



**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

*Revisado, Atualizado e Ampliado (com as
novas Portarias do STN, a Lei da
Transparência Fiscal e o novo modelo de
contabilidade pública).*

Dezembro 2012



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO



CONSELHEIROS

RENATO MARTINS COSTA
Presidente

ROBSON RIEDEL MARINHO
Vice-Presidente

ANTONIO ROQUE CITADINI
Corregedor

EDGARD CAMARGO RODRIGUES

CRISTIANA DE CASTRO MORAES

DIMAS EDUARDO RAMALHO

SIDNEY ESTANISLAU BERALDO

Dezembro 2012



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO



Coordenação Geral
Sérgio Ciquera Rossi
Secretário-Diretor Geral

Supervisão

Pedro Issamu Tsuruda
Alexandre Teixeira Carsola
Diretores dos Departamentos de Supervisão da Fiscalização I e II

Elaboração

Flavio C. de Toledo Jr.
Sérgio Ciquera Rossi

Atualização e Ampliação

Edinaldo Pinho - 2007
Mauro José de Freitas - 2007
Flavio C. de Toledo Junior - 2012

Coordenação Operacional

José Roberto Fernandes Leão

Editoração

Adélia da Silva Milagres

Colaboração

Marcello José Ferreira de Amorim

Procurador-Geral do Ministério Público de Contas

Celso Augusto Matuck Feres Júnior

Auditores

Samy Wurman
Alexandre Manir Figueiredo Sarquis
Antonio Carlos dos Santos
Josué Romero
Silvia Monteiro



Apresentação

Tanto a experiência internacional quanto a literatura sobre direito financeiro, uma e outra indicam a transparência como essencial ferramenta para inibir o mau uso do dinheiro público.

Nos dias atuais, o instituto da transparência foi bastante prestigiado com a edição das leis da transparência fiscal e de acesso à informação governamental.

Sob essas portas que se abrem à sociedade, vital conhecer, minimamente, as regras que disciplinam o financiamento dos serviços públicos. Afinal, no Brasil, mais de um terço da riqueza é gasto pelos diversos entes de governo.

De outro lado, o saber da Academia dá ainda pouca importância ao controle dos recursos públicos.

Nesse contexto, a tarefa de ensinar vem sendo bem suprida pelos Tribunais de Contas, que, baseados em sólida experiência, vêm orientando não apenas os que atuam nas finanças governamentais, mas, de igual modo, os representantes do controle exercido pela sociedade.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

Além de fiscalizar, *in loco* e todo ano, mais de 3.400 entidades jurisdicionadas, o Tribunal Paulista de Contas jamais se furtou à missão pedagógica, exercida, de forma regular, mediante inúmeros cursos e encontros nas várias regiões do Estado e por intermédio de manuais de orientação, a todos franqueado em nossa página eletrônica.

Àqueles que se utilizam deste manual na lide diária, sejam de setores de governo ou interessados na temática que envolve as competências da Corte de Contas, compreendam esta publicação como renovação de nosso compromisso com a cidadania, a exigir o melhor de nossos esforços para sermos dignos da confiança que nos foi depositada pelos brasileiros de São Paulo.

Não é outro o intuito e o sentido desta publicação.

São Paulo, Dezembro de 2012

Renato Martins Costa
Presidente



Índice

1 - EVITAR DÉFICITS. REDUZIR DÍVIDAS. OS GRANDES OBJETIVOS DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL - LRF.....	07
2 - ABRANGÊNCIA INSTITUCIONAL DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	08
2.1 - Nível Estadual.....	09
2.2 - Nível Municipal.....	09
3 - PLANEJAMENTO. PEÇA BÁSICA DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	09
4 - O PLANO PLURIANUAL SEGUNDO A CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.....	12
5 - OS PRAZOS E OS CONTEÚDOS ADICIONAIS DO PLURIANUAL CONFORME A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	13
6 - A LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS SEGUNDO A CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	14
7 - OS CONTEÚDOS ADICIONAIS DAS DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS, CONFORME A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	15
8 - OS ANEXOS ADICIONAIS DAS DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS, CONFORME A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	17
8.1 - O Anexo de metas fiscais.....	17
8.2 - Resultado primário e resultado nominal.....	18
8.3 - Anexo de riscos fiscais.....	20
9 - A LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL SEGUNDO A CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.....	20
10- OS CONTEÚDOS ADICIONAIS DO ORÇAMENTO ANUAL, SEGUNDO A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	20
10.1 - Orçamento do Legislativo.....	21
10.2 - A reserva de contingência.....	21
11 - OS PRAZOS DA LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL, SEGUNDO A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	21
12 - EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA.....	22
12.1 - Programação financeira mensal.....	22
12.2 - O contingenciamento de dotações.....	23
12.3 - Os Precatórios Judiciais.....	24
13 - A ADMINISTRAÇÃO DA RECEITA PÚBLICA.....	26
13.1 - A renúncia de receita pública.....	28
14 - AS CONDIÇÕES PARA A GERAÇÃO DE NOVAS DESPESAS - A	



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

criação, expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental.....	28
15 - AS DESPESAS OBRIGATÓRIAS DE CARÁTER CONTINUADO.....	30
16 - O QUE É DESPESA DE PESSOAL SEGUNDO A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	32
17 - A Apuração da Despesa de Pessoal no Âmbito da Esfera de Governo.....	32
18 - A REPARTIÇÃO DA DESPESA DE PESSOAL, POR PODER E MINISTÉRIO PÚBLICO.....	34
19 - OS LIMITES PRUDENCIAL E DE ALERTA.....	35
19.1- A retomada aos limites da despesa de pessoal.....	36
19.2 - Gastos de pessoal em fim de mandato.....	36
20 - PENALIDADES PELA SUPERAÇÃO DOS LIMITES DE GASTOS DE PESSOAL.....	38
21 - LIMITES DAS DESPESAS DE SEGURIDADE SOCIAL.....	38
22 - A BASE DE CÁLCULO DOS LIMITES DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: A RECEITA CORRENTE LÍQUIDA.....	40
22.1 - O FUNDEB e a apuração da receita corrente líquida.....	41
23 - As Condições para as Transparências Voluntárias.....	42
24 - LIMITE PARA AS DESPESAS COM SERVIÇOS DE TERCEIROS.....	43
25 - A DÍVIDA CONSOLIDADA OU FUNDADA.....	43
26 - OS LIMITES DA DÍVIDA CONSOLIDADA OU FUNDADA.....	44
27 - A RECONDUÇÃO DA DÍVIDA AOS SEUS LIMITES.....	45
28 - O MINISTÉRIO DDA FAZENDA E OS LIMITES E COMDIÇÕES PARA CONTRATAR OPERAÇÃO DE CRÉDITO.....	46
29 - OPERAÇÕES DE CRÉDITO VEDADAS.....	47
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.....	48
32 - A PRESERVAÇÃO DO PATRIMÔNIO PÚBLICO.....	51
33 - NOVOS PROJETOS SÓ DEPOIS DE ATENDIDOS OS QUE ESTÃO EM ANDAMENTO.....	51
34 - A TRANSPARÊNCIA DA GESTÃO FISCAL.....	52
34.1 - A primeira modificação na Lei de Responsabilidade Fiscal - a edição, em maio de 2009, da Lei de Transparência Fiscal.....	53
35 - NOVAS FORMAS DE ESCRITURAR E CONSOLIDAR AS CONTAS PÚBLICAS.....	56
35.1 - A nova contabilidade pública.....	57
36 - CONSOLIDAÇÃO DAS CONTAS DE TODAS AS ESFERAS DE GOVERNO.....	61
37 - RELATÓRIO RESUMIDO DE EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E RELATÓRIO	



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

DE GESTÃO FISCAL.....	61
38 - O TRIBUNAL DE CONTAS E A FISCALIZAÇÃO DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	63
39 - GLOSSÁRIO DE SIGLAS.....	66
40 - BIBLIOGRAFIA.....	67

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

Em 2011, uma família recebeu \$ 1.000. Gastou, ou melhor, comprometeu, \$ 1.200. Certamente, não pagou esses \$ 1.200. Pagou só o que recebeu: os \$ 1.000. Portanto, registrou, em 2011, um **déficit** de \$ 200.

Essa família começou mal o ano seguinte. Com uma **dívida** de \$ 200. Todavia, nesse ano, o de 2012, recebeu \$ 1.300 e gastou \$ 1.250. Conquistou, portanto, um **superávit** de \$ 50.

Gerada por esse superávit, a sobra financeira de \$ 50 reduziu a dívida familiar, oriunda do ano anterior (2011):

Dívida	em \$	200
31/12/2011		
(-) Superávit de 2012	\$	50
<hr/>		
(+) Dívida	em \$	150
31/12/2012		

Apesar de simplista, o exemplo ilustra o que também vale para as entidades federadas da Nação, ou seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios. De fato, o bom dirigente estatal busca superávits para diminuir a dívida pública, fruto 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 provém de déficits orçamentários.

Déficit é um resultado. Dívida, uma posição, um estoque.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

Proveniente da superestimativa do orçamento, o déficit se ampara em meio ilícito de financiamento: a criação de despesa sem cobertura financeira, que resulta em dívida de curto prazo, ou seja, Restos a Pagar sem cobertura de caixa.

Suportado por operações de crédito, o déficit revela meio legal de financiamento, mas que enseja a 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 obrigatórias, requerendo a cobrança de todos os tributos, impondo compensação para a renúncia de receitas, além de exigir mais condições para repasses entre governos e destes para instituições privadas.

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 da Federação: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, seus Poderes, fundos e entidades da Administração indireta: autarquias, fundações e empresas estatais, destas excluídas as empresas estatais que **não** dependem do Tesouro Central para realizar suas operações. ¹

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

Ante esse regime fiscal, submetem-se também os consórcios públicos, quer os antigos, quer os novos, regulados pela Lei n° 11.107, de 2005.

¹ Conforme art. 2º, III, LRF; art. 1º, § 1º, III, Resolução Senatorial 43/2001 e art. 2º, II da Resolução Senatorial 43/2001.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

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), exigindo tais operações, vale ilustrar, a contabilização intraorçamentária para evitar a dupla contagem no balanço consolidado (*Portaria Interministerial n° 338, de 26/04/2006*).

Muito embora escretem segundo a Contabilidade Comercial (Lei n° 6.404, de 1976), as estatais dependentes e as fundações governamentais de direito privado, todas elas, devem produzir, em separado, demonstrativos segundo a Contabilidade Pública (Lei n° 4.320, de 1.964); isso, para viabilizar a consolidação financeira de todas as entidades do mesmo nível de governo.

No âmbito da Administração direta, ou centralizada, estão submetidos à Lei Fiscal os órgãos que se seguem, neles omitidos os da União.

2.1 - Nível Estadual

- Poder Executivo: a Administração do Estado;
- Poder Legislativo: a Assembleia 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.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

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.

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

Quantos empréstimos, onerosos, precisaram ser feitos por falta de planificação? Quanta dívida de curto prazo foi acumulada por superestimativa das receitas e despesas do orçamento? Quantas obras foram iniciadas à custa 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.

Presente esse desvio fiscal, a responsabilidade há de ser atribuída a dois Poderes estatais: o que elabora o projeto orçamentário (Executivo) e o que o aprova e acompanha sua execução (Legislativo).

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 certos conteúdos das diretrizes orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual, ambas de iniciativa privativa do Poder Executivo.

Na análise dos instrumentos orçamentários, tem feito esta Casa de Contas recomendações como as que seguem:

- I. O Plano Plurianual (PPA) e a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) devem estabelecer, por



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

programa de governo, custos estimados e metas físicas.

- II. Os programas governamentais devem ser melhor previstos, evitando-se elevada modificação do orçamento, quer mediante créditos adicionais ou por meio de transposições, transferências e remanejamentos.
- III. Salutar que seja moderada, próxima à inflação do ano seguinte, a margem orçamentária para abertura, por decreto, de créditos suplementares (art. 165, § 8º da CF).
- IV. A Lei de Diretrizes Orçamentárias deve estar municiada dos anexos de metas e riscos fiscais (art. 4º, § 1º a 3º da *Lei de Responsabilidade Fiscal*).
- V. A Lei de Diretrizes Orçamentárias deve evidenciar critérios objetivos para limitação de empenho, caso haja queda na receita estimada (art. 4º, I, "b" da *LRF*).
- VI. A Lei de Diretrizes Orçamentárias precisa enunciar objetivas condições para subvencionar entidades do terceiro setor (art. 4º, I, "f" da *LRF*).
- VII. A Lei Orçamentária Anual deve abranger todas as entidades públicas do Município, atendendo ao princípio orçamentário da unidade (art. 165, § 5º, I da *CF*).
- VIII. Oriundos da participação popular (art. 48, *LRF*), as obras e outros projetos devem se individualizar, na Lei Orçamentária Anual, em específicas categorias programáticas.
- IX. A transposição, transferência e remanejamento devem estar precedidos de lei específica (art. 167, VI da *CF*).



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

- X. A Lei Orçamentária Anual precisa detalhar-se até o nível do elemento de despesa (art. 15 da Lei n.º. 4.320, de 1964); aliás, foi isso objeto dos seguintes Comunicados:

COMUNICADO SDG N.º 20/2006

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo comunica que, em atendimento ao Princípio da Transparência da Gestão Fiscal Responsável, a discriminação da despesa na Lei do Orçamento deverá ser feita, no mínimo, por elementos econômicos, conforme determina o artigo 15 da Lei Federal n.º 4.320/64 e não até a modalidade de aplicação.

SDG, 23 de junho de 2006.

*Sérgio Ciquera Rossi
Secretário-Diretor Geral*

COMUNICADO SDG n.º 24, de 2011

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, na sua missão de orientar seus jurisdicionados, alerta sobre a necessidade de observância aos seguintes dispositivos constitucionais e legais:

1-

2-

4-Ante a existência de passivos judiciais, a lei orçamentária individualizará a necessária dotação no elemento de despesa "Sentenças Judiciais". Sem essa explícita previsão, o art. 100, § 6º da Constituição indica sequestro da quantia suficiente.

SDG, 3 de agosto de 2011

*Sérgio Ciquera Rossi
Secretário-Diretor Geral*

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 (três) leis, entre si integradas:

- ✓ O Plano Plurianual - PPA, bem mais abrangente do que o então Plano Plurianual de Investimentos;
- ✓ A Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO, inovação da Carta;



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

- ✓ A Lei Orçamentária Anual - LOA, que deixou de ser o único instrumento legal da dinâmica orçamentária.

Inexistindo, até o momento, lei complementar que mostrará a definitiva configuração do PPA, duas normas constitucionais indicam a essência desse plano de médio prazo; uma delas proíbe investimento superior a um ano de execução, sem que tal esteja disposto no Plano Plurianual (art. 167, § 1º); a outra regra revela o conteúdo mínimo do instrumento em questão:

- Previsão, para 4 anos, das despesas de capital, ou seja, aquelas que aumentam o patrimônio líquido, seja pelo incremento do ativo (*mais equipamentos e obras*), seja por meio da diminuição do passivo (*amortização do principal da dívida*);
- Previsão, para 4 anos, dos gastos oriundos das antes citadas despesas de capital. 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 plurianual, a pergunta-chave é: **nos próximos 4 anos, o que será feito para a população? Qual o plano de governo para esse período quadrienal?**

A vigência do PPA alcança o primeiro ano do mandato do próximo administrador (art. 35, § 2º, I do ADCT).

Salvo em casos de reeleição, é comum o novo gestor defrontar-se com planejamento estranho à sua vontade programática, o que não impede alterações, mediante lei, na planificação feita pelo anterior mandatário.

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, alegando que os prazos eram muito restritos e



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

que o Anexo de Políticas Fiscais confundia-se com o Anexo de Metas Fiscais, este da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Caso a lei orgânica municipal não enuncie prazos de tramitação legislativa do Plano Plurianual, valem os ditos na Constituição do Estado de São Paulo (art. 174, § 9º, 1):

✚ **Até 15 de agosto do primeiro ano do mandato executivo:** Prefeito envia projeto à Câmara dos Vereadores.

✚ **Até o encerramento da sessão legislativa:** Câmara dos Vereadores devolve o autógrafo para sanção do Prefeito, donde se infere que não pode o Legislativo rejeitar todo o projeto do Executivo.

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 fundamental, eis que regula, todo ano, conteúdos essenciais para o uso responsável do dinheiro público.

A Constituição revela o que, minimamente, deve fazer-se presente nas Diretrizes Orçamentárias (§ 2º, art. 165):

- ✓ Metas e prioridades para o exercício seguinte; aqui, é detalhada a parcela do PPA 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 específica categoria programática; quais as prioridades de governo; qual o limite de despesa de pessoal para autarquias e fundações; quais as despesas proibidas; quanto se repassará para as entidades do 3º setor;*



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

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

Além do referido artigo, a Constituição 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).
- ✓ 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).

Desde que não previstos na lei orgânica municipal, os prazos de apreciação legislativa da LDO serão os da Constituição do Estado de São Paulo (art. 174, § 9º, 2):

- **Até 30 de abril:** Prefeito envia o projeto à Câmara dos Vereadores;
- **Até o término do primeiro período da sessão legislativa** (meados de junho): Câmara devolve o autógrafo para sanção do Prefeito, daqui se inferido que não pode o Legislativo rejeitar todo o projeto do Executivo.

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

A Lei de Diretrizes Orçamentárias apresenta, todo ano, conteúdos indispensáveis de responsabilidade fiscal.

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

- ✓ Critérios para contingenciamento ("congelamento") de dotações quando a evolução da receita bimensal



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

comprometer os resultados orçamentários e financeiros pretendidos (art. 4º, I, "b");

- ✓ 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. Exemplo: metas operacionais de atendimento; aplicação na atividade-fim de, ao menos, 80% da receita; regularidade fiscal da beneficiada; atestado de bom funcionamento; art. 4º, I, f.
- ✓ Condições para transferir recursos para entes da Administração indireta; ex.: cumprimento de metas por parte de autarquias, fundações e 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);
- ✓ Critérios para o Poder Executivo estabelecer a programação financeira mensal para todo o Município, nele incluído a Câmara (art. 8º, caput, LRF);
- ✓ 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);
- ✓ 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).



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

- ✓ 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.

8.1 - O Anexo de Metas Fiscais

Esse Anexo preverá metas para os três anos seguintes. É o triênio móvel, melhor ilustrado com o exemplo: em 2.012, serão antevistos resultados para 2.013, 2.014 e 2.015; já, em 2.013, serão reprogramadas, se for o caso, as metas de 2.014 e 2.015.

E, o que vem a ser essas metas fiscais?

Meta fiscal é o que se espera arrecadar, gastar e, do confronto dessas ações, obter uma sobra para quitar Restos a Pagar e o serviço da dívida consolidada (principal, juros e demais encargos).

Enfim, o Anexo das Metas Fiscais compreenderá:

a) Previsão trienal da receita, da despesa, e dos resultados primário e nominal. Tendo em mira que os Municípios padecem da dívida de curto prazo, composta, em imensa maioria, por Restos a Pagar sem cobertura financeira, sob tal cenário, este Tribunal de Contas solicita previsão, na LDO, de meta de resultado bruto de execução orçamentário, conquanto os resultados primário e nominal não solvem aquela dívida de Restos a Pagar:

COMUNICADO SDG nº. 14, de 2010

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo alerta que, em face do atual processo de elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO, devem os jurisdicionados atentar para o que segue:

.....

7 - Caso ainda exista dívida líquida de curto prazo (déficit financeiro), deve o anexo de metas fiscais



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

propor superávit orçamentário para liquidar, ainda que progressivamente, aquele passivo de curta exigibilidade.

SDG, 20 de abril de 2010

*SÉRGIO CIQUERA ROSSI
SECRETÁRIO-DIRETOR GERAL*

- b) Previsão trienal de evolução da dívida pública; neste caso, serão consideradas a dívida flutuante (curto prazo) e a dívida consolidada (longo prazo);
- c) Avaliação do cumprimento das metas do ano anterior;
- d) Evolução do patrimônio líquido;
- e) Avaliação financeira e atuarial dos regimes próprios de previdência.
- f) Estimativa de compensação da renúncia de receitas e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

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

8.2 - Resultado Primário e Resultado Nominal

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

É bem assim, pois um dos intuitos básicos do novo direito é restringir a despesa e, daí, criar superávit para reduzir o estoque da dívida.

O **resultado primário** indica a sobra (ou a falta) de dinheiro para satisfazer o serviço da dívida, notadamente da que tem longo prazo de duração, designada consolidada ou fundada.

Então, depois de a Administração atender a todos os seus gastos de operação, manutenção e investimento, os denominados



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

primários, após isso, o valor que sobra é chamado superávit primário, servindo para quitar juros e outras retribuições de empréstimos e financiamentos.

De outro lado, se nada restou para essas despesas financeiras, diz-se que obteve o ente um déficit primário, isto é, as receitas arrecadadas sequer cobriram as despesas normais, primárias, de movimentação da máquina pública.

Vamos a um simplificado exemplo de resultado primário:

✓ Receita Total Arrecadada.....	\$ 1.000
✓ (-) Rendimentos de Aplicação Financeira.....	\$ 50
✓ (=) Receita Primária	\$ 950
✓ Despesa Total Assumida (empenhada).....	\$ 980
✓ (-) Pagamento de Juros e Principal da Dívida.....	\$ 120
✓ (=) Despesa Primária	\$ 860

A partir disso,

✓ Receita Primária.....	\$ 950
✓ (-) Despesa Primária	\$ 860
✓ (=) Superávit Primário	\$ 90

De sua parte, o **resultado nominal** mostra a oscilação, quadrimestral ou anual, no estoque líquido da dívida consolidada, vale dizer, o número utilizado no cálculo do respectivo limite fiscal (*Estados: 200% da receita corrente líquida; Municípios: 120% da mesma base de cálculo*).

A mando da Resolução nº 40/2001, do Senado, estoque líquido é a diferença entre o saldo bruto devedor e as disponibilidades monetárias, reduzidas estas pelos restos a pagar liquidados.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

Eis exemplo simplificado de resultado nominal:

- ✓ Dívida Consolidada Líquida do Ano Anterior.....\$ 1.000
- ✓ (-) Dívida Consolidada Líquida do Ano de Verificação\$ 1.100
- ✓ **(=) Déficit Nominal\$ (100)**

8.3 - Anexo de Riscos Fiscais

A Lei de Diretrizes Orçamentárias agrega mais um anexo, o de Riscos Fiscais, no qual se avalia a ocorrência de pagamentos incertos, eventuais, contingentes, que podem ameaçar o equilíbrio na execução orçamentária.

Exemplo: tendo em vista que a LDO é entregue em abril e os precatórios apresentados até 1º de julho devem ser pagos no ano de referência daquelas diretrizes, nessa divergência temporal, os possíveis débitos judiciais precisam estar descritos no anexo em comento.

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 dependem 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



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

Além do teor previsto na Constituição e na Lei Federal nº 4.320/64, a Lei Orçamentária Anual conterà:

- Anexo atestando a compatibilidade com as metas fiscais propostas na LDO (*resultados primário, nominal e, também, o bruto da execução orçamentária*);
- Documento revelando a forma de compensar as novas renúncias de receita e as novas despesas obrigatórias de caráter continuado.
- Provisão de Reserva de Contingência para garantir pagamentos imprevistos, inesperados, contingenciais (*art. 5º, III, "b", LRF*).

10.1 - Orçamento do Legislativo

Trinta dias antes de o Legislativo Municipal enviar sua proposta orçamentária, o Executivo informara àquele Poder o tamanho da receita prevista para o ano seguinte (*art. 12, § 3º da LRF*).

10.2 - A Reserva de Contingência

O Presidente da República vetou a pretensão de se imprimir caráter **financeiro** à Reserva da Contingência, a qual, se assim não 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*).

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



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

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*).

Assim, caso as leis orgânicas municipais se furtem àquela previsão, valerão os prazos dispostos na Constituição do Estado de São 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 autógrafo para sanção executiva.

12 - EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Nos moldes da Portaria Interministerial 163/2001, as transferências efetuadas a autarquias, fundações, empresas dependentes, todas elas, têm natureza financeira; não mais orçamentária; isso, se não houver qualquer contraprestação, em bens e serviços, por parte da entidade beneficiária.

Em virtude do *"desaparecimento"* orçamentário dessa transferência intragovernamental, o resultado orçamentário individual da Prefeitura fica artificialmente melhorado, sendo daí necessário ajuste aumentativo no campo da despesa orçamentária.

12.1 - Programação financeira mensal

Até 30 dias após a publicação do orçamento, o Executivo divulgará a programação financeira mensal, nesta abrangendo os demais Poderes. O limite para tanto é a despesa total autorizada na Lei Orçamentária Anual.

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*).



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

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.

Tal programação é excelente antídoto contra o déficit da execução orçamentária.

12.2 - O contingenciamento de dotações

Desde que a receita evolua abaixo do esperado, comprometendo os resultados prometidos na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), os Poderes Executivo, Legislativo, Judiciário e o Ministério Público, por conta própria, contingenciarão ("congelarão") parte de suas verbas e quotas financeiras, na medida exata da queda da receita.

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.

Exemplificando: no 5º bimestre de 2.012, o controle orçamentário do Município revelou a seguinte posição:

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

Sendo assim, nesse 5º bimestre a diferença negativa de 280 projeta, para 2.012, um déficit orçamentário de 4% (280/7.000), supondo-se, para tanto, que o Município venha empenhando valor próximo à receita prevista.

Se essa Administração prometeu, na LDO, superávit de 0,5%, terá que "congelar" valor equivalente a 4,5% das dotações iniciais da Prefeitura e da Câmara. Todo esse



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

esforço para atingir o que foi, de antemão, assegurado na Lei de Diretrizes Orçamentárias: **superávit de 0,5%**.

Até o final de maio, setembro e fevereiro, a Prefeitura, em audiência pública, demonstrará a realização do que se afiançou, na LDO (art. 9º, § 4º, LRF).

O hoje obrigatório instituto da limitação de empenho tem função destacada na gestão responsável. É ele que corrige, na execução, a superestimativa do orçamento, desvio que gera despesa sem receita e, disso decorrente, o déficit orçamentário e os indesejados Restos a Pagar sem cobertura financeira.

A Lei nº 10.028, de 2000, chamada Lei de Crimes Fiscais, pune o gestor que se omite em limitar despesas não obrigatórias; com multa equivalente a 30% de seus vencimentos anuais (art. 5º, III).

O Tribunal de Contas observará o cumprimento da regra do "congelamento", mediante o Relatório Resumido de Execução Orçamentária, alertando, quando necessário, os órgãos em risco de desvio (art. 59, § 1º, I, LRF).

12.3 - Os precatórios judiciais

A mando do art. 10 da LRF, os registros contábeis identificam pessoas e empresas que receberam dinheiro de precatórios judiciais; isso, no afã de controlar a ordem cronológica de pagamentos de tal passivo.

Aqui, importante ressaltar, somente a contabilidade evidenciará os beneficiados; em hipótese alguma, as verbas orçamentárias designarão pessoas e casos ligados a pendências judiciais (art. 100, CF).

Para cálculo do limite da dívida consolidada, os precatórios não pagos integram a dívida consolidada.

De se anotar que, promulgada em 9 de dezembro de 2009, a Emenda Constitucional 62 veio instituir nova sistemática de quitação de precatórios estaduais e municipais, o chamado regime especial.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

Em síntese, reveste-se tal regime das seguintes peculiaridades:

- Mediante Decreto do Prefeito, fez-se opção por uma das duas alternativas de pagamento da mora judicial: *retenção mensal de 1% a 1,5% da receita corrente líquida (regime especial mensal) ou parcelamento em até 15 anos (regime especial anual)*.
- Depósitos em conta especial administrada pelo Tribunal de Justiça local, mesmo que trabalhista o requisitório.
- A utilização de não menos que 50% dos depósitos sob ordem cronológica de apresentação dos títulos judiciais.
- O uso de não mais que 50% mediante três possibilidades: a) *leilão de deságio*; b) *ordem crescente de valor*; c) *acordo em câmara local de conciliação*.
- Além dos credores alimentares, mais duas preferências: idosos e portadores de doenças graves.
- Redução do precatório em face de dívida que possa ter o credor junto ao devedor (encontro de contas).
- Aceitação de títulos judiciais na aquisição de imóveis públicos.
- Correção monetária e compensação da mora pelos índices da Caderneta de Poupança.

Essas novas regras estão sob comando dos Tribunais de Justiça, aos quais compete recepcionar os depósitos dos Municípios; reter o Imposto de Renda e as contribuições previdenciárias; descontar eventual dívida do credor junto ao devedor; realizar o pagamento segundo ordens de cronologia, preferência e opções locais; tudo isso, sem prejuízo daquelas



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

Cortes alimentarem o sistema eletrônico de dados do Conselho Nacional de Justiça - CNJ.

Registrada a inadimplência naquele sistema, os descumpridores são incluídos no CEDIN, o Cadastro Nacional de Inadimplentes, daí não podendo celebrar empréstimos e financiamentos, receber transferências voluntárias, além de sofrerem retenção de quotas no Fundo de Participação de Municípios - FPM.

De se atentar que o regime especial da Emenda 62 não alcança o requisitório de baixa monta. É o que vê na Resolução nº 115, de 2010, do Conselho Nacional de Justiça.

Então, sob o regime especial, deve o Município pagar o valor, mensal ou anual, pactuado no Decreto do Prefeito e mais os requisitórios de baixa monta.

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. Busca, 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, não recebe transferência voluntária o Município que não arrecada impostos de sua competência (IPTU, ISS, ITBI).

Aqui, nunca é demais lembrar, o descaso na arrecadação de tributos é omissão tida como 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 variáveis:

- Alterações na legislação tributária (ex.: *instituição da progressividade do IPTU; arrecadação direta do ITR tal qual possibilita a Emenda Constitucional nº 42, de 2003; criação da contribuição para custeio da iluminação pública - art. 149-A da CF*);



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

- Crescimento da economia nacional e 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 constituem novidade. A Lei 4.320, de 1964, e a boa técnica orçamentária já os previam. No caso, inovação é a necessidade de a Administração estimar, para intervalos de dois meses, o que se espera arrecadar ao longo do ano; isso, 30 dias após a publicação do orçamento.

Essas metas bimestrais de arrecadação possibilitam o cálculo que pode resultar no "congelamento" de dotações.

Outra novidade da Lei Complementar 101/2000 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).

Quando a receita própria mostrar-se declinante nos 3 últimos anos, essa política tributária poderá conter:

- Medidas para atualização do cadastro de contribuintes;
- Critérios de fiscalização para evitar a evasão, elisão e sonegação de impostos e taxas municipais;
- Revisão das isenções já concedidas;
- Métodos para intensificar a cobrança da dívida ativa;
- Adequação das taxas ao custo real dos serviços.

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



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

alterará a Receita Prevista, após provar, com rigor, que houve erro de estimativa orçamentária (*art. 12, § 1º, LRF*).

Para tanto, a Casa de Leis disporá de estudos que justificam o tamanho da Receita, encaminhados, pelo Executivo, 30 dias antes do projeto orçamentário². Afasta-se, aqui, a prática da superestimação que respalda emendas à lei de meios.

13.1 - A Renúncia de Receita Pública

Anistia, remissão, subsídio, crédito presumido são formas de o Poder Público abrir mão de receitas que lhe cabem.

A propósito, a Constituição, desde 1988, determina que o orçamento anual se faça acompanhar de um demonstrativo, no qual revele a Administração as consequências fiscais da renúncia de receita (*art. 165, § 6º*).

Agora, a Lei de Responsabilidade Fiscal limita, com mais vigor, a desistência arrecadatória, obrigando o governo concessor a demonstrar que a renúncia não prejudicará as metas fiscais da LDO, ou então, que a perda será compensada pelo aumento da receita tributária própria (*elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo*). Ex.: isenção de IPTU para um bairro pobre terá, em contrapartida, a elevação do valor venal dos imóveis de um bairro abastado.

<p>14 - AS CONDIÇÕES PARA A GERAÇÃO DE NOVAS DESPESAS - A criação, expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental.</p>
--

O Prefeito construirá novo posto de saúde em determinado bairro do município; para tanto, não precisa de lei específica, bastando uma autorização orçamentária. Contudo, a partir da LRF, deve aquele gestor atentar para o determinado no art. 16:

- ✓ Estimar o impacto da nova despesa sobre o orçamento e a disponibilidade de caixa; isso, para 3 exercícios financeiros;

² Art. 12, § 3º, Lei Complementar nº 101/2000.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

- ✓ Declarar, na abertura da licitação, que a nova despesa se compatibiliza com os 3 planos orçamentários: o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual.

Nesse contexto, deve o gestor mostrar que os projetos de expansão governamental estão mesmo previstos nos três instrumentos orçamentários, sendo isso eficiente antídoto contra o planejamento fictício, sem compromisso com a realidade, feito apenas para atender à lei.

Com efeito, a falta dos sobreditos procedimentos do art. 16 faz com que a despesa seja tida como não autorizada, irregular e lesiva ao patrimônio público (art. 15 da LRF), havendo, em face disso, tipificação penal (art. 359-D da Lei de Crimes Fiscais: "Ordenação de despesa não autorizada por lei - reclusão de 1 a 4 anos").

De toda forma, não é qualquer aumento de gasto público que precisa submeter-se ao art. 16 da LRF. Livres dessas cautelas estão as despesas corriqueiras, habituais, relacionadas, apenas e tão somente, à operação e manutenção dos serviços preexistentes e que nada tenham a ver com criação, expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental.

Segundo a Lei Fiscal, desapropriação de imóveis urbanos iguala-se a esse tipo de despesa (art. 16, §4º, II).

Esta Corte de Contas publicou, em setembro de 2006, modelo para a Administração atender às cautelas requeridas pelo artigo 16 da Lei de Responsabilidade Fiscal:

**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.

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



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

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

SDG, 13 de Setembro de 2006.

SÉRGIO CIQUERA ROSSI

Secretário-Diretor Geral

15 - AS DESPESAS OBRIGATÓRIAS DE CARÁTER CONTINUADO

Preenchimento de cargos públicos, concessão de aumento salarial para o funcionalismo, implantação do fundo da criança e do adolescente, reestruturação do plano de cargos e salários, exigência de contribuição permanente à Santa Casa de Misericórdia, tudo isso são ações que derivam de lei específica, obrigando o Poder Público a despesas que se repetirão, continuamente, ao longo dos exercícios.

Segundo a LRF (art. 17), gasto obrigatório de caráter continuado é o que se submete a três quesitos:

- a. Tem natureza corrente, vale dizer, é voltado à operação e manutenção dos serviços preexistentes;
- b. Decorre de ato normativo ou de lei específica, que não seja a de orçamento;
- c. Prolonga-se, pelo menos, por dois anos.

A despesa obrigatória, continuada, demandará os dois procedimentos enunciados no art. 16, I da LRF (vide item 14)



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

e mais compensação por meio do aumento permanente de receita ou redução permanente de despesa; ou de ambos.

Em outras palavras, o chefe de cada Poder instruirá processo administrativo, onde compareça:

- ✓ Estimativa trienal do impacto da nova despesa sobre o orçamento e a disponibilidade de caixa; isso, para 3 exercícios financeiros (*vide modelo no item 14*);
- ✓ Declaração do ordenador da despesa, na abertura da licitação, que a nova despesa se compatibiliza com os 3 planos orçamentários: o *Plano Plurianual*, a *Lei de Diretrizes Orçamentárias* e a *Lei Orçamentária Anual* (*vide modelo no item 14*);
- ✓ Comprovação de que a nova despesa não afetará as metas fiscais, no caso de se implementar já no próprio exercício de criação;
- ✓ Encarte do plano de compensação: aumento permanente de receita ou diminuição permanente de despesa.

No caso do Município, repasse maior do ICMS provocado por uma nova indústria **não** é, para a LRF, aumento permanente de receita; esta modalidade só inclui ações que elevam a receita tributária **própria** (IPTU, ISS, ITBI e taxas municipais).

Estão livres da compensação as despesas com juros, o reajuste (*não, aumento*) geral anual dos salários dos servidores (*art. 37, X, CF*) e a concessão de benefícios da seguridade social a quem satisfaça às condições habilitadoras.

O Plano de Compensação das despesas obrigatórias continuadas acompanhará, também, o projeto de lei orçamentária³. Sem o cumprimento do Plano, tais dispêndios serão tidos como não autorizados, irregulares e lesivos ao patrimônio público, sujeitando seu ordenador a responder por

³ *Art. 5º, II, LRF.*



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

crime contra as finanças públicas (*art. 359-D da Lei de Crimes Fiscais: "Ordenação de despesa não autorizada por lei - reclusão de 1 a 4 anos"*)

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

A Lei Camata e, depois, a Lei 96, de 1999, também revogada, serviram para frear os gastos de pessoal no organismo público, regulamentando, por isso, o art. 169 da Carta Magna.

Hoje, os limites de despesa de pessoal são previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal, que, em seu art. 18, enumera vários gastos entendidos como de pessoal:

- ✓ Os vencimentos e os salários dos ativos, os proventos dos aposentados, os recebimentos dos pensionistas, embutidos, neles todos, adicionais, gratificações, horas extras e qualquer outro tipo de acréscimo;
- ✓ Os encargos sociais que a Administração seja levada a atender pela sua condição de empregadora (*recolhimentos aos regimes de previdência; FGTS*);
- ✓ Os subsídios dos agentes políticos (*Governador, Prefeito, Deputado, Vereador*);
- ✓ O montante despendido com terceirização de mão de obra que substitui servidores públicos. Todavia, contratos intermediados por empresas não se inserem, às vezes, na despesa de pessoal; é assim porque a relação empregatícia está sob a responsabilidade do particular, inexistindo qualquer vínculo jurídico com a Administração Pública. Nesta situação, o Poder Público contrata um serviço pronto, acabado, fechado, sendo a mão de obra questão afeta, tão somente, ao contratado.

17 - A APURAÇÃO DA DESPESA DE PESSOAL NO ÂMBITO DA



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

ESFERA DE GOVERNO

Segundo a LRF, o cálculo da despesa de pessoal leva em conta período de 12 meses. Considera os empenhos havidos no mês de apuração e nos onze anteriores (§ 2º, art. 18, LRF).

O cálculo se baseia na assunção do compromisso (empenho), e, não, na total liquidação, tampouco no pagamento. E nem poderia ser diferente, conquanto a despesa pública é contabilizada sob regime de competência, ou seja, no ato do empenho (art. 35, II da Lei 4.320).

A modo da LRF, a despesa com o fator trabalho é apurada de quatro em quatro meses; em abril, agosto e dezembro, incorporando-se tais informações ao relatório de gestão fiscal (art. 55, I, "a" da LRF).

Para Estados e Municípios, o limite continua sendo 60% da Receita Corrente Líquida - RCL.

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. Para Municípios com menos de 50 mil habitantes, o exame acontecerá de 6 em 6 meses.

Para esta Corte de Contas, a despesa de pessoal é calculada segundo a fórmula expressa em tal Comunicado:

COMUNICADO SDG nº 32, de 2010

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo comunica que, visando uniformização ao modelo de relatório de gestão fiscal da Secretaria do Tesouro Nacional - STN, o cálculo da despesa de pessoal, a partir do exercício de 2.011, obedecerá ao contido na Portaria STN nº 249, de 2010:

DESPESA COM PESSOAL	DESPESA LIQUIDADADA NOS 12 ÚLTIMOS MESES (R\$)
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I)	
Pessoal Ativo: remuneração + encargos sociais e contribuições patronais recolhidas à Previdência (INSS ou RPPS).	
Pessoal Inativo e Pensionistas	



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

<i>Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização (art.18, §1º, LRF)</i>	
DESPESAS NÃO COMPUTADAS (art. 19, § 1º, LRF) (II)	
<i>Indenização por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária</i>	
<i>Decorrentes de Decisão Judicial</i>	
<i>Despesas de Exercícios Anteriores</i>	
<i>Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados (*)</i>	
DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I) - (II)	

(*) o valor lançado não pode nunca superar o das contribuições e o das receitas diretamente arrecadadas pelo fundo ou entidade que opera o sistema próprio de previdência.
SDG, 1º de outubro de 2010

SÉRGIO CIQUERA ROSSI
SECRETÁRIO-DIRETOR GERAL

Não é demais lembrar que a despesa bruta de pessoal alcança os seguintes elementos de gasto:

- *Vencimentos e vantagens fixas;*
- *Obrigações patronais (recolhimentos previdenciários, FGTS);*
- *Outras despesas variáveis (horas extras, substituições, entre outras);*
- *Aposentadorias;*
- *Pensões;*
- *Contratações por tempo determinado;*
- *Salário-Família dos servidores estatutários;*
- *Contratos de terceirização de mão de obra;*
- *Sentenças judiciais referentes a demandas trabalhistas;*
- *Indenizações e restituições de índole trabalhista.*

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

Por Poder e Ministério Público, os 60% dos Estados e municípios serão repartidos conforme dispõe o art. 20 da Lei Complementar nº 101/00. São os subtetos.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

O Presidente da República vetou a possibilidade de se negociar, na LDO, outro nível de divisão.

Assim, a repartição setorial dos 60% é a que se segue:

Esfera estadual:

- Administração do Estado:.....49%
- Assembleia Legislativa e Tribunal de Contas.....3% (*)
- Tribunal de Justiça e outros, quando houver:.....6%
- Ministério Público:.....2%
- Total****60%**

(*)esse limite, de 3%, será distribuído entre Assembleia e Tribunal de Contas do Estado, conforme média havida nos três últimos exercícios.

Esfera municipal

- Prefeitura54%
- Câmara dos Vereadores.....6%
- Total**.....**60%**

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

19 - OS LIMITES PRUDENCIAL E DE ALERTA

A Lei Complementar nº 101/00 criou um freio de cautela, prudencial, equivalente a 95% dos subtetos apresentados no item anterior (18). Se os Poderes e o Ministério Público ultrapassarem essa barreira de prudência, não poderão conceder aumento, vantagem ou qualquer outro tipo de benefício a seus servidores; nem criar ou prover cargos. Em suma, não poderão os Poderes, sob tais condições, aumentar a despesa laboral. Contudo, há exceções ao limite prudencial:

- ✓ Reposição decorrente da aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança;
- ✓ Cumprimento de sentença judicial;



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

- ✓ Revisão geral anual (art. 37, X da CF);
- ✓ Contratação de horas extras, segundo expressa autorização na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Além dos já ditos limites máximo e prudencial, o novo direito financeiro impõe uma outra cautela, **a de alerta**, pela qual os Tribunais de Contas notificam os Chefes de Poder quando a despesa de pessoal transpõe 90% do subteto.

Esse ato de alerta faz parte do **controle simultâneo da execução orçamentária**, garantindo, destarte, maior eficácia às ações dos Tribunais de Contas, posto que os jurisdicionados disporão de tempo hábil para corrigir os desvios detectados pela fiscalização.

19.1 - A retomada aos limites da Despesa de Pessoal

Superados os subtetos (item 18), os Poderes disporão de 8 meses para o ajuste, promovendo, caso possível, elevações na base de cálculo (*receita corrente líquida*) ou adotando os mecanismos de corte da Reforma Administrativa: *a) redução de 20% das despesas com cargos em comissão; b) exoneração dos servidores não estáveis; c) exoneração dos estáveis, segundo os critérios da Lei 9.801/99 (menor tempo de serviço, maior remuneração, menor idade).*

Nesse diapasão, afigura-se um motivo de parecer desfavorável por parte desta Casa de Contas: a não recondução, em 2 (dois) quadrimestres, da despesa de pessoal.

Essa elasticidade, de 8 (oito) meses, não vale em último ano de mandato; aqui, as sanções legais aplicam-se de imediato, o que também justifica a recusa da conta por parte deste Tribunal.

Em suma, atingida a barreira prudencial, quis o legislador que o gasto laboral pare de crescer, seja contido pelo dirigente. Por seu turno, superado o limite máximo, deve o Chefe de Poder, em oito meses, promover o aumento da receita corrente líquida ou o corte da despesa de pessoal.

19.2 - Gastos de Pessoal em fim de mandato

A Lei de Responsabilidade Fiscal restringe o gasto de pessoal de último ano de mandato:



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

"Art. 21. É nulo de pleno direito o ato que provoque aumento da despesa com pessoal e não atenda:

Parágrafo único. Também é nulo de pleno direito o ato de que resulte aumento da despesa com pessoal expedido nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão referido no art. 20".

Entre 5 de julho e 31 de dezembro do último ano de gestão, não pode o Chefe de Poder editar ato que aumente a despesa de pessoal. Nesse rumo, a Lei n.º 10.028, de 2000, responsabiliza o gestor que comete o desvio (*art.359-G do Código Penal*), contexto que justifica o parecer desfavorável desta Casa de Contas.

Dessa vedação escapam aumentos derivados de atos editados antes de 5 de julho; eis alguns exemplos:

- ❖ A concessão de vantagens pessoais advindas dos estatutos de servidores (*anuênios, quinquênios, sexta-parte*);
- ❖ O abono concedido aos profissionais da educação básica para que se atenda à Emenda Constitucional n.º 53, 2007 (*60% do FUNDEB para aquele profissional*);
- ❖ A revisão geral anual (*art. 37, X da CF*), derivada de lei local anterior a 5 de julho;
- ❖ Contratação de pessoal para o atendimento de convênios antes assinados;
- ❖ Cumprimento de decisões judiciais.

Ao demais, há de enfatizar-se que, sob a LRF, a despesa de pessoal é sempre um número percentual, obtido do confronto de 12 meses desse gasto com 12 meses de receita corrente líquida. Então, incrementar tal dispêndio é o mesmo que elevar sua taxa face à verificada no mês que precede os 180 dias da norma: o de junho.

De toda sorte e por medida de cautela, recomenda-se que, nos últimos 180 dias, um inevitável aumento do gasto laboral seja compensado, de pronto, com cortes em outras rubricas de pessoal (*ex.: contratação temporária de motoristas de ambulância compensada, de imediato, pelo corte, parcial ou total, de horas extras e de certas gratificações funcionais*).



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

Considerando o Poder Executivo Municipal, o seguinte exemplo mostra uma inviável admissão no mês de outubro, mesmo sob a leitura percentual admitida nesta Casa de Contas:

Período do ano eleitoral	Taxa Despesa de Pessoal/RCL	Obs.:
Mês-base (junho)	51%	Mês anterior aos 180 dias da vedação; mês de referência.
Mês anterior ao da contratação (setembro)	49%	À vista de contratação em outubro, o gestor se mira na taxa de pessoal do mês anterior.
Mês posterior ao da contratação (novembro)	51,5%	Mês no qual se avalia o impacto financeiro da nova despesa de pessoal

20 - PENALIDADES PELA SUPERAÇÃO DOS LIMITES DE GASTOS DE PESSOAL

Na hipótese de, em 8 meses, o Estado e/ou o Município não se enquadrarem no limite de 60%, estarão 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 adequação com o corte de transferências voluntárias, exceto aquelas relativas à Educação, Saúde e Assistência Social, conforme previsão do art. 25, § 3º da LRF.

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



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

termos no artigo 194 da CF, devendo compor específico orçamento (*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.

Na verdade, o limite para despesa com inativos previa-se em outra lei federal, a nº 9.717, de 1998 (12% da RCL); contudo, o STF declarou inconstitucional tal freio, argumentado que é isso matéria de lei complementar e, não, de diploma ordinário, como o antes citado.

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

- 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 o RPPS 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



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

servidor. Os regimes de previdência possuem contabilidade específica.

<p>22 - A BASE DE CÁLCULO DOS LIMITES DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: A RECEITA CORRENTE LÍQUIDA</p>
--

Receita Corrente Líquida (RCL) é o denominador sobre a qual se calculam fundamentais restrições financeiras para todos os entes da Federação.

Quanto mais avantajada essa receita, maior as possibilidades de gastos com pessoal, de assunção de dívidas e garantias, de pagar precatórios judiciais e realizar empréstimos e financiamentos.

Sua composição explicita-se na Lei de Responsabilidade Fiscal (*art. 2º, IV*), sendo depois reproduzida nas disposições constitucionais que regulam a nova sistemática de quitação de precatórios (*art. 97, § 3º do ADCT*).

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, a tal receita consolidada.

A receita corrente líquida (RCL) é produto do seguinte cálculo:



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

- + Receita Total Corrente da Administração direta
- + (+) Receita Corrente Própria de Autarquias, Fundações e Estatais Dependentes
- + (-) Receita de anulação de Restos a Pagar
- + (-) Recebimento efetivo do FUNDEB para entes estatais com **perda financeira** junto a tal Fundo (videm item 22.1)
- + (-) 20% dos impostos vinculados ao FUNDEB para os entes estatais com **ganho financeiro** junto a tal Fundo (videm item 22.2)
- + (-) Transferências constitucionais a Municípios
- + (-) Contribuição do servidor para o regime próprio de previdência
- + (-) Compensação Financeira junto aos regimes de previdência.
- + **(=) RECEITA CORRENTE LÍQUIDA**

De se ilustrar que, para evitar a dupla contagem de receitas no balanço consolidado, a Secretaria do Tesouro Nacional, mediante várias Portarias, impôs o fim das transferências orçamentárias entre entidades de um mesmo nível de governo; são, agora, financeiros, extraorçamentários, esses repasses; 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 classificação intraorçamentária do valor repassado (empenho), a onerar a modalidade de aplicação "91" (Portaria STN/SOF nº 688, de 2005).

22.1 - O FUNDEB e a apuração da receita corrente líquida

Há interpretações divergentes quanto à participação do FUNDEB na receita corrente líquida de Estados e Municípios.

A Secretaria do Tesouro Nacional deduz, da receita corrente líquida, todos os 20% sobre os impostos do FUNDEB, para somar o efetivo recebimento do Fundo.

Alguns Tribunais de Contas, entre eles o do Estado de São Paulo, discordam desse método; sustentam que o valor perdido para o Fundo se inclui na receita corrente líquida,



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

visto que, para todos os efeitos, tal perda ingressa na despesa obrigatória da Educação; os 25% do artigo 212 da Constituição.

De fato, não há como apresentar despesa (a contribuição efetiva ao FUNDEB) sem que haja receita de suporte, sendo que esta deriva de impostos e, por isso, há de compor a receita corrente líquida.

Tal entendimento vê-se confirmado em recente lei, a que regula o gasto mínimo na Saúde⁴. Com efeito, assim dispõe o art. 29 de tal diploma:

*"Art. 29. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios **excluir da base de cálculo das receitas de que trata esta Lei Complementar quaisquer parcelas de impostos ou transferências constitucionais vinculadas a fundos ou despesas, por ocasião da apuração do percentual ou montante mínimo a ser aplicado em ações e serviços públicos de saúde**" (destacamos)*

Claro está que, sob tal dispositivo, todo o FUNDEB ingressa na base sobre a qual se calcula o gasto mínimo da Saúde, mesmo que parte do Fundo tenha se perdido em favor de outro ente estatal.

Então, se a parcela perdida é receita que baliza o gasto da Saúde, também compõe, por simetria, a receita corrente líquida.

Ante o exposto, assim se deve afastar o FUNDEB da receita corrente total:

Relação FUNDEB/entidade federada	Subtração da Receita Corrente Total
Entidade federada com perda junto ao FUNDEB (<i>contribui mais do que recebe</i>).	O efetivo recebimento desse Fundo, mas, não, os 20% de impostos do FUNDEB.
Entidade federada com ganho junto ao FUNDEB (<i>recebe mais do que contribui</i>).	Os 20% dos impostos do FUNDEB, mas, não, o efetivo recebimento desse Fundo.

23 - AS CONDIÇÕES PARA AS TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS

⁴ Lei Complementar nº 141, de 13.01.2012.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

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, SUS, os quais, na verdade, derivam de obrigação constitucional e legal de um ente para com outro.

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.

No intento de conter a despesa e, por isso, o déficit, a Lei de Responsabilidade Fiscal expressa condições para a realização de transferências voluntárias:

- ✓ Os recursos não poderão ser usados para pagar pessoal (art. 167, X, CF);
- ✓ O ente beneficiado comprovará que nada deve ao conessor e que vem aplicando os mínimos relativos à Educação e à Saúde;
- ✓ O ente beneficiado, também, comprovará que vem se sujeitando aos limites de endividamento e de gastos de pessoal, bem assim que cobra todos os impostos de sua competência;
- ✓ O ente beneficiado demonstrará que previu, em orçamento, a parte financeira que lhe cabe no convênio (contrapartida).

24 - LIMITE PARA AS DESPESAS COM SERVIÇOS DE TERCEIROS

Esse freio foi transitório; previsto no artigo 72, vigorou 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



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

aglutinando, sem duplicidades, débitos da Administração direta e indireta.

Por exceção, a dívida consolidada também é integrada por operações de crédito de prazo inferior a 12 meses e, somente para o cálculo do limite, por precatórios judiciais não pagos em exercícios anteriores.

A superação do limite da dívida consolidada acarreta punições ao ente estatal e ao agente político.

A imensa parte dos Municípios tem baixo saldo de dívida de longo prazo (consolidada); isso porque, regra geral, não consegue empréstimos e financiamentos de longo curso.

Sendo assim, a dívida municipal se concentra, no mais das vezes, no passivo de curto prazo (financeiro), nele sobressaindo os Restos a Pagar sem cobertura de caixa.

Considerando que o recurso financeiro não pode solver, ao mesmo tempo, a dívida de curto prazo e, também, a de longo prazo, a apuração da Dívida Consolidada Líquida, faz-se da seguinte maneira:

Passivo Permanente da entidade jurídica

(+) *Precatórios posteriores a 5.5.2000, vencidos e não pagos*

(-) *Ativo Disponível (caixa e bancos)*

(+) *Passivo Financeiro*

(=) Dívida Consolidada Líquida

(*) **Observação fundamental:** *se o Passivo Financeiro for maior que o Ativo Disponível não se procederá àquela adição do Ativo Disponível, nem à subtração do Passivo Financeiro, havendo, apenas neste caso, igualdade entre a dívida consolidada líquida e o passivo permanente da entidade jurídica. Se assim não fosse, estar-se-ia, incorretamente, adicionando-se insuficiência financeira à dívida consolidada, ou seja, confundindo-se endividamento de curto e de longo curso.*



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

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 não poderia ultrapassar 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 correntes 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, corriqueira, primária, para, com tal sobra, enfrentar o serviço da dívida (juros, principal).



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

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

A não recondução da dívida aos patamares máximos, essa infração fiscal impede o recebimento de transferências voluntárias, além de responsabilização do Chefe do Poder Executivo.

Quando houver calamidade pública reconhecida pela Assembleia 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), também há limite; de 11,5% da RCL.

Excetua-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, por meio da Secretaria do Tesouro Nacional, 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.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

Conforme Resolução do Senado, 120 dias antes do término do mandato do Chefe do Executivo não é possível contratar operação orçamentária de crédito.

No caso das operações de antecipação da receita orçamentária (ARO), de natureza extraorçamentária, tal vedação alcança o ano inteiro do final da gestão política (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).

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 do exercício seja coberto por operação de crédito; em resumo, a LRF não quer que se adie o enfrentamento do atual nível de endividamento.

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.
- Estão vedadas, igualmente, as operações entre banco público e seu ente controlador (ex.: Banco do Brasil, Caixa não podem emprestar dinheiro ao Governo da União).
- Também proibidas: a) a captação de recursos por antecipação de fato gerador não ocorrido (não confundir com substituição tributária do art. 150, § 7º da Constituição); b) aceite de documentos de



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

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 AROs 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 São 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 AROs 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 tocante às despesas que passam para o exercício seguinte, o art. 42 da LRF assim enuncia:



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

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

Vai daí que, no derradeiro ano de mandato, deve o gestor quitar despesas empenhadas e liquidadas entre maio e dezembro ou, ao menos, reservar dinheiro para que assim o faça o sucessor.

Descumprir tal norma remete o mandatário ao art. 359-C do Código Penal. Vai daí que recusa este Tribunal conta que, naqueles 8 (oito) últimos meses, revele crescimento da despesa líquida a pagar (*débitos de curto prazo menos disponibilidades de caixa*).

Dito de outro modo, tal aumento revela que, nos dois últimos quadrimestres do mandato, fez-se despesa sem lastro de caixa, transferindo-se mais dívida ao próximo mandatário.

Em suma, assim esta Corte apura o art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal:

Para o primeiro período (posição em 30 de abril)

Empenhos a Pagar e Restos a Pagar (*liquidados*)

- (-) Disponibilidades de Caixa (Caixa e Bancos)
- (+) Reservas financeiras do regime próprio de previdência e valores atrelados a retenções extraorçamentárias (depósitos, consignações)
- (=) ***Dívida Líquida de Curto Prazo em 30 de abril***

Para o segundo período (posição em 31 de dezembro)

Restos a Pagar (*liquidados*)

- (-) Disponibilidades de Caixa
- (+) Reservas financeiras do regime próprio de previdência e valores atrelados a retenções extraorçamentárias (depósitos, consignações)
- (=) ***Dívida Líquida de Curto Prazo em 31 de dezembro***

Caso a dívida de 31.12 seja maior que a de 30.4, depreende-se que, nos dois quadrimestres, houve despesa



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

liquidada sem cobertura de caixa, em afronta ao art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Ao contrário, na manutenção ou na queda da sobredita dívida, resta patente que, nos 8 meses, as despesas liquidadas contaram com disponibilidade monetária, em atendimento à norma em apreço.

Em síntese, a análise do art. 42 da LRF leva em conta o que segue:

- Tal preceito alcança, somente, despesas empenhadas e liquidadas nos oito últimos meses do mandato e, não, os compromissos que se realizarão, fisicamente, somente nos anos seguintes.
- Da disponibilidade de caixa são excluídos os dinheiros estritamente vinculados: os do regime próprio de previdência e os relativos a débitos extraorçamentários (*depósitos de terceiros, consignações, débitos de tesouraria, entre outros*);
- O cancelamento de empenhos aptos a pagamento (liquidados) é prática absolutamente irregular; distorce os fundamentais resultados contábeis e, se feito, enseja retificações da Fiscalização e, talvez, parecer desfavorável desta Casa.
- Outra ação inconveniente é a de transferir Restos a Pagar para o passivo de longo prazo: o permanente. É assim porque tais resíduos são de curtíssima exigibilidade; nada têm de longo prazo, além de já não mais dependerem de autorização legislativa para pagamento (*art. 105, § 3º, da Lei nº. 4.320, de 1964*).
- Em face de sua previsibilidade, as despesas continuadas, frequentes, corriqueiras, não geradas, propriamente, entre maio e dezembro⁵, precisam, óbvio, de suporte de caixa. Do contrário, estaria sancionada afronta a fundamento de responsabilidade fiscal, validando-se empenhos sem cobertura financeira

⁵ Ex.: folha de pagamento, encargos patronais, contratos de terceirização de serviços municipais.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

e, daí, mais dívida para o mandatário seguinte. De mais a mais, gestores irresponsáveis reservariam numerário para as novas despesas, aquelas contratadas entre maio e dezembro do último ano, deixando descobertas as geradas em época pretérita, às quais, vale ressaltar, têm maior vulto; relacionam-se à operação e manutenção da máquina pública.

Diante de tudo isso, aqui se recomenda que, deficitária em 30 de abril do último ano de mandato, recuse a Prefeitura despesa nova; isso, para que possa monetariamente suportar os gastos preexistentes, daí não transferindo mais dívida ao próximo gestor. Para tanto, deve a Administração valer-se da limitação de empenho ⁶ e de rigorosa planificação de caixa ⁷

32 - A PRESERVAÇÃO DO PATRIMÔNIO PÚBLICO

Alienação de bens, móveis e imóveis, não financiará despesas correntes, salvo as 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*).

A baixa de um ativo (*venda de bens*) será compensada pela queda de um passivo (pagamento de dívida) ou pela criação de 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

⁶ Art. 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal.

⁷ art. 8º da LRF e art. 47 a 50 da Lei nº 4.320, de 1964.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

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, também, 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	\$

Esta Corte de Contas, mediante o semestral Cadastro Eletrônico de Obras, obtém as informações necessárias ao exame desse art. 45 da LRF.

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".



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

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, sobretudo pela Internet (*art. 64, LRF*);
- Divulgação mensal, pelo Ministério da Fazenda, dos municípios que tenham superado os limites relativos à dívida consolidada (*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, as contas do Chefe do Poder Executivo permanecerão, durante todo o exercício, 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.

34.1 - A primeira modificação na LRF - a edição, em maio de 2009, da Lei da Transparência Fiscal

Editada em 27 de maio de 2009, a Lei Complementar nº 131, de 2009, vem a ser a primeira modificação no código de responsabilidade fiscal, promulgado que foi 9 (nove) anos antes, em 4 de maio de 2000. É a chamada Lei da Transparência Fiscal.

Em tal processo, fez o legislador inserções nos artigos 48 e 73 da Lei de Responsabilidade Fiscal, objetivando



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

facilitar a lide dos controles institucionais, quer o social, o interno ou o externo.

De início, há de se dizer que o acrescentado art. 73-A melhor reitera a norma constitucional (art. 74, § 2º), estabelecendo que, em face dos Tribunais de Contas e do Ministério Público, qualquer cidadão ou instituição é parte legítima para denunciar desvio fiscal.

Em seguida, os novos incisos do art. 48 querem que a sociedade, por meio eletrônico (*internet*), possa conhecer, em tempo real, o nível e a espécie da receita arrecadada, além da utilidade que está sendo adquirida (*bem ou serviço*), desagregada esta informação em cifra monetária, nome do fornecedor, número do processo administrativo e, se for o caso, tipo de licitação realizada (*Convite, Pregão, Tomada de Preços, Concorrência*).

Para tanto, deverão Estados e Municípios utilizar sistema eletrônico de administração financeira que atenda, ao menos, o padrão de qualidade do SIAFI, o Sistema Integrado de Administração Financeira da União. É o que passou a determinar o inciso III, art. 48 da Lei Complementar nº 101, de 2000.

De lembrar-se que o Serviço de Processamento de Dados da União - SERPRO desenvolveu, à semelhança do SIAFI, um sistema eletrônico aplicável aos demais entes federados; é o SIAFEM - Sistema Integrado de Administração Financeira de Estados e Municípios, adotado em boa parte dos Estados-membros e em alguns poucos Municípios.

Nesse cenário, fácil deduzir que o SIAFEM também serve aos propósitos da transparência fiscal.

De toda forma, modelos similares ao SIAFI e ao SIAFEM serão necessariamente utilizados pelos municípios brasileiros: os que têm mais de 50 mil habitantes já devem estar operando; já, as comunas pequenas, com menos de 50 mil pessoas, terão tempo bem mais ampliado: 4 (quatro) anos, ou seja, até 27 de maio de 2013.

Não receberão transferências voluntárias os que não se ajustem naqueles prazos, cabendo todavia lembrar que, dessa



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

punição, a LRF excepciona repasses voltados à educação, saúde e assistência social.

Tendo em mira alertar os entes estatais com mais de 50 mil habitantes, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo emitiu o seguinte Comunicado:

COMUNICADO SDG nº 24, de 2011

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, na sua missão de orientar seus jurisdicionados, alerta sobre a necessidade de observância aos seguintes dispositivos constitucionais e legais:

1-De acordo com o art. 73-B da Lei de Responsabilidade Fiscal, os Municípios com mais de 50 mil habitantes devem estar operando, desde 27 de maio de 2011, sistema que à população franqueie, via Internet, informações sobre execução orçamentária e financeira, nisso atendido o padrão estabelecido no Decreto federal nº 7.185, de 27 de maio de 2010.

*SÉRGIO CIQUERA ROSSI
Secretário-Diretor Geral*

No escopo de regulamentar a Lei da Transparência Fiscal, o Presidente da República, em 27 de maio de 2010, baixa o Decreto federal nº 7.185, com as seguintes particularidades:

- ✚ Aludido no art. 48, § único da LRF, o sistema integrado de administração financeira e controle passa a contar com denominação simples e objetiva: Sistema.
- ✚ Abrangendo todo o nível de governo, integram o Sistema todos os órgãos da Administração direta, bem como as autarquias, fundações e empresas estatais dependentes.
- ✚ Diferente do SIAFI e SIAFEM, o Sistema dispensa senhas e o prévio cadastramento dos usuários, ou seja, é de amplo acesso público.
- ✚ O Sistema é recurso de informática para o cidadão acompanhar receitas e despesas, apresentadas até o 1º dia útil que sucede o do registro contábil; eis



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

o *tempo real* mencionado na Lei Complementar nº 131, de 2009.

✚ Tais informações comparecerão até a abertura referenciada no art. 7º do Decreto, qual seja:

1. Detalhamento da despesa:

- a) Valor do empenho, liquidação e pagamento.
- b) Número do processo (quando for o caso).
- c) Pessoa física ou jurídica beneficiada com o pagamento.
- d) O bem fornecido ou o serviço prestado.

2. Detalhamento da receita:

- a) Previsão;
- b) Lançamento, quando for o caso.
- c) Arrecadação.

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 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 solicitados pela Lei 4.320; por isso, enumera-se, a partir daqui, as inovações do novo direito financeiro:

- ✓ Haverá um relatório contábil demonstrando o saldo financeiro de cada um dos recursos vinculados (*Educação, FUNDEB, Saúde, Royalties, multas de trânsito, CIDE, convênios, fundo da criança e do adolescente, entre outros*). Essa individualização 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, sem dupla contagem, de autarquias,



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

fundações e empresas dependentes. Assim, sujeitas à contabilidade comercial, as empresas dependentes deverão produzir, em apartado, demonstrações segundo a contabilidade pública;

- ✓ Relatório de receitas e despesas previdenciárias;
- ✓ A Demonstração das Variações Patrimoniais destacará, em anexo, a origem e a aplicação das receitas de alienação de bens móveis e imóveis;
- ✓ 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 inclusas 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).

35.1 - A nova contabilidade pública

De início, há de lembrar-se que reclama a Carta de 1988 diploma complementar para substituir a Lei nº 4.320, de 1964; é o art. 165, § 9º.

Por isso e desde 1989, dezenas de projetos já tramitaram no Congresso Nacional. O penúltimo mais importante foi chamado de "*qualidade fiscal*"; o mais atual é o designado "*responsabilidade orçamentária*".

No curso desse vazio legal, a Secretaria do Tesouro Nacional - STN, tal qual órgão central de contabilidade da União, vem editando sucessivas Portarias no escopo de atualizar certas passagens da Lei 4.320.

Em que pese esse esforço modernizador, há de se acautelar com o que contraria o princípio da legalidade, visto que um ato administrativo - *no caso, a Portaria* - não pode nunca ser mais que a Lei.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

Recentemente, essas Portarias da STN vêm sintonizando a contabilidade pública aos padrões internacionais e do universo privado.

Nessa dinâmica, resta evidente que não mais recairá no sistema orçamentário a principal análise dos balanços públicos, mas, sim, no sistema patrimonial, assim como é nas empresas privadas.

Para os que defendem esse modelo, um governo pode obter superávit primário e nominal, mas, de outro turno, estar perdendo patrimônio, quer pelo abandono de suas instalações físicas, quer à vista do engrandecimento da futura dívida com o regime próprio de previdência, lacunas essas que, nos períodos subsequentes, comprometerão a adequada execução dos serviços públicos.

Nesse passo, a Portaria STN nº 665, de 30 de novembro de 2010, introduz os novos balanços públicos, com vigência facultativa em 2011, mas que, em 2012 serão obrigatórios para a União e os Estados. Já, no caso dos Municípios, a obrigatoriedade acontece no ano de 2013.

Ato contínuo, a Portaria Conjunta STN/SOF nº 664 detalha e explica os conteúdos das novas demonstrações contábeis aplicadas ao setor público; são elas:

- ✓ *Balanço Orçamentário (anexo 12);*
- ✓ *Balanço Financeiro (anexo 13);*
- ✓ *Balanço Patrimonial (anexo 14);*
- ✓ *Demonstração das Variações Patrimoniais (anexo 15);*
- ✓ *Demonstração dos Fluxos de Caixa (anexo 18);*
- ✓ *Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido (anexo 19);*
- ✓ *Demonstração do Resultado Econômico (anexo 20).*

O anexo 19 será compulsório somente para as empresas estatais dependentes; o anexo 20 é de elaboração opcional para qualquer entidade pública.

Na nova sistemática contábil é absolutamente vital a Administração atualizar o valor dos bens móveis e imóveis, procedimento este que, a teor da Lei 4.320, é apenas opcional, facultativo (art. 106, § 3º).



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

Assim, os ativos não financeiros⁸ não mais comparecerão, nas peças contábeis, com os atuais valores irrisórios, pífios; serão contabilizados em montante próximo à realidade de mercado, o que facilita a apuração de custos dos serviços públicos.

Quer-se também que o campo do passivo revele a efetiva situação devedora da entidade governamental, sobretudo no tocante aos débitos de longo prazo dos regimes próprio de previdência: o chamado passivo atuarial.

Se assim for, decerto muitos Municípios superarão o limite da dívida de longo prazo: a consolidada (120% da RCL), sendo que hoje, no universo jurisdicionado pelo TCE/SP, nenhuma Comuna ultrapassa tal freio.

Não bastasse isso, os bens de uso comum do povo passarão a integrar o ativo governamental; eis o caso de estradas vicinais, pontes, viadutos, túneis, praças. Então, todo e qualquer investimento público resultará aumento patrimonial, diferente do que agora é, quando nem todas as despesas de capital se transformam em mutação positiva do patrimônio.

Bem por isso, o resultado da Demonstração das Variações Patrimoniais terá especial significado na análise dos Tribunais de Contas.

De mais a mais, os bens e direitos sofrerão depreciação segundo método previamente definido.

Considerando que tanto a Lei 4.320 quanto a Lei de Responsabilidade Fiscal, uma e outra requerem a apuração de custos dos serviços públicos, importante que se saiba o valor da depreciação anual do prédio hospitalar, para a exata aferição do custo de atendimento médico.

Também, a Dívida Ativa, que, tradicionalmente, padece de enorme incerteza de recebimento, sofrerá ela grande redução de valor; isso, por força de conta subtrativa que, em contabilidade privada, é chamada "*Provisão para Devedores Duvidosos*".

⁸ Bens móveis; imóveis; direitos creditórios como, por exemplo, a Dívida Ativa; ações, entre outros.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

No Balanço Patrimonial, as denominações *financeiro e permanente* serão trocadas para *circulante e não circulante*. Espera-se que, em tal intercâmbio, atenda-se às condições do art. 105 da Lei 4.320, isto é, a categoria *circulante* não dependa de autorização legislativa para movimentação e a *não circulante*, essa sim, necessite de autorização orçamentária para ser movimentada.

Do confronto entre ativo e passivo, ter-se-á indicador fundamental para o novo modelo de contabilidade pública: o ***Patrimônio Líquido***.

Essas normas aplicadas ao setor público, de igual forma, sugerem que receitas e despesas submetam-se, ambas, ao regime de competência, tal qual é na Lei nº 6.404, de 1976.

A nosso ver, aquele sistema único não pode nunca alcançar o sistema orçamentário, porquanto determina a lei regime de caixa para a receita pública e, não, o de competência (art. 35, I, da Lei 4.320).

E, se há de convir que, mesmo agora, a expectativa de recebimento da Dívida Ativa já é contabilizada, sob competência, no Ativo Permanente do Balanço Patrimonial; jamais no Balanço Orçamentário.

Segundo a Portaria Conjunta 334/2010, as receitas e despesas do Balanço Orçamentário estão mais bem detalhadas do que no padrão hoje prevalente.

Tal método se escora na transparência fiscal, visto que possibilita melhor análise da despesa. É assim porque a atual discriminação do gasto se limita a uma genérica identificação dos créditos orçamentários e adicionais, ou seja, hoje, naquela peça contábil, não se pode saber quanto foi gasto com pessoal, investimento, amortização da dívida, entre outros elementos de despesa.

Em apêndice ao sobredito balanço, haverá quadros de Restos a Pagar, apresentados frente à original natureza da despesa. Em assim sendo, tais resíduos serão qualificados por sua origem orçamentária, ou seja, não mais permanecendo na vala comum das operações meramente financeiras.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

De seu turno, o novo Balanço Financeiro continua, óbvio, sendo uma grande conta caixa, mas, sob o novo modelo, sofreu considerável modificação. Com efeito, a partir de sua vigência, apresentará recebimentos e pagamentos à vista das fontes ordinária e vinculada (*não mais por natureza e função*), revelando, também, as antes não evidenciadas transferências intragovernamentais e, ainda, as operações extraorçamentárias.

A Demonstração das Variações Patrimoniais também contou com significativa alteração. Desta feita, melhor decompõe a receita e a despesa orçamentária; bem transparece o fato criado pela Portaria Interministerial nº 163/2001 (*as transferências financeiras entre entidades do mesmo nível de governo*); cria as figuras das variações patrimoniais quantitativas e qualitativas.

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, o controle interno e externo verificam, periodicamente, a observância dos limites e condições da Lei de Responsabilidade Fiscal. Tais demonstrativos ensejam o controle simultâneo da execução orçamentária.

O Relatório de Gestão Fiscal, feito por Poder, revela a posição de débitos sujeitos a limite: *despesa de pessoal*,



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

dívida consolidada, garantias, operações de crédito e Restos a Pagar.

Os números desse relatório perderiam sentido se não pudessem confrontar-se com valores de outro demonstrativo, o Relatório Resumido de Execução Orçamentária.

Explica-se melhor: o Relatório de Gestão é setorial, elaborado por Poder. Não contém os números de todo o ente estatal, encontrados, todavia, no Relatório Orçamentário, o qual, por exemplo, apresenta a base de cálculo de toda a LRF: a receita corrente líquida.

De 4 em 4 meses, a Administração do Executivo Estadual e a dos Municípios, a Assembleia Legislativa, as Câmaras de Vereadores, os Tribunais do Judiciário e o de Contas, bem como o Ministério Público, cada um deles, emitirá 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.

Ainda, de 2 em 2 meses, a Administração do Estado e dos Municípios elaborarão, cada uma delas, o Relatório Resumido de Execução Orçamentária, nele abrangida a movimentação financeira de todos os Poderes. Tal documento será assinado pelo Governador ou pelo Prefeito.

O Relatório Orçamentário será publicado até 30 dias após o bimestre.

O Relatório Resumido de Execução Orçamentária já era solicitado pela Constituição (*art. 165, § 3º*). Ressentia-se, contudo, de regulamentação que identificasse seus conteúdos. Agora, os art. 52 e 53 da LRF provêm tal lacuna, apresentando diversos elementos que integram o demonstrativo.

Os Relatórios Fiscal e Orçamentário obedecem a padrões do órgão central de contabilidade da União: a Secretaria do Tesouro Nacional (STN); isso, enquanto não for constituído, por lei, o Conselho Nacional de Gestão Fiscal (*art. 67, LRF*).



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 Lei de Diretrizes Orçamentárias;
- 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, a despesa de pessoal e a 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 aos 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 a receita comportou-se abaixo do esperado ou a dívida consolidada superou os limites e, diante de uma ou outra causa, a Administração ainda não "congelou" dotações e quotas financeiras;



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

- ✓ Se o estoque da dívida consolidada ultrapassou 90% do limite de Estados (200% da RCL) e Municípios (120% da RCL);
- ✓ Se a despesa de pessoal ultrapassou 90% do subteto atribuído a cada Poder e Ministério Público; no caso de gastos com inativos e pensionistas, não mais persiste o limite de 12% que era antes previsto na Lei 9.717/1998; foi ele tido inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Assim, as Cortes de Contas desenvolverão, também, ações preventivas, com base no exame, periódico, dos Relatórios de Execução Orçamentária e de Gestão Fiscal.

De mais a mais e conforme o art. 59 da LRF, cabe também ao controle interno fiscalizar os limites e condições desse direito financeiro.

Nesse sentido, há de se atentar para o seguinte alerta desta Corte quanto ao controle interno:

Comunicado SDG nº 32/2012

O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO ressalta que, a mando dos artigos 31, 70 e 74 da Constituição Federal, bem assim do artigo 54, parágrafo único, e artigo 59, ambos da Lei de Responsabilidade Fiscal e, também, do artigo 38, parágrafo único, da Lei Orgânica desta Corte, a Prefeitura e a Câmara Municipal devem possuir seus próprios sistemas de controle interno, que atuarão de forma integrada.

Sob aquele fundamento constitucional e legal, é dever dos Municípios, por meio de normas e instruções, instituir, se inexistentes, e regulamentar a operação do controle interno, de molde que o dirigente municipal disponha de informações qualificadas para a tomada de decisões, além de obter mais segurança sobre a legalidade, legitimidade, eficiência e publicidade dos atos financeiros chancelados, sem que hajam razões para alegar desconhecimento.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

Apenas servidores do quadro efetivo deverão compor o sistema de controle interno.

Nesse contexto, tal normatização atentará, dentre outros aspectos, para as funções constitucionais e legais atribuídas ao controle interno:

1- Avaliar o cumprimento das metas físicas e financeiras dos planos orçamentários, bem como a eficiência de seus resultados.

2- Comprovar a legalidade da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

3- Comprovar a legalidade dos repasses a entidades do terceiro setor, avaliando a eficácia e a eficiência dos resultados alcançados.

4- Exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Município.

5- Apoiar o Tribunal de Contas no exercício de sua missão institucional.

6- Em conjunto com autoridades da Administração Financeira do Município, assinar o Relatório de Gestão Fiscal.

7- Atestar a regularidade da tomada de contas dos ordenadores de despesa, recebedores, tesoureiros, pagadores ou assemelhados.

De se registrar, ainda, que a adequada instituição do correspondente órgão de controle interno é medida que será verificada por ocasião da fiscalização levada a efeito pelo Tribunal de Contas, com repercussão no exame das contas anuais.

SDG, em 28 de setembro de 2012.

SÉRGIO CIQUERA ROSSI

SECRETÁRIO-DIRETOR GERAL



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
FUNDEB	Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação
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 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 TCE SP, 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;
- MOTTA, Carlos Pinto Coelho e outros. *Responsabilidade Fiscal: estudos e orientações: uma primeira abordagem*. São Paulo. NDJ: 2001;
- 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;
- 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., Flávio C. de e ROSSI, Sérgio Ciquera. *A Lei 4.320 no Contexto da Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: NDJ, 2005;



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO

- TOLEDO JR., Flavio C. *O FUNDEB e os Mínimos Constitucionais da Educação*; publicado no site *jus navigandi*; setembro de 2010.