

Manual básico
A lei de
Responsabilidade Fiscal

2007

Tribunal de Contas
do Estado de São Paulo



Manual básico
A lei de
Responsabilidade Fiscal

Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000

2007



CONSELHEIROS

ANTONIO ROQUE CITADINI

Presidente

EDUARDO BITTENCOURT CARVALHO

Vice-presidente

EDGARD CAMARGO RODRIGUES

Corregedor

FULVIO JULIÃO BIAZZI

CLÁUDIO FERRAZ DE ALVARENGA

RENATO MARTINS COSTA

ROBSON MARINHO

2007

Supervisão

Sérgio Ciquera Rossi
Secretário-Diretor Geral

Coordenação

Pedro Issamu Tsuruda
Diretor do Departamento de Supervisão da Fiscalização I
Alexandre Teixeira Carsola
Diretor do Departamento de Supervisão da Fiscalização II

Elaboração

Flavio C. de Toledo Jr.
Sérgio Ciquera Rossi

Revisão em 2007

Edinaldo Pinho
Mauro José de Freitas

Colaboração

Aires Galhego Garcia
Fábio Alexandre Sallem Lellis
Fernando Rodrigues Camacho
Francisco Carlos Grancieri
João Baptista Fiuza de Toledo
José Roberto F. Leão
Maurício Queiroz de Castro
Nimir Antonio Neves
Paulo César da Silva Neves
Paulo Massaru Uesugi Sugiura
Paulo Roberto Gonzales Sanches

Coordenação Gráfica

José Roberto F. Leão

apresentação

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo foi criado, em 1921, por Revisão Constitucional Decenal.

Após a extinção, em 1930, de todas as cortes de contas da Nação, aquele órgão do controle externo é reinstituído em 07 de janeiro de 1947, ocasião em que, na Carta Paulista do mesmo ano, ganha a condição de instituto constitucional.

Portanto, agora em 2007, este Tribunal completa 60 anos de ressurgimento institucional.

Por mim ora presidida, esta Casa tem sobre si a jurisdição de órgãos e entidades do governo estadual e dos 644 municípios do Estado, número que já exclui o da capital, por dispor este de Tribunal próprio.

À vista disso, todo ano, fiscalizamos, *in loco*, perto de 3.000 entidades governamentais, vindo isso a gerar o correspondente juízo por parte dos sete conselheiros que dirigem esta Casa.

Além desse exame anual de gestão financeira, o TCESP verifica, em separado, certos atos contratuais, admissões de pessoal, aposentadorias e pensões, repasses a entidades não-governamentais, além de determinar, se necessárias, modificações em editais licitatórios (*exame prévio de edital*).

Sabido e consabido que, a partir da década passada, iniciou-se, no Brasil, a chamada reforma do Estado, dinâmica que alcança a gestão responsável no uso do dinheiro público, o novo modelo de financiamento da previdência, da saúde e da educação, a agilização eletrônica dos procedimentos licitatórios, as parcerias com segmentos privados da economia, entre outras significativas modificações no agir administrativo.

Nesse cenário, esta Casa não poderia se esquivar de sua função pedagógica, a qual, apesar de não lhe estar constitucionalmente determinada, é sempre escopo de todos os que buscam, sinceramente, aperfeiçoar a máquina governamental, melhorando, bem por isso, a oferta de serviços à população.

Para essa salutar missão pedagógica, o TCESP promove, anualmente, dezenas de encontros com agentes políticos e servidores do Estado e municípios jurisdicionados, produzindo, ademais, manuais básicos como o que ora se apresenta, destinados todos a melhor orientar os que militam na arrecadação e uso do dinheiro recolhido compulsoriamente da sociedade.

Tais cartilhas de direito financeiro são, periodicamente, revistas e ampliadas à luz de mudanças no regramento legal e nos entendimentos jurisprudenciais, notadamente os daqui desta Corte e dos tribunais superiores da Nação.

Neste ponto, importante ressaltar que as posições aqui ditas não são, necessariamente, imutáveis, dogmáticas, permanentes. E nem poderia ser diferente, conquanto o aprofundamento da análise legal pode, em algum momento, indicar outros entendimentos.

No presente caso, o manual de responsabilidade fiscal, nessa sua segunda edição, apresenta, com predominância, as alterações advindas das muitas portarias da Secretaria do Tesouro Nacional, órgão ao qual a Lei Complementar nº 101, de 2000, incumbe padronizar, em nível nacional, as contas governamentais; isso, enquanto não criado, mediante lei, o Conselho Nacional de Gestão Fiscal (art. 67 da LRF).

Enfoca também interpretação hegemônica desta Casa, que escorada em pressuposto elementar da LRF, vem recusando não somente o desequilíbrio orçamentário, mas, também, o descompasso financeiro, vez que este revela, de forma inequívoca, crescimento da dívida de curto prazo, sobretudo Restos a Pagar sem disponibilidade de caixa.

Redigida em linguagem simples, clara e objetiva, a vertente edição, tenho certeza, será fonte de ágil consulta por parte de contabilistas, orçamentistas, procuradores, ordenadores de despesa e agentes do controle interno, externo e social.

ANTONIO ROQUE CITADINI

Presidente

Índice

1. EVITAR DÉFICITS. REDUZIR DÍVIDAS. OS GRANDES OBJETIVOS DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL – LRF.....	11
2. ABRANGÊNCIA INSTITUCIONAL DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	12
2.1. Nível estadual	14
2.2. Nível municipal	14
3. PLANEJAMENTO. PEÇA BÁSICA DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	14
4. O PLANO PLURIANUAL SEGUNDO A CONSTITUIÇÃO DO BRASIL..	16
5. OS PRAZOS E OS CONTEÚDOS ADICIONAIS DO PLURIANUAL, CONFORME A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	17
6. A LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS SEGUNDO A CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	17
7. OS CONTEÚDOS ADICIONAIS DAS DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS, CONFORME A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	18
8. OS ANEXOS ADICIONAIS DAS DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS, CONFORME A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	19
8.1. O anexo de metas fiscais	20
8.1.1. Resultado primário e resultado nominal	21
8.2. Anexo de riscos fiscais.....	23

9. A LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL SEGUNDO A CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.....	23
10. OS CONTEÚDOS ADICIONAIS DO ORÇAMENTO ANUAL, SEGUNDO A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	24
10.1. Orçamento do Legislativo.....	24
10.2. Orçamento do Regime Próprio de Previdência Social – RPPS..	24
10.3. A reserva de contingência	25
11. OS PRAZOS DA LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL, SEGUNDO A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	25
12. EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA.....	26
12.1. Programação financeira mensal	26
12.2. O contingenciamento de dotações	27
12.3. Os precatórios judiciais	28
13. A ADMINISTRAÇÃO DA RECEITA PÚBLICA	29
13.1. A renúncia de receita pública.....	30
14. AS CONDIÇÕES PARA DESPESAS RELACIONADAS À CRIAÇÃO, EXPANSÃO E APRIMORAMENTO DA AÇÃO GOVERNAMENTAL	31
15. AS CONDIÇÕES PARA AS DESPESAS OBRIGATÓRIAS DE CARÁTER CONTINUADO	34
16. O QUE É DESPESA DE PESSOAL SEGUNDO A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	35
17. A APURAÇÃO DA DESPESA DE PESSOAL NO ÂMBITO DA ESFERA DE GOVERNO.....	36
18. A REPARTIÇÃO DA DESPESA DE PESSOAL, POR PODER E MINISTÉRIO PÚBLICO	37
19. DO CONTROLE E DA ADAPTAÇÃO AOS LIMITES DA DESPESA DE PESSOAL.....	38
19.1. Gastos de pessoal em fim de mandato	39
20. PENALIDADES PELA SUPERAÇÃO DOS LIMITES DE GASTOS DE PESSOAL	41
21. LIMITES DAS DESPESAS DE SEGURIDADE SOCIAL	41
22. A BASE DE CÁLCULO DOS LIMITES DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: A RECEITA CORRENTE LÍQUIDA	42

23. AS CONDIÇÕES PARA AS TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS.....	44
24. AS DESPESAS COM SERVIÇOS DE TERCEIROS	44
25. A DÍVIDA CONSOLIDADA OU FUNDADA	45
26. OS LIMITES DA DÍVIDA CONSOLIDADA OU FUNDADA	46
27. A RECONDUÇÃO DA DÍVIDA AOS SEUS LIMITES.....	46
28. O MINISTÉRIO DA FAZENDA E OS LIMITES E CONDIÇÕES PARA CONTRATAR OPERAÇÃO DE CRÉDITO	47
29. OPERAÇÕES DE CRÉDITO VEDADAS.....	48
30. OPERAÇÃO DE CRÉDITO POR ANTECIPAÇÃO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA – ARO	48
31. AS DESPESAS REALIZADAS NOS DOIS ÚLTIMOS QUADRIMESTRES DO MANDATO – O ART. 42 DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.	49
32. A PRESERVAÇÃO DO PATRIMÔNIO PÚBLICO	50
33. NOVOS PROJETOS SÓ DEPOIS DE ATENDIDOS OS QUE ESTÃO EM ANDAMENTO.....	50
34. TRANSPARÊNCIA DA GESTÃO FISCAL.....	51
35. NOVAS FORMAS DE ESCRITURAR E CONSOLIDAR AS CONTAS PÚBLICAS	52
36. CONSOLIDAÇÃO DAS CONTAS DE TODAS AS ESFERAS DE GOVERNO.....	53
37. RELATÓRIO RESUMIDO DE EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL	54
38. O TRIBUNAL DE CONTAS E A FISCALIZAÇÃO DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	55
39. GLOSSÁRIO DE SIGLAS.....	56
40. BIBLIOGRAFIA	57
41. RESOLUÇÃO E INSTRUÇÕES 01 E 02/2002.....	58

1. EVITAR DÉFICITS. REDUZIR DÍVIDAS. OS GRANDES OBJETIVOS DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL – LRF

Em 2005, uma família recebeu \$ 1.000. Gastou, ou melhor, comprometeu, \$ 1.200. Certamente, não pagou esses \$ 1.200. Pagou só o que recebeu, isto é, \$ 1.000. Apresentou, em 2005, um **déficit** de \$ 200.

Essa família começou mal o ano seguinte. Com uma **dívida** de \$ 200. Nesse ano, o de 2006, recebeu \$ 1.300 e gastou \$ 1.250. Conquistou ela, a família, um **superávit** de \$ 50. Contudo, os \$ 1.300 recebidos não pagaram todos os \$ 1.250 “gastos” no período, porque era preciso honrar a dívida que veio de 2005, aqueles \$ 200. Assim, a dívida familiar, em 31/12/2006, mostrou a seguinte posição:

	Dívida em 01/01/2005	\$	200
(-)	Superávit de 2006	\$	50
(+)	Dívida em 31/12/2006	\$	150

Dessa forma, o superávit de 2006 reduziu, em \$ 50, o estoque da dívida familiar.

Apesar de simplista, o exemplo ilustra o mecanismo que vale para as entidades federadas da Nação, ou seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios. O bom dirigente fazendário busca superávits no intento de diminuir a dívida pública, vindo esta de déficits feitos em anos pretéritos.

Assim, déficit é o resultado negativo entre receitas e despesas apurado num determinado corte de tempo, via de regra, os 12 meses do ano civil, que no caso da Administração Pública coincide com o exercício financeiro (*art. 34, Lei 4.320/64*).

Dívida, por sua vez, é o déficit orçamentário, **não pago**, acumulado em sucessivos anos civis.

Déficit orçamentário causa dívida. Por outro lado, dívida, quando financiada, também causa déficit, porque os juros daquela pressionam o orçamento. Déficit é um resultado. Dívida, uma posição, um estoque.

Vindo de superestimativa do orçamento, o déficit se ampara em meio ilícito de financiamento: a criação de despesas sem cobertura financeira, as quais, de seu lado, culminam em dívida líquida de curto prazo, ou seja, Restos a Pagar sem disponibilidade de caixa.

Supportado por operações de crédito, o déficit revela meio legal de financiamento orçamentário, que se desdobra em dívida de longo prazo: a chamada fundada ou consolidada.

A Lei de Responsabilidade Fiscal enfrenta o déficit limitando as despesas de pessoal, dificultando a geração de novas despesas, sobretudo as obrigatórias e continuadas, requerendo a cobrança de todos os tributos, impondo ajustes de compensação para a renúncia de receitas e exigindo mais condições para repasses entre governos e destes para instituições privadas, sendo que estes, agora, contam com orientações do TCESP, via Instruções para repasses ao denominado terceiro setor da economia.

Ainda, esse novo direito financeiro tenciona reduzir o nível da dívida pública, mediante a indução de superávits primários e da imposição de limites para o endividamento de longo curso.

2. ABRANGÊNCIA INSTITUCIONAL DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A Lei Complementar 101, de 2.000 alcança todos os entes estatais: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, seus Poderes, fundos e entidades da Administração indireta (autarquias, fundações e estatais dependentes), destas excluídas as empresas estatais que **não** dependem do Tesouro Central (*art. 2º, III, LRF; art. 1º, § 1º, III, Resolução Senatorial 43/2001 e art. 2º, II da Resolução Senatorial 43/2001*).

Mesmo não-dependentes do erário central, fundações instituídas ou mantidas pelo Poder Público (direito público ou privado) estão, todas elas, sujeitas aos limites e condições do novo código de finanças governamentais.

Ante esse regime fiscal, submetem-se também os consórcios públicos regulados pela Lei nº 11.107, de 2005, quer submetidos ao direito público ou ao privado. Em termos de contabilização e consolidação de contas, aplicam-se-lhes as Portarias STN nº. 860/2005, 688/2005 (*vigente até janeiro de 2007*) e 388/2006.

O item 13.2.5 do **Manual de Procedimentos da Receita Pública (Portaria STN nº 340, de 26/04/2006)**, assim dispõe:

“O consórcio público, entretanto, caracteriza-se como entidade multigovernamental, não constando, dessa maneira, do orçamento do ente. Por esse motivo, não deve ser utilizada a modalidade de aplicação “91 – Aplicação direta decorrente de operação entre órgãos, fundos e entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social”, mas sim a modalidade de aplicação “71 – Consórcios Públicos”, ambas incluídas pela Portaria Interministerial STN/SOF nº688, de 14/10/2005.”

Preexistentes àquela Lei nº 11.107, os consórcios intermunicipais ou administrativos devem também obediência à LRF, vez que operam à conta de dinheiro público, sendo constituídos por ato de vontade estatal (lei).

Livre da LRF está, por exemplo, uma empresa estatal que arrecada, ela mesma, o suficiente para seu próprio custeio, ainda que, para tanto, venda mercadorias e serviços ao ente central (Prefeitura ou Administração direta do Estado), havendo, nessas operações, procedimentos de natureza intra-orçamentária, para evitar o viés da duplicidade (Portaria Interministerial nº 338, de 26/04/2006).

A dependência financeira do Tesouro Central caracteriza-se pelo histórico de repasses, e, não, por aporte eventual, episódico, fortuito de numerários, sendo que essas transferências possuem, desta feita, natureza financeira; não-orçamentária.

Malgrado escrituração segundo a Contabilidade Comercial (Lei nº 6.404, de 1976), as estatais dependentes e as fundações governamentais de direito privado, todas elas, produzem, em apartado, demonstrativos segundo a Contabilidade Pública (Lei nº 4.320, de

1964). Tudo isso, óbvio, para assegurar a consolidação das contas em nível de cada governo.

No âmbito da Administração Direta, ou Centralizada, estão submetidos à Lei Fiscal os órgãos que se seguem, neles omitidos os da União, pois não se contextualizam neste trabalho.

2.1. Nível estadual

- Poder Executivo: a Administração do Estado;
- Poder Legislativo: a Assembléia Legislativa e o Tribunal de Contas;
- Poder Judiciário: o Tribunal de Justiça e outros, quando houver;
- Ministério Público.

2.2. Nível municipal

- Poder Executivo: a Prefeitura do Município;
- Poder Legislativo: a Câmara dos Vereadores e o Tribunal de Contas do Município, quando houver.

3. PLANEJAMENTO. PEÇA BÁSICA DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Planejar é preciso. Eis aqui exigência básica da Lei Fiscal.

O Município não mais poderá apresentar planos orçamentários feitos, apenas, para cumprir a forma da lei.

Planos sem compromisso com a realidade, copiados, singelamente, de modelos disponíveis no mercado.

Quantos empréstimos, onerosos, precisaram ser feitos por falta de planificação? Quanta dívida de curto prazo foi acumulada por superestimativa de receitas e despesas do orçamento? Quantas obras foram iniciadas às custas da paralisação de outras? Quantas ações, realizadas emergencialmente e a alto custo, poderiam ter sido antes previstas? Quantos servidores foram admitidos em setores que nada tinham a ver com as reais prioridades da Administração?

Nada mais exemplar dessa negligência do que planos plurianuais e lei de diretrizes orçamentárias sem nenhuma quantificação física e financeira, apresentando somente intenções genéricas; quase sempre improváveis.

Para retificar esse vício fazendário, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo lançou o projeto AUDESP.

Não planejar significa gastar o dinheiro público em prioridades imediatistas, de conveniência, que vão surgindo à frente.

Confirma esse mau planejamento as muitas alterações havidas ao longo da execução do orçamento, além do limite da razoabilidade, seja por créditos adicionais tradicionais, quer por meio dos instrumentos constitucionais da transposição, remanejamento e transferência (*art. 166, VII*), sendo que estes últimos, vale enfatizar, não se incluem na margem genérica autorizada na lei orçamentária anual (*art. 165, § 8º da CF*).

Presente essa anomalia fiscal, a responsabilidade deve ser atribuída a dois Poderes estatais: o que elabora o projeto orçamentário (Executivo) e o que o aprova e acompanha sua execução (Legislativo).

Nesse sentido, autorizações prévias para elevação de dotações orçamentárias devem, sempre, limitar-se à inflação esperada para o ano seguinte; nada mais do que isso.

A carência de planejamento orçamentário era justificada pela não-edição da lei complementar que definiria os contornos básicos dos três instrumentos que integram o processo orçamentário nacional, o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei de orçamento anual (*art. 165, § 9º, CF*).

Agora, a Lei Complementar 101/00 disciplina conteúdos de dois daqueles instrumentos, as diretrizes orçamentárias e a lei orçamentária anual, ambas de iniciativa privativa do Poder Executivo.

Para os fins da Lei Fiscal, a LDO é, de longe, o documento mais importante. Nela se anunciam, por exemplo, as metas fiscais, quer a primária, nominal ou a bruta, da execução orçamentária.

Ao longo da realização do orçamento, o Tribunal de Contas examinará os Relatórios de Execução Orçamentária e de Gestão Fiscal, para verificar se o prometido na LDO está, mesmo, sendo cumprido.

Portanto, Estado e Municípios deverão projetar, no curto e médio prazo, suas receitas e despesas; controlá-las e limitando gastos quando as metas fiscais se mostrarem ameaçadas.

4. O PLANO PLURIANUAL SEGUNDO A CONSTITUIÇÃO DO BRASIL

A Constituição de 1.988 introduziu significativa alteração no sistema orçamentário nacional, que passou a ser composto de 3 leis, entre si integradas:

- O plano plurianual – PPA, mais abrangente do que o então Plano Plurianual de Investimentos;
- A lei de diretrizes orçamentárias – LDO, inovação da Carta;
- A lei orçamentária anual – LOA, que deixou de ser o único instrumento legal da dinâmica orçamentária.

Inexistindo, até o momento, lei complementar que apresentará a configuração do PPA, duas normas constitucionais revelam o cerne essencial desse plano de médio prazo. Uma delas proíbe investimento que demande mais de um ano de execução, sem que essa despesa de capital esteja prevista no PPA ou em lei que neste permita a inclusão (*art. 167, § 1º*). A outra regra revela o conteúdo mínimo do PPA, qual seja:

- Previsão, para 4 anos, das despesas de capital, ou seja, aquelas que aumentam o patrimônio público, quer mediante o incremento do ativo (*equipamentos, obras*), quer por meio da diminuição do passivo (*amortização do principal da dívida*);
- Previsão, para 4 anos, de gastos decorrentes das despesas de capital, antes citadas. Ex.: custos de operação de um prédio escolar, construído na vigência do mesmo PPA;
- Previsão, para 4 anos, de programas, de duração continuada (saúde, educação, meio ambiente, assistência social).

À época da elaboração do PPA, a pergunta-chave é: ***nos próximos 4 anos, o que será feito na Administração?***

A vigência de 4 anos vai até o final do primeiro exercício do mandato do próximo administrador (*art. 35, § 2º, I do ADCT*).

Salvo em casos de reeleição, é comum que o novo mandatário se defronte com planejamento estranho à sua vontade programática, nada impedindo, contudo, que tal gestor promova, mediante lei, alterações naquela planificação.

5. OS PRAZOS E OS CONTEÚDOS ADICIONAIS DO PLURIANUAL, CONFORME A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Aprovado no Congresso Nacional, o autógrafo de Lei Fiscal previa prazos e a inserção de anexo ao plano plurianual. O Presidente da República vetou tais dispositivos, sob a alegação de que os prazos eram muito restritos e de que o Anexo de Políticas Fiscais confundia-se com o Anexo de Metas Fiscais, este da lei de diretrizes orçamentárias.

Prescritos na Constituição Federal, os prazos de tramitação legislativa do plurianual são os que seguem:

- **Até 31 de agosto do primeiro ano do mandato executivo:** envio do projeto ao Poder Legislativo.
- **Até o encerramento da sessão legislativa (meados de dezembro):** Legislativo devolve o autógrafo para sanção executiva.

6. A LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS SEGUNDO A CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A lei de diretrizes orçamentárias – LDO é a grande inovação no sistema orçamentário nacional, introduzida que foi pela Carta de 1.988, sendo que, no âmbito da LRF, destaca-se como instrumento para economia de despesa e, com isso, redução paulatina no estoque da dívida pública.

Em termos constitucionais, revelou-se o que, minimamente, deve fazer-se presente nas Diretrizes (§ 2º, art. 165):

- Metas e prioridades para o exercício seguinte; aqui, é detalhada a parcela do plurianual que se realizará no ano vindouro; esse teor, o das metas e prioridades, faz da LDO uma “*ponte*” entre o plano plurianual e a lei de orçamento;
- Orientações gerais para elaboração do orçamento-programa. Exemplos: despesas de publicidade e propaganda comporão, de forma individualizada, categoria programática; qual o limite de despesa de pessoal para autarquias e fundações.
- Alteração na legislação tributária; neste ponto, o Executivo sinalizará que pretende elevar a alíquota do IPTU ou corrigir seus valores venais, assim como adequar taxas ou preços de

serviços aos respectivos custos, logicamente amparados por leis específicas (art. 150, I da CF);

Além do referido artigo, a Constituição Federal prescreve, em outras passagens, certos conteúdos da LDO:

- Previsão específica quanto às mudanças na política de pessoal; neste caso, a Administração informará que pretende criar e prover cargos, conceder aumento ou reajuste ao funcionalismo, reestruturar carreiras, entre outras práticas (*art. 169, § 1º*). Em complemento, deve-se dizer que, na LRF, há mais contundência quando ausentes tais previsões, sentenciando-se a nulidade (e não anulabilidade) da despesa de pessoal que não dispuser de tais anteparos (*art. 21, I*);
- Identificação de limite para o gasto legislativo, tendo em foco os parâmetros máximos contidos no artigo 29-A da Constituição Federal (CF, *art. 51, IV e 52, XII*).

Caso não estejam previstos na lei orgânica municipal, os prazos de apreciação legislativa da LDO serão os que se apresentam na Constituição do Estado de S. Paulo (*art. 39, I, ADCT*):

- **Até 30 de abril:** envio do projeto à Câmara dos Vereadores;
- **Até o término do primeiro período da sessão legislativa (meados de junho):** devolução do autógrafo para sanção do Prefeito.

7. OS CONTEÚDOS ADICIONAIS DAS DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS, CONFORME A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Para os propósitos da LRF, a lei de diretrizes orçamentárias é o meio mais valioso para planejar os rumos das finanças públicas.

Além dos sobreditos conteúdos constitucionais, a LDO apresentará os que seguem:

- Critérios para contingenciamento (“congelamento”) de dotações quando a evolução da receita bimensal comprometer os resultados orçamentários e financeiros pretendidos (*art. 4º, I, “b”*). **Vide item 12.2;**
- Regras para avaliar a eficiência das ações desenvolvidas, na forma de controle operacional de custos (*art. 4º, I, “e”*);

- Condições para ajudar financeiramente instituições privadas (*ex.: metas operacionais de atendimento; regularidade fiscal da beneficiada; atestado de bom funcionamento; art. 4º, I, f*). Evitam-se, com isso, arbitrariedades do Poder que libera auxílios, subvenções e contribuições: o Executivo.
- Condições para transferir recursos para entes da Administração indireta; *ex.: cumprimento de metas por parte de autarquias, fundações, estatais dependentes, (art. 4º, I, f)*;
- Autorização para o Município auxiliar o custeio de despesas próprias do Estado e da União. *Ex.: gastos de operação do quartel da Polícia Militar, do Tiro de Guerra, do Cartório Eleitoral, da Delegacia de Polícia, do Fórum, entre tantos outros (art. 62, I, LRF)*;
- Critérios para início de novos projetos, após o adequado atendimento dos que em andamento estão (*art. 45, caput, LRF*).
Vide item 33;
- Critérios para o Poder Executivo estabelecer a programação financeira mensal para todo o Município, nele incluído a Câmara (*art. 8º, caput, LRF*). **Vide item 12.2;**
- Percentual da receita corrente líquida que será retido, na peça orçamentária, enquanto Reserva de Contingência destinada a passivos contingentes e outros riscos fiscais (*art. 5º, III, LRF*).
Vide item 10.4.
- Critérios para contratação de horas extras quando o Poder superar o limite prudencial para pessoal: Executivo, 51,30% da RCL; Legislativo, 5,7% da RCL (*art. 22, parágrafo único*).
- Determinação do índice de preços para atualização monetária do principal da dívida mobiliária refinanciada (*art. 5º, § 3º*).

8. OS ANEXOS ADICIONAIS DAS DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS. CONFORME A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.

Os Anexos de Metas Fiscais (*art. 4, § 1º*) e de Riscos Fiscais (*art. 4º, § 3º*), antes uma faculdade para municípios com menos de 50.000 habitantes, são necessários a partir de 2005 (*vigência da LDO para 2006*).

8.1. O anexo de metas fiscais

Segundo a LRF, esse Anexo preverá metas para os três anos seguintes. É o triênio móvel, melhor ilustrado com o exemplo: em 2.005, serão previstos resultados para 2.006, 2.007 e 2.008; já, em 2.007, serão reprogramadas, se for o caso, as metas de 2.007 e 2.008.

E, o que vem a ser essas metas fiscais?

Meta fiscal é o que se espera arrecadar, gastar e fazer “sobrar”. “Sobrar” no intuito de quitar juros e o principal da dívida, seja ela fluante ou permanente. Esse excedente é chamado de superávit primário, como será visto no item 8.1.1, deste Manual.

De acordo com o artigo 5º, II da Lei 10.028, de 2000, Chefe de Poder Executivo que não apresentar esse Anexo de Metas Fiscais sofrerá multa equivalente a 30% dos vencimentos anuais.

Objetiva a LRF que as metas trienais apresentem valores correntes e constantes, sendo que destes se expurga a inflação inerente àqueles.

Enfim, o Anexo das Metas Fiscais compreenderá:

- Previsão trienal da receita, da despesa, e, do confronto destas, a estimativa dos resultados nominal, primário e bruto da execução orçamentária. **Vide item 8.1.1;**
- Previsão trienal do estoque da dívida pública, com projeção descendente; neste caso, serão considerados os Passivos Financeiro (Dívida Fluante) e Permanente (Dívida Fundada ou Consolidada);
- Avaliação das metas do ano anterior, motivando, caso for, eventual não-atendimento;
- Demonstrativo das metas anuais, com a necessária metodologia de cálculo, comparando-as com resultados dos três exercícios anteriores e com as premissas e objetivos da política econômica nacional;
- Evolução do patrimônio líquido; este termo foi extraído da Contabilidade Comercial, porque na Pública utiliza-se Ativo Real Líquido (*resultado patrimonial positivo*) ou Passivo Real Descoberto (*resultado patrimonial negativo*); na concepção da Lei 101, patrimônio público é recurso para reduzir o estoque da dívida, ou seja, demonstrar-se-á o que se pretende alienar e onde serão empregados os recursos;
- Avaliação financeira (*curto prazo*) e atuarial (*longo prazo*) dos fundos de previdência dos servidores públicos;

- Estimativa de compensação da renúncia de receitas (*anistias, remissões, isenções, subsídios*) e, em percentual da receita corrente líquida, a margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado. **Vide item 15.**

8.1. 1. Resultado primário e resultado Nominal

Em vários trechos, a LRF alude a resultado primário e nominal.

É bem assim, pois um dos intuitos basilares do novo direito é restringir a despesa e, daí, criar superávit primário para reduzir o estoque da dívida consolidada (superávit nominal).

Resultado primário é a diferença entre Receita Fiscal (*ou primária ou não-financeira*) e a Despesa Fiscal (*ou primária ou não-financeira*), ou seja, receitas e despesas que nada têm a ver com empréstimos e financiamento, quer pagos ou recebidos (*principal, juros e outros encargos*).

Resultado nominal: é a diferença líquida entre os valores da dívida de longo prazo (*consolidada ou fundada*) em dois períodos de tempo. É líquida porque dela se abatem os ativos financeiros da entidade estatal (*caixa, bancos entre outros numerários de pronta disponibilidade*).

Naturalmente, a consistência de tais resultados exige que a dívida apresente saldo corretamente atualizado, e, também, que dos ativos financeiros já se tenham descontados os débitos de pronta exigibilidade como os Restos a Pagar.

A guisa de ilustração, nos modelos da STN apuram-se sobriedos resultados:

RESULTADO NOMINAL E DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA		2005	2006
	Ativo Financeiro Total (B.P)	\$	
(-)	Recursos de regimes previdenciários	\$	
(-)	Recursos vinculados (Saúde/Educação)	\$	
(-)	Recursos vinculados (voluntários, convênios)	\$	
(=)	Recursos disponíveis (subtotal 1)	\$	
	Passivo Financeiro Total (B.P)	\$	
(-)	Restos a Pagar (até o limite dos recursos da Saúde/Educação)	\$	

RESULTADO NOMINAL E DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA			2005	2006
(-)	Restos a Pagar (até o limite dos recursos vinculados)	\$		
(=)	Passivo Financeiro (subtotal)	\$		
(-)	Recursos disponíveis (subtotal 1)	\$		
(=)	Recursos disponíveis (subtotal 2)/Recursos indisponíveis	\$		
	Dívida Consolidada	\$		
(+)	Precatórios posteriores a 05/05/2000	\$		
(+)	Restos a Pagar sem suficiência financeira	\$		
(+)	Outras obrigações	\$		
(=)	Dívida Consolidada Total	\$		
(-)	Recursos disponíveis (subtotal 2)*	\$		
(=)	Dívida Consolidada Líquida	\$		
(+)	Receitas de privatizações	\$		
(-)	Passivos reconhecidos	\$		
(=)	Dívida Fiscal Líquida	\$		
	Resultado Nominal (DFL: 2005 – 2006)	\$		

RESULTADO PRIMÁRIO			
	Receitas Primárias– Correntes e de Capital – Arrecadadas	\$	
(-)	Receitas de operações de crédito	\$	
(-)	Receitas de privatizações	\$	
(-)	Receita escritural – Restos a Pagar	\$	
(-)	Rendimentos financeiros	\$	
(-)	Recebimento de empréstimos e financiamentos concedidos	\$	
(-)	Receita de alienação de ativos	\$	
(-)	Receita recebida do Fundef, até limite da contribuição	\$	
(=)	Receita Primária Total (1)	\$	

RESULTADO PRIMÁRIO		
	Despesas Primárias – Correntes e Capital – Liquidadas	\$
(-)	Juros e encargos da dívida	\$
(-)	Amortização da Dívida Consolidada	\$
(-)	Concessão de empréstimos e financiamentos	\$
(-)	Aquisição de títulos de capital já integralizado	\$
(+)	Reserva de contingência	
(+)	Reserva do RPPS	
(=)	Despesa Primária Total (2)	\$
	Resultado Primário (1-2)	\$

8.2. Anexo de riscos fiscais

A lei de diretrizes orçamentárias será formada, também, de mais um Anexo, o de Riscos Fiscais, no qual se avaliará a ocorrência de pagamentos incertos, eventuais, contingentes, que podem ameaçar o desejado equilíbrio na execução orçamentária.

Exemplo: tendo em vista que a LDO é entregue em abril e os precatórios apresentados até 1ª de julho, todos eles, são incluídos na LOA (art. 100 da CF), nessa divergência temporal, aqueles possíveis débitos judiciais precisam estar descritos no anexo em comento.

O Anexo de Riscos Fiscais, inclusive, é obrigação para os entes da Administração Indireta e empresas dependentes.

9. A LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL SEGUNDO A CONSTITUIÇÃO DO BRASIL

Conforme a Carta de 1.988, o orçamento anual compreende:

- O **orçamento fiscal**, onde se estimam receitas e despesas de toda a Administração Direta e das entidades da Administração indireta (*art. 165, § 5º da CF*).
- O **orçamento de investimento** das estatais que não dependam do Tesouro Municipal, por fonte de financiamento (*Tesouro Central, recursos próprios, bancos*);
- O **orçamento de seguridade social**, nele incluído a Saúde, a Assistência e a Previdência Social.

10. OS CONTEÚDOS ADICIONAIS DO ORÇAMENTO ANUAL, SEGUNDO A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Além do teor previsto na Constituição e na Lei Federal nº 4.320/64, a lei orçamentária anual conterá:

- Anexo atestando compatibilidade com as metas fiscais propostas na LDO (resultado primário, nominal e bruto da execução orçamentária);
- Documento revelando de que forma serão compensados a renúncia de receita e a despesa obrigatória de caráter continuado.
- Provisão de Reserva de Contingência para garantir pagamentos imprevistos, inesperados, contingenciais (*art. 5º, III, “b”, LRF*). **Vide itens 8.2 e 10.4.**

A teor da Portaria Interministerial nº 163, de 2001, a despesa apresenta-se, na lei orçamentária, até a modalidade de aplicação (*art. 6º*). De outro lado, na Lei nº 4.320, de 1964, desagrega-se o gasto até nível mais detalhado: o do elemento (*art. 15*). Sendo assim, ato administrativo que é, a Portaria não se sobrepõe à lei e, disso decorrente, o gasto público, no orçamento anual, precisa descer, necessariamente, até o grau do elemento.

10.1. Orçamento do Legislativo

Antes que o Legislativo envie sua proposta orçamentária (30 dias), o Executivo dará conhecimento de estudos sobre arrecadação futura (*art. 12, § 3º da LRF*).

10.2. Orçamento do Regime Próprio de Previdência Social – RPPS

Os regimes próprios de previdência, de recente existência, apresentam, regra geral, orçamento positivamente desequilibrado, no qual as receitas superam as despesas.

A 3ª edição do *Manual de Procedimento da Receita Pública* (*Portaria STN 340, de 26/04/2006*), no item 13.5.5, traz solução para esse impasse, ou seja, essa folga orçamentária será reserva para déficits futuros (*art. 8º da Portaria 163/2001 e Portaria MPS 916/2003*). Tal reserva não se confunde com a de contingência (*natureza da despesa 9.9.99.99.99*), havendo, para aquela, classificação contábil própria (*natureza da despesa 7.7.99.99.99*).

A contabilidade do RGPS possui normas estabelecidas pela Portaria MPS 916/2003, com redação dada pela Portaria MPS 1.768, de 23/12/2003, depois alterada pela Portaria MPS 1.534, DE 30/09/2005.

Sobre contabilização de contribuições aos regimes previdenciários, **vide item 17.**

10.3. A Reserva de contingência

O Presidente da República vetou a pretensão de se imprimir caráter **financeiro** à Reserva da Contingência; esta, se assim fosse, também supriria Restos a Pagar sem suporte de caixa.

Segundo o veto, o remédio para Restos a Pagar sem cobertura financeira é *“dispositivo flagrantemente contrário à responsabilidade fiscal, na medida em que pressupõe a execução de despesas acima das disponibilidades financeiras do exercício”* (in: *Mensagem Presidencial 627, de 4/5/2000*).

Dessa forma, a lei orçamentária, no campo da despesa, preverá Reserva de Contingência com a finalidade de suprir passivos contingentes e outros riscos fiscais (*art. 5º, III, b da LRF*), servindo, também, como fonte orçamentária de créditos adicionais. Ambas as situações são destacadas no artigo 8º da Portaria Interministerial 163/2001.

11. OS PRAZOS DA LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL, SEGUNDO A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

O Presidente da República vetou a imposição de prazos para tramitação do orçamento anual, sob o argumento de que *“Estados e municípios possuem prazos determinados, respectivamente, pelas Constituições Estaduais e Leis Orgânicas”* (in: *Mensagem Presidencial 627, de 4/5/2000*).

Em assim sendo, se as Leis Orgânicas Municipais furtarem-se àquela previsão, valerão os prazos dispostos na Constituição do Estado de S. Paulo (*art. 39, II, ADCT*):

- **Até 30 de setembro:** envio do projeto orçamentário ao Poder Legislativo;
- **Até encerramento da sessão legislativa (meados de dezembro):** devolução do autógrafa para sanção executiva.

12. EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Nos moldes da Portaria Interministerial 163/2001, as transferências efetuadas a autarquias, fundações, empresas dependentes e consórcios públicos, todas elas, têm natureza financeira; não mais orçamentária.

Em virtude do “*desaparecimento*” orçamentário dessa transferência intragovernamental, o resultado orçamentário individual da Prefeitura fica artificialmente melhorado, sendo daí necessário ajuste diminutivo no campo da despesa (*retificação da Auditoria no Balanço Orçamentário*).

Da mesma forma, o controle externo incorporará, à despesa, o indevido cancelamento de empenhos liquidados, bem assim despesas incidentes mas não empenhadas no exercício de sua competência (*ex: folha salarial de dezembro; 13º salário*).

De outro turno, pode ser lícito um déficit orçamentário desde que amparado, de forma inequívoca, em superávit financeiro vindo do exercício anterior. De todo modo, deste superávit de caixa há de estar afastado eventual sobra financeira do regime local de previdência (*TC 1547 e 3187/026/02*).

Por último, na análise bimestral da execução orçamentária, há de se acautelar com as distorções geradas pelo empenho global da despesa, pois, em primeira análise, as despesas (*globais*) estariam a superar as metas de receita (*bimestrais*).

12.1. Programação financeira mensal

Até 30 dias após a publicação do orçamento, o Poder Executivo divulgará a programação financeira mensal, nesta abrangendo todo o ente federado (*Legislativo, Judiciário, MP e, claro, o próprio Executivo*). O limite para tanto é a despesa total autorizada (*dotação ou verba total*).

Aqui, sempre é bom lembrar, a Lei 4.320 fala em programação trimestral, enquanto a LRF a quer mensal (*art. 8º, caput. L. 101/00*). Em que pese a natureza também complementar da Lei 4.320/64, a LRF aqui prevalece, por mais recente.

A programação de saídas financeiras é tarefa importante na boa administração financeira, porquanto a receita pública oscila, sobe e desce, às vezes muito, durante os 12 meses do ano.

Essa programação de caixa evita a assunção de despesa sem lastro de caixa, inibindo, via de consequência, o déficit orçamentário, ou seja, Restos a Pagar despojados de disponibilidade monetária.

Nos termos do art. 49 da L. 4.320, a planificação financeira envolve os débitos extra-orçamentários, nos quais sobressaem, majoritariamente, os Restos a Pagar. Tudo isso, claro, em obediência à ordem cronológica de pagamentos.

12.2. O Contingenciamento de dotações

Os critérios para limitação de empenhos (ou contingenciamento ou congelamento de verbas e quotas financeiras) devem constar da LDO (*art. 4º, I, “b” da LRF*), estando as hipóteses previstas no artigo 9º e no inciso II, artigo 31 (*recondução da dívida a seus limites*), ambos da LRF.

No § 2º do art. 9º restam excepcionadas as despesas obrigatórias (*exemplo: aplicação constitucional mínima em Educação e Saúde, folha de pagamento, contratos de serviços, gastos dos fundos especiais, de convênios, do serviço da dívida*).

Essa avaliação de desempenho da receita acontecerá a cada dois meses, tendo por base o documento anual que estimou a arrecadação, para intervalo de dois meses (*art. 13, LRF*). Sem essas metas bimestrais de receita não seria possível tal controle orçamentário. **Vide item 13.**

Verificada receita abaixo do previsto, nisso ameaçando as metas fiscais, a LRF quer que os Poderes Executivo, Legislativo, Judiciário e o Ministério Público, por sua própria iniciativa, promovam a limitação de suas verbas e correspondentes recursos financeiros, segundo critérios ditos na lei de diretrizes orçamentárias.

Nisso tudo, Chefe de Poder omissis fica sujeito à multa de 30% sobre seus vencimentos anuais, nos termos do artigo 5º, III e § 1º da Lei nº 10.028/2000.

Exemplificando, no 5º bimestre de 2006, o controle orçamentário constatou a seguinte posição:

BIMESTRE	META DE ARRECADAÇÃO	RECEITA ARRECADADA	DIFERENÇA ACUMULADA
1ª	1.000	1.100	+ 100
2ª	1.200	1.250	+ 150
3ª	1.300	1.200	+ 50
4ª	1.100	1.100	+ 50
5ª	1.500	1.170	(280)
6ª	900	-	-
Total	7.000		

No 5º bimestre do ano a diferença negativa de 280 projetada, para 2006, um déficit orçamentário de 4% ($280/7.000$), **supondo-se, para tanto, que o Município venha empenhando valor próximo da Receita Prevista.**

Se essa Administração prometeu, na LDO, superávit de 0,5%, terá ela que “congelar” valor equivalente a 4,5% das dotações iniciais da Prefeitura e da Câmara, ou, o que dá no mesmo, **limitar os empenhos** em até 95,5% da verba original. Todo esse esforço, para se atingir o que foi, de antemão, assegurado na LDO (**superávit de 0,5%**).

O Tribunal de Contas observará o cumprimento da regra do “congelamento”, mediante o Relatório Resumido de Execução Orçamentária (**vide item 37**), alertando os órgãos transgressores quando presentes as condições para sobredita contenção orçamentária (*art. 59, § 1º, I, LRF*).

12.3. Os Precatórios Judiciais

A condenação judicial de pessoa pública de direito público enseja pagamento na forma de precatório judicial, que nada mais é que a carta de sentença remetida pelo Juiz da Comarca ao Presidente do Tribunal de Justiça, para que este determine inclusão no orçamento da entidade devedora.

Embora a respectiva dotação vincule-se ao Poder Judiciário, o artigo 10 da LRF determina a identificação, no sistema de execução contábil, dos beneficiários das sentenças judiciais, quer pessoas físicas ou jurídicas.

Vencidos e não pagos, os precatórios integram a dívida flutuante; uma espécie de Restos a Pagar (passivo de curto prazo ou financeiro).

Ainda não vencidos e com exigibilidade superior a 1 (hum), os requisitórios perfilam-se na dívida consolidada (passivo de longo prazo ou permanente).

Em cada orçamento haverá de constar precatórios recentes (*mapa orçamentário do TJ*) mais a 10ª fração dos parcelados pela E.C. nº 30, de 2000 e mais ainda parte considerável dos vencidos mas ainda não empenhados.

Também salutar a constituição de livro para registro de precatórios, nele constando data do ajuizamento da ação, data de recebimento/apresentação, número do precatório, tipo da coisa julgada, nome do beneficiário, valor do precatório, data do trânsito em julgado, atualização de saldo e valores remanescentes.

13. A ADMINISTRAÇÃO DA RECEITA PÚBLICA

A boa gestão dos ingressos financeiros é pressuposto basilar no regime de responsabilidade fiscal.

A Lei Complementar 101/00 não se preocupa, apenas, em limitar o gasto público. Tem em mira, também, uma melhor gestão da receita, que reduza a evasão e a sonegação fiscal e evite a renúncia descompensada de arrecadação.

A partir da LRF, deixa de receber transferência voluntária Município que não arrecada tributo de sua competência.

Aqui, nunca é demais lembrar, o descaso e a negligência na arrecadação de tributos são omissões tidas como ato de improbidade administrativa (*art. 10, X, Lei nº 8.429/92*).

Ao prever a receita do ano seguinte, o orçamentista municipal levará em conta as seguintes situações:

- alterações na legislação tributária (*ex.: instituição da progressividade do IPTU; arrecadação direta do ITR tal qual possibilitado na Emenda Constitucional nº 42, de 2003; criação da contribuição para custeio da iluminação pública art. 149-A da CF*);
- crescimento da economia local (*ex: expectativa de crescimento do PIB e, disso decorrente, aumento das transferências de impostos; aumento de participação no ICMS, fruto de uma empresa que, há 2 anos, se instalou no Município*).
- variação do índice de preços (*ex.: a inflação repercute não só sobre a despesa; a receita também infla com o aumento do custo de vida*).

Esses três procedimentos não carregam novidade em si. A Lei 4.320, de 1964, e a técnica orçamentária já os prescreviam. Inovação, mesmo, é a necessidade de se prever, **para cada intervalo de dois meses**, o que se espera arrecadar no ano. Isto, 30 dias após a publicação do orçamento.

Essas metas bimestrais de arrecadação possibilitam o cálculo que pode resultar no “congelamento” de dotações (**vide item 12.2**). Aqui, vale lembrar, grande parte dos municípios não estimavam sua receita para períodos menores que o ano, impedindo, assim, avaliações parciais de desempenho da receita, além de inviabilizar a programação financeira trimestral prevista na Lei 4.320/64 (art. 47 a 50).

Outra novidade da Lei Complementar 101/00 é fazer que o Executivo divulgue, quando cabível, seu programa de melhoria da arrecadação, sua política tributária, enfim (art. 13, LRF). Depois, terminado o ano, o chefe do Executivo prestará contas dessas realizações tributárias (art. 58, LRF).

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo verificará o cabimento das justificativas para a queda da receita, quando examinar o Relatório Resumido de Execução Orçamentária.

Aquilo que a doutrina já ensinava, a Lei Fiscal, expressamente, determina, quer dizer, o Legislativo só altera a Receita Prevista, quando comprova erro de estimativa orçamentária (*art. 12, § 1º, LRF cc. art. 166, III, “a”, CF*). Para tanto, a Casa de Leis antes disporá de estudo que justifica o tamanho da Receita, encaminhado, pelo Executivo, 30 dias antes do projeto orçamentário (*art. 12, § 3º, LRF*).

Afasta-se, aqui, a prática da superestimação que respalda emendas à lei de meios.

Necessário lembrar: o incremento da receita poderá contar com financiamento da União, mediante o Programa de Modernização das Administrações Tributárias Municipais – PMAT, do BNDES (*Resolução Senatorial nº 17/2001*), o qual, aliás, não se sujeita aos limites antepostos à dívida governamental.

13.1. A renúncia de receita pública

Anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, isenção de caráter não geral, tudo isso, conforme a LRF, são exonerações fiscais a demandar cautelas da Administração Financeira, quer compensatórias ou de-

claratórias, vale dizer, renunciar receita está a demandar que o gestor declare a não-afetação das metas fiscais – LDO ou, alternativamente, adote medidas que aumentem a receita, seja por meio do incremento de alíquota, base de cálculo ou criação de tributo ou contribuição.

Antes da LRF, a Constituição já determinava que o orçamento se fizesse acompanhar de demonstrativo, revelando as conseqüências fiscais da renúncia de receita (art. 165, § 6º). Nesse contexto, o novo direito financeiro também exige estimativa trienal de impacto orçamentário-financeiro da isenção tributária.

Assim, a lei de orçamento deverá municiar-se daquele demonstrativo, assim como de anexo revelando medidas compensatórias para a renúncia de receitas (*art. 5º, II da LRF*). **Vide item 10.**

De qualquer forma, mesmo que desnecessária a compensação financeira, a lei orçamentária anual, ainda que escrituralmente, demonstrará o efeito da renúncia sobre receitas e despesas previstas.

Isenções de caráter geral estão dispensadas das cautelas enunciadas na LRF (ex.: desconto para pagamento à vista do IPTU).

Menores que os custos de cobrança, os débitos poderão ser perdoados, remidos. Entretanto, cabe aqui verificar se o contribuinte possui várias pendências, que, somadas, tornariam inaceitável tal exoneração.

Tal qual comentado no item 10, todas as renúncias (*antigas ou recentes*) devem constar do documento exigido no art. 165, § 6º da CF, devidamente quantificadas. Em caso de necessidade orçamentária, nada impede que se revoguem as renúncias existentes.

14. AS CONDIÇÕES PARA DESPESAS RELACIONADAS À CRIAÇÃO, EXPANSÃO E APRIMORAMENTO DA AÇÃO GOVERNAMENTAL

A construção de pronto-socorro ou ginásio de esportes, a implantação do serviço de apoio ao pequeno agricultor, o programa que amplia o atendimento escolar, a informatização da Contabilidade, a abertura de nova estrada vicinal, todas essas ações têm a ver com *criação, expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental*; os gastos daí decorrentes, em sua fase inicial, oneram categoria orçamentária denominada **projeto**.

A LRF, no art. 16, antepõe procedimentos para despesas relativas à criação, expansão e aperfeiçoamento da ação governamental. Na falta dessas cautelas, o gasto é tido não-autorizado, irregular e lesi-

vo ao patrimônio público (art. 15), havendo, em decorrência disso, tipificação penal (*art. 359-D da Lei de Crimes Fiscais: “Ordenação de despesa não autorizada por lei – reclusão de 1 a 4 anos”*).

Certa corrente argumenta que erguer prédio público nem sempre acarreta aumento de despesa; isso, para o caso de o gasto já se prescrever, de forma sustentada, na lei orçamentária. Equivocada tal interpretação, pois as futuras despesas solicitarão, sim, majoração no nível atual da despesa. É bem assim, pois tal prédio requererá, depois, custos de operação e manutenção (servidores, materiais, serviços de reparos e vigilância, entre tantos outros).

Na criação, expansão ou aperfeiçoamento há casos de fronteira, que ensejam esforço de interpretação. Por exemplo, pavimentar rua de terra tipifica uma nova ação de governo; eis aqui um **projeto**; já o recapeamento de rua já antes asfaltada é simples e corriqueira manutenção de um próprio antes instalado; não há aqui criação de nova despesa pública; eis aqui uma **atividade**.

A termo do que dispõe o art. 16 da LRF, *a criação, expansão ou aprimoramento da ação de governo*, qualquer um desses *projetos* requerem anotações no processo administrativo que abriga a correspondente licitação ou contratação direta (*dispensa/inexigibilidade*); isso, vale destacar, na mesma passagem em que se apresentam as indicações solicitadas no art. 38 do Estatuto de Licitações e Contratos.

Nesse diapasão, o ordenador da despesa emitirá despacho municiado dos abaixo ditos elementos informativos, cujo modelo de orientação se insere no **Anexo 1** destas Notas:

- Indicação sucinta do objeto a ser contratado.
- Estimativa trienal de impacto sobre duas variáveis fiscais: o orçamento e a disponibilidade de caixa; a diferença entre ambas se relaciona às sobras ou insuficiências financeiras herdadas de exercícios anteriores.
- Declaração atestando que a nova despesa conta com saldo de dotação e de firme e consistente expectativa de suporte financeiro e mais: tal iniciativa se conforma às orientações do plano plurianual e da lei de diretrizes orçamentárias, instrumentos que, mister ressaltar, podem ser legalmente aditados ao longo dos períodos em que são executados.
- Expressa autorização para realização do gasto.

Tais procedimentos são fáceis de enunciar; não burocratizam o desenvolvimento da despesa. De outro lado, valorizam e, muito, um dos pilares sobre o qual repousa o sistema de responsabilidade fiscal: o planejamento orçamentário. É assim porque o ordenador da despesa atesta, de forma documental e comprovada, que o novo gasto está previsto no PPA, na LDO e na LOA, sendo que estes, destarte, deixam de ser peças de mera ficção; assumem maior compromisso com a realidade.

ANEXO 1

MODELO PUBLICADO NO D.O.E. de 13 de Setembro de 2006 - *Atendimento ao art. 16 da Lei de Responsabilidade Fiscal*

Na qualidade de ordenador da despesa, declaro que o presente gasto dispõe de suficiente dotação e de firme e consistente expectativa de suporte de caixa, conformando-se às orientações do plano plurianual e da lei de diretrizes orçamentárias, motivo pelo qual, às fls. , faço encartar cópia do respectivo trecho desses instrumentos orçamentários do Município.

Em seguida, estimo o impacto trienal da despesa, nisso também considerando sua eventual e posterior operação:

Valor da despesa no 1º exercício	R\$
Impacto % sobre o Orçamento do 1º exercício	%
Impacto % sobre o Caixa do 1º exercício	%
Valor da despesa no 2º exercício	R\$
Impacto % sobre o Orçamento do 2º exercício	%
Impacto % sobre o Caixa do 2º exercício	%
Valor da despesa no 3º exercício	R\$
Impacto % sobre o Orçamento do 3º exercício	%
Impacto % sobre o Caixa do 3º exercício	%

Data,

Nome, Cargo e Assinatura do Ordenador da Despesa

15. AS CONDIÇÕES PARA AS DESPESAS OBRIGATÓRIAS DE CARÁTER CONTINUADO

As despesas obrigatórias de caráter continuado – DOCC estão reguladas no artigo 17 da LRF. Além das cautelas ditas no tópico anterior (14), solicitam as DOCC outros amparos, como forma de sustentação equilibrada ao longo do tempo.

Não se pode aqui esquecer que, no Anexo de Metas Fiscais (LDO), haverá, em proporção à receita corrente líquida, margem para expansão desses gastos de índole obrigatória.

Criação e preenchimento de cargos públicos, concessão de aumento salarial para o funcionalismo (*não confundir com revisão geral anual*), implantação do fundo da criança e do adolescente, reestruturação do plano de cargos e salários, exigência de contribuição permanente à Santa Casa de Misericórdia, são todas iniciativas criadas por lei específica, que não somente a do orçamento, **obrigando, vinculando**, o Poder Público a despesas que se repetirão, continuamente, ao longo dos exercícios.

Segundo a Lei Complementar nº 101/00, gasto obrigatório de caráter continuado é o que se submete a três quesitos:

- a. tem natureza **corrente**, isto é, volta-se à operação e manutenção de serviços preexistentes;
- b. decorre de ato normativo ou de lei específica, que não a do orçamento;
- c. prolonga-se por, pelo menos, dois anos (*art. 17, LRF*).

A despesa obrigatória, continuada, demanda os procedimentos determinados no art. 16 da LRF (v. item 14) e mais a demonstração de compensação financeira, quer mediante aumento **permanente** de receita ou redução **permanente** de despesa ou, de ambos.

O Plano de Compensação das despesas obrigatórias continuadas acompanhará o projeto de lei orçamentária (art. 5º, II, LRF). Sem o cumprimento desse Plano, tais dispêndios serão tidos não autorizados, irregulares e lesivos ao patrimônio público, sujeitando seu ordenador a responder por crime contra as finanças públicas. **Vide item 41.**

Despesas com o serviço da dívida (principal, juros e encargos), bem assim a revisão geral anual (art. 37, X da CF), esses dois gastos estão livres da estimativa trienal de impacto orçamentário-finan-

ceiro e da necessidade de demonstração da fonte do recurso de amparo(art. 17, § 6º da LRF).

Da compensação financeira, vê-se dispensada a concessão de benefícios da seguridade social, a expansão quantitativa dos serviços de saúde, previdência e assistência social e o reajustamento de valor de benefícios previdenciários (art. 24, § 1º da LRF).

16. O QUE É DESPESA DE PESSOAL SEGUNDO A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A Lei Camata e, depois, a Lei Complementar 96/99, revogada expressamente pela LRF, serviram para frear os gastos de pessoal no organismo público, regulamentando, por isso, o art. 169 da Carta Magna.

De acordo a Portaria Interministerial 163/2001, as seguintes rubricas integram a despesa de pessoal:

CÓD	ESPECIFICAÇÃO
01	Aposentadorias
03	Pensões
04	Contratações por prazo determinado (por lei específica, art. 37, IX da C.F.)
09	Salário-família de servidores estatutários
11	Vencimentos e vantagens fixas – pessoal civil (salário, adicionais, gratificações, pró-labore, 13º salário etc.)
13	Obrigações patronais (FGTS, contribuições previdenciárias etc.)
16	Outras despesas variáveis (horas-extras, substituições etc.)
34	Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização (§ 1º, art. 18 da LRF)
47	Outras obrigações tributárias e contributivas (PIS/PASEP)
91	Sentenças judiciais referentes a demandas trabalhistas
92	Despesas de exercícios anteriores relativas à pessoal
94	Indenizações e restituições trabalhistas

Em que pese o fato de o PASEP incidir sobre a receita, sua natureza de obrigação patronal provém da finalidade de uso do recurso, qual seja, o financiamento da previdência social e do seguro-desemprego. Demais disso, o TST entende que o PIS/PASEP é

obrigação patronal de natureza trabalhista (*Acórdãos 125.560, de 16/02/1998 e 508.101, de 05/05/1999*).

O art. 18 da LRF refere-se, à exaustão, às espécies remuneratórias, nada tendo a ver, destarte, com verbas indenizatórias, as quais, bem por isso, não ingressam nos limites da despesa de pessoal (ex.: vale-refeição, cesta básica, vale-transporte, diárias de viagem, entre outras).

A LRF inseriu, de forma genérica, a mão-de-obra terceirizada, ***substitutiva de servidores***, no âmbito dos gastos de pessoal, preocupando-se, por certo, com o crescimento de prática muito em voga no setor público (art. 18, § 1º).

Contratos para prestação de serviços, com inclusão de mão-de-obra, não se inserem, via de regra, naquele comando fiscal, vez que, no caso, a relação empregatícia é da responsabilidade do prestador de serviços, inexistindo aqui subordinação funcional à Administração. Nesta situação, o Poder Público contrata um serviço pronto, acabado, fechado, sendo a mão-de-obra questão afeta ao particular.

17. A APURAÇÃO DA DESPESA DE PESSOAL NO ÂMBITO DA ESFERA DE GOVERNO

O cálculo da despesa de pessoal leva em conta período de 12 meses, sendo que os percentuais de gastos de pessoal têm como denominador comum a Receita Corrente Líquida (**vide item 22**).

No que toca ao gasto de pessoal, a LRF reforça o regime de competência da despesa pública (art. 18, § 2º); sua apuração baseia-se na assunção do compromisso e, não, no ato do pagamento Assim, empenhar folha salarial em exercício subsequente é prática ilegal.

À conta da Portaria MPS nº 916, de 2003, recolhimentos patronais aos regimes próprios de previdência dispõem de índole meramente financeira, não mais orçamentária. Depois disso, a Portaria STN/SOF nº 688, de 2005, reintroduziu modalidade orçamentária para operações entre entidades de um mesmo nível de governo (intragovernamentais), a 91, facultando-se sua utilização às contribuições patronais, ou, se quiser o ente estatal, a manutenção da natureza financeira dita naquela Portaria MPS.

Assim, sobredita modalidade 91 para contribuições patronais possibilita a eliminação do caráter financeiro (*extra-orçamentário*) das Portarias MPS 916/2003 e STN 504/2003, ou seja, os gastos aqui não “*desaparecem*” da execução orçamentária.

A despesa de pessoal é calculada tal como segue:

DESPESAS EMPENHADAS NAS RUBRICAS DE PESSOAL	\$
(-) Indenizações por demissão de servidores ou empregados	\$
(-) Despesas de incentivo à demissão voluntária	\$
(-) Gastos com sessões extraordinárias (até 15/02/2006)	\$
(-) Despesas com precatórios trabalhistas	\$
(-) Contribuição dos servidores ao RPPS	\$
(-) Contribuição patronal ao RPPS (*)	\$
(-) Receitas de compensação previdenciária	\$
(-) Receitas diretamente arrecadadas pelo RPPS (rendimentos, alienações etc.)	\$
(÷) Receita Corrente Líquida	\$
(=) Percentual global da despesa de pessoal (máximo – 60%)	\$

(*) – pode-se manter a inclusão das despesas empenhadas na modalidade 91, não se descontando nada na RCL ou excluir em ambos os cálculos. Quanto às transferências extra-orçamentárias, desconta-se o montante correspondente da RCL ou se inclui nas despesas de pessoal.

Cruzando informações dos Relatórios de Execução Orçamentária e de Gestão Fiscal, o Tribunal de Contas, de 4 em 4 meses, verificará o cumprimento dos limites de gastos com pessoal. Tal não impede que cada Poder acompanhe, mensalmente, seus gastos de pessoal.

Se assim optar, Municípios com menos de 50 mil habitantes examinarão, de 6 em 6 meses, sua despesa de pessoal, a menos que tenham superado o percentual máximo e, bem por isso, precisem reconduzir tal despesa, em dois quadrimestres, a seu limite (art. 63, I da LRF).

18. A REPARTIÇÃO DA DESPESA DE PESSOAL, POR PODER E MINISTÉRIO PÚBLICO

A LRF repartiu, entre os Poderes estatais, os limites atribuídos aos níveis de governo.

NO ESTADO	
Administração do Estado	49%
Assembleia Legislativa e Tribunal de Contas (*)	3%
Tribunal de Justiça e outros (quando houver)	6%
Ministério Público	2%
Total	60%

(*) – Distribuído conforme média havida nos 3 últimos exercícios. Art. 20, § 1º da LRF.

NO MUNICÍPIO	
Prefeitura	54%
Câmara	6%
Total	60%

No teto do Poder Executivo abrigam-se as entidades da Administração indireta, quer autarquias, fundações, empresas dependentes ou consórcios públicos e administrativos, isto é, em normal geral, não há limites específicos para tais pessoas jurídicas.

Também, a LRF antepôs mais dois limites, o de **alerta**, mediante o qual os Tribunais de Contas notificam os Poderes que superaram 90% do teto específico e, ainda, o **prudencial**, no qual, ultrapassado 95% da barreira setorial, os Poderes estão impedidos de aumentar seu gasto laboral, a menos que ocorra a revisão geral anual (art. 37, X da CF), ordem judicial ou a reposição, por falecimento ou aposentadoria, de servidores nas áreas de educação, saúde e segurança pública.

19. DO CONTROLE E DA ADAPTAÇÃO AOS LIMITES DA DESPESA DE PESSOAL

A modo do novo código de finanças públicas, despesa de pessoal é uma relação percentual, alcançando, sempre em 12 meses, gastos com o fator trabalho (numerador) e a receita corrente líquida (denominador).

Aumentar gasto laboral enseja os seguintes procedimentos:

- Estimativa trienal de impacto sobre a receita orçamentária (art. 16, I). **Vide itens 14 e 15;**
- Estimativa trienal de impacto sobre as disponibilidades de caixa (art. 16, I). **Vide itens 14 e 15;**
- Estudo de conformação ao limite prudencial de 95% (art. 22);

- Declaração do ordenador da despesa atestando suporte orçamentário e financeiro e previsão na LDO (*art. 16, II*).
- Estudo de não-comprometimento das metas fiscais e plano de compensação financeira (*art. 17, § 2º*);
- Estudo de conformação às barreiras de proporcionalidade entre órgãos dos Poderes Legislativo Judiciais, no presente manual, válidos para o Estado (*art. 20, § 1º*).

Além disso, há de se ter em foco que gastos de pessoal não podem ser custeados por transferências voluntárias de outros entes da Federação (*art. 167, X da CF*).

Superados os limites máximos, o Poder em desvio terá 8 meses (dois quadrimestres) para o ajuste, feito por meio do aumento da receita corrente líquida ou pelos mecanismos de corte do artigo 169 da CF (*§ 1º, art. 23 da LRF; corte de 20% das despesas com servidores em comissão; demissão dos não-estáveis, entre outras*). **Vide item 20.**

Importante frisar que o prazo de recondução da despesa de pessoal, de 8 meses, não vale no 1º quadrimestre do último ano de mandato; aqui, são imediatas as sanções da LRF (*§ 4º, art. 23, LRF*).

Em caso de calamidade pública, além do decreto do Prefeito, haverá reconhecimento por parte da Assembléia Legislativa e, só após tudo isso, será suspensa a contagem de prazos; isso, apenas enquanto persistir o contexto da excepcionalidade.

Por sua vez, no caso de crescimento real baixo ou negativo do PIB, o prazo de recondução será em dobro (16 meses), segundo art. 66 da Lei Fiscal (taxas inferiores a 1% havidas na economia nacional, regional ou estadual, nos quatro últimos trimestres).

19.1. Gastos de pessoal em fim de mandato

Para o último ano do mandato, a LRF restringiu a contratação de operações de crédito por antecipação da receita (ARO), as despesas sem respaldo financeiro, bem assim o aumento de despesa laboral nos últimos 180 dias do final do mandato (entre 5 de julho e 31 de dezembro).

Naqueles 180 dias de vedação, aumentar despesa de pessoal significa majorar sua proporção frente à receita corrente líquida. É bem assim, pois, na LRF, tal gasto é sempre um relação percentual entre o gasto propriamente dito e a receita corrente líquida. Ante essa realidade de apuração, entende-se que aumentar gasto de pessoal é o mesmo que incrementar seu percentual relativamente à taxa verificada no mês-base da comparação: junho.

Assim, se houver, por exemplo, elevação na base do cálculo – a receita corrente líquida – poderá haver proporcional engrandecimento da despesa laboral, sem que nisso haja transgressão àquela vedação de fim de mandato.

Apesar de tal entendimento, o TCESP recomenda que o aumento de despesas de pessoal esteja sempre compensado com cortes em outras rubricas de mesma natureza.

Do impedimento dito no parágrafo único do art. 21 (180 dias), escapam os atos editados antes de 5 de julho; não há aqui, estrito senso, o ato de vontade do gestor; está ele vinculado à legislação anteriormente promulgada. Põe-se aqui o crescimento vegetativo da folha de pagamento (*anuênios, quinquênios, sexta-parte*); o abono concedido aos professores do ensino fundamental no intento de completar os 60% do FUNDEF (*Emenda Constitucional de 1996*); a revisão geral anual (*art. 37, X da CF*); os convênios antes assinados, o cumprimento de decisões judiciais.

O gestor que cometer a transgressão contida no presente item, será responsabilizado nos moldes do artigo 359-G do Código Penal.

Em seguida, faz-se um breve resumo das restrições fiscais de fim de mandato:

SITUAÇÃO	RESTRIÇÃO DA LRF
Atos de que resultem em aumento nas despesas de pessoal	Considerando nulos, a partir de 1º de julho do último ano do mandato do titular de cada Poder
Prazo de adaptação, de 8 meses, para o Poder ajustar-se aos limites da despesa de pessoal	No último ano do mandato, esse prazo não será concedido. As penalidades aplicam-se de imediato.
Contratação de ARO – Operação de Crédito por Antecipação da Receita	Vedada no último ano de mandato.
Inscrição em Restos a Pagar	Nos últimos 8 meses, assunção de compromissos precisará de suporte financeiro, mesmo que a despesa se estenda pelo exercício seguinte
Prazo de 12 meses para o ente se ajustar aos limites da dívida consolidada	Não concedido no último ano de mandato

20. PENALIDADES PELA SUPERAÇÃO DOS LIMITES DE GASTOS DE PESSOAL

Na hipótese de, em 8 meses, o Estado ou o Município não se enquadrarem no limite dos 60%, estarão eles impedidos de receber transferências voluntárias, obter garantias e contratar operações de crédito.

Demais disso, o gestor fica sujeito à multa de 30% sobre seus vencimentos anuais (art. 5º, IV da Lei de Crimes Fiscais).

Vale aqui notar: a Lei Complementar 101/00 pune a não-adesão com o corte de transferências, voluntárias, exceto aquelas relativas à Educação, Saúde e Assistência Social, conforme previsão do art. 25, § 3º da LRF. **Vide item 23.**

21. LIMITES DAS DESPESAS DE SEGURIDADE SOCIAL

Seguridade social é o conjunto de ações integradas que abrangem a saúde, a previdência e a assistência social, nos termos no artigo 194 da CF, devendo constar com destaque da lei orçamentária (art. 165, § 5º, III da CF).

A LRF não explicita limites para gastos dos regimes próprios de previdência dos servidores públicos. Só diz que os benefícios previdenciários devem indicar sua fonte de custeio e, conforme o caso, serem compensados enquanto dispêndio obrigatório de caráter continuado. **Vide item 15.**

Na verdade, os limites estavam estabelecidos em outra lei federal, a de nº 9.717, de 27/11/1998, que como se verá sofreu várias modificações.

Em seguida, resumem-se certos tópicos desse regramento previdenciário:

- Na redação original do art. 2º, § 2º da Lei 9.717/1998, havia limite para despesa líquida com inativos e pensionistas (12% da RCL); tal barreira, contudo, não mais existe na atual redação do referido diploma (novembro de 2006);
- O teto de contribuição do Município (empregador) não será inferior e nem superior ao dobro da contribuição do servidor (art. 2º, Lei 9.717/1998);
- A contribuição do servidor municipal não será inferior à do servidor federal (11%: art. 4º, Lei 10.887/2004), conforme art. 3º da Lei 9.717/1998;

- Vedada a existência de mais de um regime de previdência social para servidores efetivos e de mais de uma unidade gestora em cada ente estatal, ressalvado o disposto no art. 142, § 3º, X da CF (relativo às Forças Armadas);
- Regimes previdenciários próprios não podem emprestar dinheiro, quer ao ente governamental, quer aos servidores. No artigo 43, § 2º, II da LRF trata-se de idêntica vedação.
- Instituído como fundo especial (art. 71 a 74 da Lei 4.320/64), manterá contas bancárias distintas das do Tesouro Municipal (art. 43, § 1º c/c 50, I, da LRF);
- A contabilidade do regime próprio manterá registro individualizado, evidenciando a contribuição de cada servidor. Os regimes de previdência possuem contabilidade específica. **Vide item 10.1.**

22. A BASE DE CÁLCULO DOS LIMITES DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: A RECEITA CORRENTE LÍQUIDA

A Receita Corrente Líquida – RCL é o denominador comum de todos os limites da Lei Fiscal; quer o da despesa de pessoal, endividamento, operações de crédito, garantias, reserva de contingência, margem de expansão da despesa obrigatória de caráter continuado, entre outros.

A receita corrente líquida procura captar a efetiva capacidade de arrecadação do ente público, pois que a outra espécie de receita, a de capital, tem natureza eventual, fortuita, não traduzindo a normalidade da arrecadação governamental.

Receita corrente líquida é a soma de doze meses de arrecadação, a do mês de apuração e a dos onze anteriores, excluídas as **duplicidades**.

Duplicidade acontece quando se conta, duas vezes, os repasses, por exemplo, da Prefeitura para uma autarquia municipal; uma vez como receita geral da Prefeitura, outra na autarquia, como receita transferida. Essa duplicidade comparece, óbvio, quando se quer saber a receita de todo o Município.

No intento de eliminar tais duplicidades, a Secretaria do Tesouro Nacional, mediante várias Portarias, impôs o fim das transferên-

cias orçamentárias entre entidades de um mesmo nível de governo; são, agora, financeiros esses repasses (extra-orçamentários); isso, sempre é bom ressaltar, quando há simples ajuda financeira, sem qualquer contraprestação, em bens e serviços, por parte do ente que recebe o dinheiro público.

Ao contrário, quando a entidade recebedora presta serviços a outra pessoa jurídica da mesma esfera de governo, nessas condições, há, sim, o movimento orçamentário do valor repassado (empenho), a onerar a modalidade de aplicação “91” (Portaria STN/SOF nº 688, de 2005)

No caso de o ente federado vir a ser mero interveniente de numerários entregues por outra unidade da Federação, nesse caso, a receita será extra-orçamentariamente recepcionada, tal qual fato compensatório de ativo e passivo financeiros (art. 3º, parágrafo único da Lei nº 4.320, de 1964).

No que toca ao Fundo do Ensino Fundamental – FUNDEF e à vista de que, *mesmo “perdida”*, a contribuição integra a despesa educacional de Estados e Municípios, ante isso e diferente do que entende a STN, os 15% dos impostos que integram tal Fundo (ICMS, FPM, FPE e IPI/Exportação) não serão deduzidos da receita corrente líquida. Afinal, não pode haver despesa (contribuição ao FUNDEF), sem receita que a suporte.

Nessa dicção do TCESP, a duplicidade ensejada pelo FUNDEF é corrigida pelas exclusões que se seguem:

RELAÇÃO FINANCEIRA FUNDEF	PARCELA EXCLUÍDA DA RCL
Município que só contribui ao FUNDEF; dele nada recebe	Nenhuma
Município que recebe do FUNDEF menos do que a ele contribui	FUNDEF efetivamente recebido
Município que só recebe do FUNDEF; a ele nada contribui.	15% do ICMS, FPM e IPI/Exportação

Sendo assim, o Município assim apura sua receita corrente líquida:

Receita corrente da Administração Direta Municipal	\$
(+) Receitas correntes de autarquias, fundações, empresas dependentes e consórcios (*)	\$
(-) Contribuições dos servidores ao RPPS	\$
(-) Contribuições patronais ao RPPS (**)	\$
(-) Receitas de compensação previdenciária (Lei Federal 9.796/1999)	\$
(-) Receitas escriturais de anulação de Restos a Pagar	\$
(-) Recursos de interveniência financeira	\$
(-) Resultado do FUNDEF	\$
(-) Duplicidades da Administração Indireta e consórcios	\$
(=) Receita Corrente Líquida	\$

(*) – Inclusive entidades de previdência própria

(**) – Excluídas das despesas de pessoal, lançar idêntico valor na RCL

No âmbito **estadual de governo**, aplica-se o quadro acima, acrescido da exclusão relativa à transferência da quota-parte municipal do ICMS, IPVA e IPI/Exportação.

23. AS CONDIÇÕES PARA AS TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS

Transferência voluntária é o repasse de recursos entre níveis de governos, sem que, para tanto, haja imposição legal ou constitucional. Nada a ver, portanto, com os repasses de ICMS, FPM, IPVA, que na verdade, derivam de obrigação constitucional de um ente para com outro (art. 25 da LRF).

Acontece transferência voluntária quando o Governo Federal envia dinheiro para certo município construir uma escola ou, quando o Governo do Estado ajuda a promover evento cultural numa determinada cidade.

Sob a LRF, Estado ou Municípios beneficiários comprovarão, entre outros quesitos, que nada devem à entidade concedente; que aplicam o mínimo constitucional da Educação e Saúde; que se sujeitam aos limites fiscais (pessoal, dívida); que não empregarão os recursos em despesas de pessoal.

24. AS DESPESAS COM SERVIÇOS DE TERCEIROS

Essa regra transitória, prevista no artigo 72, vigeu até o exercício de 2003, sendo, à época, impedido o crescimento anual de tal gasto, relativamente à receita corrente líquida.

25. A DÍVIDA CONSOLIDADA OU FUNDADA

A dívida consolidada ou fundada compõe-se de débitos de longo prazo, assumidos por contratos ou emissão de títulos.

A apuração quadrimestral da dívida consolidada afigura-se no Relatório de Gestão Fiscal (art. 55, I, b), nisso aglutinando, sem duplicidades, débitos da Administração direta e indireta.

Além da dívida consolidada, o limite da LRF também abrange operações de crédito de prazo inferior a 12 meses, bem assim os precatórios judiciais não pagos em exercícios anteriores. **Vide item 26.**

Essa agregação dos precatórios é, somente, para cálculo do limite da dívida. Em todas as outras situações, débitos de curto prazo que são, continuam esses requisitórios perfilando-se no endividamento de pronta exigibilidade (Restos a Pagar).

Importante atentar para essas novas inclusões; a superação do específico limite acarreta, agora, punições ao ente estatal e ao agente político. **Ver item 41.**

A fórmula de apuração da dívida consolidada comparece na Portaria STN nº 632, de 2006 (6ª edição do *Manual de Elaboração do Anexo de Riscos Fiscais e do Relatório de Gestão Fiscal*):

Disponibilidades financeiras	\$
(-) Disponibilidades do RPPS	\$
(-) Débitos de Tesouraria	\$
(-) Disponibilidades vinculadas sem R. a Pagar correspondentes ⁽¹⁾	\$
(+) Restos a Pagar vinculados ⁽²⁾	\$
(=) Disponibilidades – subtotal 1	\$
(-) Restos a Pagar total	\$
(=) Haveres financeiros	\$
(-) Dívida consolidada – DC	\$
(=) Dívida consolidada líquida – DCL⁽³⁾	\$

(1) Vinculações: educação, saúde, CIDE, alienação de ativos, transferências voluntárias de qualquer área, convênios etc. Caso hajam Restos a Pagar, não descontar disponibilidades até o limite do valor inscrito.

(2) Caso houver Restos a Pagar, lançar montante até o limite das disponibilidades.

(3) Se haveres financeiros forem zero ou negativos, DCL repete valor da DC.

26. OS LIMITES DA DÍVIDA CONSOLIDADA OU FUNDADA

Antes da Lei Fiscal, só se verificavam limites de endividamento quando a Administração pretendia realizar operação de crédito. Somente neste momento. Em nenhum outro.

De fato, a Resolução 78 do Senado determinava que, **no momento da contratação**, o saldo da dívida existente não ultrapassasse 80% da receita líquida real (isto, para o ano de 2000).

Diferente, a Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu artigo 30, quer que os limites da dívida sejam periodicamente calculados, mesmo que a entidade não esteja pleiteando operação de crédito. De 4 em 4 meses, menos nos municípios com menos de 50 mil habitantes, que **poderão** apurar os limites de 6 em 6 meses (art. 63, I).

Conciliando informações dos Relatórios de Execução Orçamentária e de Gestão Fiscal, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo fará os cálculos relativos às dívidas consolidada e mobiliária, alertando o Estado ou o Município que estiver acima de 90% dos respectivos limites (art. 59, § 1º, III, LRF).

Contidos na Resolução Senatorial nº 40, de 2001, os limites para Estados e Municípios foram estabelecidos, respectivamente, em 200% e 120% das receitas corrente líquidas.

27. A RECONDUÇÃO DA DÍVIDA AOS SEUS LIMITES

A Resolução Senatorial nº 40, de 2001, estabeleceu prazo transitório de adequação, de 15 (quinze) anos, para Estados e Municípios que, em 31.12.2001, não se adequavam aos limites antepostos à dívida consolidada.

Além desse prazo transitório, há, claro, o permanente, de 12 meses (3 quadrimestres), estabelecido na própria Lei de Responsabilidade Fiscal.

Em qualquer dos períodos, há necessidade de obtenção de superávits primários, ou seja, economia de despesa normal, corrente, primária, para, com tal sobra, enfrentar o serviço da dívida (juros, principal).

No período de ajuste, a Administração não poderá contratar empréstimos e financiamento.

A não-recondução da dívida a seus patamares máximos, essa infração fiscal impede o recebimento de transferências voluntá-

rias, além de responsabilização do Chefe do Poder Executivo.

Quando houver calamidade pública reconhecida pela Assembléia Legislativa (art. 65 da LRF), aquele prazo de conformação, de 12 meses, ficará suspenso. Já, na hipótese de baixo crescimento do Produto Interno Bruto – PIB o prazo dobra, salta para 24 meses (art. 66 da LRF).

28. O MINISTÉRIO DA FAZENDA E OS LIMITES E CONDIÇÕES PARA CONTRATAR OPERAÇÃO DE CRÉDITO

O Ministério da Fazenda, a partir da Resolução 43/2001, passou a exercer atribuições antes exclusivas do Banco Central.

Em sede de limites, além dos parâmetros gerais de endividamento (200% RCL – Estados – 120% RCL – Municípios), as operações pleiteadas não superarão 16% da receita corrente líquida.

Para os encargos anuais (principal, juros, correção etc), também há o limite de 11,5% da RCL.

Excetuam-se desses freios as operações de crédito para melhoria da administração das receitas e da gestão fiscal – PMAT/BNDES (art. 7º, § 3º, I da RS 43/2001), bem assim as do Programa RELUZ.

Em toda essa dinâmica, o Ministério da Fazenda concentrará mais atribuições, pois que fará o controle eletrônico da dívida da União, Estados e Municípios, franqueando suas informações ao público em geral. Nessa linha de atuação, aquela repartição federal divulgará, todo mês, relação dos Estados e Municípios que ultrapassaram as barreiras das dívidas consolidada e mobiliária.

Nos termos da Resolução Senatorial nº 3/2002, o prazo para contratação de **operação orçamentária de crédito** se encerra em 5 de julho do último ano de mandato, ou seja, nos últimos 180 dias (**vide item 29**). No caso das operações por ARO, de natureza **extra-orçamentária**, tal vedação alcança o ano inteiro do final de mandato (art. 38, IV, “b” da LRF).

Conforme Lei de Crimes Fiscais, o dirigente que ordenar operação irregular de crédito estará sujeito a responder por crime de responsabilidade (art. 1º, XVIII do DL 201/1967). **Vide item 41.**

A Resolução Senatorial nº 43, de 2001, estabelece limite de 22% da RCL para garantias, aumentado para 32%, caso o garantidor mostre inequívoca adimplência fiscal.

29. OPERAÇÕES DE CRÉDITO VEDADAS

Ao proibir vários tipos de operação de crédito, claro é o intuito da LRF: limitar as fontes de financiamento governamental, impedindo que dívida antiga seja paga com dívida nova, ou então, que o déficit corrente do exercício seja coberto por operação de crédito; em resumo, a Lei Complementar nº 101/00 não quer que se adie o enfrentamento do déficit e da dívida.

É por isso que a Lei Fiscal determina as seguintes vedações:

- estão proibidos empréstimos e financiamentos entre os entes federados, União, Estados e Municípios, a menos que estes comprem títulos do Governo Federal ou o banco de um deles empreste para outro nível de governo.
- reiterando norma constitucional (art. 167, III), operações de crédito não financiarão despesas de custeio. Eis, aqui, **regra de ouro** da responsabilidade fiscal. Empréstimos e financiamentos só bancarão despesas que engrandecem o patrimônio, as de capital.
- estão vedadas, igualmente, as operações entre banco público e seu ente controlador (ex.: Nossa Caixa não pode emprestar dinheiro ao Governo do Estado de S. Paulo).
- também proibidas: a) a captação de recursos por antecipação de fato gerador não ocorrido (não confundir com substituição tributária do art. 150, § 7º da C.E); b) aceite de documentos de particulares (aceite, aval, títulos de crédito), em troca de bens e serviços;

30. OPERAÇÃO DE CRÉDITO POR ANTECIPAÇÃO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA – ARO

A LRF, no art. 38, impõe diversas condições para as ARO:

- **Pedido:** somente a partir do dia 10 de janeiro de cada ano;
- **Pagamento total:** até o dia 10 de dezembro de cada ano;
- **Encargos:** nenhum outro acima da taxa de juros da operação;
- **Taxa de juros:** igual a variação da TBF – Taxa Básica Financeira:
- **Autorizações proibidas:** a) no caso de o Município apresentar saldo devedor de ARO anteriores; b) no último ano do mandato do Chefe do Poder Executivo.
- **Escolha do agente financeiro:** processo competitivo eletrônico promovido pelo Banco Central (leilão).

O Tribunal de Contas do Estado de S. Paulo examinará o atendimento dessas regras, quando receber o Relatório de Gestão Fiscal do último período do ano.

Conforme previsto na Resolução Senatorial nº 43, de 2001, o saldo das ARO não pode exceder 7% (*sete por cento*) da receita corrente líquida.

31. AS DESPESAS REALIZADAS NOS DOIS ÚLTIMOS QUADRIMESTRES DO MANDATO – O ART. 42 DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

No que pertine às despesas que passam para o exercício seguinte, o art. 42 da LRF assim enuncia:

- entre maio e dezembro do último ano de mandato, os gastos compromissados (*empenhados*) e vencidos (*liquidados*), serão pagos nesse período;
- no mesmo lapso temporal, gastos compromissados, mas não vencidos, precisarão de respaldo financeiro em 31 de dezembro.

Sendo assim, o art. 42 da LRF deve ser examinado à vista dos seguintes pressupostos:

- tal dispositivo alcança, somente, despesas liquidadas nos oito últimos meses do mandato;
- em face do déficit financeiro já existente antes da LRF, não há como se exigir exata compatibilidade entre Restos a Pagar e haveres de caixa; é bem assim, pois tal lei não determina, objetivamente, superávit orçamentário para dirimir todo aquele preexistente passivo de curto prazo;
- da disponibilidade de caixa há de se apartar os dinheiros estritamente vinculados, tais quais os do regime próprio de previdência e os dos débitos extra-orçamentários (depósitos, débitos de tesouraria, entre outros);
- O cancelamento de empenhos liquidados é prática absolutamente irregular e, caso feito, merecerá depois retificações contábeis por parte do Tribunal de Contas;
- Em face de sua previsibilidade, as despesas continuadas, não-geradas, propriamente, entre maio e dezembro, precisam essas, mais do que as novas, de suporte de caixa. Se assim não fosse, estaria sancionada afronta à responsabilidade fiscal, validan-

do-se empenhos sem cobertura financeira e, disso decorrente, o déficit orçamentário e o aumento da dívida pública.

- Enfim, a análise comparará, nos dois últimos quadrimestres, a variação no estoque da dívida líquida de curto prazo, daí se inferindo a realização, no período, de despesa sem cobertura de caixa.
- O desatendimento à regra do art. 42 tipifica crime fiscal (art. 359-C do Código Penal).

32. A PRESERVAÇÃO DO PATRIMÔNIO PÚBLICO

Alienação de bens, móveis e imóveis não financiará despesas correntes, salvo se destinadas ao regime de previdência dos servidores, autorizado por lei específica, conforme prescreve o artigo 44 da LRF.

Assim, o dinheiro conseguido na venda de ações, veículos usados, prédios públicos servirá quase sempre, para amortizar dívida ou realizar investimentos (*obras, equipamentos, etc*).

A baixa de um ativo (*venda de bens*) será compensada pela queda de um passivo (pagamento de dívida) ou pela criação de um outro ativo (*obra/equipamento*). É, pois, a preservação do patrimônio público.

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo examinará essa vinculação analisando um dos demonstrativos que acompanham o Relatório Resumido de Execução Orçamentária, relativo ao último bimestre do exercício (*art. 53, § 1º, III, LRF*), conforme prescrito no art. 59, V.

33. NOVOS PROJETOS SÓ DEPOIS DE ATENDIDOS OS QUE ESTÃO EM ANDAMENTO

Projeto é ação governamental com três características: a) é uma operação limitada no tempo, tem começo e fim; b) resulta num produto final; c) concorre para a expansão ou aperfeiçoamento da atuação do setor público.

O projeto difere da atividade, esta se desenvolve de modo contínuo e permanente, no intuito de manter os serviços públicos já antes instalados.

Exemplo típico de projeto é a obra pública.

Exemplo típico de atividade é a operação, o custeio dos serviços

de saúde, educação, saneamento básico já existentes e em pleno funcionamento.

Segundo a Lei Complementar 101/00, o orçamento só incorporará novos projetos após o atendimento dos que em andamento estão e das despesas de conservação do patrimônio público.

Na construção do orçamento, os projetos estarão limitados à real capacidade de investimento do ente estatal, tal como segue:

	Receita corrente	\$
(-)	Despesa corrente	\$
(=)	Poupança do município	\$
(+)	Transferência de capital	\$
(-)	Amortização da dívida	\$
(=)	Capacidade de investimento do município	\$

O TCESP, mediante o semestral Cadastro Eletrônico de Obras, obtém as informações necessárias ao exame desse art. 45.

34. A TRANSPARÊNCIA DA GESTÃO FISCAL

A Exposição de Motivos do Projeto de LRF assim destaca: “*cabe notar que a experiência internacional sobre códigos de finanças públicas, bem como a literatura a esse respeito, indicam ser a transparência um dos instrumentos mais eficazes para a disciplina fiscal*”.

O controle da sociedade sobre o uso do dinheiro público é peça básica da Lei de Responsabilidade Fiscal, que, para tanto, estabelece meios:

- versões simplificadas dos planos orçamentários, dos relatórios fiscais e dos pareceres sobre as contas serão amplamente divulgadas, inclusive por meio eletrônico (*Internet*); a União prestará assistência técnica e financeira para os municípios adaptarem-se a tal missão (*art. 64, LRF*);

Nesse sentido, convém lembrar, o TCU possui a *homepage Contas Públicas*, para divulgação de dados e informações da União, Estados e Municípios, nos termos da Lei Federal Nº 9.755, de 1998.

- Divulgação mensal, pelo Ministério da Fazenda, dos municípios que tenham superado os limites relativos à dívida consolidada e mobiliária (*art. 32, § 4º da LRF*);
- O Poder Público realizará audiências públicas à época da elaboração do plurianual, diretrizes orçamentárias e orçamento anual (*parágrafo único, art. 48 da LRF*).
- Para consulta e apreciação dos cidadãos, em atendimento ao art. 48 da LRF, as contas do Chefe do Poder Executivo permanecerão, **durante todo o exercício** correspondente à sua prestação, disponíveis na Câmara dos Vereadores, assim como no órgão responsável por sua elaboração (Secretaria ou Departamentos de Finanças (*art. 49 da LRF*)).
- Até o final de maio, setembro e fevereiro, o Poder Executivo, em audiência pública na Comissão de Orçamento e Finanças, demonstrará o cumprimento das metas fiscais previstas na lei de diretrizes orçamentárias. Municípios menores que 50 mil habitantes farão tais audiências em períodos semestrais.

As prestações de contas nas áreas estadual e municipal constam das Instruções nº 01 e 02, de 2002, do TCESP, disponíveis no sítio www.tce.sp.gov.br.

35. NOVAS FORMAS DE ESCRITURAR E CONSOLIDAR AS CONTAS PÚBLICAS

As normas desta Seção da LRF (*art. 50 e 51*), buscam garantir maior transparência nos registros do dinheiro público. Não eliminam as normas básicas de Contabilidade Pública da Lei 4.320. Adicionam-lhe conteúdo. Por certo, essas novas formas não conflitarão, também, com a lei que substituirá a 4.320, ora em tramitação no Congresso Nacional.

Na verdade, muitos dos novos demonstrativos da LRF já eram previstos na Lei 4.320; por isso, enumera-se, a partir daqui, as inovações do novo direito financeiro:

- Haverá um relatório contábil, onde estejam demonstradas, uma a uma, as disponibilidades de caixa e, nelas incluídas, os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória (*ex.:*

contas da Educação, Saúde, das multas de trânsito, da CIDE, dos fundos especiais, entre outras). Essa individualização financeira assegura eficácia ao parágrafo único, art. 8º da LRF.

- As demonstrações contábeis, isoladas ou consolidadas, já compareciam no Anexo 2 (*natureza da despesa*) e no Anexo 6 (*programa de trabalho*), ambos da Lei 4.320/64. A LRF exige o balanço globalizado, mediante a inserção de autarquias, fundações e empresas dependentes. No caso das empresas dependentes, sujeitas à contabilidade comercial, deverá haver, para efeitos de consolidação, demonstrações apartadas, na forma da contabilidade pública (*Portaria STN 589/2001*);
- Relatório de receitas e despesas previdenciárias;
- A Demonstração das Variações Patrimoniais dará destaque à origem e à aplicação das receitas de alienação (*bens móveis e imóveis*).
- As despesas de terceirização de mão-de-obra serão classificadas em subconta do elemento 3.1.1.1-03 (*Portaria STN/SOF 163/2001, Outras Despesas de Pessoal*) e, não mais, no elemento 3.1.3.2 (*Outros Serviços e Encargos*), conforme art. 18 da LRF;
- Os registros contábeis identificarão pessoas e empresas que receberam precatórios judiciais (*art. 10 da LRF*);
- Operações de crédito de prazo inferior a 12 meses serão incluídas em Dívida Consolidada (*art. 29, § 3º da LRF*);
- O Poder Público manterá contabilidade de custos, no intento de avaliar a eficiência dos programas governamentais (*art. 50, § 3º*).

36. CONSOLIDAÇÃO DAS CONTAS DE TODAS AS ESFERAS DE GOVERNO

Até 30 de junho a União agregará as contas públicas como um todo e por nível de governo. O produto dessa tarefa será disponibilizado ao público, inclusive por meio eletrônico.

Para tanto, os Municípios encaminharão suas contas até 30 de abril. Os Estados têm prazo maior, até 31 de maio.

Se não o fizerem, ficarão Estados e municípios impedidos de receber transferências voluntárias e celebrar operações de crédito.

37. RELATÓRIO RESUMIDO DE EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL

Por meio desses dois relatórios os controles interno e externo verificarão, periodicamente, a observância dos limites e condições da Lei de Responsabilidade Fiscal. Tais demonstrativos ensejam o controle simultâneo da execução orçamentária.

O relatório resumido da execução orçamentária - RREO é demonstrativo bimestral; um Balanço Orçamentário com maior nível de detalhamento, o qual, muito embora já antes solicitado na Constituição (art. 165, § 3º) carecia de definições básicas, supridas, agora, pelos art. 52 e 53 da LRF.

Chancelado pelo Chefe do Poder Executivo, o RREO alcança a movimentação orçamentária de todos os Poderes e entidades de um mesmo nível de governo.

Os Relatórios Fiscal e Orçamentário obedecem forma padronizada, segundo modelos do Conselho Nacional de Gestão Fiscal (*art. 67, LRF*) ou, na sua falta, como ocorre até o momento, pelo órgão central de contabilidade da União: a Secretaria do Tesouro Nacional – STN.

Estados e Municípios com mais de 50 mil habitantes, ambas entidades estatais publicarão, 30 dias após o encerramento de cada bimestre, o relatório resumido da execução orçamentária – RREO, bem assim os demonstrativos que o acompanham.

Municípios com menos de 50 mil habitantes publicarão o corpo principal do RREO, facultando-se-lhes a divulgação semestral dos demonstrativos de acompanhamento (*art. 63, II, “c” da LRF*).

O relatório de gestão fiscal - RGF (*art. 54 e 55 da LRF*), feito por Poder, demonstra a execução de variáveis sujeitas a limite (*pessoal, dívida consolidada, ARO, operações de crédito, garantias*).

O RGF será assinado pelo respectivo Chefe de Poder, Secretário ou Diretor de Finanças e, também, pelo responsável pelo controle interno, podendo-o fazer também o Contador.

Os números desse Relatório Fiscal perderiam sentido se não pudessem comparar-se com cifras de outro demonstrativo, o Relatório Resumido de Execução Orçamentária.

Explica-se melhor: o Relatório de Gestão é setorial, elaborado por Poder. Não contém ele os números de todo o ente estatal, encontrados, todavia, no Relatório Orçamentário.

De 4 em 4 meses, a Administração do Executivo Estadual e a dos Municípios, a Assembléia Legislativa, as Câmaras de Vereadores, os Tribunais do Judiciário e o de Contas, bem como o Ministério Público, cada um deles, emitirão o Relatório de Gestão Fiscal, assinado pelos titulares desses órgãos, pelos responsáveis pela administração financeira e pelos responsáveis pelo Controle Interno.

O Relatório Fiscal será publicado até 30 dias após o quadrimestre. Municípios com menos de 50 mil habitantes poderão divulgar esse documento em intervalos semestrais.

38. O TRIBUNAL DE CONTAS E A FISCALIZAÇÃO DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

No caso, as Cortes de Contas exercerão o controle tradicional e, também, o controle simultâneo, de finalidade preventiva.

No controle tradicional, a posteriori, haverá enfoque especial das seguintes questões:

- Verificação do cumprimento das metas anunciadas na LDO;
- Verificação da inscrição de Restos a Pagar e realização de operações de crédito;
- Verificação, no relatório de gestão fiscal, se Estados e Municípios ajustaram, no prazo certo, sua despesa de pessoal e sua dívida consolidada;
- Constatação se o produto de venda de ações, prédios públicos e demais bens permanentes foi aplicado, mesmo em despesas de capital, ou, excepcionalmente, em despesas correntes de natureza previdenciária.
- Verificação se os sistemas de previdência dos servidores estão sendo avaliados, do ponto de vista financeiro e atuarial;
- Verificação se as Câmaras de Vereadores estão obedecendo os limites de gastos fixados na Constituição e na Lei Fiscal

Além do mais, os Tribunais de Contas acompanharão a execução orçamentária dos órgãos jurisdicionados, **alertando-os** quando cometerem, ou estiverem na iminência de cometer, desvios fiscais. É o controle concomitante, à vista das seguintes situações:

- Se as receitas evoluíram abaixo do esperado ou a dívida consolidada superou os limites e, diante de uma ou outra causa, e a

- Administração ainda não “congelou” dotações e quotas financeiras;
- Se o estoque da dívida consolidada apresenta-se superior a 90% do limite máximo da Resolução Senatorial respectiva;
 - Se a despesa de pessoal ultrapassou 90% do limite máximo estabelecido na lei fiscal; no caso de gastos com inativos e pensionistas não mais persiste o limite de 12% que era antes previsto na Lei 9.717/1998;

Assim, as Cortes de Contas desenvolverão, também, ações preventivas, com base no exame, periódico, dos Relatórios de Execução Orçamentária e de Gestão Fiscal. Tais demonstrativos serão padronizados pelo Conselho Nacional de Gestão Fiscal.

39. GLOSSÁRIO DE SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ARO	Operação de Crédito por Antecipação da Receita Orçamentária
CAUC	Cadastro Único das Exigências para Transferências Voluntárias Destinadas a Estados e Municípios
CF	Constituição Federal
DVP	Demonstração das Variações Patrimoniais
EC	Emenda Constitucional
FUNDEF	Fundo de Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério
FGTS	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPI/Exp	Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
ISS	Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
INSS	Instituto Nacional de Seguridade Social
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal

MP	Ministério Público
MPS	Ministério da Previdência Social
OS	Organização Social
OSCIPS	Organização da Sociedade Civil de Interesse Público
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIB	Produto Interno Bruto
PPA	Plano Plurianual
RCL	Receita Corrente Líquida
RPPS	Regime Próprio de Previdência Social
RREO	Relatório Resumido da Execução Orçamentária
SELIC	Sistema Centralizado de Liquidação e Custódia
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
SUS	Sistema Único de Saúde
TBF	Taxa Básica Financeira
TCESP	Tribunal de Contas do Estado de S. Paulo

40. BIBLIOGRAFIA

- ALBANEZ, Oswaldo. *Princípios do Equilíbrio Orçamentário*. Boletim de Direito Municipal, nº 334, Editora NDJ, junho/1.999;
- CASTRO, Flávio Régis Xavier de Moura. *A Responsabilidade Fiscal e a Atuação dos Tribunais de Contas*. Estudo apresentado no III Encontro dos Tribunais de Contas do Brasil. Revista do TCESPSP, ago/1.999, nº 93;
- CRUZ, Flávio e outros. *Comentários à Lei nº 4.320*. São Paulo: Atlas, 1.999;
- KHAIR, Amir. *Responsabilidade Fiscal*. Lei Comentada para os Municípios. Abril/2.000;
- NUNES, Moacyr de Araújo. *Manual de Orçamento e Contabilidade*. Série Executivo Municipal. São Paulo: CEPAM. 1.993;
- OLIVEIRA, Wéder. *Lei de Responsabilidade Fiscal – Principais Aspectos Concernentes aos Municípios*. Consultoria de Orçamento da Câmara Federal. Jan./2.000;
- RIGOLIN, Ivan Barbosa e outros. *Curso Avançado de licitações e Contratos Públicos*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2.000;
- ROSSI, Sérgio Ciquera e outros. *Os Tribunais de Contas e a responsabilidade de Fiscal*. Tese apresentada no XX Congresso dos Tribunais de Contas do Brasil, Fortaleza/CE, junho/1.99.

- TOLEDO JR., Flavio C. de e ROSSI, Sérgio Ciquera. *Lei de Responsabilidade Fiscal, Comentada Artigo por Artigo*. São Paulo: NDJ, 2005. 3a. edição.
- TOLEDO JR., Flavio C. de e ROSSI, Sérgio Ciquera. *A Lei 4.320 no Contexto da Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: NDJ, 2005.
- CORREIA, Andrei Lapa de Barros. *Cessão de crédito público chamada de endosso-mandato*. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 1153, 28 ago. 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8855>>. Acesso em 30/08/2006.
- MOTTA, Carlos Pinto Coelho e outros. *Responsabilidade Fiscal: estudos e orientações: uma primeira abordagem*. São Paulo. NDJ: 2001.

41. RESOLUÇÃO E INSTRUÇÕES 01 E 02/2002

RESOLUÇÃO Nº 02/2002 (TCA nº 34.554/026/02)

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, no exercício da competência conferida pelo inciso XXVI, do artigo 2º, da Lei Complementar nº 709, de 1993 e observado o disposto na letra “b”, do inciso IV, do artigo 109 de seu Regimento Interno:

Considerando as inúmeras alterações promovidas nos procedimentos de auditoria, derivadas da recente legislação editada, especialmente da Lei Complementar nº 101, de 2000;

Considerando a necessidade de periodicamente rever as Instruções vigentes, de molde a torná-las sempre ajustadas à legislação regedora da atividade de fiscalização do controle externo;

Considerando tornar-se indispensável a adequação das exigências fixadas aos órgãos fiscalizados às necessidades decorrentes da ação da auditoria; e

Considerando a conveniência de incorporar à Consolidação, as Instruções editadas após o último processo revisional, concentrando-as em apenas duas Instruções;

RESOLVE editar a presente Resolução:

Art. 1º - Ficam consolidadas as Instruções do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, relativas à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

Art. 2º - Em decorrência da Consolidação operada, são editadas as Instruções nº 01 e 02 de 2002, aplicáveis, respectivamente, aos organismos da Administração do Estado e dos Municípios.

Art. 3º - A Secretaria-Diretoria Geral baixará as Ordens de Serviço necessárias ao exato cumprimento de aludidas Instruções.

Art. 4º - Esta Resolução entrará em vigor a partir de 1º de janeiro de 2003, revogadas todas as Instruções até então vigentes, bem como quaisquer disposições em contrário.

São Paulo, 18 de dezembro de 2002. (Publicado DOE 20/12/02)

CLÁUDIO FERRAZ DE ALVARENGA - Presidente

ANTONIO ROQUE CITADINI

EDUARDO BITTENCOURT CARVALHO

EDGARD CAMARGO RODRIGUES

FULVIO JULIÃO BIAZZI

RENATO MARTINS COSTA

ROBSON MARINHO

Observação: abaixo estarão expostas apenas partes das Instruções 01 e 02/2002, restritas à Lei de Responsabilidade Fiscal.

INSTRUÇÕES Nº 02/2002

ÁREA MUNICIPAL

CAPÍTULO I

DAS PREFEITURAS

SEÇÃO II

Da Gestão Fiscal

Artigo 2º - O Poder Executivo deverá encaminhar o Relatório Resumido da Execução Orçamentária acompanhado dos demonstrativos e publicação até o dia 15 (quinze) do segundo mês subsequente ao encerramento do bimestre, excetuada a remessa referente ao último quadrimestre do exercício, que deverá ser efetuada até 31 (trinta e um) de março de exercício seguinte.

§ 1º - No mesmo prazo estabelecido neste artigo, deverá ser encaminhado, por meio eletrônico, balancete da receita e despesa do mês de encerramento do bimestre.

§ 2º - Os municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes, que optarem formalmente pela divulgação semestral dos demonstrativos referidos no artigo 53 da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, deverão encaminhar o comprovante de divulgação, até o dia 15 (quinze) do segundo mês subsequente ao encerramento do semestre.

Artigo 3º - O Relatório de Gestão Fiscal, acompanhado dos demonstrativos, deverá ser encaminhado com a respectiva publicação, até o dia 15 (quinze) do segundo mês subsequente ao encerramento do quadrimestre, excetuada a remessa referente ao último quadrimestre do exercício, que deverá ser efetuada até 31 (trinta e um) de março de exercício seguinte.

Parágrafo único - Os municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes, que optarem formalmente pela divulgação semestral do Relatório de Gestão Fiscal, deverão encaminhar o comprovante de divulgação, até o dia 15 (quinze) do segundo mês subsequente ao encerramento do semestre.

Artigo 4º - O Relatório Resumido da Execução Orçamentária, o Relatório de Gestão Fiscal, e respectivos demonstrativos, serão elaborados conforme modelos padronizados pelo Conselho Nacional de Gestão Fiscal, ou, à falta destes, pelo órgão central de contabilidade da União, tal qual determina o artigo 50, § 2º, da LRF.

Artigo 5º - Deverão, no mesmo prazo estabelecido para remessa dos documentos relativos ao primeiro bimestre, ser encaminhados:

- I. cópia do Plano Plurianual;
- II. cópia da Lei de Diretrizes Orçamentárias devidamente acompanhada dos Anexos de Metas e Riscos Fiscais;
- III. cópia da Lei Orçamentária Anual devidamente acompanhada dos anexos e documentos de que tratam os incisos I e II do artigo 5º da LRF;
- IV.- demonstrativo das metas bimestrais de arrecadação, bem como dos resultados alcançados pelas medidas adotadas na forma do artigo 13, tendo em vista o previsto no artigo 58, ambos da LRF;
- V. demonstrativo da programação financeira e do cronograma de execução mensal de desembolso nos termos do artigo 8º da LRF.

§ 1º - Os municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes remeterão os Anexos de Metas Fiscais e de Riscos Fiscais, assim como o anexo de que trata o inciso I do artigo 5º da LRF, a partir do exercício de 2006.

§ 2º - O Plano Plurianual será remetido no segundo ano de mandato do Poder Executivo e, nos exercícios seguintes, serão enviadas apenas as leis aditivas, na forma do artigo 167, § 1º, da Constituição Federal.

§ 3º - Serão remetidas cópias das leis que alterem a Lei Orçamentária Anual, juntamente com o Relatório Resumido da Execução Orçamentária do bimestre em que ocorrerem tais alterações.

Artigo 6º - As informações de que trata o artigo 4º destas Instruções serão obrigatoriamente encaminhadas por meio eletrônico, conforme programa disponibilizado por este Tribunal, acompanhadas do protocolo de entrega, assinado pelos responsáveis indicados no artigo 54 da LRF.

CAPÍTULO II DAS CÂMARAS

SEÇÃO II

Da Gestão Fiscal

Artigo 52 - O Poder Legislativo Municipal deverá encaminhar o Relatório de Gestão Fiscal, acompanhado dos demonstrativos, com a respectiva publicação, até o dia 15 (quinze) do segundo mês subsequente ao encerramento do quadrimestre, excetuada a remessa referente ao último quadrimestre do exercício, que deverá ser efetuada até 31 (trinta e um) de março de exercício seguinte.

§ 1º - No mesmo prazo estabelecido neste artigo, deverá ser encaminhado, por meio eletrônico, balancete da despesa do mês de encerramento do quadrimestre.

§ 2º - Os municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes, que optarem formalmente pela divulgação semestral do Relatório de Gestão Fiscal, deverão encaminhar o comprovante de divulgação, até o dia 15 (quinze) do segundo mês subsequente ao encerramento do semestre.

Artigo 53 - O Relatório de Gestão Fiscal e respectivos demonstrativos serão elaborados conforme modelos padronizados pelo Conselho Nacional de Gestão Fiscal, ou, à falta destes, pelo órgão central de contabilidade da União, tal qual determina o artigo 50, § 2º, da Lei de Responsabilidade Fiscal LRF.

Artigo 54 - As informações referidas no artigo 53 destas Instruções deverão ser encaminhadas por meio eletrônico, conforme programa disponibilizado por este Tribunal, acompanhadas do protocolo de entrega, assinado pelos responsáveis indicados no artigo 54 da LRF.

INSTRUÇÕES Nº 01/2002

ÁREA ESTADUAL

TÍTULO I

PODER EXECUTIVO

SEÇÃO II

Da Gestão Fiscal

Artigo 5º - O Poder Executivo deverá encaminhar o Relatório Resumido da Execução Orçamentária, acompanhado dos demonstrativos, até o dia 15 (quinze) do segundo mês subsequente ao encerramento de cada bimestre.

Artigo 6º - O Poder Executivo deverá encaminhar o Relatório de Gestão Fiscal, acompanhado dos demonstrativos, até o dia 15 (quinze) do segundo mês subsequente ao encerramento do quadrimestre.

Artigo 7º - O Poder Executivo deverá encaminhar, até o dia 15 (quinze) de abril de cada exercício :

- I. demonstrativo das metas bimestrais de arrecadação, bem como dos resultados alcançados pelas medidas adotadas na forma do artigo 13, tendo em vista o previsto no artigo 58, ambos da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF;
- II. demonstrativo da programação financeira e do cronograma de execução mensal de desembolso nos termos do artigo 8º da LRF;

Artigo 8º - O Chefe do Poder Executivo deverá encaminhar, até o dia 15 (quinze) de abril do 2.º ano de mandato, cópia do Plano Plurianual e, durante sua vigência, apenas as leis aditivas na forma do artigo 167, § 1º, da Constituição Federal.

TÍTULO II

PODER LEGISLATIVO

SEÇÃO II

Da Gestão Fiscal

Artigo 236 – Os órgãos de que trata este Capítulo deverão encaminhar a este Tribunal o Relatório de Gestão Fiscal, a ser emitido pelo titular do Poder, acompanhado de seus demonstrativos e respectiva publicação, até o dia 15 (quinze) do segundo mês subsequente ao encerramento do quadrimestre.

Artigo 237 - O Relatório de Gestão Fiscal e seus demonstrativos serão entregues conforme modelos padronizados pelo Conselho

Nacional de Gestão Fiscal, ou, à falta destes, pelo órgão central de contabilidade da União, tal qual determina o artigo 50, § 2º, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

TÍTULO III
DO PODER JUDICIÁRIO E DO MINISTÉRIO
PÚBLICO DO ESTADO DE SP

CAPÍTULO I
DAS UNIDADES GESTORAS E DOS ÓRGÃOS
DO PODER JUDICIÁRIO

SEÇÃO II

Da Gestão Fiscal

Artigo 273 - O Poder Judiciário do Estado deverá encaminhar a este Tribunal o Relatório de Gestão Fiscal, a ser emitido pelo titular do Poder, acompanhado de seus demonstrativos e respectiva publicação, até o dia 15 (quinze) do segundo mês subsequente ao encerramento do quadrimestre.

Artigo 274 - O Relatório de Gestão Fiscal e seus demonstrativos serão entregues conforme modelos padronizados pelo Conselho Nacional de Gestão Fiscal, ou, à falta destes, pelo órgão central de contabilidade da União, tal qual determina o artigo 50, § 2º, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

CAPÍTULO II
DO MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE SÃO PAULO

SEÇÃO II

Da Gestão Fiscal

Artigo 310 - O Ministério Público do Estado de São Paulo deverá encaminhar a este Tribunal o Relatório de Gestão Fiscal, a ser emitido pelo seu Titular, acompanhado de seus demonstrativos e respectiva publicação, até o dia 15 (quinze) do segundo mês subsequente ao encerramento do quadrimestre.

Artigo 311 - O Relatório de Gestão Fiscal e seus demonstrativos serão entregues conforme modelos padronizados pelo Conselho Nacional de Gestão Fiscal, ou, à falta destes, pelo órgão central de contabilidade da União, tal qual determina o artigo 50, § 2º, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

imprensaoficial

IMPrensa OFICIAL DO ESTADO DE SÃO PAULO

projeto gráfico e capa

Guen Yokoyama

editoração gráfica

Fatima Consales

Fernanda Buccelli

Marli Santos de Jesus

Vanessa Merizzi

formato 160 x 230 cm

tipologia Din 1451 Std, Perpetua e Utopia

papel miolo Offset 90 g/m²

papel capa Cartão Triplex 250 g/m²

número de páginas 64

tiragem 3000

editoração, ctp, impressão e acabamento

imprensaoficial

Rua da Mooca, 1921 São Paulo SP
Fones: 6099-9800 - 0800 0123401
www.imprensaoficial.com.br

apoio gráfico

imprensa oficial