

CONSIDERAÇÕES SOBRE ENCERRAMENTO DE MANDATO : A EXEGESE DO ARTIGO 42 DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Carlos Mauricio Figueiredo*

Marcos Nóbrega*

A Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF estabelece regras especiais relativas ao último ano de mandato dos titulares de Poder ou Órgão referidos no seu art. 20, cujo objetivo é evitar a assunção de compromissos, no encerramento do mandato, que devam ser honrados e suportados pelo sucessor.

Estes dispositivos, chamados de restrições de final de mandato, encontram lastro na constatação dos abusos fiscais cometidos, na história recente brasileira, por agentes políticos que inviabilizavam a gestão seguinte através da prática disseminada de assumir compromissos sem a correspondente disponibilidade financeira. Consolidou-se a idéia de que o gestor, ao assumir, tem como primeira missão “arrumar a casa” em razão do desequilíbrio fiscal provocado pelo antecessor.

As regras, sob exame, são as seguintes:

1. Nulidade do ato que aumentar a despesa total de pessoal nos últimos cento e oitenta dias do mandato (art. 21, parágrafo único).
2. Proibição de contratar operação de crédito por antecipação de receita orçamentária – ARO, no último ano do mandato (art. 38, IV, “b”).
3. Vedação de contrair obrigação de despesa, nos oito últimos meses do mandato, sem que haja suficiente disponibilidade de caixa (art. 42).

Destas regras, interessa-nos aquela disposta no art. 42, da LRF, *in verbis* :

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.

Depreendendo-se do dispositivo em análise que, durante os últimos oito meses do mandato, não se pode contrair obrigação de despesa que não possua lastro financeiro para tanto. Não se trata de proibir que se deixem dívidas para o próximo mandatário, uma vez que este suportará as obrigações contraídas em todos os outros meses do mandato que não os oito últimos.

* Auditores Substitutos do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco

Faz-se necessário, no entanto, firmar o entendimento do que seja “contrair obrigação de despesa” e “despesas compromissadas a pagar”.

Devemos, inicialmente, fazer a distinção entre obrigação de pagamento e obrigação de despesa. A obrigação de pagamento surge a partir da satisfação do objeto do contrato pelo contratado. Cumprida a obrigação pelo contratado cabe à Administração retribuir-lhe em pecúnia. Observando as fases clássicas do processamento das despesas públicas: empenho, liquidação e pagamento, temos que a obrigação de pagamento surge a partir da liquidação da despesa, conforme lição do mestre Heraldo da Costa Reis¹, *in verbis*

..a liquidação da despesa que permite à Administração reconhecer a dívida como líquida e certa, nascendo, portanto, a partir dela a obrigação de pagamento, desde que as cláusulas contratadas tenham sido cumpridas

Podemos dizer que, enquanto contrair obrigação de pagamento trata da obrigação de realizar o pagamento após a necessária liquidação da despesa, contrair obrigação de despesa refere-se à fase anterior, trata da obrigação de fazer e não de pagar, ainda².

A LDO da União³, para o exercício de 2002, estabelece *in verbis*:

Art. 71. Para efeito do disposto no art. 42 da Lei Complementar no 101, de 2000:

I - considera-se contraída a obrigação no momento da formalização do contrato administrativo ou instrumento congêneres;

II - no caso de despesas relativas à prestação de serviços já existentes e destinados à manutenção da administração pública, considera-se como compromissadas apenas as prestações cujo pagamento deva se verificar no exercício financeiro, observado o cronograma pactuado. (Grifei)

A regra geral é a obrigação de despesa ser contraída no momento da formalização do contrato ou instrumento congêneres. Neste momento, surge a obrigação de fazer (obrigação de despesa), que difere, em essência, da obrigação de pagar (obrigação de pagamento). Esta distinção não se constitui em quimera jurídica, antes se revela fundamental para correta interpretação deste dispositivo, conforme veremos adiante.

Assim, conforme já expressamos⁴, contrair obrigação de despesa constitui-se em *qualquer ato ou fato que imponha à Administração a obrigatoriedade de realizar despesa*.

A título de exemplo, temos que, para construção de uma obra, a obrigação de despesa é contraída na assinatura do contrato; no entanto, em relação às despesas de pessoal, caracteriza-se pela admissão e efetivo exercício do servidor.

¹ REIS, Heraldo da Costa. A Lei 4.320 Comentada. 30. ed. Rio de Janeiro : IBAM, 2001. p.144.

² Neste sentido FIGUEIRÉDO, Carlos Maurício et al. Comentários à lei de responsabilidade fiscal. 2ª ed.São Paulo. Editora Revista dos Tribunais. 2001

³ Lei Federal Nº 10.266, de 24 de JULHO de 2001.

⁴ FIGUEIRÉDO, Carlos Maurício et al. Comentários à lei de responsabilidade fiscal. 2ª ed.São Paulo. Editora Revista dos Tribunais. 2001

Revela-se importante identificar corretamente o momento em que a obrigação de despesa é contraída, notadamente quando a despesa não foi processada no momento oportuno e posteriormente é reconhecida e, muitas vezes, objeto de parcelamento, a exemplo da renegociação de encargos patronais não recolhidos à época própria.

A questão fundamental é identificar quando foi contraída a obrigação de despesa. No caso dos encargos patronais, a obrigação de despesa surgiu a partir do pagamento aos servidores e aos empregados públicos das respectivas remunerações, independente dos valores relativos a estes encargos terem sido ou não empenhados. Ressalte-se que estamos tratando de obrigação de despesa (obrigação de fazer) e não de obrigação de pagamento, conforme já exposto.

Ademais, o regime de competência deve ser entendido de forma mais ampla que o simples empenhamento da despesa. Neste sentido, o Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco assim se manifestou:

DECISÃO TCE-PE Nº 1432/01

1. Os encargos previdenciários patronais incidem sobre a folha de pagamento e, portanto, devem ser excluídos do limite imposto pelo § 1º do artigo 29-A da Constituição Federal;
2. As despesas que foram empenhadas e inscritas em restos a pagar, como também aquelas consecutadas até 31.12.2000 que, por qualquer motivo, não foram empenhadas ou foram canceladas posteriormente – uma vez que o fato gerador se deu em exercícios passados, nos quais não existiam nenhuma imposição com relação a limites de gastos que deveriam ser observados pelas Casas Legislativas – configuram dispêndios de exercícios anteriores, devendo ser excluídos do cálculo do limite anual com as despesas do Poder Legislativo, bem como da folha de pagamento do pessoal, consoante inteligência da Emenda Constitucional nº 25/2000. In casu, não há óbice à transferência de recursos extra-quota ao Legislativo para fazer face à obrigação do Município com despesas de exercícios anteriores, razão pela qual a infração prescrita no § 2º, I, do artigo 29-A da Constituição Federal não alcança o Prefeito Municipal, tampouco incorre no crime de responsabilidade previsto no § 3º do artigo 29-A da Constituição Federal o Presidente da Câmara Municipal que realiza os pagamentos.
3. As despesas que tiverem como período de competência o exercício de 2001, empenhadas ou não, por imposição constitucional, deverão ser consideradas e, por conseguinte, estar inclusas às demais despesas realizadas no exercício de 2001 ou seguintes para efeito dos limites impostos pelo artigo 29-A da Constituição Federal, sob pena de se possibilitar a burla ao texto constitucional quando, inadvertidamente, o Poder Legislativo efetuar despesas através da assunção de compromissos (empenhados ou não) a maior do que o limite imposto, com o intuito de pagá-los em exercício posterior com recursos acima do permitido pelo mandamento constitucional. Neste caso, Prefeito e Presidente de Câmara estarão sujeitos, respectivamente, à tipificação contida no § 2º, I, e § 3º do artigo 29-A da Carta Federal. (Grifamos)

No que concerne às despesas compromissadas a pagar, verificam-se, ainda, divergências quanto à sua compreensão.

A regra contida no parágrafo único do art. 42, da LRF, estabelece a forma como deve ser apurada a disponibilidade de caixa. Trata-se da elaboração de fluxo financeiro até o final do exercício, através do qual serão cotejadas as receitas, por fonte de recursos, a serem auferidas e as despesas a serem pagas. Percebe-se, com toda clareza, que o objetivo é identificar o resultado financeiro projetado para o final do exercício.

Nesta apuração, devemos considerar como despesas compromissadas a pagar aquelas cuja obrigação de pagamento surgirá até o encerramento do exercício financeiro. São todas as obrigações assumidas que deverão ser pagas até 31 de dezembro. Incluem-se as despesas empenhadas e liquidadas (contratos em andamento, folhas de pessoal, 13º, etc.), as parcelas de dívidas renegociadas, assim como os restos a pagar inscritos. No entanto, em relação aos restos a pagar, devemos considerar, apenas, aqueles processados, uma vez que os não-processados não cumpriram o estágio da liquidação da despesa, logo não há obrigação de pagamento.

Quanto às parcelas da dívida a serem consideradas na apuração da disponibilidade financeira, somente aquelas que devem ser pagas até o final do exercício é que serão consideradas. Parcelas vincendas em exercícios financeiros seguintes não se constituem em obrigação de pagamento do exercício objeto da restrição.

Um dos aspectos mais polêmicos acerca da interpretação do art. 42, da LRF, refere-se ao montante da disponibilidade de caixa necessário para suportar os contratos de duração plurianual, conforme permitido pelo art. 57, da lei 8.666/93. Em um dos nossos trabalhos sobre o assunto⁵, assim nos posicionamos: *especial atenção deve merecer a contratação de obras e serviços a serem executados de forma contínua.*

A Lei nº 8.666/93 estabelece no artigo 57 que a duração dos contratos ficará limitada ao exercício financeiro, o que corresponde à própria vigência dos créditos orçamentários. Há exceções, dentre as quais, a contratação de obras que estejam contempladas no plano plurianual e os serviços a serem executados de forma contínua. Estes últimos poderão vigorar por até 60 meses, com a possibilidade de prorrogação, em caráter excepcional, por mais 12 meses, conforme permissivo do parágrafo 4º do artigo acima referido.

A LRF introduz novidades nesse campo. Os contratos a serem firmados dentro dos oito últimos meses da gestão, que se adaptem às exigências do artigo 57 da Lei nº 8.666/93, poderão vigorar por prazo que ultrapasse a própria gestão que se encerra?

A resposta, sem dúvida, é afirmativa. Entretanto, tais contratos deverão possuir lastro financeiro que os suporte integralmente e não apenas o suficiente para pagar as parcelas contratadas e já liquidadas no próprio exercício, uma vez que a vedação da LRF não trata de "contrair obrigação de pagamento", e sim de "contrair obrigação de despesa". Nesse aspecto reside o ponto nodal para correta interpretação do dispositivo. Não há que se confundir tais expressões, sob o risco de amesquinhar o verdadeiro objetivo

⁵ FIGUEIRÊDO, Carlos Maurício *et al.* **Comentários à lei de responsabilidade fiscal**. 2ª ed. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2001

do comando em análise, qual seja, impedir que o gestor, nos últimos oito meses de seu mandato, contraia obrigação de despesa que deverá ser honrada, total ou parcialmente, pelo seu sucessor.

Na mesma linha Decisão exarada pelo Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco:

DECISÃO TCE-PE Nº 1395/01

1. O artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal não impõe como termo "ad quem" dos contratos o final do mandato. Neste ponto, continua a vigor normalmente o artigo 57 da Lei Federal nº 8.666/93.
2. A inovação que a Lei de Responsabilidade Fiscal traz, em seu artigo 42, para aqueles contratos que se enquadram nas hipóteses previstas no artigo 57 da Lei de Licitações e Contratos Administrativos, é tão-somente a vedação quanto à contração de obrigação de despesa (no caso, a celebração de um contrato de serviços contínuos), nos últimos 08 (oito) meses de mandato, sem possuir lastro financeiro.
3. No município onde um contrato de prestação de serviços essenciais, com cláusula de vigência para 31 de dezembro, tenha expirado, ao encerramento do mandato (independentemente da mudança de gestão), sem a antecipação do devido certame, o novo gestor, ao assumir o cargo, poderá contratar, através de dispensa de licitação, pelo prazo necessário à realização de nova licitação.

Estamos convencidos de que a correta exegese do dispositivo em comento conduz à linha interpretativa exposta acima. O próprio texto do art. 42 é bastante claro:

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. (Grifei)

Percebemos que a obrigação de despesa deve possuir lastro financeiro que a suporte integralmente. A regra não estabelece a obrigatoriedade de disponibilidade financeira apenas para parcelas a serem liquidadas no exercício (não se trata de obrigação de pagamento), e sim para suportar a obrigação de despesa (regra geral, o contrato firmado) integralmente.

Na clareza não cabe interpretação.

Algumas dúvidas têm surgido quanto a quem deva ser responsabilizado pelo descumprimento do art. 42, no âmbito do Poder Executivo, especificamente no caso dos fundos e da administração indireta, que possuem gestores próprios, distintos do Chefe deste Poder.

O texto do art. 42 assim expressa:

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. (Grifei)

Assim percebe-se que a vedação é dirigida ao titular de Poder ou Órgão, que neste caso não tem a mesma amplitude conceitual que lhe empresta o Direito Administrativo, restringindo-se àqueles elencados no § 2º, do art. 20 da LRF⁶. Assim, o Chefe do Poder Executivo é responsável pela obediência às regras do art. 42, da LRF.

Ao final do exercício financeiro de 2000, observou-se, em alguns municípios, a prática do cancelamento de empenhos, inclusive liquidados, como artifício para evitar a inscrição em restos a pagar sem disponibilidade de caixa com o intuito de evitar o alcance pelo art. 359-F, da Lei de Crimes Fiscais. Tal procedimento revela-se inócuo. O crime não é inscrever em restos a pagar ao final do exercício, sem disponibilidade de caixa. O tipo penal trata de contrair obrigação de despesa sem possuir suficiente disponibilidade de caixa.

Além do que, o cancelamento de empenhos liquidados configura-se como omissão de passivo, atentando contra os princípios contábeis, notadamente o da evidenciação, pela elaboração de demonstrativos contábeis que não refletem a verdadeira situação patrimonial da entidade.

Entendemos como ilícito o cancelamento de empenhos liquidados, devendo-se dar ciência ao Tribunal de Contas e ao Ministério Público para avaliação e medidas cabíveis, além da obrigação de refazer os demonstrativos contábeis de forma que espelhem a real situação orçamentário-financeira do respectivo ente da federação.

Deve merecer atenção a apuração da disponibilidade de caixa que servirá de lastro para assunção do compromisso pretendido. Assim, não deve ser confundida com a existência de saldo financeiro no momento em que se pretende contrair a obrigação de despesa. Na realidade, será apurada a partir da elaboração de fluxo financeiro até o final do exercício. Os colegas do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, Sérgio Rossi e Flávio Toledo⁷, corroboram nosso entendimento:

Na obra Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal, da lavra de cinco especialistas em finanças públicas, consta que

⁶Art. 20.

§ 2º Para efeito deste artigo, entende-se como órgão:

I - o Ministério Público;

II - no Poder Legislativo:

a) Federal, as respectivas Casas e o Tribunal de Contas da União;

b) Estadual, a Assembléia Legislativa e os Tribunais de Contas;

c) do Distrito Federal, a Câmara Legislativa e o Tribunal de Contas do Distrito Federal;

d) Municipal, a Câmara de Vereadores e o Tribunal de Contas do Município, quando houver;

III - no Poder Judiciário:

a) Federal, os tribunais referidos no art. 92 da Constituição;

b) Estadual, o Tribunal de Justiça e outros, quando houver.

⁷ TOLEDO Jr, Flávio C; ROSSI, Sérgio Ciqueira de. Lei de Responsabilidade Fiscal comentada, São Paulo: NDJ, 2001.p.195/196

O parágrafo único estabelece a forma para calcular a real disponibilidade de caixa. Não se refere simplesmente aos recursos financeiros existentes em caixa ou em bancos. Devem ser somadas as receitas futuras previstas e deduzidos os encargos e despesas compromissadas a pagar. Não basta, portanto, possuir em determinado momento, dentro dos oito últimos meses da gestão, recursos financeiros em caixa ou bancos; imperioso elaborar previsão do fluxo financeiro até o final do exercício, que deverá confrontar os recursos financeiros com os compromissos já assumidos. A eventual diferença positiva é que autorizará o gestor a contrair nova obrigação de despesa.

Importante destacar que o fluxo financeiro deve ser elaborado por fonte de recursos, de forma a evidenciar, corretamente, a eventual disponibilidade de caixa. Caso contrário, poder-se-ia incorrer no equívoco de apontar como disponibilidade, saldo financeiro vinculado a aplicações específicas, a exemplo dos convênios⁸.

Outro aspecto importante é que devem ser contemplados todos os encargos e despesas compromissadas a pagar, assim entendidas todas as despesas que já cumpriram o estágio da liquidação, e, portanto, há obrigação de pagamento, assim como todas aquelas que devam ser pagas até o final do exercício, a exemplo das despesas com contratos em execução, folhas de pagamento de pessoal, restos a pagar processados, parcelamento de dívidas, etc. A regra é clara. Nos oito últimos meses do mandato, somente será possível contrair nova obrigação de despesa caso o fluxo financeiro aponte para existência de saldo, ao final do exercício, em montante suficiente para suportá-la.

Elaborar o fluxo financeiro passa a ser requisito fundamental para a assunção de novas obrigações de despesas nos dois últimos quadrimestres do mandato. Alguns, ainda, discutem se a obrigatoriedade da elaboração deste fluxo refere-se a toda despesa ou apenas para àquelas que terão parcelas a serem pagas em exercício seguintes.

Podemos, então, indagar: como saber se a obrigação a ser contraída será paga no próprio exercício ou deixará parcelas a serem pagas nos seguintes? Acaso devemos aguardar o final do exercício para verificarmos o que pode ou não ser pago?

Parece-nos que não, uma vez que a própria LRF elegeu a ação planejada e transparente como pressupostos da gestão fiscal responsável com o intuito de prevenir riscos e corrigir desvios⁹. A geração de novas obrigações deve ser precedida pela prudência, consubstanciada pela elaboração do fluxo financeiro, como o instrumento capaz de atender ao mandamento sob análise.

Assim, entendemos que o fluxo financeiro é requisito essencial para avaliação da possibilidade de se contraírem novas obrigações de despesas, dentro dos oito últimos meses do mandato.

⁸ Neste sentido ver parágrafo único, do art. 8º e § 2º, do art 25, todos da LRF.

⁹ Conforme § 1º, do art. 1º, da LRF

Poderíamos indagar se é possível elaborar o fluxo financeiro tomando-se por base a programação financeira do órgão. Inicialmente, devemos ressaltar que somente serão considerados Órgãos aqueles relacionados no art. 20, §2º, da LRF¹⁰. Devemos, portanto, diferenciar a programação financeira a ser estabelecida, nos termos do art. 8º, da LRF, para as unidades gestoras daquela referente aos Poderes e Órgãos, tratados na Lei Complementar 101/2000.

O fluxo financeiro, conforme o parágrafo único do art. 42, refere-se a cada um dos Poderes e Órgãos, e não a cada unidade gestora de cada um dos Poderes e Órgãos.

Assim a programação financeira, dos Poderes e Órgãos de que trata o art. 20 da LRF, poderá ser utilizada para informar os valores da receita a ser auferida até o final do exercício, devendo guardar conformidade com os valores constantes dos Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária – RREO, de que tratam os arts. 52 e 53, da LRF.

Em face de ausência de lei neste sentido, não há a obrigação de publicar o fluxo financeiro ou remetê-lo para o Tribunal de Contas respectivo. Nada obsta que se edite regra local prevendo este procedimento.

Conforme já dissemos, não basta possuir saldo financeiro em determinado momento para que seja possível firmar novos contratos, é necessário elaborar fluxo financeiro até o final do exercício, cujo eventual resultado positivo é que autorizará que se contraia a obrigação de despesa. Portanto, caso este fluxo revele posição deficitária, não será possível que novas obrigações de despesas sejam contraídas.

Perceba-se que não há vedação para realizar novas despesas (empenhar, liquidar e pagar), e sim para contrair nova obrigação de despesa (assinar ou prorrogar contratos). Vale dizer que, caso a nova despesa esteja lastreada em contrato firmado antes dos oito últimos meses do final do mandato, não se aplicam as regras do dispositivo em comento.

Firmar contratos novos ou prorrogar os existentes caracterizam nova obrigação de despesa contraída¹¹. Neste sentido, a LRF estabelece em seu art. 17, § 7º, que se considera aumento de despesa a prorrogação daquela criada por prazo determinado.

¹⁰Art. 20, § 2º Para efeito deste artigo entende-se como órgão:

I - o Ministério Público;

II - no Poder Legislativo:

a) Federal, as respectivas Casas e o Tribunal de Contas da União;

b) Estadual, a Assembléia Legislativa e os Tribunais de Contas;

c) do Distrito Federal, a Câmara Legislativa e o Tribunal de Contas do Distrito Federal;

d) Municipal, a Câmara de Vereadores e o Tribunal de Contas do Município, quando houver;

III - no Poder Judiciário:

a) Federal, os tribunais referidos no art. 92 da Constituição;

b) Estadual, o Tribunal de Justiça e outros, quando houver.

¹¹ Devemos fazer a distinção entre renovação e prorrogação de contratos. Segundo Carvalho:

Prorrogação do contrato é o fato que permite a continuidade do que foi pactuado além do prazo estabelecido, e por esse motivo pressupõe a permanência do mesmo objeto contratado inicialmente.

Devemos, ainda, verificar se a vedação constante do art. 42 não seria, apenas, a de aumentar o déficit apurado em 30 de abril do último ano do mandato. Estamos convencidos de que não.

A regra do dispositivo sob análise constitui-se em restrição de final de mandato, estando em perfeita sintonia com os pressupostos da ação planejada e transparente, com o objetivo de prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas¹².

Assim, não encontramos sentido para a linha de intelecção que defende a possibilidade de que novas obrigações de despesas possam ser contraídas, dentro dos dois últimos quadrimestres, desde que sejam pagas até o final do exercício, mesmo que em detrimento de obrigações anteriormente assumidas. Não se trata de impedimento ao aumento do eventual déficit verificado no início do prazo estabelecido (oito últimos meses do mandato), visto que será necessário eliminá-lo, o que não é compatível com a assunção de novas obrigações. Ademais, conforme já expressamos¹³, o eventual saldo positivo apurado a partir de fluxo financeiro até o final do exercício é que autorizará que sejam contraídas novas obrigações de despesas.

Não havendo saldo positivo projetado, não será possível contrair novas obrigações de despesas.

Portanto, urge a adoção pelos titulares de Poderes e Órgãos referidos no art. 20 da LRF, de planejamento que dimensione adequadamente os contratos administrativos, evitando que venham a expirar neste período de restrição.

Denomina-se renovação do contrato a inauguração de nova relação contratual embora mantido o objeto inicial avençado....Sendo nova relação jurídica, é necessário observar a regra da licitação prévia, necessária, como vimos, à própria validade do contrato. (CARVALHO FILHO, José dos Santos. MANUAL DE DIREITO ADMINISTRATIVO. Rio de Janeiro. Editora Lumen Juris. 4ª ed.. 1999. p.p. 148/149).

¹² Conforme § 1º, do art. 1º da LRF.

¹³ FIGUEIRÉDO, Carlos Maurício et al. Comentários à lei de responsabilidade fiscal. 2ª ed. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais. 2001