**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**

**CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL E DO TERCEIRO SETOR**

**Anna Caroline Menegusso Diehl**

Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

*anna.c.m.diehl@gmail.com*

**Orion Augusto Platt Neto**

Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

*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. Deste 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, ausência de planejamento e 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 n.º 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), prevê disciplinamento para esse tema, por meio do art. 42. Extrai-se do referido artigo 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 a correspondente disponibilidade de caixa para cobri-las.

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 procedimentos metodológicos e da aplicação dos instrumentos delineados no Capítulo 2. 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.

# METODOLOGIA 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 quanto à abordagem do problema.

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, classifica-se como qualitativa e quantitativa.

Segundo Colauto e Beuren (2009, p. 128) as técnicas e instrumentos aplicados a uma pesquisa, “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, foram analisadas: (a) bases normativas, para o embasamento do capítulo de fundamentação teórica e de resultados; e (b) pareceres prévios, relatórios e votos do 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 referencial 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, 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, passava-se à classificação dos documentos, assim 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.

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.

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:

1~~°~~ passo: identificação das normas nacionais e estaduais de SC que dispõem sobre os limites e a fiscalização de restos a pagar dos prefeitos;

2~~°~~ 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;

3~~°~~ 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;

4~~°~~ passo: identificação da expressividade do descumprimento relativo aos restos a pagar nas aprovações e rejeições de contas; e

5~~°~~ 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.

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 e as reapreciações dos 293 municípios catarinenses, correspondentes aos exercícios financeiros de 2000, 2004, 2008 e 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.

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. 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.

# REFERENCIAL TEÓRICO

## 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 n.º 4.320/1964 e a Lei Complementar n.º 101/2000. 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 n.º 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. 1°). Por sua vez, a Lei Complementar n.º 101/2000 “estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal” (BRASIL, 2000a, art. 1°).

Segundo 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.

Dentre as Leis supramencionadas 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 no ano.

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. 8°). 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 n.º 4.320/1964, “o exercício financeiro” compreende o período de um ano, o qual se inicia em 1° 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). Desta 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).

Conforme o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), 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 n.º 4.320/1964. Segundo a referida Lei, “pertencem ao exercício financeiro: [...] II - as despesas nele legalmente empenhadas” (BRASIL, 1964, art. 35). Nestes 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 n.º 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). Deste 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).

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 n.º 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).

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

## LIMITES E FISCALIZAÇÃO SOBRE A INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR

Sancionada em 4 de maio de 2000, a Lei Complementar n.º 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. 1°).

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 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 possua 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). Neste sentido, complementou a exigência da Lei n.º 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, de 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 n.º 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 o limite para inscrição em restos a pagar, a referida Lei prevê o seguinte (BRASIL, 2000b, art. 359-C):

[Art. 359-C](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2848.htm#art359c). 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.

Desta 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 imposições decorrentes da" LRF "sobre os entes estatais caberá́, [...], 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 n.º 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 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 n.º 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 n.º TC-233/2003, substituída pela Decisão Normativa n.º 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. 2°).

Desta forma, a Portaria n.º 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. 3°, 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 disponibilidade 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 n.º 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. 4°).

A partir da Decisão Normativa n.º 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. 7°). 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. 9°, X).

Ademais, a Decisão Normativa n.º 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). Desta 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 n.º 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). Desta 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.

## 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 1 – 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 accountability em pareceres prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina” / Periódico | A pesquisa objetiva “analisar a realização do potencial de *accountability* 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 1, 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 no capítulo 2.

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.

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 1, 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.

# APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

## 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** | **Ano de 2000** | **Ano de 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** | **Ano de 2008** | **Ano de 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% |
|   | 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).

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 trecho 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%) enquadram-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 (TCE/SC, 2009).

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%) enquadram-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”. Deste 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, por meio das quais se teve acesso às informações quanto ao cumprimento e o 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 art. 93 do Regimento Interno do TCE/SC. Com fundamento no referido artigo, 198 municípios catarinenses entraram com o pedido de reapreciação sobre as contas municipais do exercício financeiro de 2000, enquanto que nos exercícios 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 xxxxxxxx, 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 conseqüente emissão de Parecer pela aprovação das contas do Município de xxxxxxxx, exercício de 2000.

Neste 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”.

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.

Analisando o Gráfico 2, observou-se que, no exercício financeiro de 2008, 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).

## ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção, busca-se comparar as pesquisas abordadas na seção 3.3, do capítulo de referencial teórica, com os resultados apresentados na seção 4.1, 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 dos 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 municipal 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 aquele 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.

# CONSIDERAÇÕES FINAIS

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 resultados 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 descumpriu 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.

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.

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.

# REFERÊNCIAS

ARROYO, Irma Patrícia 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.

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. 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 nº 101, de 4 de Maio de 2000. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2014. 448 p.

GIACOMONI, James. **Orçamento público.** 17. ed. São Paulo: Atlas, 2017. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597010473/>. Acesso em: 07 mar. 2017.

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, 4º. 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/978-85-309-6738-3/>. Acesso em: 04 fev. 2017.

PLATT NETO, Orion Augusto. **Contabilidade Pública:** atualizada e focada. 17. ed. (rev. e atual.). Florianópolis: Edição do autor, 2017.

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. alesc.sc.gov.br/portal\_alesc/sites/default/files/CESC%202017%20-2072%20e%2073%20emds. pdf>. Acesso em: 30 mar. 2017.

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/9788522477968/>. Acesso em: 04 fev. 2017.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**. 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/-/mcasp>. 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 relatoressobre asprestações 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.

\_\_\_\_\_\_\_. **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**, de09 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 relatoremitido 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 09/0017 1537. 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.