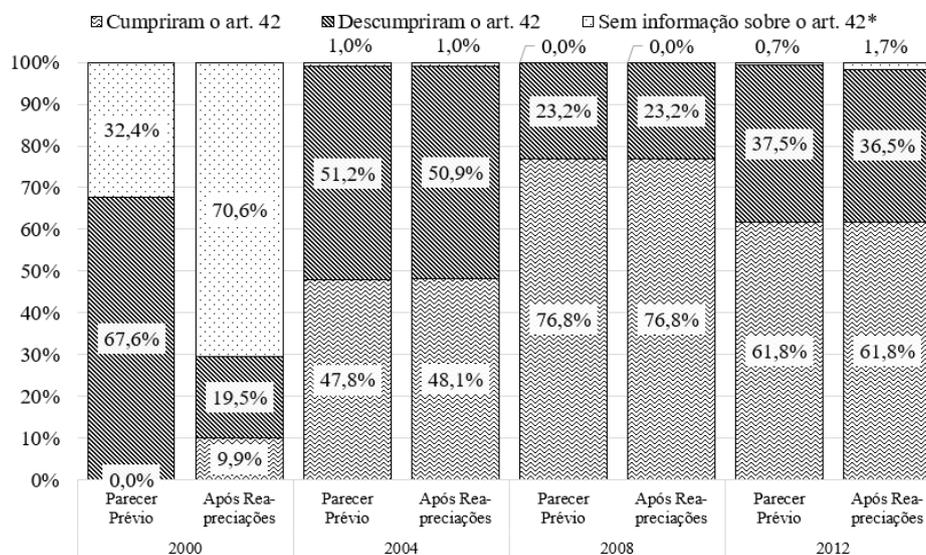
4,6%. Das 252 aprovações, 67 (26,6%) enquadraram-se na categoria de "aprovado com o descumprimento do art. 42", o que corresponde a um aumento de 7 pareceres flexibilizados em relação aos pareceres prévios.

Ainda em 2012, concernente ao número de contas com parecer pela rejeição, este passou de 52 (17,7%) para 41 (14%), o que corresponde a um total de 11 pareceres modificados. Das 41 contas com parecer pela rejeição, 40 (97,6%) permaneceram na categoria de "rejeitado pelo descumprimento do art. 42". Observa-se que os pareceres enquadrados na categoria de "aprovado com o descumprimento do art. 42" foram 67,5% (27 pareceres), superiores aos pareceres de "rejeitado pelo descumprimento do art. 42".

Na avaliação geral dos pareceres, após os pedidos de reapreciações, nos exercícios financeiros de 2000, 2004, 2008 e 2012, pode-se observar, respectivamente, que dos 293 municípios catarinenses que tiveram suas contas apreciadas pelo TCE/SC, 57 (19,5%), 149 (50,9%), 68 (23,2%) e 107 (36,5%) enquadraram-se na categoria de "descumpriram o art. 42", conforme exposto no Gráfico 2.

Considera-se que das 957 contas apreciadas pelo TCE/SC, por meio das quais se teve acesso às informações quanto ao cumprimento e o descumprimento do limite para inscrição em restos a pagar, 39,8% (381) delas "descumpriram o art. 42" da LRF.

Gráfico 2 – Avaliação geral do TCE/SC quanto ao cumprimento ou descumprimento do art. 42 pelos municípios – 2000, 2004, 2008 e 2012



* Não foi possível identificar quais foram as restrições remanescentes apontadas no relatório da Diretoria de Controle dos Municípios (DMU), por não se ter acesso a esse documento, ou ao relatório e voto do relator.

Fonte: Elaborado pelos autores a partir de disposições de TCE/SC (2016a), Tabela 1.

ARTIGOS E PARECERES

Analisando o Gráfico 2, observou-se que, no ano de 2000, dos 67,6% dos municípios que descumpriram o art. 42 da LRF, 19,5% mantiveram a não observância do citado artigo após as reapreciações. Ressalva-se que, no ano de 2000, o acesso aos relatórios e votos dos relatores ocorreu de forma limitada, conforme abordado na seção 3.4.

No exercício financeiro de 2004, verificou-se que dos 51,2% dos municípios que não cumpriram o limite para inscrição em restos a pagar, 50,9% mantiveram o descumprimento, o que corresponde ao maior percentual entre os anos analisados.

No exercício financeiro de 2008, observou-se que dos 23,2% dos municípios que descumpriram o art. 42, todos mantiveram o descumprimento após as reapreciações. Apesar de o percentual ter-se mantido no ano de 2008, pode-se observar que houve uma melhora no desempenho dos municípios, se comparado ao ano de 2004, o que corresponde a uma redução no descumprimento de -54,4% (após os pedidos de reapreciações).

Por fim, no exercício financeiro de 2012, dos 37,5% dos municípios que não cumpriram o limite para inscrição em restos a pagar, 36,5% mantiveram o descumprimento. Tal exercício chama a atenção, pois após treze anos de vigência da LRF, pode-se observar que 107 (36,5%) dos municípios não cumpriram o limite para inscrição em restos a pagar. Além disso, quando comparado ao exercício de 2008, verifica-se um aumento de 57,4% no descumprimento do art. 42 (após os pedidos de reapreciações).

4.3 Análise dos resultados

Nessa seção, busca-se comparar as pesquisas abordadas na seção 2.3, do capítulo de fundamentação teórica, com os resultados apresentados na seção 4.2, a fim de identificar possíveis correlações e contribuições deste estudo.

Considerada similar em abordagem a este estudo, a pesquisa de Oliveira, Platt Neto e Cruz (2011) apresentou a análise das prestações de contas dos prefeitos (PCP) de todos os municípios de Santa Catarina nos anos de 2000 e 2004 (dois anos), sobre as reapreciações e pareceres emitidos pelo TCE/SC. Por sua vez, o presente estudo apresentou uma análise atualizada das reapreciações e pareceres nos anos de 2000, 2004, 2008 e 2012 (quatro anos), ou seja, ampliando a análise em dois anos.

Além disso, a pesquisa de Oliveira, Platt Neto e Cruz (2011) apresentou resultados diferentes deste estudo, principalmente após as reapreciações nos exercícios financeiros de 2000 e 2004. Aquela pesquisa, metodologicamente, utilizou-se apenas dos pareceres prévios pela rejeição. Por sua vez, esta pesquisa utilizou-se tanto de pareceres pela aprovação quanto pela rejeição. Isso permitiu a identificação do descumprimento do limite, tanto em pareceres pela aprovação quanto em pareceres pela rejeição. Por esse motivo, os resultados foram distintos.

Vasconcelos (2010) demonstrou que, mesmo após dez anos de vigência da LRF, titulares do Poder Executivo na esfera estadual continuam desrespeitando o que dispõe o art. 42 da LRF. Nos municípios catarinenses, observou-se o mesmo comportamento por parte de alguns titulares do Poder Executivo após treze anos de vigência da LRF.

Arroyo (2015) constatou, assim como neste estudo, a flexibilização por parte do TCE/SC quanto ao descumprimento do art. 42. Segundo Arroyo (2015, p. 130), para se ter as contas com parecer pela rejeição não bastaria apenas o descumprimento do art. 42; além disso, o gestor público precisaria “descumprir inúmeros outros itens e estar com um” déficit “orçamentário seriamente comprometido”.

Rocha (2013) questiona a inacessibilidade aos relatórios para emissão de pareceres prévios (Repps), por meio eletrônico ou de forma impressa, elaborados pelo TCE/SC nos exercícios de 2008 e 2009, sendo que desde o ano de 2000 tais documentos são produzidos em mídia digital. Tal questionamento acaba por se tornar pertinente no presente artigo, pois dentre os anos analisados, o ano de 2000 foi o exercício financeiro com o maior percentual de inacessibilidade a relatórios e votos dos relatores. Entretanto, o ano de 2008 foi o único em que esta pesquisa teve acesso à totalidade dos documentos. Cabe ressaltar que desde o ano de 2012 o TCE/SC tem disponibilizado em meios eletrônicos de acesso público os processos de PCP na íntegra.

5. CONCLUSÕES

Considera-se que foi atingido o objetivo deste artigo, ou seja, “apresentar os resultados das verificações do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC) em relação ao cumprimento do limite para inscrição em restos a pagar nos municípios”. Os resul-

tados da pesquisa, por meio da análise dos documentos emitidos pelo TCE/SC sobre as prestações de contas dos prefeitos (PCP), permitiram verificar o desempenho de todos os municípios quanto ao cumprimento do limite para inscrição em restos a pagar (art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF) nos encerramentos de mandatos de 2000, 2004, 2008 e 2012.

Quanto aos resultados alcançados, destaca-se que no exercício financeiro de 2000 ocorreu o maior número de municípios que descumpriram o limite para inscrição em restos a pagar. Dos 293 municípios que tiveram suas contas apreciadas (em primeira análise) pelo TCE/SC, 198 (67,6%) “descumpriram o art. 42”, sendo que todos obtiveram parecer prévio pela rejeição. Por sua vez, o menor número de municípios que descumpriram o limite para inscrição em restos a pagar ocorreu no exercício financeiro de 2008. Dos 293 municípios que tiveram suas contas apreciadas pelo TCE/SC, 68 (23,2%) “descumpriram o art. 42”, sendo que 42 obtiveram parecer prévio pela aprovação e 26 pela rejeição.

Após os pedidos de reapreciações, os resultados foram diferentes. O maior número de municípios que descumpriram o limite ocorreu no exercício financeiro de 2004. Dos 293 municípios, 149 (50,9%) “descumpriram o art. 42”, sendo que 93 obtiveram parecer pela aprovação e 56 pela rejeição. Por sua vez, o menor número de municípios que descumpriram o limite ocorreu no exercício financeiro de 2000. Dos 293 municípios, 57 (19,5%) “descumpriram o art. 42”, sendo que um obteve parecer pela aprovação e 56 pela rejeição.

Cabe lembrar que, por meio da Portaria nº TC-233/2003 e da Decisão Normativa nº TC-06/2008, abordadas na seção 2.2 do presente artigo, o TCE/SC estabeleceu critérios para emissão dos pareceres prévios sobre as PCP. De acordo com a referida Portaria, o descumprimento do art. 42 classificava-se como uma restrição de ordem legal gravíssima, ou seja, constituiu fator de recomendação à rejeição das contas (TCE/SC, 2003, art. 3º, VII). A partir da referida Decisão Normativa, o descumprimento do art. 42 passou a ser classificado como uma restrição de ordem legal, ou seja, pode ou não ensejar a “emissão de Parecer Prévio com recomendação de rejeição” sobre as PCP (TCE/SC, 2008, art. 9º, X).

Nesse sentido, conclui-se que no primeiro ano de vigência da LRF todos os municípios que “descumpriram o art. 42” obtiveram parecer pela rejeição das contas dos prefeitos. Contudo, a partir do exer-

cício financeiro de 2004, da totalidade dos municípios que “descumpriram o art. 42”, mais da metade obteve parecer pela aprovação. O mesmo se repetiu nos exercícios de 2008 e 2012.

Mesmo após treze anos de vigência da LRF, alguns titulares do Poder Executivo municipal continuaram deixando restos a pagar para seus sucessores, sem a correspondente disponibilidade em caixa para cobri-los. Portanto, estariam desrespeitando o que dispõe o art. 42 da LRF. Da totalidade dos municípios que tiveram suas contas apreciadas pelo TCE/SC, nos exercícios financeiros de 2000, 2004, 2008 e 2012, respectivamente, 19,5%, 50,9%, 23,2% e 36,5% descumpriram o limite para inscrição em restos a pagar (após os pedidos de reapreciações). Dessa forma, entende-se que a inscrição de despesas em restos a pagar continua sendo um ponto que requer atenção na Administração Pública municipal catarinense.

Tais conclusões remetem a um questionamento levantado por Cruz *et al.* (2014, p. 194): “[...] até que ponto essa orientação legal é praticável, [...], a Lei criou obrigações cuja observância, por ser de difícil aplicabilidade, podem colocar em risco a efetividade, criando a oportunidade de torná-la inócua”. Neste sentido, será que o fato de os gestores públicos continuarem descumprindo o art. 42 da LRF decorre da difícil aplicabilidade da norma ou na possibilidade de a exigência ter se tornado inócua, por falta de punição?

No que concerne às limitações da presente pesquisa, tem-se a impossibilidade de identificar a totalidade das restrições remanescentes apontadas nos relatórios da Diretoria de Controle de Municípios (DMU), referentes aos exercícios de 2000, 2004 e 2012, por não se ter acesso a tais documentos ou aos relatórios e votos dos relatores. Tal limitação representa 70,6% (207), 1% (3) e 1,7% (5) dos municípios analisados após os pedidos de reapreciações nos exercícios de 2000, 2004 e 2012, respectivamente.

Por fim, para pesquisas futuras, sugere-se: ampliar a série histórica com exercícios financeiros posteriores a 2012; investigar os motivos que levam os gestores públicos a descumprir o limite para inscrição em restos a pagar e averiguar o quanto, em termos monetários, o descumprimento do art. 42 da LRF representa nesses municípios.

ARTIGOS E PARECERES

Referências

- ARROYO, Irma Patricia Kühn. **O artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal e a aprovação de contas em municípios catarinenses**. 2015. 162 f. TCC (Graduação) - Curso de Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2015. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/7507>>. Acesso em: 14 jun. 2016.
- ATLAS BRASIL – Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil. Santa Catarina. Disponível em: <http://www.atlasbrasil.org.br/2013/pt/perfil_uf/santa-catarina>. Acesso em: 17 ago. 2016.
- BEUREN, Ilse Maria et al (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 195 p.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Atualizada até a Emenda Constitucional n.º 91, de 18 de fevereiro de 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 04 fev. 2017.
- _____. Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 21 out. 2016.
- _____. Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/lcp101.htm>. Acesso em: 19 ago. 2016. 2000a.
- _____. Lei n.º 10.028, de 19 de outubro de 2000. Altera o Decreto-Lei n.º 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei n.º 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei n.º 201, de 27 de fevereiro de 1967. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10028.htm>. Acesso em: 30 nov. 2016. 2000b.
- _____. Decreto-Lei n.º 93.872, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D93872.htm>. Acesso em: 08 mar. 2017.
- CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e Contabilidade Pública: teoria, prática e mais de 800 exercícios**. 5. ed. (rev. e amp.). Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.
- CRUZ, Flávio da et al. (Coord.). **Lei de Responsabilidade Fiscal comentada: Lei Complementar n.º 101, de 4 de Maio de 2000**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2014. 448 p.
- FIESC – Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina (Florianópolis). FIESC 65 anos: desempenho da indústria catarinense. 2015. Disponível em: <http://fiesc.com.br/sites/default/files/medias/folder_dr_glauco_2015.pdf>. Acesso em: 17 ago. 2016.
- GESC – Governo do Estado de Santa Catarina. História: você sabia que SC tem uma "Baía dos Perdidos"? Confira algumas curiosidades sobre nosso Estado. Disponível em: <<http://www.sc.gov.br/historia>>. Acesso em: 17 ago. 2016. 2016a.
- _____. Municípios: conheça os 295 municípios de Santa Catarina. Disponível em: <<http://www.sc.gov.br/municipios>>. Acesso em: 17 ago. 2016. 2016b.
- GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2017. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597010473/>>. Acesso em: 07 mar. 2017.
- IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Estados@: Santa Catarina síntese. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/estadosat/perfil.php?sigla=sc>>. Acesso em: 21 jan. 2017.
- _____. Estados@: Santa Catarina contas regionais do Brasil 2013. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/estadosat/temas.php?sigla=sc&tema=contasregionais2013>>. Acesso em: 17 ago. 2016.
- KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2016. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597006391/>>. Acesso em: 04 fev. 2017.
- MPDG – Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Dicas sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/assuntos/planeja/orcamento/lei-de-responsabilidade-fiscal/dicas/dicas>>. Acesso em: 21 mar. 2017.
- OLIVEIRA, Bianca dos Santos Ribeiro de; PLATT NETO, Orion Augusto; CRUZ, Flávio da. Resultados dos Pareceres do Tribunal de Contas em Relação ao Limite para Inscrição em Restos a Pagar (art. 42 da LRF) nos Últimos Anos de Mandato dos Prefeitos dos Municípios Catarinenses. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 4.º. 2011, Florianópolis, SC. Anais. Florianópolis: Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, 2011. p. 68. Disponível em: <<http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/anais/4CCF/index.htm>>. Acesso em: 05 jul. 2016.
- PASCOAL, Valdecir. **Direito financeiro e controle externo**. 9. ed. São Paulo: Método, 2015. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/97885-309-6738-3/>>. Acesso em: 04 fev. 2017.
- PLATT NETO, Orion Augusto. **Contabilidade Pública: atualizada e focada**. 17. ed. (rev. e atual.). Florianópolis: Edição do autor, 2017.
- RIBAS JUNIOR, Salomão. **Retratos de Santa Catarina: aspectos históricos, geográficos, políticos, constitucionais, econômicos e sociais**. 6. ed. Florianópolis: Retratos, 2005.
- ROCHA, Arlindo Carvalho. A realização da accountability em pareceres prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina. Rev. Adm. Pública, Rio de Janeiro, v. 47, n. 4, p.901-926, jul./ago. 2013. Bimestral. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/issue/view/929>>. Acesso em: 11 jun. 2016.
- SANTA CATARINA. Constituição do Estado de Santa Catarina: promulgada em 5 de outubro de 1989. Atualizada até a Emenda Constitucional n.º 73, de 2016. Disponível em: <http://www.ale.sc.gov.br/portal_ale/sc/sites/default/files/CECSC%202017%20-%202017%20e%2073%20emds.pdf>. Acesso em: 30 mar. 2017.
- SANTOS, Sílvio Coelho dos. **Nova história de Santa Catarina**. 5. ed. Florianópolis: UFSC, 2004.
- SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011. 400 p. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978852247968/>>. Acesso em: 04 fev. 2017.
- STN – Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCAASP). Aprovado pela Portaria STN n.º 840/2016 e pela Portaria Conjunta STN/SOF n.º 02/2016. 7. ed. Brasília, DF, 2016. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mcasps>>. Acesso em: 01 mar. 2017. 2016a.
- _____. Manual de Demonstrativos Fiscais: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. 7. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2016. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mdf>>. Acesso em: 08 mar. 2017. 2016b.
- _____. Artigo SIAFI: execução orçamentária. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/execucao-orcamentaria>>. Acesso em: 08 mar. 2017.
- TCE/SC – Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Contas dos municípios: pareceres prévios, reapreciações, relatórios técnicos, relatórios e votos dos relatores sobre as prestações de contas dos prefeitos anos de 2000, 2004, 2008 e 2012. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/contas/municipios/decisoes>>. Acesso em: 31 maio 2016. 2016a.
- _____. Contas dos municípios: indicadores – dados de 2004, 2008 e 2012, receita orçamentária por fonte. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/contas/municipios>>. Acesso em: 31 maio 2016. 2016b.
- _____. Resolução n.º TC-06/2001, de 03 de dezembro de 2001. Institui o regimento interno do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Disponível em: <http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/regimento_interno_consolidado_24022017.pdf>. Acesso em: 30 mar. 2017.
- _____. Portaria n.º TC-233/2003, de 09 julho de 2003. Dispõe sobre os critérios para emissão do parecer prévio sobre as contas anuais dos Prefeitos Municipais e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/leis_normas/portaria_n_233-2003_consolidada.pdf>. Acesso em: 04 fev. 2017.
- _____. Decisão Normativa n.º TC-06/2008, de 17 de dezembro de 2008. Estabelece critérios para apreciação, mediante parecer prévio, das contas anuais prestadas pelos Prefeitos Municipais, e o julgamento das contas anuais dos Administradores Municipais, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/leis_normas/decisao_normativa_n_06-2008_consolidada.pdf>. Acesso em: 04 fev. 2017.
- _____. Contas dos municípios: relatório e voto do relator emitido em 2007 – PCP 05/00644446, 01/00471153 e 01/00441084. Disponível em: <<http://servicos.tce.sc.gov.br/processo/index.php>>. Acesso em: 17 fev. 2016.
- _____. Contas dos municípios: relatório e voto divergente emitido em 2009 – PCP 09/00171537. Disponível em: <<http://servicos.tce.sc.gov.br/processo/index.php>>. Acesso em: 23 fev. 2016.
- VASCONCELOS, Clayton Arruda de. Artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal: aspectos controversos. 2010. 29 p. Trabalho de conclusão de curso – Artigo científico (Especialização em Orçamento Público) – Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União, Brasília, DF. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2190975.PDF>>. Acesso em: 14 set. 2016.