

Os crimes relacionados à inscrição de restos a pagar

Robison Carlos Miranda Pereira

Contador, pós-graduado em Auditoria Externa,
estudante de Direito e Consultor na área de
Administração Pública.

Um dos principais assuntos discutidos neste final de ano, no âmbito das administrações públicas municipais, é a inscrição de restos a pagar do exercício de 2004. Isso porque a Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF) trouxe novas regras para o final do mandato dos gestores públicos municipais, enquanto a Lei Federal nº 10.028/2000 incluiu novos tipos penais no Decreto-lei nº 2.848/1940 (Código Penal – CP), os quais tratam do referido assunto.

As sanções previstas no Código Penal são de fato motivo para os administradores públicos preocuparem-se, pois elas se aplicam sobre a pessoa do administrador público, e não à Administração ou entidade. Contudo, é necessário observar que nem sempre a inscrição de restos a pagar sem a correspondente disponibilidade de caixa caracterizará o cometimento de um dos crimes previstos no Código Penal. Isso porque não é o simples fato de se inscrever restos a pagar sem a correspondente disponibilidade de caixa que caracterizará os crimes previstos no Código Penal, muito embora tal situação não seja recomendável, pois ela demonstra um desequilíbrio financeiro, ou seja, o desequilíbrio das contas públicas.

Antes de abordar os tipos penais do Código Penal que têm implicação na inscrição de restos a pagar é imprescindível definir o que são e como surgem os restos a pagar.

A Contabilidade Pública adota como exercício financeiro¹ o ano civil (ano calendário), ou seja, ele inicia-se em 1º de janeiro e termina no dia 31 de dezembro. Assim, toda receita efetivamente arrecadada (regime de caixa) e toda despesa legalmente empenhada (regime de competência) nesse período pertence ao exercício financeiro, conforme determinam os arts. 34 e 35 da Lei nº 4.320/1964:

“Art. 34. O exercício financeiro coincidirá com o ano civil.

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nele arrecadadas;

II - as despesas nele legalmente empenhadas.”

Toda despesa pública para ser considerada legal deve ser precedida de empenho. O empenho da despesa é caracterizado pela ordem dada pela autoridade competente² para a assunção de uma obrigação. Normalmente o empenho formaliza-se por meio da “nota de empenho”, que é o documento que contém todas as informações que caracterizam a despesa, conforme se depreende do disposto nos arts. 58, 60 e 61 da Lei Federal nº 4.320/1964:

“Art. 58. O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição

...

Art. 60. É vedada a realização de despesa sem prévio empenho.

...

Art. 61. Para cada empenho será extraído um documento denominado "nota de empenho" que indicará o nome do credor, a representação e a importância da despesa bem como a dedução desta do saldo da dotação própria.”

Como o orçamento público tem a sua vigência adstrita ao exercício financeiro, ao final de cada ano as despesas empenhadas, mas não pagas até o seu encerramento, devem ser inscritas em restos a pagar, devendo ser separadas as

¹ Exercício financeiro é o período de tempo no qual se registram todos os fatos contábeis, apuram-se os resultados e elaboram-se os balanços.

² O titular desse direito é o Prefeito e o Presidente da Câmara, contudo ele poder ser delegado aos Secretários).

processadas das não processadas, conforme determina o art. 36 da Lei Federal nº 4.320/1964:

“Art. 36. Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas.”

As despesas processadas (liquidadas) são aquelas em que o contratado já cumpriu todas as suas obrigações e o serviço ou material já foi aceito pela administração pública, ou seja, a despesa já foi devidamente liquidada. A liquidação é a fase mais importante da despesa pública, pois a despesa somente poderá ser paga após a sua realização, conforme determinam os arts. 62 e 63 da Lei nº 4.320/1964:

“Art. 62. O pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação.

Art. 63. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.”

As despesas não processadas (não liquidadas) por sua vez são aquelas em que o contratado ainda não cumpriu todas as suas obrigações ou que já cumpriu mas que ainda não tiveram o atesto de aceite do serviço ou do material pelo servidor responsável.

Entendidos esses conceitos básicos sobre empenho e restos a pagar, passa-se para a próxima fase que será a análise dos crimes previstos no Código Penal sobre os restos a pagar.

O Código Penal prescreve os crimes relacionados aos restos a pagar na parte especial, título XI “Dos crimes contra a administração pública”, capítulo IV “Dos crimes contra as finanças públicas”.

O primeiro dispositivo do Código Penal que trata da inscrição dos restos a pagar é o art. 359-B, que assim prescreve:

“Inscrição de despesas não empenhadas em restos a pagar

Art. 359-B. Ordenar ou autorizar a inscrição em restos a pagar, de despesa que não tenha sido previamente empenhada ou que exceda limite estabelecido em lei.

Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos.”

Trata-se de um crime próprio, ou seja, somente poderá ser praticado pelo agente público que tenha competência para ordenar ou autorizar a inscrição de restos a pagar. Ensina-nos César Dario Mariano Silva³ que tal conduta típica “consiste em ordenar (mandar por quem tenha atribuição para tanto) ou autorizar (permitir) a inscrição em restos a pagar”. Logo, tal dispositivo aplicar-se-á geralmente aos prefeitos e presidentes de câmaras, pois eles normalmente são os titulares de tais atribuições nos seus respectivos poderes.

Destaca-se que a descrição da rubrica lateral deste tipo penal⁴ parece não estar adequada aos conceitos da lei específica que trata do assunto (Lei Federal nº 4.320/1964). Isso porque, para que a Contabilidade Pública possa inscrever uma despesa em restos a pagar, conforme destacou-se anteriormente, é imprescindível que ela esteja empenhada.

O tipo incriminador do dispositivo em análise prevê dois crimes:

1. ordenar ou autorizar a inscrição em restos a pagar de despesa que não tenha sido previamente empenhada; e
2. ordenar ou autorizar a inscrição em restos a pagar de despesa que exceda limite estabelecido em lei.

A primeira infração prevista nesse dispositivo incidirá sobre o gestor público que ordenar ou autorizar a inscrição em restos a pagar de despesa que não tenha

³ SILVA, César Mariano da; *Manual de Direito Penal – parte especial – volume III – arts. 235 a 361*. Bauru, SP: EDIPRO, 2002.

⁴ “Inscrição de despesas não empenhadas em restos a pagar”.

sido previamente empenhada, uma vez que a lei exige que o empenhamento da despesa deve preceder o início do adimplemento da obrigação pelo contratado. Destaca-se que o simples fato da despesa ser realizada sem o atendimento dessa exigência já caracteriza a inobservância da Lei Federal nº 4.320/1964, contudo, a infração penal somente se configurará caso a despesa seja inscrita em restos a pagar.

A segunda infração prevista nesse dispositivo depende de uma outra legislação, visto que se trata de uma lei penal em branco⁵, ou seja, tal dispositivo depende de uma outra legislação que defina o limite de inscrição dos restos a pagar.

A LRF trata da questão dos Restos a Pagar em seu capítulo VII “da dívida e do endividamento”, seção VI “Dos Restos a Pagar”. Contudo, não há limite definido na LRF ou noutra legislação para a inscrição de restos a pagar que possa ser utilizado para aplicar o dispositivo penal em comento.

Isso ocorre porque o projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional, que deu origem a LRF, teve o seu art. 41 vetado pelo Presidente da República, o qual definia o limite dos restos a pagar da seguinte forma:

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

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

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

a) normas legais e contratos administrativos;

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

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

§ 2º Após deduzido de suas disponibilidades de caixa o montante das inscrições realizadas na forma dos incisos I e II do caput, o Poder ou

⁵ Diz-se lei penal em branco quando a aplicação da pena prevista depende de um complemento que se encontra em outra lei, portaria, decreto, etc.

órgão referidos no art. 20 poderá inscrever as demais despesas empenhadas, até o limite do saldo remanescente.

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

Assim, com o veto do art. 41, não há limite estabelecido na LRF para a inscrição dos restos a pagar, tornando inócua a segunda parte do art. 359-B do Código Penal, a qual somente terá eficácia quando for efetivamente definido o limite para a inscrição dos restos a pagar na legislação específica.

Contudo, alguns autores estão defendendo o entendimento de que muito embora o art. 41 da LRF tenha sido vetado, ainda existe o limite, pois o art. 55 da LRF que traz as regras básicas para elaboração do demonstrativo das despesas inscritas em restos a pagar, que compõe o Relatório de Gestão Fiscal, manteve-se intacto:

“Art. 55. O relatório (Relatório de Gestão Fiscal) conterá:

...

III - demonstrativos, no último quadrimestre:

- a) do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro;
- b) da inscrição em Restos a Pagar, das despesas:
 - 1) liquidadas;
 - 2) empenhadas e não liquidadas, inscritas por atenderem a uma das condições do inciso II do art. 41;
 - 3) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa;
 - 4) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;”

Destaca-se o entendimento da Sra. Simone Manassés Valaski⁶, a qual teceu o seguinte comentário sobre o art. 55 da LRF:

“Uma coisa é dizer que um relatório precisa ser elaborado e apresentado e descrever o que o mesmo deverá conter. Se considerássemos que o artigo 55, ao dispor sobre esse relatório, estivesse regulamentando os Restos a Pagar, determinando a exigência

⁶ Cartilha do Simpósio – *Lei de Responsabilidade Fiscal – artigo 42 e restos a pagar*. Osasco, SP, Prefeitura Municipal de Osasco, 2001.

de disponibilidade de caixa, estaríamos ´ressuscitando` o artigo 41, portanto burlando a idéia do veto.”

Corrobora-se com o entendimento de que o art. 55 da LRF não impõe nenhum limite, mas tão somente orienta quanto à forma de elaboração do demonstrativo dos restos a pagar inscritos no exercício, razão pela qual o mesmo não pode ser utilizado como sendo o limite de inscrição de restos a pagar.

O segundo dispositivo do Código Penal que trata da inscrição dos restos a pagar é o art. 359-C, que assim prescreve:

“Assunção de obrigação no último ano do mandato ou legislatura

Art. 359-C. Ordenar ou autorizar a assunção de obrigação, nos 2 (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) ano a 4 (quatro) anos.”

Trata-se, também, de um crime próprio, ou seja, somente poderá ser praticado pelo agente público que tenha competência para ordenar ou autorizar a assunção de obrigação. Dessa forma, o crime poderá ser cometido tanto pelo prefeito ou presidente da câmara que são os titulares de tais competências, como também pelos demais agentes públicos que receberam a delegação para ordenar ou autorizar a assunção de obrigação de despesa.

Presume-se que o objetivo principal do legislador ao aprovar este dispositivo foi coibir uma praxe que ocorria com muita freqüência nas três esferas de governo, pois não raramente o agente público detentor do mandato ou da legislatura utilizava-se do poder da “máquina pública” para a realização de diversas despesas que tinham o cunho predominantemente eleitoreiro, o que causava sérios problemas para o sucessor e principalmente para a população em geral.

A aplicação do art. 359-C do Código Penal está atrelada ao descumprimento do art. 42 da LRF. Logo, a aplicação desse tipo incriminador poderá ocorrer sempre que o art. 42 da LRF for descumprido, o qual assim determina:

“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.”

Destaca-se que tanto o art. 359-C do Código Penal quanto o art. 42 da LRF abrangem tão-somente as obrigações de despesas contraídas nos últimos dois quadrimestres do mandato ou da legislatura que:

- não possam ser integralmente cumpridas até o encerramento do exercício (empenhadas, liquidadas e pagas); ou
- tenham parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Como tais dispositivos aplicam-se somente às despesas contraídas ou assumidas nesse período, ou seja, 01/05/2004 até 31/12/2004, torna-se necessário definir quando efetivamente o ordenador da despesa contrai ou assume uma despesa.

É consenso entre os doutrinadores que a despesa é contraída no momento da assinatura do contrato, acordo, ajuste, ou instrumento congênere. Assim, por exemplo, no caso da folha de pagamento dos servidores, a despesa é contraída quando da contratação de cada servidor, havendo em cada mês somente o empenhamento da despesa e não a assunção de uma nova despesa. Outro exemplo é a contratação de uma empresa para o fornecimento de combustíveis para abastecimento da frota municipal. Considerando que a contratação ocorreu no mês de fevereiro, é forçoso entender que ela fora contraída em fevereiro e nos

meses seguintes serão empenhadas as correspondentes parcelas⁷. Nesse caso, nos meses de março a dezembro não haverá assunção de obrigação, pois a mesma foi contraída no momento da contratação, portanto, antes do período de vedação da LRF.

Nessa mesma linha de raciocínio destaca-se o entendimento de Levi Dias Benvindo⁸, consultor da Secretaria do Tesouro Nacional, que ao responder um questionamento sobre a inscrição de restos a pagar emitiu o seguinte parecer:

“Contrair obrigação de despesa nos últimos dois quadrimestres refere-se, pois, a assumir compromissos em decorrência de contratos, ajustes, acordos, e outras formas de contratação, nesse período; compromissos que não existiam antes dos últimos oito meses, compromissos que o prefeito pode ou não assumir, diante da possibilidade de haver ou não recursos para pagá-los. Portanto, as disposições do art. 42 não se aplicam às despesas empenhadas nos últimos oito meses geradas em decorrência de obrigações assumidas anteriormente.”

Ainda nessa mesma linha de entendimento destaca-se o ensinamento de Abraão Elias Neto⁹, o qual faz uma preciosa interpretação da expressão “contrair obrigação de despesas”:

“As disposições do artigo 42, da Lei Complementar nº 101/2000 assim como as do artigo 359-C, do Código Penal, devem ser gramaticalmente interpretadas antes de qualquer conclusão.

A primeira observação que deve ser feita diz respeito ao verbo **contrair** que constitui o núcleo do comando proibitivo quando diz a lei: “*É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa...*”.

A significação contextual do verbo em questão está a representar o ato de vontade do administrador no sentido de contratar alguma despesa,

⁷ Normalmente são emitidas notas de empenhos por estimativa no valor total do contrato e mensalmente é emitida a respectiva nota de subempenho.

⁸ BENVINDO, Levi Dias; *Contrair despesas*; Consulta respondida no dia 27/02/2004, Secretaria do Tesouro Nacional.

⁹ NETO, Abraão Elias; *Inscrição de Restos a Pagar no final do mandato*; Periódico Fórum Administrativo, Ano 1, Nº 4, junho de 2001.

fazer algum ajuste, fazer a contratação de alguém ou algo. Em outras palavras, a proibição reside no excesso discricionário.

Logo, para aquelas despesas para as quais o Administrador não concorra com ato de vontade, com discricionariedade, entende-se não caber a vedação contida no artigo 42.

(...)

Assim, despesas com Folha de Pagamentos, décimo terceiro salário, dentre outras, por decorrerem de imposição de ordem Constitucional, estão à margem da proibição, fazendo com que, se inscritas em Restos a Pagar, não venha, referida inscrição, representar qualquer risco ao Administrador que a tenha determinado.” (destaques do autor)

Outro ponto do art. 42 da LRF em análise que também merece ser esclarecido diz respeito às expressões “obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele” e “ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.” Novamente destaca-se a lição de Abrahão Elias Neto¹⁰, o qual manifestou-se da seguinte forma:

“Avançando para o segundo comando contido no artigo temos: “...obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele,...”

Tal sentença está a determinar que as despesas, onde todas suas etapas estejam previstas para o exercício de 2004, ou seja, empenhamento, liquidação e pagamento, somente poderão ser contraídas diante da certeza de seu adimplemento, sendo vedada a sua inscrição em restos a pagar na hipótese do não pagamento.

Note-se que para tais despesas não há que se falar em disponibilidade de caixa, vez que esta é exigida apenas para as despesas que tenham parcelas a pagar no exercício seguinte, diante da estrutura gramatical do artigo.

Observa-se que a terceira e última sentença inicia-se após uma vírgula e com uma conjunção alternativa, fazendo nascer uma terceira situação: “...ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.”

¹⁰ NETO, Abrahão Elias; *Inscrição de Restos a Pagar no final do mandato*; Periódico Fórum Administrativo, Ano 1, Nº 4, junho de 2001.

Conclui-se, desta forma que o efeito a que se destina a disponibilidade de caixa à qual se refere o artigo diz respeito ao pagamento de parcelas vencíveis no exercício de 2005. Essas, então, somente poderão ser inscritas em restos a pagar se houver a suficiente contrapartida em disponibilidade de caixa para tal efeito.” (destaques do autor)

Todavia, muito embora a interpretação gramatical do art. 42 da LRF leve ao entendimento de que as obrigações contraídas nos dois últimos quadrimestres do final do mandato ou legislatura somente poderiam ser inscritas em restos a pagar se houver efetivamente parcela com vencimento no ano seguinte, é necessário observar que, no entendimento dos órgãos fiscalizadores, poderão ser inscritas em restos a pagar tanto a despesa cuja previsão é que todas as etapas serão integralmente cumpridas até o encerramento do exercício de 2004 como também a despesa que tenha parcela a ser paga no exercício seguinte, desde que exista a suficiente disponibilidade de caixa para garantir o pagamento no exercício seguinte.

Destaca-se que embora o art. 42 da LRF tenha implicações também na inscrição dos restos a pagar, é necessário observar que sua amplitude vai muito disso, pois ele coíbe também a contratação de qualquer obrigação nos dois últimos quadrimestres do mandato ou legislatura para ser paga no exercício seguinte sem que seja deixada a correspondente disponibilidade de caixa para o seu pagamento. Assim, o fato do prefeito, por exemplo, assinar um contrato de parcelamento de dívida em 36 parcelas, após o dia 1º de maio de 2004, mesmo que a despesa não seja totalmente empenhada e inscrita em restos a pagar no exercício de 2004, tendo em vista o princípio da competência¹¹, ainda assim estará configurado o crime do dispositivo em comento, caso não seja deixada a disponibilidade de caixa para o pagamento das 12 parcelas vencíveis no exercício de 2005.

¹¹ Pelo princípio da competência a despesa deve ser empenhada no seu respectivo mês. Neste caso, cada parcela do contrato deverá ser empenhada no respectivo mês de competência.

Logo, a mera assunção da obrigação caracterizará o crime previsto no art. 359-C do Código Penal, não sendo necessário o empenhamento da despesa e sua inscrição em restos a pagar.

O terceiro dispositivo do Código Penal que trata da inscrição dos restos a pagar é o art. 359-F, que assim prescreve:

“Não cancelamento de restos a pagar

Art. 359-F. Deixar de ordenar, de autorizar ou de promover o cancelamento de restos a pagar inscrito em valor superior ao permitido em lei:

Pena – detenção, de 3 (três) meses a 1 (um) ano.”

Ensina César Dario Mariano Silva¹² que “se o sujeito deixar de ordenar (mandar por quem tenha atribuição para tanto), de autorizar (permitir) ou de promover (realizar, concretizar) o cancelamento do montante de restos a pagar inscrito em valor acima do permitido por lei, incorrerá no delito.”

Trata-se, pois, de um crime próprio, ou seja, somente poderá ser praticado pelo agente público que tenha competência para ordenar, autorizar ou promover o cancelamento de restos a pagar no âmbito dos Poderes Legislativo e Executivo. Logo, tais crimes poderão ser cometidos pelo prefeito ou presidente da Câmara que são os titulares do poder de ordenar o cancelamento, bem como pelo agente público que tenha a competência para autorizar ou promover o cancelamento.

Contudo, como já foi dito anteriormente ao comentar o art. 359-B do Código Penal, não há limite previsto na LRF ou noutra legislação para a inscrição de restos a pagar que possa ser utilizado para caracterizar a infração. Assim, é forçoso concluir que este dispositivo não tem aplicabilidade nem para o ordenador da despesa que está deixando a administração e nem para aquele que a assume.

¹² SILVA, César Mariano da; *Manual de Direito Penal – parte especial – volume III – arts. 235 a 361*. Bauru, SP: EDIPRO, 2002.

Outro ponto que merece destaque nesse dispositivo diz respeito ao cancelamento de restos a pagar, o que não é nada razoável, além de não trazer nenhum benefício para o Município quando os restos a pagar já estiverem processados (liquidados). Isto porque será o mesmo que “varrer a sujeira para debaixo do tapete”, ou seja, a obrigação continuará existindo, mas não será apresentada nas demonstrações contábeis, ficando a dívida camuflada, escondida, não correspondendo, portanto, ao endividamento do Município, o que contrariará frontalmente o princípio da evidência contábil.

Assim, é preciso entender que não será o cancelamento dos restos a pagar que solucionará tal questão, mas sim o cumprimento dos diversos instrumentos de planejamento e controle trazidos pela LRF, pois, uma vez que tais instrumentos sejam atendidos a inscrição de restos a pagar sem a disponibilidade de caixa terá por consequência os seus dias contados.

Finalmente, conclui-se que para as despesas cujas obrigações foram contraídas antes do dia 1º de maio de 2004, ainda que sejam inscritas em restos a pagar sem a correspondente disponibilidade de caixa, impossível será a aplicação das sanções previstas no Código Penal ora analisadas.