

**Lei de responsabilidade fiscal: manual de procedimentos
para a aplicação da lei de responsabilidade fiscal do
Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul**

Rio Grande do Sul. Tribunal de Contas

<http://www.bndes.gov.br/bibliotecadigital>

Lei de
Responsabilidade
Fiscal:
**Manual de Procedimentos para a
Aplicação da Lei de Responsabilidade
Fiscal do Tribunal de Contas do
Estado do Rio Grande do Sul**

www.tce.rs.gov.br

Novembro de 2000

A divulgação deste trabalho se insere no âmbito de convênio de cooperação técnica firmado com os Ministérios do Planejamento e do Desenvolvimento e com a ENAP, visando apoiar a implantação da Lei Complementar nº 101, de 4.5.2000, inclusive para efeito de atendimento do disposto em seu art. 64.

As opiniões aqui expressas são de exclusiva responsabilidade de seu autor e não refletem, necessariamente, a posição dos órgãos federais.

Este documento pode ser reproduzido, em parte ou integralmente, desde que devidamente citada a fonte.

MINISTÉRIO DO
PLANEJAMENTO,
ORÇAMENTO E GESTÃO



MINISTÉRIO DO
DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA
E COMÉRCIO EXTERIOR



GOVERNO
FEDERAL
Todas as informações estão disponíveis em www.tce.rs.gov.br

Lei de Responsabilidade Fiscal: Simples Municipal

O art. 64 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 4.5.2000) prevê que: *A União prestará assistência técnica e cooperação financeira aos Municípios para a modernização das respectivas administrações tributária, financeira, patrimonial e previdenciária, com vistas ao cumprimento das normas desta Lei Complementar.*

O Presidente Fernando Henrique Cardoso, em seu programa de rádio dedicado à sanção dessa Lei (em 2.5.2000) anunciou sua determinação para que o Ministério do Planejamento e o BNDES desenvolvessem o ***Simples Municipal***: um conjunto de ações voltadas especialmente para Prefeituras de pequeno porte e do interior, visando facilitar a administração de suas contas e, ao mesmo tempo, assegurar a implantação de um novo regime fiscal responsável.

A publicação deste trabalho se insere nesse esforço governamental para tornar mais fácil e mais eficaz as administrações locais. Faz parte da seguinte série de trabalhos elaborados por entidades e técnicos de notória especialização na área, exclusivos responsáveis pelas opiniões, mas cuja distribuição é apoiada pelos órgãos federais por ajudarem na compreensão da lei e na implantação de um novo regime fiscal:

- *“Manual de Orientação para Crescimento da Receita Própria Municipal”*, da Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2000
- *“125 Dicas – Idéias para Ação Municipal”*, do Instituto de Estudos, Formação e Assessoria em Políticas Sociais – PÓLIS, São Paulo, 2000
- *“Guia de Orientação para as Prefeituras”*, do Amir Antônio Khair, São Paulo, maio de 2000
- *“Manual Básico do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo”*, São Paulo, junho de 2000

O conteúdo integral deste manual e das publicações acima citadas está disponível na Internet para acesso gratuito e universal, através de consulta ou de *download*, no site mantido pelo BNDES e especializado em finanças públicas e federalismo fiscal no endereço: www.federativo.bndes.gov.br

Banco Federativo

Site do



RESPONSABILIDADE FISCAL



ADMINISTRAÇÃO EFICIENTE



CIDADE MELHOR

O BNDDES apóia essa idéia. Participe também.

**Manual de Procedimentos
para Aplicação da Lei de
Responsabilidade Fiscal
do Tribunal de Contas do
Estado do Rio Grande do Sul**

Lei de
Responsabilidade
Fiscal

Lei Complementar nº 101,
de 4 de maio de 2000

Outubro de 2000

COORDENAÇÃO

Conselheiro Hélio Saul Mileski

GRUPO DE TRABALHO

Superintendência Geral

Consultoria Técnica

Superintendência de Controle Externo

Superintendente

Assessoria Técnica

Superintendência Administrativa

Assessoria Administrativa

Sumário

• Apresentação	9
• Novas Regras para a Gestão e a Transparência Fiscal	
Lei de Responsabilidade Fiscal	11
1. Motivação Legislativa	11
2. Vigência e Aplicabilidade dos Dispositivos Legais Complementares	14
3. Aspectos Controvertidos da Lei Complementar	17
4. Conclusão	23
• Manual de Procedimentos para a Aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul	25
1. Introdução	25
2. A Origem da Lei de Responsabilidade Fiscal	28
3. Considerações Acerca da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000)	30
4. O Planejamento	36
5. A Renúncia de Receita: Aplicação dos Artigos 11 ao 14	47
6. Aplicabilidade dos Artigos 15 ao 17	52
7. Despesas com Pessoal: Definições	59
8. A Dívida Pública Fundada	68
9. Relatórios de que Tratam os Artigos 52 a 54	70
10. As Vedações em Final de Mandato	74
11. A Relevância do Sistema de Controle Interno (SCI) na Fiscalização da Gestão Fiscal	88
12. As Prestações de Contas dos Poderes e Parecer Prévio sobre as Contas: Reestruturação do TCE	92
13. Considerações Finais	93
Anexo 1 – Resumo dos Itens que Compõem o Cálculo da Apuração da RCL	94
14. Bibliografia	95
• Resolução N° 553/2000	97
• Instrução Normativa N° 12/2000	105

• Anexo I – Do Relatório da Gestão Fiscal	119
Poder Executivo Estadual	119
Poder Legislativo Estadual	139
Poder Judiciário	145
Ministério Público	151
Tribunal de Contas	157
• Anexo II – Demonstrativo das Despesas da Assembléia Legislativa	167
• Considerações acerca dos Relatórios e Demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar N° 101/2000)	171
• Anexo III – Demonstrativo dos Resultados dos Fluxos Financeiros Pelo Regime de Caixa	191
• Anexo IV – Demonstrativo do Cumprimento do Planejamento e Execução dos Programas e Projetos de Governo	195
• Anexo V – Demonstrativo da Movimentação de Pessoal <i>Poder Executivo Municipal</i>	199
• Anexo I – Do Relatório Resumido da Execução Orçamentária <i>Poder Legislativo Municipal</i>	203
• Anexo I – Do Relatório da Gestão Fiscal	223
• Considerações acerca dos Relatórios e Demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar N° 101/2000)	233
• Anexo II – Demonstrativo das Despesas do Poder Legislativo Municipal	253
• Anexo III – Demonstrativo dos Resultados dos Fluxos Financeiros pelo Regime de Caixa	257
• Anexo IV – Demonstrativo do Cumprimento do Planejamento e Execução dos Programas e Projetos de Governo	261
• Anexo V – Demonstrativo da Movimentação de Pessoal	265

Apresentação

Apresentamos esta edição do *Manual de Procedimentos para Aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul*, elaborado pelo próprio Tribunal de Contas, com certeza absoluta de que será de grande valia para orientar as municipalidades em relação às medidas a serem adotadas para a adequação às normas estabelecidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Tarefa importante na gestão eficiente e responsável da coisa pública, meta perfeitamente alcançável por todos os governos locais, e que contribui para a Reforma do Estado.

De fato, como uma das principais instituições de Política Econômica de longo prazo no Brasil, o BNDES vem participando ativamente de ações voltadas para a reformulação do papel do Estado, nos diversos níveis da Federação Brasileira. Neste sentido, tem sido grande o seu empenho em apoiar a modernização da administração tributária e a melhoria da qualidade do gasto público, com uma perspectiva de desenvolvimento local sustentado.

Além dos vários programas tradicionais, o BNDES implementou o Programa de Modernização da Administração Tributária e da Gestão dos Setores Sociais Básicos (PMAT) para proporcionar aos municípios brasileiros possibilidades de aperfeiçoar sua capacidade de arrecadação e, ao mesmo tempo, incrementar a qualidade dos serviços prestados à população.

Também foi criado um *site* na Internet (<http://federativo.bndes.gov.br>) para divulgação de informações e estatísticas sobre o setor público, bem como para a troca de experiências entre administradores públicos, pesquisadores, organizações não-governamentais e eventuais interessados em políticas públicas. Com efeito, o **Banco Federativo** tem procurado tratar dos mais variados temas relacionados à Federação Brasileira, como a Reforma Tributária e a Lei de Responsabilidade Fiscal, além de apresentar

indicadores tributários e fiscais. Este fórum de debates democrático e aberto cresceu e se dinamizou através de várias parcerias com outros órgãos e institutos de pesquisa.

Mais informação e mais transparência são, sem dúvida, a garantia perene do efetivo controle popular e do aprendizado da cidadania.

Francisco Roberto André Gros
Presidente do BNDES

Novas Regras para a Gestão e a Transparência Fiscal Lei de Responsabilidade Fiscal¹

Helio Saul Mileski

Conselheiro-Presidente do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul.

1. MOTIVAÇÃO LEGISLATIVA

Com a sanção Presidencial da Lei Complementar nº 101, em 4 de maio de 2000, e sua publicação no DOU, em 05.05.2000, entrou em vigência um novo código de regras para a gestão fiscal da administração pública brasileira, cuja normatização, pelo seu caráter inovador e limitador, certamente produzirá um verdadeiro choque cultural nos responsáveis pela gerência dos recursos públicos, nas três esferas de governo: federal, estadual e municipal.

Este novo código de procedimentos fiscal-administrativos tem como objetivo estabelecer princípios norteadores de uma gestão fiscal responsável, fixando limites para o endividamento público e para a expansão de despesas continuadas, com a instituição de mecanismos prévios e necessários para assegurar o cumprimento de metas fiscais, visando alcançar o equilíbrio orçamentário entre receita e despesa, produzindo, via de consequência, um desenvolvimento sustentável.

Para uma melhor compreensão deste relevante objetivo legal, é de ser salientada, por importante, a filosofia orientadora da elaboração do projeto que resultou na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Nesse aspecto, muito se tem argumentado de que a aceleração do desenvolvimento tecnológico e da globalização da economia mundial, que tornou a competição entre as nações muito mais aguda, gerou uma crise do Estado,

¹ Artigo publicado na revista *Interesse Público*. – Ano 2, nº 7, julho/setembro de 2000 – São Paulo: Notadez, 2000.

definida como: uma crise fiscal; esgotamento da estratégia estatizante de intervenção do Estado; e a superação da administração pública burocrática. Por isto, na expressão governamental, a reforma do Estado passou a ser um instrumento indispensável para consolidar a estabilização e assegurar o crescimento sustentado da economia, levando o Governo Federal a elaborar o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, onde é referido.²

“Só em meados dos anos 90 surge uma resposta consistente com o desafio de superação da crise: a idéia da reforma ou reconstrução do Estado, de forma a resgatar sua autonomia financeira e sua capacidade de implementar políticas públicas.

Nesse sentido, são inadiáveis: 1) o ajustamento fiscal duradouro; 2) reformas econômicas orientadas para o mercado, que, acompanhadas de uma política industrial e tecnológica, garantam a concorrência interna e criem as condições para o enfrentamento da competição internacional; 3) a reforma da previdência social; 4) a inovação dos instrumentos de política social, proporcionando maior abrangência e promovendo melhor qualidade para os serviços sociais; e 5) a reforma do aparelho do Estado, com vistas a aumentar sua ‘governança’, ou seja, sua capacidade de implementar de forma eficiente políticas públicas.”

Por sua vez, em recente posicionamento, o Comitê Interino do Fundo Monetário Internacional acentuou a importância da chamada boa governança ao adotar a declaração sobre “*Partnership for Sustainable Global Growth*” (Parceria para o Crescimento Sustentável da Economia Mundial) em setembro de 1996 e, novamente, assim procedeu na reunião realizada na Região Administrativa Especial de Hong Kong em setembro de 1997, passando a difundir sua orientação com o seguinte argumento:

“Graças a sua experiência na área de gestão das finanças públicas e à universalidade de seus países membros, o FMI está bem situado para liderar a promoção de uma maior transparência fiscal. Assim, o Comitê Interino procura estimular os países membros a aplicarem o presente Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal. Este código

² *Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado* – Brasília; Presidência da República; Câmara da Reforma do Estado, Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado. Brasil, 1995, p. 15/16.

*baseia-se nos seguintes objetivos primordiais: definição clara das funções e responsabilidades do governo; divulgação de informações ao público sobre as atividades do governo; abertura na preparação e execução do orçamento, bem como na prestação das contas orçamentárias; e avaliação independente da integridade das informações fiscais. O Código define os princípios e práticas que os governos devem adotar para cumprir estes objetivos. Estes princípios e práticas se inspiram nos conhecimentos obtidos pelo FMI sobre as práticas de gestão financeira pública dos países membros. O Código facilitará a vigilância das políticas econômicas pelas autoridades nacionais, mercados financeiros e instituições internacionais.*³

Portanto, o elemento básico, a filosofia governamental orientadora para a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, diz respeito à implantação de uma estrutura estatal nova, consoante os fundamentos de uma administração pública gerencial, com a busca de um regime fiscal capaz de assegurar o equilíbrio intertemporal das contas públicas, tendo *"como objetivo a drástica e veloz redução do déficit público e a estabilização do montante da dívida pública em relação ao Produto Interno Bruto da economia"*⁴

A inspiração legislativa brasileira, na elaboração da Lei Complementar, foi influenciada por recentes experiências da União Européia, dos Estados Unidos e da Nova Zelândia, conforme muito bem condensou a Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados.⁵

"a) Comunidade Econômica Européia – Tratado de Maastricht e protocolos, estabilidade e emprego, padrões e mecanismos de ajustes fiscais, limites de déficit (3% do PIB) e dívida (60 % do PIB), punições graduais aos Estados membros;

b) Estados Unidos: Budget Enforcement Act (1990) – O Congresso fixa metas fiscais plurianuais e limites de gastos orçamentários por função.

3 *Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal – Declaração de Princípios.* Texto disponível no site oficial do FMI, www.imf.org; divulgação no site "Banco Federativo", sob permissão do Fundo Monetário Internacional.

4 Em *Interministerial n° 106/MOG/MF/MPAS*, item 2, que acompanhou a mensagem n° 485 do Senhor Presidente da República, no encaminhamento do Projeto de Lei Complementar n° 18 de 1999, ao Congresso Nacional, Brasília, 13 de abril de 1999.

5 Eugênio Greggianin, *Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira*, Câmara dos Deputados, Brasília, abril de 2000.

Despesas obrigatórias e discricionárias são limitadas por mecanismos distintos: a) a legislação que cria as despesas obrigatórias deve se ajustar aos limites (processo 'pay as you go'); b) as despesas discricionárias, também sujeitas a limites, estão submetidas a seqüestro automático;

c) Nova Zelândia: Fiscal Responsibility Act (1994) – ênfase no controle social e transparência das estratégias e metas fiscais (aceita afastamentos temporários e justificados); Declarações de responsabilidade da Fazenda e Tesouro;"

Assim, a Lei de Responsabilidade Fiscal encontra-se introduzida no sobredito contexto, representando uma mudança estrutural do regime fiscal nacional, produzindo novos conceitos como os de responsabilidade e transparência, com fixação de normas direcionadas à organização e ao equilíbrio das contas públicas. Em suma, trata-se de um verdadeiro código regulamentador da conduta gerencial nas finanças públicas.

2. VIGÊNCIA E APLICABILIDADE DOS DISPOSITIVOS LEGAIS COMPLEMENTARES

Uma das questões mais controvertidas e discutidas da Lei Complementar nº 101/2000, diz respeito a sua vigência e a imediata aplicação de suas normas.

Tendo em conta que se tratava de legislação inovadora, introdutora de novos conceitos e procedimentos fiscais, que iria alterar toda a rotina administrativo-financeira do Estado, gerando profundas modificações na cultura existente e produzindo um grande impacto, especialmente nas administrações municipais, onde se encontram as maiores carências de qualificação funcional-profissional; e, tendo em conta, ainda, o fato de estarem sendo previstas pesadas sanções penais, civis e administrativas aos gestores fiscais que viessem a violar os dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal, antes da sua aprovação definitiva no Congresso Nacional, defendi a tese da necessidade de existência de um período de transição legal, no sentido de ser possibilitada a devida compreensão da nova e complexa estrutura técnico-jurídica, com um prazo razoável que propicias-se adaptação e adequação administrativa às inovadoras determinações legais.

No entanto, lamentavelmente, nem Governo, nem Congresso Nacional foram sensíveis às várias e consistentes manifestações advindas do Brasil inteiro, ocasionando a edição da lei, sem norma de caráter transitório.

Em face desse equívoco de avaliação político-legislativa, estão ocorrendo muitas dificuldades para a imediata e integral aplicação da Lei Complementar, com o que surge, de fato, na prática, um período de transição legal, por absoluta impossibilidade material de aplicação da maioria de seus regramentos.

A Lei Complementar foi publicada e passou a vigor em meio ao exercício financeiro do ano 2000 (05.05.2000), momento em que já havia um orçamento em execução, estruturado com base em legislação anterior, totalmente diferenciada, com obediência a um plano de governo que desconhecia as premissas da Lei de Responsabilidade Fiscal e que não pode, agora, simplesmente ser desconstituído ou profundamente alterado, na medida que representaria a solução de continuidade administrativa, com imensos prejuízos aos serviços e obras de interesse público. Isto sem referir as exigências de ordem constitucional para a elaboração da lei orçamentária, segundo as quais, o procedimento legislativo orçamentário deve ocorrer em um exercício para vigorar no subsequente.

Portanto, excetuados alguns pouquíssimos regramentos, poderia se dizer que a Lei de Responsabilidade Fiscal é inaplicável ao orçamento que se encontra em execução no presente exercício.

Dentre os dispositivos legais que poderiam ser aplicados no presente exercício financeiro, sem interferir no orçamento em execução, estão os dirigidos à elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias e do Orçamento anual para o exercício de 2001. Contudo, mesmo esses regramentos restam prejudicados na sua aplicação.

Primeiro porque materialmente impossível de serem atendidos os prazos para o encaminhamento do projeto da Lei de Diretrizes Orçamentárias ao Poder Legislativo, na forma determinada pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

O prazo para encaminhamento do projeto da LDO ao Legislativo, no Estado do Rio Grande do Sul (art. 152, § 8º, II, da Constituição Estadual), não sendo diferente na órbita municipal, está fixado em até 15 de maio. Como a Lei

de Responsabilidade Fiscal foi publicada em 5 de maio, impossível, no tempo de 10 dias, que a Administração elaborasse projeto com o planejamento exigido, contendo anexo com metas legais para a receita e a despesa, estabelecendo a origem e a aplicação dos recursos, e os respectivos resultados nominais e primários, com indicação da metodologia do cálculo de apuração desses resultados.

É consabida a complexidade de formulação de um planejamento para a administração pública. Trata-se de um procedimento que envolve todos os setores e órgãos administrativos, que deve contar com um sistema de informação confiável e, segundo o entendimento técnico, necessita de um prazo mínimo de seis meses para a sua elaboração.

Nesse contexto, considerando ainda que a Lei de Diretrizes Orçamentárias é o instrumento legal que deve orientar a elaboração do orçamento anual, contendo as metas e as prioridades da administração pública, juntamente com o Anexo de Metas Fiscais referido no art. 4º, §1º, da Lei Complementar nº 101/2000, e não havendo condições materiais para a sua elaboração, face a inexistência de prazo razoável, torna-se evidente que o orçamento anual também deixará de atender as normas da Lei de Responsabilidade Fiscal porque terá de obedecer a orientação da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

De outra parte, mesmo que houvesse prazo razoável para a elaboração da LDO, ainda assim não seria possível o cumprimento de dois dos principais dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal, por serem regramentos de eficácia contida, que são dirigidos a: atendimento aos limites globais da dívida; e elaboração do Anexo de Metas Fiscais, cujo instrumento se constitui em freio às despesas com base na efetiva arrecadação, de maneira a contemplar uma aproximação dos resultados com a necessidade fiscal da administração.

Nos termos do art. 30, I, da Lei Complementar nº 101/2000, no prazo de noventa dias após a publicação da lei, o Presidente da República deverá submeter ao Senado Federal proposta de limites globais para o montante da dívida consolidada da União, Estados e Municípios, e, conforme o disposto no §1º, IV, do mesmo artigo, contendo a proposta de metodologia do cálculo de apuração dos resultados nominal e primário.

Portanto, conforme a diretriz legal, a forma de apuração dos resultados nominal e primário deverá se dar por ato normativo de iniciativa do

Presidente da República, a ser fixada em legislação própria, tornando todas as derivações legais que dependam dos resultados fiscais também normas de eficácia contida.

Nessa circunstância jurídica, o Anexo de Metas Fiscais, como integrante da Lei de Diretrizes Orçamentárias, não possui condições de ser elaborado antes de ser editada a metodologia de cálculo de resultados fiscais, deixando, por decorrência, de ter aplicação imediata as normatizações legais que dependam dessas metas fiscais, que devem ser fixadas no anexo criado para tal fim, como integrante da LDO. O fundamento dessa afirmação é manifesto. Meta fiscal é o resultado entre a receita e a despesa com as devidas inclusões e exclusões desse cálculo, a fim de se tornarem metas de resultado nominal e primário. Não havendo definição, face a inexistência de norma fixadora da metodologia de cálculo, sobre quais são as inclusões e as exclusões, evidentemente, também inexiste forma de prever-se os resultados para a LDO que orientará o orçamento anual de 2001.

Assim, até que seja editada a normatização mencionada no art. 30, §1º, IV, da Lei de Responsabilidade Fiscal, ficam com a aplicação prejudicada todos os dispositivos legais concernentes a procedimentos que dependam do Anexo de Metas Fiscais previsto nos parágrafos 1º e 2º do art. 4º da Lei Complementar nº 101/2000.

3. ASPECTOS CONTROVERTIDOS DA LEI COMPLEMENTAR

Na Lei de Responsabilidade Fiscal constam vários regramentos de aspecto controvertido, alguns de duvidosa constitucionalidade, que têm suscitado acalorados debates entre os organismos estatais que devem dar cumprimento à Lei, bem como entre os representantes dos órgãos fiscalizadores, especialmente os Tribunais de Contas.

Contudo, não possui o presente trabalho a pretensão de esgotar o tema, nem de apresentar solução definitiva a todos os problemas de ordem hermenêutica ou de aplicabilidade dos dispositivos legais controvertidos, mas, tão-somente, de oferecer, sobre algumas normas, modestos entendimentos à apreciação dos interessados no tema.

3.1. Limitação de Empenho e Movimentação Financeira

De conformidade com o disposto no art. 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal, *“Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subseqüentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias”*.

Nesse sentido, conforme já salientamos no item 2 deste trabalho, este regramento de controle bimensal do resultado entre receita e despesa com as devidas inclusões e exclusões desse cálculo, para ter aplicação, depende de ato normativo a ser editado nos termos do art. 30, § 1º, IV, quando deverá ser fixada a metodologia de cálculo para a obtenção do resultado nominal e primário. Enquanto isto não ocorrer, e não poderá ocorrer para o orçamento de 2001 por inexistência de prazo, os Poderes e o Ministério Público, no momento, ficam desobrigados de realizar limitação de empenho e movimentação financeira.

Todavia, tão logo seja fixada a metodologia de cálculo para a obtenção do resultado nominal e primário, em razão do que serão fixadas metas fiscais na Lei de Diretrizes Orçamentárias, os Poderes e o Ministério Público terão de proceder limitação de empenho e movimentação financeira se, no bimestre, a realização da receita não comportar o cumprimento das metas de resultado nominal e primário estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais.

Caso os Poderes Legislativo e Judiciário e o Ministério Público deixem de promover a limitação no prazo estabelecido no ‘caput’ do art. 9º, conforme o disposto no §3º do mesmo artigo, *“é o Poder Executivo autorizado a limitar os valores financeiros segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias”*.

O texto supratranscrito, de forma clara, autoriza o Poder Executivo a interferir no Poder Judiciário e Legislativo, no sentido de ser promovida a limitação de valores financeiros. Tal autorização violenta o disposto nos arts. 2º e 99 da Constituição Federal, porque retira a autonomia financeira assegurada ao Judiciário, além de romper com a independência e a harmonia entre os Poderes, com o afastamento da autonomia administrativo-financeira destinada ao Legislativo e ao Judiciário.

Nesse sentido, tendo em conta que o princípio constitucional da independência e da harmonia entre os Poderes deriva de cláusula pétrea (art. 2º, CF), não podendo, inclusive, ser abolido por emenda constitucional (art. 60, § 4º, III, CF), torna-se evidente a inconstitucionalidade do § 3º do art. 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Contudo, a negativa de exequoriedade dessa norma, por inconstitucionalidade, não ocasiona a invalidação dos meios aplicáveis à execução financeira, no tocante aos limites fixados pela Lei de Responsabilidade Fiscal, na medida que o cumprimento à programação financeira e ao cronograma de execução mensal de desembolso previsto no art. 8º, 'caput', juntamente com a verificação, bimensal, da compatibilização entre a receita realizada e o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais (art. 9º), está sujeito à fiscalização do Tribunal de Contas, por atribuição expressamente determinada na Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 59, I).

3.2. Definições e Limites das Despesas com Pessoal

Nos dispositivos regradores das definições e limites das despesas com pessoal (artigos 18 a 23), existem, no mínimo, três pontos polêmicos e de duvidosa constitucionalidade: pensionistas; contratos de terceirização de mão-de-obra; e repartição dos limites globais previstos no art. 19.

Quando o art. 18 define o que se inclui como despesa de pessoal, considera para tal fim " *o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência*" (grifei).

Como se vê do regramento legal transcrito, para ser apurada a despesa total com pessoal, para fins de verificação do limite constitucional previsto no art. 169 da Constituição Federal, com definição no art. 19 da Lei Complementar 101/2000, foi considerada, em nosso entendimento, de forma inapropriada e inconstitucional, como despesa de pessoal, os gastos efetuados com pagamento de pensões.

O comando constitucional do art. 169 estipula limite dirigido tão-somente para "*a despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios...*", onde, à evidência, não se incluem as despesas realizadas com pagamento de pensões.

Administrativamente, pessoal ativo são todos os servidores que prestam serviços ao Estado e às entidades da administração indireta, com vínculo institucional ou empregatício e remuneração paga pelos cofres públicos.

Pessoal inativo são os servidores que alcançaram o direito à inatividade funcional remunerada, em situações de invalidez, idade ou tempo de serviço, mediante o preenchimento dos requisitos exigidos constitucionalmente. Por sua vez, pensão é a renda mensal paga pelo Estado, vitaliciamente ou por certo tempo, a familiares de servidor falecido, normalmente em razão de vínculo a sistema previdenciário contributivo.

Dessa forma, sendo os institutos absolutamente distintos em sua natureza jurídica, com objetivos totalmente diferenciados, diante da restrita determinação constitucional, não se pode incluir os gastos efetuados com o pagamento de pensões no cômputo destinado a verificação do atendimento ao limite fixado para as despesas com pessoal ativo e inativo. Por esse motivo, o regramento do art. 18, ao incluir os gastos com pensionistas como despesa de pessoal para a apuração do limite legal, desbordou da norma constitucional.

Do mesmo modo, ao estabelecer que "*Os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos serão contabilizados como 'Outras Despesas de Pessoal'*", a norma do § 1º do art. 18 também desborda do regramento contido no art. 169 da Constituição Federal, na medida em que este é restrito tão-somente à despesa com pessoal ativo e inativo.

Assim, esse dispositivo da Lei, visando dar maior abrangência à definição do que deve ser compreendido como despesa com pessoal, no sentido de submetê-la ao limite de gastos fixado na mesma Lei Complementar, termina, em nosso entendimento, contendo impropriedade técnica e jurídica, com violação do texto constitucional.

Muito se tem discutido sobre as chamadas terceirizações de serviços por parte do Poder Público. Embora não seja este o objetivo do presente estudo, necessárias algumas considerações nesse aspecto, mesmo que básicas e

sucintas, no sentido de se obter melhor compreensão do dispositivo legal em comento.

Em princípio, inexistente terceirização de mão-de-obra propriamente dita. Na realidade são os serviços de responsabilidade pública, restritos às atividades auxiliares e complementares, que são terceirizados. A terceirização não alcança os serviços próprios do Estado, cuja prestação ocorre diretamente através de órgão público, sem possibilidade de delegação a particulares.

Como suporte a essa afirmação, há o respaldo legislativo constante do Decreto Federal nº 2.271, de 07.07.97, que dispõe sobre a contratação de serviços pela Administração Pública Federal direta, indireta e fundacional, em cujo art. 1º é permitida a execução indireta somente para as "*atividades materiais acessórias, instrumentais ou complementares aos assuntos que constituem área de competência legal do órgão ou entidade*", explicitando no parágrafo 1º do mesmo artigo que "*as atividades de conservação, limpeza, segurança, vigilância, transportes, informática, copeiragem, recepção, reprografia, telecomunicações e manutenção de prédios, equipamentos e instalações serão, de preferência, objeto de execução indireta*".

No mesmo sentido, Roberto Pessoa, Juiz do TRT – 5ª Região, citando Arion Sayão Romita, em excelente artigo, define que "*terceirização consiste na contratação de empresas prestadoras de serviços, e atualmente emprega-se este vocábulo para designar a prática adotada por muitas empresas de contratar serviços de terceiros para as suas atividades meio*".⁶

Em conclusão, pode-se dizer que terceirização é execução indireta de serviços públicos, restrita às atividades auxiliares e complementares, mediante a contratação de empresas prestadoras de serviço, por meio de procedimento licitatório, cujos servidores não mantêm qualquer vínculo jurídico ou funcional com o Poder Público.

Daí surge a primeira impropriedade técnica do §1º do art. 18 da Lei de Responsabilidade Fiscal: determinar a contabilização dos valores dos contratos de terceirização como "*Outras Despesas de Pessoal*", quando o correto seria a contabilização na rubrica "*Serviços de Terceiros e Encargos*", uma vez que não se trata de despesa com pessoal ativo, mas sim despesa

⁶ Pessoa, Roberto – *A Terceirização no Campo Econômico e no Jurídico*, Ciências Jurídicas, ano VIII, vol. 59, set/out/94, p. 303.

decorrente de contrato celebrado com empresa prestadora de serviço, para a execução indireta de serviço público.

A segunda impropriedade está na determinação de serem contabilizados "*os valores do contrato de terceirização*", contendo uma abrangência que, invariavelmente, leva a uma distorção do próprio objetivo legal. Como a determinação é de contabilizar "*os valores do contrato*", significa que inexistem possibilidades de serem efetuadas deduções. Tendo em conta que os contratos de prestação de serviços terceirizados abrangem uma variada gama de atividades, há contratos que não dizem respeito a serviços tão somente com utilização de pessoal, mas também com a utilização de equipamentos, materiais e insumos. Caso típico é o dos contratos celebrados para o recolhimento de lixo, cujos valores envolvem equipamentos (caminhões), combustível, materiais e pessoal. A contabilização total dos valores desse tipo de contrato desvirtuaria o objetivo da lei que é limitar gastos com pessoal ativo e inativo.

Portanto, inexistem elementos técnico-contábil ou jurídico que justifiquem a consideração dos contratos de prestação de serviços terceirizados como integrantes do conceito de pessoal ativo, fato que torna inconstitucional o § 1º do art. 18, frente ao disposto no art. 169 da Constituição Federal.

Embora a caracterização da sobredita inconstitucionalidade, autorizadora de negativa de exequibilidade ao disposto no §1º do art. 18, é de ser salientado que, nesse contexto, subsiste integralmente a norma do art. 72, que expressa: "*A despesa com serviços de terceiros dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 não poderá exceder, em percentual da receita corrente líquida, a do exercício anterior à entrada em vigor desta Lei Complementar, até o término do terceiro exercício seguinte*".

O regramento supratranscrito cria um limite, um freio à terceirização dos serviços públicos, por um período de três anos, quando a despesa com serviços de terceiros deverá ficar limitada a percentual da receita corrente líquida, não podendo ultrapassar a do exercício anterior à da entrada em vigor da Lei Complementar.

Por fim, no mesmo sentido de inconstitucionalidade está a repartição dos limites globais previstos no art. 19, consoante o regramento efetuado pelo art. 20 da Lei de Responsabilidade Fiscal, em face do veto ao seu § 6º, realizado pelo Senhor Presidente da República.

Em perfeita consonância aos princípios constitucionais, o art. 19 da Lei Complementar, para fins do disposto no art. 169 da Constituição Federal, fixa uma norma de caráter geral, onde a despesa total com pessoal não poderá exceder aos seguintes percentuais da receita corrente líquida: União – 50%; Estados – 60 %; e Municípios – 60%.

Por sua vez, o art. 20, na forma aprovada pelo Congresso Nacional, realiza uma repartição dos limites globais previstos no art. 19, estabelecendo percentuais de comprometimento orçamentário para os Poderes e o Ministério Público, mas regrando no seu § 6º que *"somente será aplicada a repartição dos limites no 'caput', caso a lei de diretrizes orçamentárias não disponha de forma diferente"*.

Assim, a técnica legislativa utilizada pelos legisladores no Congresso Nacional não é merecedora de reparos no seu aspecto constitucional. Efetua uma distribuição dos limites globais, porém sem obrigatoriedade de cumprimento, na medida que os entes federados, pelo disposto no § 6º, estão autorizados, mercê das necessidades e peculiaridades locais, a dispor de forma diferente na Lei de Diretrizes Orçamentárias. Dessa forma, o *caput* do art. 20 fica como norma orientadora, como sugestão de repartição dos limites, que pode ou não ser acolhida, significando dizer que a União não legislou adentrando na intimidade administrativa do ente federado, posto ter deixado espaço para a sua atuação legislativa, no âmbito da sua autonomia.

No entanto, ao proceder veto ao disposto no § 6º, o Senhor Presidente da República tornou o 'caput' do art. 20 de cumprimento obrigatório e, conseqüentemente, uma norma com especificação em nível da minúcia, sem a generalidade exigida constitucionalmente, violando, por isso, o princípio federativo da autonomia de administração dos entes federados. A distribuição dos limites fixados no art. 19, na esfera de cada Poder, é atribuição dos Estados e Municípios, tendo em conta as suas peculiaridades locais.

Em tal circunstância, não se vislumbra outra alternativa para o restabelecimento da constitucionalidade que não seja a derrubada do veto presidencial, por parte do Congresso Nacional.

4. CONCLUSÃO

Como é perfeitamente perceptível, no presente estudo, diante da abordagem restrita a algum aspecto da Lei de Responsabilidade Fiscal, a intenção

limitou-se a debater algumas questões polêmicas, porém sem a pretensão de oferecer soluções definitivas e muito menos de procurar denegrir este novo regulamento destinado à boa gestão e à responsabilidade fiscal.

É indubitável que exista a necessidade de serem criadas normas, fundadas na responsabilidade e na transparência pública, com estabelecimento de limites, no sentido dos governantes passarem a administrar as finanças públicas tendo compromisso com planejamento, com orçamento e com metas, no sentido de ser alcançado o equilíbrio das contas públicas, com redução do déficit público, na busca de um desenvolvimento sustentável.

Nesse aspecto, da legislação complementar editada constam vários regramentos inovadores e afetos à moralidade pública, como, por exemplo, os dirigidos à renúncia de receita, que evitam a concessão e obtenção de favorecimento indevido, propiciando a redução da guerra fiscal (art. 14); e da vedação ao governante, nos dois últimos quadrimestres do seu mandato, de contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele (art. 42).

Contudo, este elevado intuito legislativo não pode ser pretexto para violação das normas constitucionais, nem motivo de confusão administrativa que resulte em prejuízo aos serviços que a Administração deve prestar.

Portanto, tendo-se em conta o meritório objetivo legal, deve-se buscar o cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal, mas sem abrir mão das superiores prerrogativas constitucionais. É nessa trilha de legalidade e constitucionalidade que os Tribunais de Contas devem cumprir com a sua honrosa e necessária missão institucional de fiscalização fixada na Lei Complementar nº 101/2000.

Neste sentido, buscando melhor entendimento sobre a eficácia da Lei em comento, o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul está preparando o seu quadro técnico para a ação fiscalizatória, assim como elaborando manuais de procedimentos e modelos de documentos e relatórios a fim de proporcionar a operacionalização de suas atribuições fiscalizadoras, inclusive com a implantação do inédito Sistema de Informações para Auditoria e Prestação de Contas (SIAPC), no âmbito da informática, para esclarecer os procedimentos legais que devem ser praticados pelo Administrador Público.

Lei de
Responsabilidade
Fiscal:

**Manual de Procedimentos para a
Aplicação da Lei de Responsabilidade
Fiscal do Tribunal de Contas do
Estado do Rio Grande do Sul**

Novembro de 2000

Novas Regras para a Gestão e a Transparência Fiscal Lei de Responsabilidade Fiscal

1. INTRODUÇÃO

Com a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal, em 05 de maio de 2000, foi instituído um Grupo de Trabalho, integrado por representantes das áreas técnica e administrativa, com o objetivo de estudar e analisar de forma abrangente as repercussões deste novo diploma legal, tanto na esfera administrativa como na atividade fiscalizatória deste Tribunal de Contas, e propor diretrizes e soluções para os entes jurisdicionados e ao próprio Tribunal, a fim de que possam fielmente cumprir seus misteres elencados na aludida lei.

Para alcançar este objetivo, no período de 19 a 21 de julho de 2000, foram realizadas diversas reuniões de trabalho, amplos debates e seminários com o corpo técnico desta Casa, concentrando esforços no sentido de examinar os aspectos da aludida lei, sob o ponto de vista interno e externo da instituição, buscando-se a uniformidade de posições e a melhor orientação técnica para a aplicação da LRF, tanto no âmbito das atividades de controle externo da Administração Pública, como na orientação aos Poderes e órgãos fiscalizados, e, ainda, para a sua própria orientação como órgão destinatário da referida Lei.

Do ponto de vista técnico, alterações e reformulações estão em pleno andamento sobre o Sistema de Informações para Auditoria e Prestação de Contas (SIAPC), que em seu módulo II, incluirá as alterações necessárias ao fiel cumprimento da LRF.

Assim, considerando-se a complexidade do tema, as profundas mudanças a serem implementadas, bem como a aplicabilidade dos dispositivos legais, não se pretendeu, em momento algum, exaurir a matéria, servindo este trabalho apenas como uma primeira reflexão acerca do entendimento da novel Lei de Responsabilidade Fiscal.

2. A ORIGEM DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Várias correntes doutrinárias buscam explicar o advento da LRF no ordenamento jurídico brasileiro, entre as quais pode se destacar a que motivou a iniciativa do projeto que, em síntese, consubstancia-se na criação de um novo ambiente fiscal, não como medida temporária, mas, sim, como atitude fiscal contínua no País, cujos princípios básicos são os seguintes:

- **planejamento**;
- **equilíbrio das contas públicas**: evitar déficits imoderados e reiterados, com a conseqüente limitação da dívida pública em nível prudente e compatível com a receita e o patrimônio público;
- **preservação do patrimônio público** em margem de segurança para a absorção de efeitos de eventos imprevistos;
- adoção de **política tributária previsível** e estável;
- **transparência** na elaboração e divulgação dos documentos orçamentários e contábeis, em linguagem simples e objetiva.

A iniciativa da criação da LRF, que tem seu fundamento de validade na Carta Magna de 1988, no Capítulo II Das Finanças Públicas, Título VI Da Tributação e do Orçamento, é uma reação a ações econômicas externas que, pelos efeitos da globalização, atingem o Brasil.

2.1. A Reforma do Estado e a Lei de Responsabilidade Fiscal

A Administração Pública enfrenta profundas e históricas mudanças. Surgem novos conceitos como instrumentos de enfrentamento da crise fiscal, agravada a partir da década de 1980, que assola o setor público e, particularmente, as contas do Governo brasileiro. Essas transformações, que tem por objetivo a reestruturação do Estado, constituem a denominada **Reforma do Estado**.

A crise do Estado manifesta-se através da crise fiscal como conseqüência econômica e, também possui reflexos de ordem social e administrativa, resultantes do esgotamento da mentalidade de intervenção excessiva do Estado na Economia. Exsurge, então, a necessidade de superar o modelo burocrático de administração, que não suporta a estrutura atual do Estado.

O divisor de águas da crise do Estado é o pós-II Guerra Mundial. O mundo experimentava uma fase de prosperidade denominada de “época dourada”, onde não somente os países capitalistas desenvolvidos, mas, também, os do bloco socialista e parte do terceiro mundo alcançaram elevadas taxas de crescimento. O Estado do *bem-estar social* tinha como objetivo essencial a implementação de políticas públicas na área social, sustentadas com a geração de déficits imoderados nas contas governamentais, sendo aplicado com sucesso no pós-guerra. Todavia, nos últimos vinte anos, tanto o Estado do *bem-estar social*, como o seu oposto, o modelo liberal (Estado mínimo), mostraram-se superados.

Eleva-se a *eficiência* como princípio da administração pública que, em síntese, consiste no uso eficiente da máquina do Estado. A administração pública, do modelo burocrático, passa à *Administração Pública Gerencial*, com ênfase na eficiência, eficácia e efetividade. Há adoção de contratos de gestão na administração pública, prêmio ou bonificação por economia nas despesas, publicidade da remuneração, participação do cidadão na administração pública, aliás, estes são os princípios da qualidade, isto é, gestão com qualidade.

Com efeito, a Lei de Responsabilidade Fiscal é parte integrante do processo de reforma do Estado como instrumento de implemento da administração pública gerencial no que tange à necessidade de redução drástica do déficit público e como ferramenta de controle orçamentário e da qualidade da gestão.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, promulgada no curso da execução de um orçamento, e, também, em meio à aplicação de leis anteriores que ainda estão surtindo seus efeitos, sem que tenham sido previstos mecanismos de adequação dos poderes e órgãos ante as novas exigências, impõe, por certo, dificuldades na sua aplicação.

Não obstante as dificuldades na aplicação do novo diploma legal, emerge o inarredável e árduo desafio de adaptação à nova legislação por parte desta Egrégia Corte de Contas que, através de seus membros e servidores, com a publicação deste trabalho, busca dar sua contribuição a fim de tornar serena e eficaz a transição do antigo para o novo regime jurídico de administração das finanças públicas no âmbito dos poderes de Estado e demais órgãos jurisdicionados.

3. CONSIDERAÇÕES ACERCA DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL (LC 101/2000)

3.1. A Aplicabilidade dos Aspectos Principais da LRF

A Lei de Responsabilidade Fiscal foi promulgada em meio a um orçamento, e, por isso, em meio a legislações anteriores que estão ainda surtindo seus efeitos. Não foram previstos mecanismos para adequação das administrações às novas exigências, impondo, desta forma, dificuldades em sua aplicação.

Sobre a vigência da LRF, é oportuno referirmos a Lei Complementar Federal nº 95, a qual "**dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona**". (Grifou-se.)

Esta Lei Complementar, em seu art. 8º, determina que "**a vigência da lei será indicada de forma expressa e de modo a contemplar prazo razoável para que dela se tenha amplo conhecimento, reservada a cláusula 'entra em vigor na data de sua publicação' para as leis de pequena repercussão**". (Os grifos são nossos.)

A Lei de Responsabilidade Fiscal introduziu inúmeras e profundas modificações de grande importância e de complexa implementação, não apresentando a chamada *vacatio legis*, entrando em vigor na data de sua publicação (05 de maio de 2000).

A regra prevista na Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942, estabelece que:

*"Art. 6º. A lei em vigor terá efeito imediato e geral, **respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.***

"§ 1º Reputa-se ato jurídico perfeito o já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou." (Grifou-se.)

Assim, a par das eventuais dificuldades de interpretação dos novos textos legais¹ que requerem conhecimentos distintos nas áreas do Direito, Conta-

¹ De imediato, deve-se referir que toda a Lei de Responsabilidade Fiscal está tendo a sua inconstitucionalidade argüida junto ao Supremo Tribunal Federal, consoante ADIn nº 2.238-5. Tramitam, ainda, no STF outras quatro Ações Diretas de Inconstitucionalidade,

bilidade, Administração e Economia e que exigirão o uso de todos os métodos de hermenêutica, somar-se-ão as dificuldades de aplicação dessas normas sobre as realidades atuais, ou seja, dificuldades materiais de implementação, criadas por rotinas administrativas lastreadas em legislação que desconhecia as restrições da nova lei e, mais, no tempo necessário que uma mudança cultural do porte da trazida pela LRF impõe.

3.2. O Entendimento sobre o Cálculo da Receita Corrente Líquida e seu Período de Apuração

Principais definições:

O art. 2º – inciso IV, da LC 101/00, dispõe sobre a *Receita Corrente Líquida – RCL*, e tem como objetivo unificar parâmetros até então dispersos em várias legislações.

Na definição do que seja a Receita Corrente Líquida (RCL), elenca, em nível de detalhamento da categoria econômica de Receitas Correntes, as subcategorias que integram o conceito de RCL, assim como as deduções possíveis:

“Art. 2º. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como:

“(…)

*“IV – receita corrente líquida: somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, **deduzidos:***

“a) na União, os valores transferidos aos Estados e Municípios por determinação constitucional ou legal, e as contribuições mencionadas na alínea “a” do inciso I e no inciso II do art. 195, e no art. 239 da Constituição;

“b) nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional;

“c) na União, nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência

de nºs 2.250-4 (arguindo a inconstitucionalidade dos artigos 35 e 51), 2.241-5, 2.256-3 e 2.261-0 (estas três últimas arguindo a inconstitucionalidade envolvendo o art. 20). Registre-se que, até esta data, não houve qualquer decisão de parte do STF em relação às mencionadas Ações, consoante informação obtida junto à *homepage* do citado Órgão.

social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Constituição.²

“§ 1º Serão computados no cálculo da receita corrente líquida os valores pagos e recebidos em decorrência da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996,³ e do fundo previsto pelo art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.⁴

“§ 2º Não serão considerados na receita corrente líquida do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e de Roraima os recursos recebidos da União para atendimento das despesas de que trata o inciso V do § 1º do art. 19.

“§ 3º A receita corrente líquida será apurada somando-se as receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze anteriores, excluídas as duplicidades.”

Também o § 1º do art. 11 da Lei Federal nº 4.320/64 elenca as receitas correntes, no que é acompanhado pela Portaria nº 06/99 do Secretário de Orçamento Federal.

2 *“Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a:*

“(…)

“§ 9º. Para efeito de aposentadoria, é assegurada a contagem recíproca do tempo de contribuição na administração pública e na atividade privada, rural e urbana, hipótese em que os diversos regimes de previdência social se compensarão financeiramente, segundo critérios estabelecidos em lei.”

3 *Lei Complementar nº 87/96, de 13-09-96, popularmente conhecida como Lei Kandir, que “dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências”.*

4 *Com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 14/96, de 12-09-96:*

“Art. 60. Nos dez primeiros anos da promulgação desta Emenda, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios destinarão não menos de sessenta por cento dos recursos a que se refere o caput do artigo 212 da Constituição Federal, à manutenção e ao desenvolvimento do ensino fundamental, com o objetivo de assegurar a universalização de seu atendimento e a remuneração condigna do magistério.

“§ 1º. A distribuição de responsabilidades e recursos entre os Estados e seus Municípios a ser concretizada com parte dos recursos definidos neste artigo, na forma do disposto no artigo 211 da Constituição Federal, é assegurada mediante a criação, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, de um Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério, de natureza contábil.” Este dispositivo previu a criação do FUNDEF, o qual foi instituído pela Lei Federal nº 9.424, de 24.12.96.

No que tange aos transcritos dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal, a primeira conclusão é que se trata de *receita que efetivamente ingressou nos cofres públicos*, de forma consolidada na administração direta (incluindo autarquias, fundações e empresas estatais dependentes), e excluídas aquelas receitas que não se caracterizam como efetivamente arrecadadas (por exemplo, o cancelamento de restos a pagar – tipicamente uma receita fictícia – escritural).

Nota importante a destacar é a referente à inclusão, no cálculo da RCL, da receita das empresas estatais dependentes. Sobre isso, considerando que estas subordinam-se aos ditames da Lei Federal nº 6.404/76, a qual apresenta conceitos, classificações, registros e outros dispositivos distintos daqueles postos na Lei nº 4.320/64, entende-se de difícil aplicação a conjugação dos valores atinentes às receitas das estatais em comento aos da Administração Direta, autarquias e fundações, o que somente tornar-se-á efetivamente factível quando da edição de normas concernentes à consolidação das contas públicas, nos termos do previsto no § 2º do art. 50 da LRF.

As exclusões da Receita Corrente, desejáveis pela Lei para fins de obtenção da RCL, foram feitas mediante as alíneas "*a*", "*b*" e "*c*" do inciso IV do art. 2º, não sendo possível quaisquer outras deduções, ou seja, "*o que a lei não distingue, não cabe ao intérprete distinguir*".⁵ Assim, a título de exemplo, pode-se afirmar que a receita proveniente da União ou do Estado, com origem em convênios, para atendimento de despesas do ente receptor, via de regra classificada como receita orçamentária, integra o cômputo da Receita Corrente para fins da apuração da Receita Corrente Líquida, mesmo que vinculada à despesa determinada, pelo fato de que a RCL é, apenas, um parâmetro do qual se valeu o legislador.

Merece destaque a dedução autorizada na alínea "*c*" do inciso IV do art 2º da RCL, que autoriza a dedução das contribuições feitas pelos servidores, considerando-se estes como os ativos e os inativos, para o custeio de regime próprio de previdência social.⁶

5 Excerto do Relatório do Exmo. Senhor Conselheiro-Relator do Processo nº 5.530/93-2, o qual foi aprovado em Sessão Plenária de 30.08.95.

6 É importante ressaltar que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar as ADIns nºs 2.010-2 e 2.176-1, concedeu liminar suspendendo a eficácia das expressões "*inativos*" e "*pensionistas*", respectivamente, da Lei Federal nº 9.783/99 (em Sessão de 30-09-99) e da Lei nº 3.309/99 do Estado do Rio de Janeiro (em Sessão de 22-03-2000), eis que tais normas faziam incidir contribuição previdenciária sobre os proventos dos servidores inativos e o valor das pensões.

Também é objeto de dedução a Receita de transferência que se origine na compensação financeira⁷ entre os diversos regimes previdenciários (Regime Geral de Previdência Social – RGPS, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios).

De outra parte, resolveu o legislador fortalecer a permanência e esclarecer as condições dessa permanência, no cálculo da RCL, de duas receitas em específico:

- a) a proveniente da transferência da União aos Estados e Municípios, decorrentes da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir); e
- b) da Receita decorrente das transferências para o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (FUNDEF).

Merecem, por importante, análise específica as receitas decorrentes do FUNDEF, haja vista as diferenciadas formas de contabilização que eram adotadas nos Municípios. Esta Corte, ao discorrer sobre os Aspectos da Reforma do Ensino⁸ firmou entendimento quanto à melhor forma de registro do ingresso dos valores atinentes ao FUNDEF, classificando como receita do Município a totalidade dos ingressos dos recursos à conta do ICMS, Lei Kandir, FPM e IPI/Exportação (§ 2º do art. 60 do ADCT da Lei Maior e Lei Federal nº 9.424/96), bem como o retorno a maior do que aquelas importâncias que houvessem sido retidas ao Fundo.⁹

7 A compensação financeira entre o Regime Geral de Previdência Social, administrado pelo INSS, e os dos servidores da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios encontra-se disciplinada pela Lei Federal nº 9.796, de 05-5-99, a qual foi objeto de regulamentação por meio do Decreto nº 3.112, de 06-07-99 (alterado pelo Decreto nº 3.217, de 22 de outubro de 1999). De outra parte, o art. 21 da Medida Provisória nº 2.043-20, de 28.07.2000, determina que *"a compensação financeira entre os regimes próprios de previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na hipótese de contagem recíproca de tempos de contribuição, obedecerá, no que couber, às disposições da Lei nº 9.796, de 5 de maio de 1999"*. Esta dedução veio favorecer os entes federados, no cálculo da RCL.

8 Pertencente ao Processo nº 342.02.00/98-8, aprovado em Sessão Plenária de 04.03.98.

9 Este entendimento restou consubstanciado, também, na Instrução Normativa nº 09/99 desta Corte, a qual foi editada em obediência ao disposto na Resolução nº 535/99.

Instrução Normativa Nº 09/99

Dispõe sobre a remessa, pelos Prefeitos Municipais, através de meio informatizado, de dados e informações referentes às competências estatuídas nos incisos I, II e III do art. 71 da Constituição Federal, adaptados ao Estado por força do disposto no caput do art. 71 da Constituição Estadual, de que trata a Resolução nº 535/99, de 10 de novembro de 1999, e o seu respectivo processamento.

Além disso, mesmo que a sistemática utilizada não seja aquela preconizada por esta Corte, considerando que a Lei referiu que a apuração da RCL levaria em conta os “valores pagos e recebidos”, operações típicas da sistemática do FUNDEF, tem-se que o ordenamento pretendeu contemplar, para a receita, o saldo destas operações. Dessa forma, as retenções de receita (pagamentos ao Fundo) seriam subtraídas da receita derivada dos recebimentos do Fundo, permanecendo, caso os recebimentos fossem maiores do que os pagamentos, como parte integrante da RCL, somente essa diferença. Em situações em que o Município fosse contribuinte para o Fundo, ou seja, as retenções no período fossem maiores do que os recebimentos, não haveria receita no período.

De qualquer forma, a própria LRF, por meio do § 3º do art. 2º, disciplinou que, quando do cálculo da RCL, deveriam ser excluídas as duplicidades, o que resolveria a situação caso o retorno dos valores que haviam sido retidos ao FUNDEF fossem contabilizados como receita.

O § 3º do art. 2º estabelece o período da apuração da RCL, que abrangerá um período de doze meses independentemente da coincidência com o exercício financeiro. Significa dizer que a apuração da RCL deverá ter por base a receita pública consolidada entre a administração direta e indireta, dentro do período de apuração, pois, se para a apuração das despesas com pessoal e outras do ente da federação considera-se a administração direta e indireta, também a receita que se coaduna com o conceito do art. 2º, IV, da LRF, da administração indireta, deve ser considerada e processada por meio de consolidação com a receita da administração direta, onde deverão ser expurgadas as duplicidades (art. 1º, § 3º, “b”, e art. 19), como as transferências *intragovernamentais*. (Ver Anexo I).

Quadro I
RESUMO RELATIVO AOS PRAZOS PARA A APURAÇÃO DA RCL

Municípios	Data Limite para a Apuração	Motivo
Com população acima de 50.000 habitantes	Até 30 dias após o encerramento de cada bimestre	Para fins de elaboração do Relatório Resumido da Execução Orçamentária – bimestral (art. 52/53) e do Relatório <i>quadrimestral</i> de Gestão Fiscal (art. 54/55), e, para fins de demonstração ao Poder Legislativo, visando ao cumprimento das metas fiscais correspondentes a cada quadrimestre.
Com população abaixo de 50.000 habitantes (faculdade prevista na LC n 101/2000, art. 63, inciso II, alínea c)	Até 30 dias após o encerramento de cada semestre	Para fins de elaboração do Relatório Resumido da Execução Orçamentária – bimestral (art. 52/53) e do Relatório <i>semestral</i> de Gestão Fiscal (art. 54/55 e art. 63)

4. O PLANEJAMENTO

4.1. Os Prazos para Envio dos Projetos de Leis Orçamentárias ao Legislativo: PPA, LDO e LOA

Pode-se afirmar que, com relação a esta questão, não trouxe a nova Lei qualquer alteração, o que equivale a dizer que seguem vigentes as regras estabelecidas nas respectivas leis orgânicas para os Municípios e nas Constituições Estaduais para os Estados, nos termos do que dispõe o *caput* do art. 22 da Lei nº 4.320/64.

4.2. A LDO Elaborada em 1999 e os Principais Dispositivos que Entram em Vigor na Data da Publicação da LRF

Face ao exposto no item 2.3, não há que se cogitar qualquer aplicabilidade de exigência posta na LRF, dependente de previsão em legislações anteriores, e, em especial, as previstas na lei de diretrizes orçamentárias elaborada em 1999, para o exercício financeiro de 2000, posto que, à época de sua elaboração, inexistiam as exigências da LRF.

Com vistas a um melhor entendimento, segue relação exemplificativa, de forma objetiva, sobre alguns dispositivos que, em nosso entendimento, possuem aplicação neste exercício financeiro de 2000:

- os orçamentos (PPA, LDO e LOA) a serem elaborados após a promulgação da LRF devem atender ao incentivo à participação popular no processo orçamentário (art. 48, parágrafo único);
- deve o ente organizar, *através de lei*, e providenciar, na prática, o funcionamento e a efetiva ação do sistema de controle interno, em cumprimento ao art. 31 (Municípios) e art. 74 (demais entes federados) da CF/88, a fim de cumprir com os controles e elaboração de relatórios previstos (art. 54, parágrafo único e art. 59);
- elaborar os Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária e de Gestão Fiscal (arts. 52 e 54);
- a exigência do art. 16, quanto à criação, expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental, deve ser obedecida, posto que a compatibilidade da despesa com os três orçamentos não se constitui em novidade legislativa, e o atendimento quanto ao impacto de novas despesas nos

exercícios subseqüentes atende ao princípio do equilíbrio das contas públicas, previsto no art. 1º, § 1º, da LRF;

- a exigência das medidas de compensação prevista no art. 17, quanto às despesas que superem dois exercícios e que derivem de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo, deverá ser observada já neste exercício, com a exceção do atendimento às metas fiscais do exercício, posto que inexistentes (art. 17);
- sistema de contabilidade e administração financeira (não o crédito orçamentário, face à vedação pela CF/88, art. 100, *caput*) deverá registrar, já nas contas de 2000, os beneficiários de sentenças judiciais para fins de observância da ordem cronológica (art. 10);
- a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício tributário, da qual decorra renúncia de receita (art. 14), exceto o cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança (por exemplo: a remissão prevista no art. 172, III, do Código Tributário Nacional¹⁰), terá que ser observado neste exercício, todavia, com a impossibilidade da utilização do contido no inciso I do art. 14, posto que inexistente quando da elaboração da LDO para 2000 a exigência de tal previsão, assim como das medidas de compensação, a que alude o inciso II do *caput* do art. 14, eis que "*o aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição*" deve obedecer ao princípio da anterioridade, expresso no inciso III, alínea "b", do art. 150 da Constituição Federal;
- as exigências para as transferências voluntárias, com exceção das previsões que deveriam conter a LDO (art. 25);
- as destinações de recursos públicos para o setor privado (arts. 26 a 28) – com exceção das previsões que deveriam conter a LDO;
- as operações de crédito continuam regidas sob as condições da Resolução nº 78/98 e alterações do Senado Federal com observância, de imediato, dos arts. 32, 33 e 35 a 37;
- as operações de crédito por antecipação de receita (ARO) somente poderão ser realizadas entre 10 de janeiro e 10 de dezembro de cada exercício financeiro, por força do disposto no art. 38, I e II;

¹⁰ "Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

"(...)

"III – à diminuta importância do crédito tributário;"

- as disposições da Seção V do Capítulo VII – Da Garantia e da Contragarantia (art. 40);
- as disposições referidas no art. 43, em especial quanto à preservação das disponibilidades de caixa dos Regimes Próprios de Previdência Social (art 43, § 1º), haja vista, ainda, a previsão contida na Portaria do Ministério da Previdência e Assistência Social nº 4.992/99, art. 17, II,¹¹ e da Resolução nº 2.652, art. 6º¹², do Banco Central, de 23.09.99;¹³
- a receita de alienação de bens móveis e imóveis e outros ativos, a partir da promulgação da LRF, somente poderá ter aplicação em despesas de capital, "*salvo se destinadas por lei aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos*" (art. 44);
- deverá, independente do regime de competência para a despesa, ser apurado, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa (art. 50, II);
- "*a demonstração das variações patrimoniais dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos*" (art. 50, VI);
- a prestação de contas anual, inclusive a relativa ao exercício financeiro de 2000, deverá evidenciar o desempenho da arrecadação em relação à previsão, "*destacando as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial, bem como as demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições*" (art. 58);

4.3. A Elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias

4.3.1. O Anexo de Metas Fiscais: Aplicabilidade

O art. 4º da LRF encerra um dos objetivos centrais do texto legal, qual seja o de promover o *controle do déficit público*. Busca, também, conferir

11 "*Art. 17. Fica facultada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a constituição de fundos integrados de bens, direitos e ativos, com finalidade previdenciária, desde que observados os critérios de que trata o art. 2º desta Portaria e, adicionalmente, os seguintes preceitos:*

(...)

"II – existência de conta do fundo distinta da conta do tesouro da unidade federativa;"

12 "*Art. 6º. As disponibilidades do fundo com finalidade previdenciária devem ser mantidas em conta separada das disponibilidades de caixa do ente patrocinador.*"

13 Esta Portaria, juntamente com a Lei Federal nº 9.717/98, está tendo sua inconstitucionalidade argüida junto ao STF, consoante ADIn nº 2.009-9.

transparência à sua forma de implementação, de modo a garantir aos agentes econômicos e à coletividade em geral uma perspectiva tanto mais clara quanto possível das finanças públicas.

O modelo de gestão fiscal responsável subjacente à Lei toma por princípio o estabelecimento de metas fiscais, as quais devem ser perseguidas, e sendo seu atingimento condição fundamental para o equilíbrio visado. Trata, pois, o texto dos procedimentos de ajuste dos gastos com vistas ao retorno aos níveis de tendência definidos.

O anexo de metas fiscais (art. 4º, §1º) constitui-se em um dos principais dispositivos da LRF, como instrumento de freio às despesas com base na efetiva arrecadação, de forma a contemplar uma aproximação dos resultados com a necessidade fiscal do ente, e, por isso, a sua aplicabilidade é merecedora de comentários em separado, pois repercute decisivamente na aplicabilidade de diversos outros comandos da LRF.

Entende-se que este dispositivo tem relação direta com o disposto no art. 165, § 2º, da Constituição Federal, pois, ao estabelecer a origem e a aplicação dos recursos e os respectivos resultados, nominal e primário, possibilita o conhecimento prévio do que disporá o ente para investimentos novos, no exercício em que deverão estar quantificados fisicamente, viabilizando a compreensão sobre a repercussão financeira das novas metas e prioridades.

Para o perfeito entendimento da importância do novo papel da LDO, vale reproduzir a definição dada a resultado primário e nominal por Oswaldo Maldonado Sanches:¹⁴

Resultado Nominal: *“Resultado que expressa, na apuração das NFSP” (Necessidades de Financiamento do Setor Público), “o valor da variação da dívida líquida de um determinado setor público (Governo Central, Governo Estadual, Orçamento da Seguridade Social, Resultado Consolidado das Empresas Estatais, etc.) num certo período de tempo. Sua principal distinção em relação ao ‘Resultado Operacional’¹⁵ é incluir, como parte dos encargos*

14 *In Dicionário de Orçamento, Planejamento e Áreas Afins*, Prisma Editora Ltda., Brasília, 1997, pp. 235 e 236.

15 Resultado operacional: *“Resultado que expressa, na apuração da NFSP, o valor mais realista da variação da dívida líquida de um determinado setor público (Governo Central, Governo Estadual, Orçamento da Seguridade Social, Resultado Consolidado*

da dívida, os gastos totais com juros nominais (isto é, não exclui destes as parcelas de correção monetária e/ou correção cambial embutida em tais juros). Esse procedimento infla o resultado, tornando-o mais avantajado do que o apurado no resultado primário ou no resultado operacional. Quando esse resultado é positivo diz-se que existe um superávit nominal; quando negativo, um déficit nominal."

Resultado Primário: *"Resultado que expressa, na apuração da NFSP, a situação das contas de um determinado setor público (Governo Central, Governo Estadual, Orçamento da Seguridade Social, Resultado Consolidado das Empresas Estatais, etc.) num certo período de tempo, antes da apropriação dos gastos com os encargos da dívida pública (juros e correção monetária). Seu objetivo é avaliar como as contas públicas estão sendo organizadas (superavitárias ou deficitárias), antes da repercussão dos encargos dos compromissos assumidos no passado e que apenas gravam as disponibilidades do presente (ou seja, antes da apropriação dos gastos que não geram novos bens ou serviços). Este resultado é apurado, no método 'acima da linha' pela diferença entre o montante de um conjunto de receitas do Tesouro (tributária, contribuições, previdência e diretamente arrecadada) e o montante de um conjunto de despesas (pessoal, benefícios previdenciários, vinculações constitucionais, outras despesas correntes, investimentos, inversões financeiras – exceto empréstimos ao setor privado – e outras despesas de capital). Quando esse resultado é positivo, diz-se que existe um superávit primário; quando negativo, um déficit primário."*

Em que pese as definições existentes de resultados fiscais – nominal e primário –, as mesmas eram utilizadas para os fins necessários à União.

A LC nº 101/2000 definiu, através do art. 30, II, que o Presidente da República submeterá, no prazo de noventa dias após a publicação da Lei, proposta de limites globais da dívida e que, de acordo com o § 1º, IV, do mesmo artigo, a proposta deverá conter a metodologia do cálculo de apuração dos resultados primário e nominal.

O problema, neste particular, prende-se ao fato de que os entes federados, para dar aplicabilidade ao art. 4º, § 1º, no que tange aos resultados fiscais,

das Empresas Estatais, etc) num certo período de tempo. Para tanto, exclui dos gastos totais com os 'encargos da dívida' as parcelas de correção monetária e/ou de correção cambial embutida nos juros nominais. Quando esse resultado é positivo diz-se que existe um superávit operacional; quando negativo, um déficit operacional."

já para o orçamento do exercício financeiro de 2001, necessitariam conhecer a metodologia de cálculo desses resultados. Ora, se a Lei decidiu que a forma de apuração dos resultados nominal e primário deverá ser por ato normativo estipulado, para que possa ter abrangência às três esferas de governo, não há como se utilizar das definições existentes até então, posto que a Lei reservou para uma legislação essa prerrogativa.

Esse fato torna inaplicável a apuração e controle dos resultados fiscais, no exercício de 2001, para aqueles entes que já elaboraram a sua proposta de LDO e que não dispunham da metodologia de cálculo. Por conseguinte, também todas as derivações legais da aplicação que dependam dos resultados fiscais constituem-se em normas de eficácia contida, e que, pela eleição da LDO como o instrumento de planejamento e pelo fato desta ter o seu ciclo de elaboração encerrado, mesmo que sobrevenha, posteriormente, tal ato normativo, da metodologia de cálculo, a sua aplicabilidade fica prejudicada.

Significa dizer também que, para aqueles entes que ainda não elaboraram o projeto de LDO, o anexo de metas fiscais, no tocante à previsão das metas fiscais, não tem condições de ser elaborado sem a edição da metodologia de cálculo de resultados fiscais, assim como, também, não terão aplicações práticas todas as derivações legais que dependam das metas fiscais fixadas no anexo integrante da LDO.

Vale lembrar que os Municípios com menos de cinqüenta mil habitantes têm a faculdade de apenas elaborar este relatório a contar do quinto exercício seguinte ao da publicação desta Lei, ou seja, a partir do exercício financeiro de 2005, incluindo-o na LDO a ser editada para orientar a elaboração do orçamento anual para o exercício financeiro de 2006 (inciso III, art. 63).

Por fim, frisa-se que o fato de não ser obrigatória, neste momento, para determinados entes a elaboração de um dos instrumentos eleitos pela LRF para o alcance do equilíbrio das contas públicas (art. 1º, § 1º, o controle das metas de resultados), não significa a invalidação do princípio do equilíbrio dessas contas públicas, insculpido no art. 1º da LRF. Logo, o administrador deve buscar o equilíbrio das contas, se já não o fazia até a edição da Lei.

4.3.2 Aplicabilidade das Exigências de Conteúdo nas LDOs

A lei de diretrizes orçamentárias, inserida na Constituição Federal de 1988 (art. 165, § 2º), a exemplo das Constituições da França e Alemanha, possui a finalidade de servir como uma espécie de pré-orçamento, ou seja, um instrumento de planejamento que deve servir como um elo de ligação entre o PPA e o orçamento anual. Tem a finalidade de definir e quantificar metas físicas, de acordo com os objetivos delineados no PPA, as prioridades na execução do orçamento, a política tributária e de pessoal para o exercício seguinte (inciso II, §1º, art. 169 da CF, com a redação dada pela EC nº 19/98) e a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. Até hoje, no entanto, os governos não têm utilizado a LDO com a finalidade de planejamento a que ela se destina.¹⁶

O *caput* do art. 4º deixa claro que a LDO permanece com as atribuições constitucionais, sendo-lhe cometidas outras determinadas pelos incisos I a IV e §§ 1º ao 4º.

4.3.3 O Equilíbrio entre Receitas e Despesas (art. 4º, I, "a")

O inciso I, alínea "a" do art. 4º estabelece que a LDO deverá dispor sobre o equilíbrio entre Receitas e Despesas. A Constituição não elenca o equilíbrio orçamentário como um princípio explícito, e não poderia de fato fazê-lo, pois o equilíbrio orçamentário é um problema muito mais de ordem econômica, por isso não pode ser resolvido unicamente pelo ordenamento jurídico, o que, também, resultaria em afetar a imparcialidade ideológica da Constituição da República. Justifica-se, portanto, o desaparecimento deste princípio como um princípio constitucional, como era proclamado no art. 66 da Constituição de 1967. A Constituição Federal, bem como a LRF, ao consignarem dispositivos que não proíbem o endividamento, mas, sim, lhe estabelecem limitações, preconizam o princípio do equilíbrio econômico, que deve, por consequência, levar ao equilíbrio orçamentário.

¹⁶ "O deputado José Serra, até mesmo em decorrência de suas convicções parlamentaristas e da paternidade da LDO, que lhe é atribuída, lamenta apenas as distorções ocorridas nos últimos anos: 'Em resumo, o aspecto mais grave na experiência atual das LDOs é o não atendimento de suas atribuições constitucionais essenciais, ou seja, a exigência de metas físicas e prioridades definidas das ações governamentais. Por isso, elas deixam de servir como elo de ligação entre o plano de médio e longo prazos e o orçamento anual'."

A busca do equilíbrio não é novidade. Rui Barbosa pregava que *"o lema do novo regime deve ser, pois, fugir dos empréstimos e organizar a amortização, não contrair novas dívidas e reservar ainda que com sacrifício, nos seus orçamentos, quinhão sério ao resgate (...), o desequilíbrio entre a receita e a despesa é a enfermidade crônica da nossa existência nacional"*.¹⁷

É esse o objetivo proclamado pela Lei – o equilíbrio das contas públicas. Logo, a LDO deverá dispor sobre a política que deverá levar ao equilíbrio entre receitas e despesas, conjugando a situação financeira pretérita com vistas ao futuro, pois se fosse unicamente a obrigatoriedade de previsão matemática entre receitas e despesas, não haveria a necessidade de previsão em um instrumento de planejamento. Poderia a Lei, se fosse o caso, simplesmente impor o equilíbrio sem que a LDO dispusesse sobre o tema. Com certeza, não foi o desejo do legislador que o Estado não pudesse, momentaneamente, viver uma situação de déficit, moderado e passageiro, para atender a uma necessidade da comunidade. O que não se deseja é o surgimento de déficits imoderados com conseqüente aumento crônico da dívida pública.

Objetivamente, dentro da política que deve levar ao equilíbrio das contas públicas, a LDO deverá dispor, exemplificadamente, sobre a reserva de contingência prevista no art. 5º, III, "b", e sobre a programação financeira e o cronograma de desembolso, previsto no art. 8º.

4.3.4 Critérios e Forma de Limitação de Empenho (art. 4º, I, "b")

Os critérios e as formas de limitação de empenho deverão ser levados a efeito nas hipóteses previstas no art. 9º e no art. 31, § 1º, II, excluído, obviamente, o art. 4º, II, "b", em função do veto apostado no inciso.

A limitação de empenho, nos termos previstos no art. 9º, em caso de não realização da receita necessária ao atingimento das metas de resultados fiscais, como já referido, não tem aplicação no exercício financeiro de 2000, devido à ausência na LDO, elaborada no exercício anterior, de critérios para a mencionada limitação e tampouco de metas fiscais.

¹⁷ Torres, Ricardo Lobo. *O Orçamento na Constituição*. p. 217. Transcrição realizada do *Relatório do Ministro da Fazenda. Obras Completas*, Vol. XVIII, 1891, Tomo II. Rio de Janeiro: MEC, 1949, p. 185.

Pelos motivos expostos no item 2.7.1, dificilmente os entes poderão estabelecer em prazo adequado na LDO, elaborada em 2000 para 2001, as metas de resultados fiscais, gerando, em consequência, a impossibilidade de qualquer derivação legal dessas metas fiscais, incluindo-se os critérios de limitação de empenho (no que tange a atingimento de resultados fiscais). Mesmo que a LDO contivesse esses critérios, não existiria a quantificação numérica das limitações, resultando, na execução prática do orçamento, em uma impossibilidade.

Destaca-se que a impossibilidade de limitação de empenho não desobriga o ente de observar o princípio norteador da LRF, qual seja o equilíbrio das contas públicas, assim como também não desobriga, no caso do art. 31, § 1º, II, a recondução da dívida aos limites, nos prazos previstos.

4.3.5 Normas Relativas ao Controle de Custos e à Avaliação dos Resultados dos Programas Financiados com Recursos dos Orçamentos (art. 4º, I, "e")

a) Normas relativas ao controle de custos

Se deve a LDO dispor sobre o controle de custos, obviamente, deve o ente estatal dispor de um sistema de apuração de custos para poder, efetivamente, controlá-los. Não há dúvidas sobre a necessidade de se conhecer os custos das operações estatais, posto que sem o conhecimento dos custos que compõem determinado serviço não é possível realizar o mandamento da segunda parte desta alínea, que é a avaliação de resultados.

O conhecimento dos custos é condição para o cumprimento do princípio constitucional da transparência e, também, da eficiência, especificamente no sentido estrito da economicidade, que em outras palavras pode ser tomada como sinônimo de *custo-benefício*. Ora, se economicidade pode ser tratada como sinônimo de custo-benefício, como fiscalizar e apurar a economicidade sem conhecer uma de suas variáveis?

Entretanto, dificilmente as LDOs a serem elaboradas para 2001 terão condições de estabelecer, com clareza, qual a metodologia de controle de custos. Assim, dentro de uma teoria de aplicabilidade racional da LRF, a LDO poderá dispor, ao menos, sobre quais as providências a serem

utilizadas pelo ente para a implementação de um sistema de custos, e não exatamente dispor sobre o seu controle.

É necessário que o Poder ou órgão tenha consciência de que é preciso ampla reformulação cultural na administração pública, com planejamento de adequação orçamentária, com identificação sobre quais os processos a serem utilizados, quais os critérios de rateio dos custos, quais as unidades que distribuem custos aos outros órgãos, quais os responsáveis pelos trabalhos, e assim por diante. Não será tarefa de fácil implementação, todavia, impõe-se o dever de início da implementação da contabilidade de custos pelos entes públicos. Em função de toda uma necessária adequação, há que se entender da completa impossibilidade de a LDO, elaborada para 2001, prever as normas de controle de custos. Deve o Poder ou órgão, contudo, em ação coordenada com o órgão de controle interno, providenciar a implementação imediata do sistema para 2001.

b) Normas relativas à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos

Avaliar resultados nada mais é do que implementar um sistema de avaliação de desempenho em que se possa, de forma consistente, medir o alcance das metas políticas pretendidas. O dispositivo trazido pela Lei é da mais alta relevância; contudo, a Constituição Federal, art. 74, I, já traz como uma tarefa do sistema de controle interno o dever de "*avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União*".

O problema, portanto, não é de falta de legislação, mas, sim, de cultura na gestão pública brasileira sobre a atuação dos órgãos de controle interno no cumprimento do dispositivo constitucional, o que permitiria concluir que a inserção deste mandamento na LRF talvez não fosse necessária.

Entretanto, a LDO deverá relatar sobre a metodologia da avaliação dos resultados dos programas de governo. A Portaria nº 42, de 14-04-99, do então Ministério do Orçamento e Gestão (atual Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão), editada, dentre outros, com base no art. 113 da Lei Federal nº 4.320/64, já contempla dispositivos de avaliação dos programas de governo, quando, na alínea "a" do art. 2º, define programa como um "*instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabe-*

lecionados no plano plurianual". Ressalta-se que esta Portaria, por força do disposto em seu art. 6º, aplica-se aos Municípios apenas a partir do exercício financeiro de 2002, devido ao fato de que o próximo PPA somente será elaborado e aprovado no exercício de 2001, e, para os demais entes federativos, a contar do atual exercício financeiro.

A interpretação da LRF não pode se dar de forma afastada dos outros atos normativos. Assim, da mesma maneira que a LRF prega, acertadamente, em seu art. 5º, a devida compatibilização entre o PPA, a LDO e a LOA, que compõem um verdadeiro sistema integrado de planejamento, há que se ter a interpretação sobre a metodologia de avaliação dos resultados dos programas, consoante o disposto na citada Portaria nº 42/99, avaliação esta que se procederá por meio de indicadores estabelecidos no plano plurianual.

Por isso, esse dispositivo depende, para ser previsto na LDO, da compatibilidade com o PPA, tendo, no caso dos Municípios e na hipótese de previsão feita no exercício de 2001, aplicabilidade no exercício de 2002 e, no caso do Estado, a partir da elaboração do próximo PPA.

4.4 A Compatibilidade dos Orçamentos Disposta no Artigo 5º da LRF

O disposto no art. 5º da LRF veio reforçar os princípios constitucionais já existentes, e mais uma vez evidenciou a necessidade de um *planejamento efetivamente integrado* na administração pública. Consagra, também, a transparência das ações do gestor e as formas de manutenção do *equilíbrio* financeiro-orçamentário ao longo do exercício.

Entende-se por compatibilidade entre as leis orçamentárias o planejamento que contemple em cada peça coordenação lógica entre as receitas previstas, as despesas de custeio, os investimentos pretendidos e o equilíbrio das contas públicas. Nesse aspecto, a LDO assume suma importância. Para que a LDO possa orientar a elaboração da proposta orçamentária, esta deve contemplar claramente as prioridades entre os programas da Administração, especificando para os projetos de obras e aquisição de bens a mensuração física pretendida para o exercício a que se elabora a proposta, conjugadas com expectativa de realização tecnicamente mensurada das receitas.

Acrescenta-se, ainda, no art. 5º, como medida de transparência e controle sobre o equilíbrio das contas públicas, as medidas de compensação de renúncia de receitas, bem como de aumento de despesas na LOA, o refinanciamento da dívida pública e a vinculação da reserva de contingência com base na receita corrente líquida.

No que tange ao anexo que deverá evidenciar a compatibilidade das previsões contidas na LOA, especialmente com as disposições da LDO, cumpre referir que sua aplicabilidade estará restrita aos objetivos e metas já evidenciados na norma própria. Em outras palavras, no exercício de 2000, em que se elabora a proposta orçamentária para 2001, deverá existir anexo demonstrando a compatibilidade da peça orçamentária, em termos da realização dos programas de governo, com as receitas e despesas e montante da dívida pública, excluída, portanto, a compatibilidade com os resultados fiscais, posto que não fixados na LDO.

Resta claro que, relativamente àqueles entes que procederam a elaboração do anexo de metas fiscais, com a definição dos resultados nominal e primário, os mesmos deverão compatibilizar a proposta orçamentária com os resultados previstos.

Por fim, é reforçada a intenção de que o orçamento seja realizado o mais próximo do previsto, ou seja, que seja utilizado como instrumento de gestão, com ênfase nas ações de planejamento, execução e controle.

Destaca-se o disposto no art. 8º, parágrafo único, entendendo-se que o recurso vinculado deverá ter a destinação original independentemente do exercício de ingresso efetivo. Neste caso, resulta importante a adoção de um plano de contas na contabilidade do Poder ou órgão que evidencie a contabilização dos ingressos dos recursos vinculados a finalidades específicas.

5. A RENÚNCIA DE RECEITA: APLICAÇÃO DOS ARTIGOS 11 AO 14

5.1 Previsão e Arrecadação

Considerando-se as premissas norteadoras da gestão fiscal responsável, estatuídas na Lei Complementar nº 101/2000, especial atenção deverá ser

dispensada à previsão das receitas públicas. Sobre o administrador público incidirão maiores exigências quanto à arrecadação tributária.

O art. 11 estabelece requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal, dispondo que os entes federados deverão instituir e efetivamente arrecadar todos os tributos segundo sua competência constitucional, sob pena de, no que tange aos impostos, ficarem proibidos de receber transferências voluntárias.

Embora o artigo 145 da Constituição Federal faculte aos entes da federação a instituição de algumas modalidades de tributos (impostos, taxas, contribuições de melhoria), não se poderia conceber que aqueles não legissem e não cobrassem os valores relativos aos aludidos tributos, considerando, ainda, as atribuições aos mesmos cometidas constitucionalmente, para cuja execução, via de regra, ressentem-se de recursos.

De outra parte, entende-se por *efetiva arrecadação*, à luz de uma interpretação sistemática da ordem jurídica vigente, o manifesto esforço do administrador público em arrecadar os tributos de sua competência. Faz-se tal ressalva em virtude da possibilidade de ocorrerem situações em que, por razões alheias à vontade da Administração, o valor do tributo não venha a ingressar nos cofres públicos, embora tivesse o Administrador adotado todas as providências legais cabíveis. Agindo dessa forma, estaria a autoridade competente dando pleno cumprimento ao comando legal.

Trinta dias após a publicação dos orçamentos, as receitas deverão ser desdobradas em metas bimestrais de arrecadação, medidas de combate à sonegação e à evasão deverão ser especificadas, quando cabíveis, e em separado, e demonstrativos da evolução da dívida ativa e dos créditos tributários que podem ser cobrados administrativamente deverão ser apresentados (art. 13).

Em sua prestação de contas, o gestor público deverá relatar o desempenho da arrecadação em relação à previsão, apresentar as medidas adotadas para melhorar a fiscalização das receitas e combater a sonegação, as ações para recuperação dos créditos e relatar o que mais foi feito para incrementar as receitas tributárias e de contribuições (art. 58).

O artigo 12 estabelece os critérios e técnicas de previsão de receita, bem como confere transparência ao processo e, na hipótese de constatação de

erro ou omissão de ordem técnica e legal, autoriza o Poder Legislativo, no exercício de sua competência legislativa, a promover a reestimativa da receita, previsão esta que já constava da Constituição Federal (inciso III, § 3º, art. 166).

De início, pode ser questionada possível inconstitucionalidade no §2º por, aparentemente, conter redação mais restritiva que a do inciso III do artigo 167 da Constituição Federal. No entanto, tal pode ser superado pela constatação de que o disposto no § 2º do art. 12 trata da previsão de receitas, enquanto a parte final do referido dispositivo constitucional refere-se à execução orçamentária, oportunidade em que abre-se a possibilidade de abertura de créditos adicionais, suplementares ou especiais, podendo haver, então, a extrapolação do limite.

O art. 13 da LRF estabelece um instrumento de planejamento da arrecadação em consonância com o princípio da eficiência, inserido no artigo 37 da Constituição Federal.

Neste particular, é recomendável que as receitas sejam individualizadas, no mínimo, por fonte, a fim de que a estimativa seja consistente e transparente.

Além disso, trinta dias após a publicação das leis orçamentárias, o Poder Executivo deverá desdobrar, em metas bimestrais de arrecadação, devendo ser especificado, em separado, quando cabível:

- a) *"medidas de combate à evasão e à sonegação"*;
- b) a *"quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa"*;
- c) a *"evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa"*.

Logicamente, encontra similaridade com a que pode ocorrer com o anexo de metas fiscais anuais, ou seja, a possibilidade de revisão das metas a cada exercício, durante o exercício, visando à compatibilização da receita arrecadada com a despesa realizada. Em função disso, poderão as metas de arrecadação sofrer ajustes a cada bimestre e serão demonstradas no Relatório Resumido da Execução Orçamentária (art. 52, II, "a").

5.2 Renúncia de Receita

A Lei Complementar nº 101/2000 impõe condições à concessão ou ampliação de incentivos ou benefícios tributários que importem em renúncia de receitas (anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção de caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado). Tais procedimentos passarão a obedecer a novas condições, visando ao não comprometimento das metas de resultados fiscais estabelecidas. Assim prevê o art. 14 da LRF:

“Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

“I – demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

“II – estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

“§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

“§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

“§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

“I – às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

“II – ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.”

Atos que importarem em renúncia de receita deverão atender a três aspectos fundamentais, quais sejam:

a) as disposições da Lei de Diretrizes Orçamentárias;

b) conter a estimativa de impacto orçamentário-financeiro envolvendo o exercício em que se efetivar e os dois subseqüentes; e

c) atender a uma das seguintes condições:

1. demonstrar que a renúncia em questão está devidamente contemplada na estimativa de receita consubstanciada na Lei Orçamentária, e que, por conseguinte, não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da Lei de Diretrizes Orçamentárias (art. 14, I); ou

2. a renúncia de receita deve estar acompanhada das correspondentes medidas de compensação, a serem efetivadas no triênio referenciado no *caput*, por meio de aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Cumprir observar que, quanto a esta última condição, por expressa disposição legal (§ 2º, art. 14), o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de natureza tributária entrará em vigor tão-somente após implementadas as medidas ali referenciadas, ou seja, a elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Prática relativamente corrente em gestão tributária, no âmbito municipal, tem sido a concessão de descontos no Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU. Tendo em vista, contudo, as restrições doravante impostas à renúncia de receita pública, resta ao gestor local o desafio de promover a devida adaptação da política tributária do ente federado com as diretrizes

gerais da administração fiscal responsável, prescritas pela Lei Complementar nº 101/2000.

Neste contexto, para que possam ocorrer futuros descontos dessa natureza, é necessária a contemplação, na Lei de Diretrizes Orçamentárias, do montante de arrecadação do tributo, já computado o desconto máximo previsto no anexo de metas fiscais, de que trata o art. 4º, § 1º. Assim, deverá o desconto estar previsto tanto no cálculo do montante das receitas e despesas que compõem o resultado fiscal, como no demonstrativo da renúncia de receita citado no art. 4º, § 2º, V. Mas não é só isso. O desconto do imposto também deverá ser objeto de planejamento na proposta orçamentária do exercício em que se prevê a sua arrecadação, não advindo qualquer outra consequência, posto que o mesmo já terá sido considerado no anexo de metas fiscais ou terá tido a devida compensação na proposta orçamentária. Se o desconto não tiver sido previsto na lei orçamentária, nesse caso, então, serão necessárias as medidas previstas no art. 14.

6. APLICABILIDADE DOS ARTIGOS 15 AO 17

A Lei Complementar nº 101/2000, mais que imposição de regras que priorizam a responsabilidade fiscal do administrador público, representa uma mudança de paradigma de gestão. A ênfase posta sobretudo no planejamento da ação governamental assinala a preocupação do legislador em garantir que os gastos públicos atendam tanto a uma orientação qualitativa quanto quantitativa, previamente estabelecidas.

Neste contexto, o *sistema de planejamento integrado*, composto pela LDO, LOA e PPA, assume posição ainda mais central.

Tomando-se o planejamento como premissa de gestão, imperativa se faz a definição de metas para fins de *atuação e controle*. As metas, além de constituírem o horizonte da ação administrativa, conferem os parâmetros de referência para a aferição dos resultados e correção da trajetória de atuação.

Do ponto de vista da despesa pública, em um cenário restritivo, a proposição de metas assume um caráter essencial, e, neste sentido, orientam-se as disposições consubstanciadas nos artigos 15 a 17.

6.1 Geração da Despesa

“Art. 15 Serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público a geração de despesa ou assunção de obrigação que não atendam ao disposto nos arts. 16 e 17.”

O dispositivo em destaque remete para os dois artigos seguintes as condições segundo as quais devem ser efetivados os aumentos de gastos públicos. Define, pois, como *não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público* as despesas realizadas em desacordo com os artigos 16 e 17.

Especificamente quanto ao artigo 16 da LRF, este enfatiza a observância aos instrumentos de planejamento e ação governamental, mais especificamente no que concerne às metas de despesa fixadas. Exige, portanto, que o aumento da ação do Estado esteja sujeito a uma análise prévia e *elaboração de estimativa* que considere o impacto destas novas ações no planejamento em curso. Tal estimativa, por expressa disposição legal, deverá ter evidenciadas suas premissas de sustentação e metodologia de cálculo (art. 16, §2º).

A avaliação da repercussão das medidas expansivas de despesa deve envolver não somente o exercício em questão, mas incluir os dois subsequentes, conforme dispõe expressamente o inciso I do *caput* do art. 16.

O inciso II do *caput* do mesmo artigo acrescenta a necessidade de termo expedido pelo ordenador de despesa, declarando a adequação orçamentária e financeira da despesa com a lei orçamentária anual, além da sua compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias.

As exigências de que trata este artigo são condições prévias para:

I – empenho e licitação de serviços, fornecimento de bens ou execução de obras;

II – desapropriação de imóveis urbanos, a que se refere o § 3º do art. 182 da Constituição Federal.¹⁸

18 "Art. 182 –

"(...)

"§ 3º As desapropriações de imóveis urbanos serão feitas com prévia e justa indenização em dinheiro."

Acerca da adequação do incremento de despesa com a lei orçamentária anual, disciplina o texto legal (art. 16, § 1º, inciso I) que "*a despesa objeto de dotação específica e suficiente, ou que esteja abrangida por crédito genérico, de forma que somadas todas as despesas da mesma espécie, realizadas e a realizar, previstas no programa de trabalho*", não ultrapassem os limites estabelecidos para o exercício (grifou-se).

A compatibilidade da despesa com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias dependerá de sua convergência em relação às diretrizes, objetivos, prioridades e metas previstas nestes instrumentos de gestão.

Cumpra observar que o disposto neste artigo é plenamente aplicável, devendo-se exigir a observância destas medidas desde a entrada em vigor da lei.

Por fim, destaca-se que as despesas consideradas irrelevantes, de que trata o § 3º, deverão ser devidamente dimensionadas na lei de diretrizes orçamentárias, em cada ente da federação, o que somente será possível de ser cumprido a partir do exercício financeiro de 2001, caso haja condições de sua inserção na LDO a ser editada no corrente exercício, a qual orientará a elaboração do orçamento para 2001. Em caso contrário, o dispositivo somente será aplicável para o exercício de 2002.

Cabe referir que especial atenção deverá ser dispensada pelos agentes do controle externo, por ocasião da verificação da regularidade administrativa de despesas. Certamente, proceder-se-á a exame acurado, caso a caso, objetivando evitar, *exemplificativamente*, que uma despesa em relação à qual não tenha sido observado um dos requisitos disciplinados nos artigos 16 e 17 seja caracterizada como lesiva ao patrimônio público, na medida em que ficasse plenamente comprovado o atendimento ao interesse público.

Na análise dos casos concretos que, certamente, advirão, a nulidade dos atos deverá ser conjugada, ainda, com a vedação imposta pelo princípio do enriquecimento sem causa pela administração e, se for o caso, a devida indenização aos terceiros contratados de boa-fé pelo Estado; entretanto, isso não exime a responsabilidade do gestor por infração ao princípio da motivação, imposta pelos arts. 16 e 17, no que tange aos atos de planejamento necessários.

6.2 Despesa Obrigatória de Caráter Continuado

O artigo 17, além de definir as *despesas obrigatórias de caráter continuado*, estabelece algumas condições a serem observadas por ocasião de sua *criação* ou *aumento*.

Art. 17 Considera-se obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios.

“§ 1º Os atos que criarem ou aumentarem despesa de que trata o caput deverão ser instruídos com a estimativa prevista no inciso I do art. 16 e demonstrar a origem dos recursos para seu custeio.

“§ 2º Para efeito do atendimento do § 1º, o ato será acompanhado de comprovação de que a despesa criada ou aumentada não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo referido no § 1º do art. 4º, devendo seus efeitos financeiros, nos períodos seguintes, ser compensados pelo aumento permanente de receita ou pela redução permanente de despesa.

“§ 3º Para efeito do § 2º, considera-se aumento permanente de receita o proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

“§ 4º A comprovação referida no § 2º, apresentada pelo proponente, conterà as premissas e metodologia de cálculo utilizadas, sem prejuízo do exame de compatibilidade da despesa com as demais normas do plano plurianual e da lei de diretrizes orçamentárias.

“§ 5º A despesa de que trata este artigo não será executada antes da implementação das medidas referidas no § 2º, as quais integrarão o instrumento que a criar ou aumentar.

“§ 6º O disposto no § 1º não se aplica às despesas destinadas ao serviço da dívida nem ao reajustamento de remuneração de pessoal de que trata o inciso X do art. 37 da Constituição.

“§ 7º Considera-se aumento de despesa a prorrogação daquela criada por prazo determinado.”

Despesa obrigatória de caráter continuado é aquela derivada de lei, medida provisória ou ato normativo, cujos efeitos prolonguem-se por mais de dois exercícios.

Nesse particular, cabe a abertura de um parêntese para a adequada definição do prazo estipulado pela Lei como despesa obrigatória de caráter continuado. A Lei, em várias passagens, utiliza o termo "*exercício*". Entende-se que exercício deve ser compreendido como aquele definido no art. 34 da Lei nº 4.320/64, ou seja, coincidente com o ano civil. A própria LRF, em todas as passagens em que menciona *exercício*, quer referir-se a **exercício financeiro**, como por exemplo:

- no parágrafo primeiro do art. 4º, quando se refere à abrangência do anexo de metas fiscais, sendo para o exercício a que se elabora a proposta (e, note-se, a proposta elabora-se para exercício financeiro);
- no art. 4º, § 2º, II, quando do demonstrativo das metas anuais do anexo de metas fiscais, no que tange à comparação das metas com as metas fixadas nos três exercícios anteriores (e, note-se, as metas são fixadas para exercícios financeiros completos);
- no art. 4º, § 2º, III, quando a lei trata do anexo de metas fiscais no que tange à avaliação da evolução do patrimônio líquido (note-se, que é formado em períodos denominados exercícios financeiros);
- no parágrafo único do art. 8º, quando a lei refere-se à vinculação de recursos a determinada despesa, mesmo que a arrecadação tenha se dado em exercício diverso (note-se que a arrecadação a que se refere é aquela aferida em exercício financeiro, nos termos da Lei nº 4.320/64, art. 34);
- no art. 38, I, quando a lei refere-se às operações de crédito por antecipação de receita orçamentária, reportando-se à data autorizativa para a contratação, que somente se dará a partir do décimo dia do início do exercício (e, obviamente, o exercício inicia-se em primeiro de janeiro de cada ano civil).

Dessa forma, não há como, na particular redação do art. 17 (e no art. 70 também), interpretar "*exercício*" descontextualizado da legislação vigente, das demais interpretações dadas a exercício nos demais artigos da própria

Lei e do conceito consagrado no direito financeiro brasileiro, até mesmo porque, se a Lei quisesse criar outro conceito para exercício, deveria fazê-lo expressamente. E mais, quando a lei refere-se a dois exercícios, quer dizer dois exercícios completos, ou seja, dois períodos que se iniciam em 1º de janeiro e encerram-se em 31 de dezembro do ano civil; logo, a despesa para ter enquadramento como obrigatória e de caráter continuado, a ser iniciada durante o exercício de 2000, deveria ter previsão de ultrapassagem a 31.12.2002.

A criação ou aumento de despesa de caráter continuado deverá estar acompanhado de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que entrar em vigor, bem como nos dois exercícios subseqüentes, devendo ser demonstrada a origem dos recursos para seu custeio (art. 17, § 1º).

Importante ressaltar, neste particular, que será considerado aumento de despesa tão-somente aquele decorrente de *lei, medida provisória* ou *ato normativo* (obrigatoriedade), que resultem na fixação de obrigação legal de execução para o ente por período superior ao definido – Dois (2) exercícios (continuidade). Assim, para os fins desta Lei, toda a dilatação verificada no montante de despesa que não tenha sua origem nos atos expressamente destacados, não pode ser absorvida no conceito de despesa obrigatória de caráter continuado.

O aumento da despesa demandará, por fim, avaliação que comprove a *não afetação das metas de resultados fiscais* já definidos no anexo correspondente que acompanha a Lei de Diretrizes Orçamentárias. Em virtude disso, a elevação marginal de despesa exige a previsão de contrapartida efetiva em termos de:

a) *aumento permanente de receita*; ou

b) *redução permanente de despesa*.

Cumprir observar que o próprio texto legal (art. 17, § 3º) estabelece o que pode ser considerado como aumento permanente de receita, ou seja, "*o proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição*".

O aumento permanente de receita decorre, pois, unicamente da ampliação estrutural (e não conjuntural) do sistema tributário do ente federado. Desta

forma, oscilações sazonais que promovam elevação da receita pública não poderão conferir sustentação para elevação de despesas de caráter continuado.

É oportuno destacar que as condições propostas para ampliação permanente da receita orientam-se segundo uma perspectiva de fortalecimento e intensificação dos instrumentos de arrecadação tributária dos entes federados. Ainda que moderada, em particular na esfera local de governo, esta medida tenderá a elevar a carga tributária total, dado o incentivo à instituição de tributos ou ampliação de suas alíquotas ou bases de cálculo.

Deste modo, conforme já referenciado, o aumento de receitas é decorrente:

- a) do crescimento da atividade econômica do Município;
- b) da melhoria da eficiência da máquina arrecadadora; e
- c) da ampliação do número de contribuintes, bem como qualquer outro aumento de receita que não seja elevação de alíquotas, ampliação de base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Excetuando-se as receitas referidas acima, outras porventura ocorrentes, **não** poderão ser computadas para fins de ampliação da ação governamental em atividades que possam ser caracterizadas como de caráter continuado, ou seja, superior a dois (02) exercícios financeiros.

Não consideradas, pois, estas formas de elevação da receita tributária (ainda que apresentem caráter perene), resulta que o custeio das despesas de caráter continuado deverá ser procedido com recursos provenientes de redução de despesa.

Acentua-se, por relevante, que as restrições quanto à afetação das metas de resultados fiscais estendem-se também às *despesas com pessoal* (art. 21) e da *seguridade social* (art. 24). Os atos que aumentem despesas com pessoal, no âmbito dos entes federados, além de terem de atender às exigências constitucionais e outras da LRF, *não poderão afetar as metas de resultados* e deverão ter seus efeitos compensados, sob pena de serem considerados nulos. Nos mesmos termos, os benefícios ou serviços relativos à seguridade social não poderão ser estendidos, majorados ou criados sem

que se indique a fonte de custeio e que se atenda às mesmas exigências (art. 24).

As exigências do § 1º não se aplicam, por expressa disposição legal (art. 17, § 6º), a serviço da dívida, à revisão geral anual da remuneração dos servidores e, no caso das despesas da seguridade, à concessão de benefício a quem preencha as condições de habilitação previstas na legislação, à expansão quantitativa do atendimento (aumento da demanda) e dos serviços prestados e a reajustamento dos valores dos benefícios, a fim de ser preservado seu valor real (art. 24, § 1º).

Para os efeitos da Lei, é considerada, ainda, *aumento de despesa* a prorrogação daquela criada por *prazo determinado* (§ 7º, art. 17).

7. DESPESAS COM PESSOAL: DEFINIÇÕES

A Constituição Federal, em seu art. 169, estabeleceu que "*a despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder os limites estabelecidos em lei complementar*".¹⁹

Ao analisar tal dispositivo, esta Corte aprovou um Diploma,²⁰ entendendo, na conclusão, que "*a expressão 'despesas com pessoal' designa, para tais finalidades, todos os gastos realizados pelo Poder Público que tenham o suporte fático no item 'pessoal do serviço público', sejam, exemplificativamente, salários e encargos sociais, proventos, vencimentos, gratificações, adicionais, indenizações, utilidades ou o que mais despende a Administração Pública em razão de vinculação jurídica com os seus agentes*". (Grifou-se.)

Na esteira deste posicionamento, e a fim de conceituar o que seria pessoal do serviço público, traz-se à colação entendimento doutrinário do saudoso mestre Hely Lopes Meirelles:²¹

19 Devemos referir que a Emenda Constitucional nº 19/98, de 04.06.98, alterou a redação deste artigo, sem modificar, contudo, a redação do seu *caput*.

20 Parecer Coletivo 01/92 da Auditoria, letra "g". Em Sessão Plenária de 06.05.92, consoante Processo nº 1.455-02.00/91-6.

21 *In Direito Administrativo Brasileiro*, Malheiros Editores, 22ª Edição, 1997, atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho, pp. 70, 71 e 76.

“Agentes públicos – São todas as pessoas físicas incumbidas, definitiva ou transitoriamente, do exercício de alguma função estatal.

“(…)

“Os agentes públicos, gêneros que acima conceituamos, repartem-se inicialmente em quatro espécies ou categorias bem diferenciadas, a saber: agentes políticos, agentes administrativos, agentes honoríficos e agentes delegados, (…)

“Investidura dos agentes públicos – Todo agente público vincula-se ao Estado por meio de ato ou procedimento legal a que se denomina investidura, variável na forma e nos efeitos, segundo a natureza do cargo, do emprego, da função ou do mandato que se atribui ao investido.”

Neste passo, torna-se oportuno transcrever o disposto no *caput* do art. 18 da Lei de Responsabilidade Fiscal:

*“Art. 18. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como **despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.**” (Grifou-se.)*

Verifica-se que o *caput* do artigo traz dispositivo consentâneo com a interpretação dada do *caput* do art. 169 da Lei Maior.

A citada conclusão considerava como despesas com pessoal aquelas relativas ao pagamento de diárias e ajudas de custo, vantagens, consabidamente, de cunho indenizatório.

Ocorre que, já sob a égide da Lei Complementar nº 96/99, por força do disposto no seu art. 2º, inciso II, este entendimento restou alterado.

Atualmente, com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, a orientação a ser observada é no sentido de que a **despesa total com pessoal abrange "o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência"**.

Dentro do conceito previsto na Lei, poderíamos considerar como despesas com pessoal, exemplificativamente: vencimentos, salários, proventos, subsídios, pensões, gratificações, adicionais, contribuições previdenciárias, etc., incluídas, ainda, por força do previsto no § 2º do art. 19, aquelas decorrentes de sentenças judiciais, desde que tais despesas encontrem-se na competência do período de apuração a que se refere o § 2º do art. 18.

No rol das despesas com pessoal, não devem ser computadas, além daquelas parcelas de cunho indenizatório, tais como diárias e ajudas de custo, as seguintes despesas, a teor do previsto no § 1º do art. 19:

- a) *"de indenização por demissão de servidores ou empregados"* ;
- b) *"relativas a incentivos à demissão voluntária"* ;
- c) *"derivadas da aplicação do disposto no inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição"* .

Relativamente à convocação extraordinária do Poder Legislativo, devemos observar que o § 7º do art. 57 da Lei Maior, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 04.06.98, define que a retribuição pecuniária a que têm direito os membros do Congresso Nacional, quando convocados para atuar na sessão legislativa extraordinária, terá cunho indenizatório. Conseqüentemente, pela própria conceituação que o transcrito no *caput* do art. 18 traz, somente devem ser incluídas como despesa com pessoal as parcelas de natureza remuneratória.

Desta forma, nas demais esferas de governo, por simetria, as despesas com o pagamento decorrente da convocação dos integrantes dos legislativos

estaduais e municipais, para atuarem na sessão legislativa extraordinária, não devem, também, ser incluídas como despesas com pessoal.

d) "decorrentes de decisão judicial e da competência de período anterior ao da apuração a que se refere o § 2º do art. 18";

e) exclusivamente em nível federal, "com pessoal, do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e Roraima, custeadas com recursos transferidos pela União na forma dos incisos XIII e XIV do art. 21 da Constituição e do art. 31 da Emenda Constitucional nº 19";

f) "com inativos, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas por recursos provenientes: da arrecadação de contribuições dos segurados; da compensação financeira de que trata o § 9º do art. 201 da Constituição;²² bem como das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro".

7.1 As Despesas com a Terceirização de Mão-de-Obra: artigo 18, § 1º, da LRF

O § 1º do art. 18, cujo *caput* foi objeto de análise no subitem anterior, assim dispõe:

"Art. 18 (...)

"§ 1º Os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos serão contabilizados como 'Outras Despesas de Pessoal.'"

Inicialmente, importa buscar-se a conceituação de terceirização. Roberto Pessoa, Juiz do TRT/5ª Região, citando Aryon Sayão Romita, define:²³

²² "§ 9º Para efeito de aposentadoria, é assegurada a contagem recíproca do tempo de contribuição na administração pública e na atividade privada, rural e urbana, hipótese em que os diversos regimes de previdência social se compensarão financeiramente, segundo critérios estabelecidos em lei."

²³ Esta referência foi extraída do Parecer Coletivo nº 3/97 da Auditoria, aprovado em Sessão Plenária de 06.08.97.

“Terceirização consiste na contratação de empresas prestadoras de serviços, e atualmente emprega-se este vocábulo para designar a prática adotada por muitas empresas de contratar serviços de terceiros para as suas atividades meio.”²⁴

Por sua vez, esta Corte, mediante Parecer da Auditoria,²⁵ assim entendeu:

“Vê-se que a terceirização, na Administração Pública, envolve um conceito de delegação a outra empresa para execução de determinado serviço ou trabalho, gerando, desse modo, atividade de execução indireta, bem definida pelo recente Decreto nº 2.271, de 7 de julho de 1997.”

Assim, terceirização de mão-de-obra significaria a contratação de empresas prestadoras de serviços, as quais, evidentemente, alocariam mão-de-obra.

Ora, os funcionários das empresas contratadas não manteriam qualquer vínculo jurídico ou funcional com o Poder Público, não podendo, conseqüentemente, ser caracterizados como agentes públicos, não adentrando no conceito de pessoal ativo.

Portanto, face às colocações expendidas no subitem 2.11, conclui-se no sentido de que esta regra desborda dos limites a que alude o *caput* do art. 169, o qual disciplina despesa **tão-somente com pessoal ativo e inativo**.

De outro lado, o fato de o disposto no mencionado § 1º do art. 18 afrontar os ditames constitucionais e, por este motivo, ser afastado, não autorizará a que os Poderes e órgãos referidos no art. 20 busquem contratar serviços de terceiros, objetivando fugir dos limites de despesas com pessoal a que estejam submetidos, face à limitação imposta no art. 72, para a contratação de serviços de terceiros, a seguir transcrito:

“Art. 72. A despesa com serviços de terceiros dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 não poderá exceder, em percentual da receita corrente líquida, a do exercício anterior à entrada em vigor desta Lei Complementar, até o término do terceiro exercício seguinte.”
(Grifou-se.)

²⁴ Revista *Ciência Jurídica* 59, set/out/94, p. 303.

²⁵ Parecer nº 03/98 – Aprovado em Sessão Plenária de 18.03.98.

A regra posta no transcrito artigo 72 estabelece um limitador de comprometimento da receita corrente líquida com serviços de terceiros.

Tal limite, que vigorará até 31.12.2003, deve ser calculado tomando-se por base o total das contratações de prestação de serviços com terceiros celebrados no exercício de 1999, e verificando qual a sua participação percentual em relação ao montante da receita corrente líquida arrecadada no mesmo exercício.

O percentual obtido corresponderá ao limite a ser observado por Poder ou órgão, dentre aqueles a que alude o art. 20, em cada um dos exercícios de 2000 a 2003, em relação à despesa total com a contratação em tela igualmente nos citados períodos. Isto equivalerá dizer que a eventual ampliação ou redução da receita corrente líquida implicará a possibilidade de ampliação ou a necessidade de diminuição proporcional de despesa com serviços de terceiros, mantido sempre o percentual inicialmente estabelecido na relação.

Exemplifique-se:

- receita corrente líquida do ente federado "Y"
em 1999: R\$ 2.450.000,00
- despesas com serviços de terceiros do
Poder "X" do ente federado "Y": R\$ 30.625,00.
- cálculo do percentual das despesas com
serviços de terceiros do Poder "X":
$$\frac{R\$ 30.625,00 \times 100 \%}{R\$ 2.450.000,00} = 1,25\%$$

Na hipótese criada, nos exercícios de 2001, 2002 e 2003, o montante das despesas com as aludidas contratações não poderia superar o limite de 1,25% das receitas correntes líquidas apuradas em cada um dos citados exercícios.

7.2 A Repartição dos Limites entre os Poderes e Órgãos e os Prazos para Adequação

O *caput* do art. 19, abaixo transcrito, fixa os limites de despesa com pessoal que cada ente da federação deve observar:

Art. 19. Para os fins do disposto no caput do art. 169 da Constituição, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados:

“I – União: 50% (cinquenta por cento);

“II – Estados: 60% (sessenta por cento);

“III – Municípios: 60% (sessenta por cento).”

Tais limites foram assim repartidos, no âmbito de cada esfera de governo:

“Art. 20. A repartição dos limites globais do art. 19 não poderá exceder os seguintes percentuais:

“I – na esfera federal:

“a) 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas da União;

“b) 6% (seis por cento) para o Judiciário;

“c) 40,9% (quarenta inteiros e nove décimos por cento) para o Executivo, destacando-se 3% (três por cento) para as despesas com pessoal decorrentes do que dispõem os incisos XIII e XIV do art. 21 da Constituição e o art. 31 da Emenda Constitucional nº 19, repartidos de forma proporcional à média das despesas relativas a cada um destes dispositivos, em percentual da receita corrente líquida, verificadas nos três exercícios financeiros imediatamente anteriores ao da publicação desta Lei Complementar;

“d) 0,6% (seis décimos por cento) para o Ministério Público da União;

“II – na esfera estadual:

“a) 3% (três por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Estado;

“b) 6% (seis por cento) para o Judiciário;

“c) 49% (quarenta e nove por cento) para o Executivo;

"d) 2% (dois por cento) para o Ministério Público dos Estados;

"III – na esfera municipal:

"a) 6% (seis por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver;

"b) 54% (cinquenta e quatro por cento) para o Executivo.

"§ 1º Nos Poderes Legislativo e Judiciário de cada esfera, os limites serão repartidos entre seus órgãos de forma proporcional à média das despesas com pessoal, em percentual da receita corrente líquida, verificadas nos três exercícios financeiros imediatamente anteriores ao da publicação desta Lei Complementar.

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

"I – o Ministério Público;

"II – no Poder Legislativo:

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

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

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

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

"III – no Poder Judiciário:

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

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

"§ 3º Os limites para as despesas com pessoal do Poder Judiciário, a cargo da União por força do inciso XIII do art. 21 da Constituição, serão estabelecidos mediante aplicação da regra do § 1º.

“§ 4º Nos Estados em que houver Tribunal de Contas dos Municípios, os percentuais definidos nas alíneas “a” e “c” do inciso II do caput serão, respectivamente, acrescidos e reduzidos em 0,4% (quatro décimos por cento).

“§ 5º Para os fins previstos no art. 168 da Constituição, a entrega dos recursos financeiros correspondentes à despesa total com pessoal por Poder e órgão será a resultante da aplicação dos percentuais definidos neste artigo, ou aqueles fixados na lei de diretrizes orçamentárias.”

O disposto no *caput* do art. 20 afigura-se de discutível constitucionalidade frente ao estabelecido, especialmente, no art. 18, inciso I do art. 30, inciso IV do art. 51, inciso XIII do art. 52, § 1º do art. 99, § 3º do art. 127, todos da Constituição Federal, consideradas a autonomia dos entes federados, bem como a independência e a harmonia entre os Poderes.

De outra parte, observa-se que o transcrito § 5º do mesmo dispositivo refere que a entrega dos recursos financeiros correspondentes à despesa total com pessoal por Poder e órgão, quando do atendimento ao disciplinado no art. 168 da Lei Maior, far-se-á pela aplicação dos percentuais definidos no art. 20 da Lei em comento **ou por aqueles fixados na lei de diretrizes orçamentárias**. Assim, a princípio, restaria evidenciada a faculdade para que a citada entrega de recursos ocorresse observando-se **uma forma ou outra**, o que poderia levar ao entendimento de que estaria possibilitada a fixação de percentuais diferenciados daqueles postos no *caput* do art. 20, observados, obviamente, os limites estabelecidos no art. 19 (60 % para Estados e Municípios).²⁶

De outra parte, consoante o disposto no art. 70 da LRF, o Poder ou órgão que estiver acima dos limites previstos deverá enquadrar-se em dois exercícios. A redação utilizada pelo legislador neste artigo poderia causar alguma dúvida de interpretação, frente ao fato de que refere-se a “exercício” e “ano”. Tal dúvida não merece prosperar, apesar da ausência da melhor técnica legislativa, pelos mesmos motivos que já foram expostos quando dos comentários ao art. 17, no subitem 2.10.2 deste trabalho.

²⁶ Contudo, frente à arguição de inconstitucionalidade junto ao Supremo Tribunal Federal a que se encontra submetido este art. 20, seja em sua integralidade ou envolvendo alguns de seus dispositivos, consoante ADIn nºs 2.241-5, 2.256-3 e 2.261-0, resta dificultada uma análise conclusiva em relação ao tema.

8. A DÍVIDA PÚBLICA FUNDADA

8.1 Aspectos Principais

A Lei Complementar nº 101/2000 conceitua como "*Dívida Pública Consolidada ou Fundada*", nos termos do artigo 29, inciso I, o "*montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos e convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses*".

Segundo José Olavo do Nascimento,²⁷ dívida fundada, consolidada ou ainda "de finanças", conforme o disposto no artigo 98 da Lei nº 4.320/64, compreende os compromissos de exigibilidade superior a doze meses, contraídos para atender a desequilíbrio orçamentário ou financiamento de obras e serviços públicos.

Assinale-se que, conforme o disposto no § 3º do já citado artigo 29, integrarão o montante da "*dívida pública consolidada as operações de crédito de prazo inferior a doze meses, cujas receitas tenham constado do orçamento*", assim como, também, para fins de verificação dos limites, "*os precatórios judiciais não pagos durante a execução do orçamento*" a que tiverem sido incluídos (art. 30, § 7º).

8.2 Necessidade de Regulamentação

No que concerne aos limites de endividamento dos entes federados, impõe-se destacar a necessidade de regulamentação dos dispositivos específicos constantes no texto legal.

O artigo 30 prevê o encaminhamento por parte do Executivo Federal no prazo de 90 dias após a publicação da Lei, ao:

"I – Senado Federal: proposta de limites globais para o montante da dívida consolidada da União, Estados e Municípios, cumprindo o que

27 In *Contabilidade Pública*, Porto Alegre, 1971.

estabelece o inciso VI do art. 52 da Constituição, bem como de limites e condições relativos aos incisos VII, VIII e IX do mesmo artigo;

“II – Congresso Nacional: projeto de lei que estabeleça limites para o montante da dívida mobiliária federal a que se refere o inciso XIV do art. 48 da Constituição, acompanhado da demonstração de sua adequação aos limites fixados para a dívida consolidada da União, atendido o disposto no inciso I do § 1º deste artigo.”

Disciplina, ainda, o § 1º do destacado artigo:

“§ 1º As propostas referidas nos incisos I e II do caput e suas alterações conterão:

“I – demonstração de que os limites e condições guardam coerência com as normas estabelecidas nesta Lei Complementar e com os objetivos da política fiscal;

“II – estimativas do impacto da aplicação dos limites a cada uma das três esferas de governo;

“III – razões de eventual proposição de limites diferenciados por esfera de governo;

“IV – metodologia de apuração dos resultados primário e nominal.”

Coerente com a proposta de promover e intensificar mecanismos de disciplina fiscal indistintamente sobre todos os entes da Federação, o § 3º prevê que os limites da dívida serão fixados em percentual da receita corrente líquida para cada esfera de governo e aplicados igualmente a todos os entes da Federação que a integrem, constituindo, para cada um deles, limites máximos.

Destaca-se que, conforme o disposto no artigo 30, § 4º, a observância aos limites de endividamento deverá ser objeto de verificação periódica ao final de cada quadrimestre.

Por fim, reserva a Lei a possibilidade de revisão dos limites em caso de instabilidade econômica ou alterações nas políticas monetária ou cambial, na forma disciplinada no § 6º do art. 30.

9. RELATÓRIOS DE QUE TRATAM OS ARTIGOS 52 A 54

Outra importante dimensão a ser destacada na LC nº 101/2000 é a proposição de demonstrativos de desempenho para fins de acompanhamento, denominados: *relatório resumido da execução orçamentária* e *relatório de gestão fiscal*.

Os relatórios resumidos de execução orçamentária e de gestão fiscal têm como propósito central a difusão de informações (redução da informação assimétrica), evidenciando a busca de *transparência* das ações do Poder Público, em termos de finanças públicas, frente aos contribuintes em geral e demais agentes econômicos (exemplo: art. 48).

9.1 Relatório Resumido da Execução Orçamentária

Segundo dispõe o artigo 52 da LC nº 101/2000, o "*Relatório Resumido da Execução Orçamentária*" de que trata o art. 165, § 3º, da Constituição Federal, abrangerá todos os **Poderes** e o **Ministério Público**. Isso significa que em cada ente (União, Estados e Municípios) haverá apenas um Relatório Resumido da Execução Orçamentária, e não um Relatório para cada Poder ou órgão, contrariamente ao previsto para o Relatório de Gestão Fiscal. Este relatório deverá ser publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, e será composto de:

1. "*balanço orçamentário, que especificará, por categoria econômica, as*":

1.1 "*receitas por fonte, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão atualizada*";

1.2 "*despesas por grupo de natureza, discriminando a dotação para o exercício, a despesa liquidada e o saldo*";

2. "*demonstrativos da execução das*":

2.1 "*receitas, por categoria econômica e fonte, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada no bimestre, a realizada no exercício e a previsão a realizar*";

2.2 "**despesas, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando dotação inicial, dotação para o exercício, despesas empenhadas e liquidadas, no bimestre e no exercício**";

2.3 "**despesas, por função e subfunção**".

Registra-se, por oportuno, que, em consonância com o disposto no § 2º, o descumprimento do prazo previsto neste artigo sujeita o ente às sanções previstas no § 2º do art. 51.

Cumpra referir que a exigência acerca da elaboração destes relatórios constitui matéria já prevista constitucionalmente. No entanto, é de registrar que o dispositivo legal, que tem, também, caráter de consolidação de normas referentes às finanças públicas, veio detalhar a estrutura e composição dos relatórios, bem como definir sanções.

Constituem outros demonstrativos, que deverão acompanhar o Relatório Resumido da Execução Orçamentária, por expressa exigência legal (art. 53), os seguintes:

1. "**apuração da receita corrente líquida, na forma definida no inciso IV do art. 2º, sua evolução, assim como a previsão de seu desempenho até o final do exercício**";

2. "**receitas e despesas previdenciárias, a que se refere o inciso IV do art. 50**";

3. "**resultados nominal e primário**";

4. "**despesas com juros, na forma do inciso II do art. 4º**" (inaplicável, face ao veto do referido dispositivo legal);

5. "**Restos a Pagar, detalhando, por Poder e órgão referido no art. 20, os valores inscritos, os pagamentos realizados e o montante a pagar**".

Especifica, ainda, a Lei que o relatório referente ao último bimestre do exercício será acompanhado também dos seguintes demonstrativos:

I – "**do atendimento ao disposto no inciso III do art. 167 da Constituição, conforme o § 3º do art. 32**";

Reza o artigo 167, inciso III, da Constituição Federal:

"Art. 167- São vedados:

"(...)

"III – a realização de operações de crédito que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta;" (Grifou-se)

II – "das projeções atuariais dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos";

III – "da variação patrimonial, evidenciando a alienação de ativos e a aplicação dos recursos dela decorrentes".

Quando for o caso, serão apresentadas justificativas:

I – "da limitação de empenho";

II – "da frustração de receitas, especificando as medidas de combate à sonegação e à evasão fiscal, adotadas e a adotar, e as ações de fiscalização e cobrança."

9.2 Relatório de Gestão Fiscal

Inova a Lei em análise ao instituir o *Relatório de Gestão Fiscal* previsto no artigo 54.

Disciplina o citado artigo que, ao final de cada quadrimestre, será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos, referidos no art. 20, Relatórios de Gestão Fiscal, assinados pelo:

I – "Chefe do Poder Executivo";

II – "Presidente e demais membros da Mesa Diretora ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Legislativo";

III – "Presidente de Tribunal e demais membros de Conselho de Administração ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Judiciário";

IV – “*Chefe do Ministério Público, da União e dos Estados*”.

Especifica, ainda, o parágrafo único do referido dispositivo legal, que “*o relatório também será assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão referido no art. 20*”.

Neste particular, entende-se que especial atenção deverá estar voltada aos órgãos de controle interno, signatários do referido relatório. Em razão, pois, das novas exigências impostas pela Lei Complementar nº 101/2000, a atividade de controle interno deverá ser instituída formalmente, em especial no âmbito das entidades que ainda não a possuem.

9.3 Estrutura e Composição do Relatório de Gestão Fiscal

Acerca da *estrutura e composição do relatório de Gestão Fiscal*, cumpre mencionar o disposto no artigo 55, a seguir transcrito parcialmente:

“Art. 55. O relatório conterá:

“I – comparativo com os limites de que trata esta Lei Complementar, dos seguintes montantes:

“a) despesa total com pessoal, distinguindo a com inativos e pensionistas;

“b) dívidas consolidada e mobiliária;

“c) concessão de garantias;

“d) operações de crédito, inclusive por antecipação de receita;

“e) despesas de que trata o inciso II do art. 4º;

“II – indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites;

“III – demonstrativos, no último quadrimestre:

“a) do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro;

"b) da inscrição em Restos a Pagar, das despesas:

"1) liquidadas;

"2) empenhadas e não liquidadas, inscritas por atenderem a uma das condições do inciso II do art. 41;

"3) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa;

"4) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;

"c) do cumprimento do disposto no inciso II e na alínea b do inciso IV do art. 38."

Consoante o disposto no § 1º do art. 55, o relatório dos titulares dos órgãos mencionados nos incisos II, III e IV do art. 54 conterá apenas as informações relativas à alínea 'a' do inciso I, e os documentos referidos nos incisos II e III.

O relatório será publicado até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder, com amplo acesso ao público, inclusive por meio eletrônico (§ 2º do art. 55).

Registre-se, todavia, que, em razão do veto presidencial ao inciso II do art. 4º e ao art. 41, torna-se inaplicável, respectivamente, o disposto na alínea "e" do inciso I, bem como os itens 2 e 4, da alínea "b" do inciso III, do art. 55 antes transcrito em parte.

Por fim, quanto à emissão dos Relatórios de que trata este item, a exigência para a sua emissão pelos Poderes e órgãos deverá ser determinada pelos Tribunais de Contas respectivos em ato próprio.

10. AS VEDAÇÕES EM FINAL DE MANDATO

As normas relativas às vedações em final de mandato, ora em comento, apresentam uma série de vedações aos titulares de Poder ou órgão dentre os referidos no art. 20, a partir de determinado período do último exercício de seu mandato, consoante se demonstra, resumidamente, no quadro a seguir:

Quadro II
AS VEDAÇÕES EM FINAL DE MANDATO

	Fato	Prazo	Conseqüências	Fundamentação
1ª	Aumento da despesa com pessoal (órgão ou Poder)	180 dias do encerramento do mandato	É nulo de pleno direito o ato de que resulte aumento de despesa com pessoal	Art. 21, parágrafo único
2ª	Se a despesa total com pessoal exceder o limite no Poder ou órgão	No primeiro quadrimestre do último ano do mandato	Impedimento para: I – receber transferências voluntárias; II – obter garantia, direta ou indireta, de outro ente; III – contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal.	Art. 23, § 4º
3ª	Montante da dívida exceder o limite no primeiro quadrimestre do último ano do mandato do Chefe do Poder Executivo	No primeiro quadrimestre do último ano do mandato	O ente ficará impedido de receber transferências voluntárias da União ou do Estado	Art. 31, § 3º
4ª	Contratação de Empréstimo por Antecipação de Receita	No último ano do mandato	–.–	Art. 38, IV, b
5ª	Assumir obrigação de despesa que não possa ser integralmente atendida no exercício ou que não possua saldo suficiente de caixa para atendimento no exercício seguinte	Nos dois últimos quadrimestres do mandato	–.–	Art. 42

1ª) O art. 21, por meio de seu parágrafo único, considera “*nulo de pleno direito o ato*” que, além de não observar o disposto nos incisos I e II de seu *caput*, provoque “*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*”. (Grifou-se.)

Esta norma restou extremamente abrangente, devendo ser encarada com toda a cautela possível, visando a não serem desatendidos dispositivos constitucionais, tais como, exemplificativamente, os postos no:

a) § 5º do art. 60 do ADCT, o qual **determina** que não menos do que 60 % dos recursos relativos ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério – FUNDEF²⁸ devam ser empregados no pagamento da remuneração “*dos professores do ensino fundamental em efetivo exercício no magistério*”. E os recursos referentes a este Fundo estão compreendidos naqueles de que trata o citado art. 212 da Carta Federal.²⁹ Admitido o incremento da receita, no particular das parcelas destinadas ao FUNDEF, no último semestre do mandato do Prefeito, este, obrigatoriamente, deveria utilizar todos os recursos destinados ao Fundo, correspondentes a 60 %, no pagamento de remuneração aos professores, desde que os mesmos estivessem exercendo suas atividades em sala de aula;

b) inciso IX do art. 37 (que trata sobre a possibilidade de contratação temporária por excepcional interesse público).

Além disso, acaso se procedesse a uma interpretação puramente literal do dispositivo, inúmeras situações de restrição quanto à atuação do administrador surgiriam. Citam-se algumas:

Em muitas Câmaras de Vereadores, o mandato de seus Presidentes é de um ano apenas. Nos termos do dispositivo enfocado, os titulares do Poder Legislativo somente poderiam editar atos de que resultasse aumento de despesa com pessoal, atendidos os outros limites a que estejam sujeitas as Câmaras de Vereadores, nos seis primeiros meses de seu mandato, ou seja, apenas de 01 de janeiro a 30 de junho.

De outra parte, em qualquer Poder ou órgão referido no art. 20, o seu titular, nos últimos seis meses de mandato, estaria impossibilitado de atender a várias disposições legais. Exemplificando: concessão de qualquer vantagem remuneratória, tais como triênios, anuênios, gratificações adicionais, as decorrentes de promoção, o que feriria o direito adquirido de parte dos agentes públicos respectivos, posto terem atendido aos requisitos legais estabelecidos (inciso XXXVI, art 5º da Lei Maior). Ficaria, também, impossibilitado de designar servidores para o exercício de função gratificada ou de nomeação para o exercício de cargos de provimento efetivo ou em

28 Instituído pela Lei Federal nº 9.424/96.

29 À exceção dos valores que correspondam ao retorno a maior do que aqueles que o Município tenha tido retidos.

comissão, ou para a contratação de servidores concursados pelo regime da CLT.

O que, parece, pretendeu o legislador foi evitar, fundamentalmente, que os Chefes de Executivo, ao final de seus mandatos, encaminhassem projetos de lei ao Poder Legislativo respectivo, objetivando a concessão de acréscimos remuneratórios aos servidores, os quais seriam pagos por seus sucessores.

Assim sendo, em cada situação prática a que se defrontar o administrador, deve ele buscar a garantia dos direitos fundamentais e sociais dos cidadãos, compatibilizando com o equilíbrio das contas públicas. Todavia cada situação ou caso deverá ser analisada individualmente, frente à situação fática e à possibilidade, ou não, da observância conjunta dos ditames legais de cada esfera de governo, tendo presentes as disposições constitucionais, e, ainda, a obrigatoriedade de prestação de serviços à comunidade, cabendo lembrar que o administrador poderá ser responsabilizado pela ausência na referida prestação de serviços, principalmente nas áreas de saúde, educação e segurança;

2ª) O § 4º do art. 23 da LRF define que as restrições a que alude o § 3º do mesmo artigo "*aplicam-se imediatamente se a despesa total com pessoal exceder o limite no primeiro quadrimestre do último ano do mandato dos titulares de Poder ou órgão referidos no art. 20*".

Este dispositivo, o qual, numa análise açada, poderia ser entendido como uma norma de transição, ou seja, aplicável apenas em relação aos atuais mandatos dos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20, afigura-se como norma permanente.

No que diz respeito aos atuais mandatos, o art. 70, anteriormente comentado, é a norma de transição que regra a situação abarcando aqueles Poderes ou órgãos que, em 1999, estivessem acima dos limites estabelecidos nos artigos 19 e 20.

A aludida regra inscrita no § 4º do art. 23 é aplicável no último ano do mandato dos mencionados titulares, desde que o respectivo limite com pessoal tenha sido excedido nos primeiros quatros meses daquele exercício;

3ª) O § 3º do art. 31 disciplina que as restrições referidas no § 1º do mesmo dispositivo "*aplicam-se imediatamente se o montante da dívida exceder o*

*limite no primeiro quadrimestre do último ano do **mandato** do Chefe do Poder Executivo". (Grifou-se.)*

Assim, válidas aqui seriam algumas das colocações expendidas na segunda situação antes mencionada. A Lei, ao ser editada, já trouxe sérios e imediatos reflexos aos Municípios, cujo nível de endividamento tenha excedido o limite no período de janeiro a abril de 2000, vedando-lhes a realização de "*operação de crédito interna ou externa, inclusive por antecipação de receita, ressalvado o refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária*"; bem como determinando a obtenção de resultado primário³⁰ "*necessário à recondução da dívida ao limite*", devendo ser promovida, "*entre outras medidas, limitação de empenho, na forma do art. 9º*".

Igualmente neste caso, a Lei não proporcionou qualquer período para a recondução das dívidas ao limite aos quais o ente federado esteja submetido, determinando a limitação de empenho na forma posta no art. 9º, o qual, por sua vez, estabelece que isto ocorrerá "*segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias*". Neste particular, para o presente exercício de 2000, a norma restou inócua, eis que as leis de diretrizes orçamentárias que orientaram a elaboração dos atuais orçamentos, editadas anteriormente à LRF, não puderam estabelecer os aludidos critérios;

4ª) A alínea "b", inciso IV do art. 38 proíbe, "*no último ano de mandato do Presidente, Governador ou Prefeito Municipal*", a realização de "*operação de crédito por antecipação de receita*" destinada a atender à insuficiência de caixa durante o exercício financeiro". Tal proibição, no que tange aos Municípios, consoante referido anteriormente, aplicar-se-ia já em relação ao atual exercício de 2000;

5ª) O art. 42, o qual apresenta limitações ao Administrador em seu final de mandato, foi inserido na Seção VI – Dos Restos a Pagar, Capítulo VI – Da Dívida e do Endividamento, assim dispondo:

"Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele,

³⁰ Consoante definição posta na Cartilha sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal, editada pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, em 2000, p. 26, resultado primário "*é a diferença entre as receitas e as despesas públicas não financeiras*".

ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.”

Este dispositivo, a princípio, apresenta um cunho moralizador, coibindo o Administrador Público de legar débitos a seu sucessor, situação muito comum nos dias de hoje.

Dois aspectos preliminares são importantes: o primeiro diz respeito ao fato de que o dispositivo encontra-se, como dito, inserido no Capítulo sobre o endividamento e que, por isso, em conformidade com o art. 1º, § 1º, se constitui em um dos meios para o atingimento do equilíbrio das contas públicas. O segundo, é que o artigo se refere à dívida flutuante e, mais especificamente, do controle rígido dessa dívida flutuante nos últimos oito meses do mandato do titular do Poder. Logo, o seu cumprimento é requisito para o enquadramento no conceito de *gestão fiscal responsável*.

No que se refere ao endividamento, a LRF se restringiu a dispor sobre limites e condições quanto à dívida fundada, não o fazendo, com exceção do artigo ora em comento, quanto à dívida flutuante.

Portanto, se o equilíbrio das contas públicas é um dos princípios a ser buscado durante toda a gestão do administrador, a Lei, no que se refere aos últimos oito meses do mandato, trata o equilíbrio de forma mais rígida, devendo-se, desta forma, buscar o entendimento do artigo em conformidade com os demais dispositivos legais existentes.

Oportuno referir-se que os chamados restos a pagar, os quais destinam-se ao registro dos valores cuja despesa não pôde ser realizada ou paga até o término de um exercício, devem ter a devida provisão de recursos financeiros, arrecadados no exercício de sua inscrição, para seu pagamento na época oportuna. Aliás, os artigos 47 e 48 da Lei Federal nº 4.320/64 já estabeleciam a necessidade de uma programação financeira, objetivando evitar justamente, o aparecimento de déficit da execução orçamentária.

Entretanto, isto não foi verificado ao longo dos tempos, pois, normalmente, os valores eram ali inscritos sem haver a respectiva disponibilidade de caixa,

onerando, conseqüentemente, a execução orçamentária do(s) exercício(s) seguinte(s).

De outra parte, cabe destacar que o dispositivo em tela deverá ser analisado com muita cautela, a fim de não ser criado embaraço à ação da Administração, frente às diversas situações que poderão surgir, as quais deverão ser analisadas uma a uma.

O mandamento em análise veda ao titular de Poder ou órgão contrair "*obrigação de despesa*" sem que a mesma possa ser paga nos últimos oito meses do mandato ou, ainda, sem que o Poder/órgão possua, em caixa, em 31 de dezembro, recursos financeiros para a sua satisfação, no caso de vir a efetuar seu pagamento no exercício seguinte.

A expressão grifada "*obrigação de despesa*" merece alguns comentários, considerando inexistir na Lei 4.320/64, embora esteja inserida na Constituição Federal, em seu art. 167, inciso II.

Em decorrência do art. 35 da Lei 4.320/64, pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas legalmente empenhadas. Por isso, diz-se que temos um regime contábil misto adotado no Brasil, qual seja, de caixa para a receita e de competência para a despesa, daí decorrendo, em uma análise conjunta e em conformidade com os artigos 58 a 65 da Lei 4.320/64, que todo o empenho gera obrigação de despesa.

O termo "*obrigação de despesa*" como posto na LC nº 101/2000 tem o objetivo de atingir não somente o empenho de despesa, mas, também todo aquele compromisso assumido e que efetivamente ainda não esteja materializado na fase do empenho.

Uma leitura rápida e descontextualizada dos princípios constitucionais orçamentários, notadamente o princípio da anualidade orçamentária, e com o próprio parágrafo único do art. 42, poderia levar à interpretação de que o administrador público teria a obrigatoriedade de manter, em sua integralidade, no caixa do Poder ou órgão, recursos necessários à satisfação das obrigações de despesa contraídas. Porém, tal entendimento não se afiguraria como procedente.

Ocorre que o *caput* do art. 42 refere-se à obrigação de despesa; contudo, o seu parágrafo único, ao regulamentar o *caput*, esclarece que, na determi-

nação das disponibilidades de caixa, deverão ser consideradas as despesas compromissadas a pagar até o final do exercício. Nada mais correto. As despesas compromissadas são aquelas que foram ou irão ultrapassar a fase da liquidação do empenho até o final do exercício; logo, do total da obrigação de despesa contraída nos dois últimos quadrimestres, que ultrapassassem aquele exercício, para fins da apuração das disponibilidades de caixa, somente seriam consideradas aquelas parcelas do compromisso assumido que fossem liquidadas até o final do exercício, ficando as demais, em obediência ao princípio da anualidade orçamentária, com fonte de financiamento nos orçamentos dos próximos exercícios.

Por consequência da aplicação do princípio contábil da competência da despesa, a "obrigação de despesa" de que trata o artigo 42, quando do final do exercício, seria praticamente sinônimo de despesa liquidada ou em execução, que deveria ter o seu pagamento efetuado dentro ainda do exercício financeiro ou, no mínimo, que houvesse recursos em caixa disponíveis, neste mesmo exercício, para satisfação da obrigação, mesmo que o pagamento ocorresse no exercício seguinte.

O questionamento seguinte, e que se impõe, é sobre qual o tratamento que deveria dar o Poder/órgão, para o atendimento do requerido no art. 42, frente ao cumprimento conjunto do disposto no Decreto-Lei nº 201/67, art. 1º, XII, e no art. 5º da Lei 8.666/93, quanto à ordem cronológica de pagamento dos fornecedores, se o Poder/órgão possuísse saldo elevado de dívidas de curto prazo inscrito em Restos a Pagar, que o impossibilitasse, nesse exercício, de encerrá-lo com o pleno atendimento do art. 42.

Exemplifique-se, supondo a seguinte situação em 30.04.2000:

Saldo em Bancos (livres)	R\$ 1.000
(-) Saldo de Restos a Pagar (Passivo Financeiro)	R\$ (5.000)
Situação na data: déficit de	R\$ (4.000)
Arrecadação prevista de 01.05 a 31.12.2000	R\$ 2.000

Nesse exemplo hipotético, mesmo que o Poder/órgão simplesmente suspendesse todas as suas atividades e, de alguma forma, pudesse não realizar qualquer despesa nos últimos dois quadrimestres, não conseguiria sequer eliminar o déficit financeiro constatado no período de 30.04 a 31.12.2000, em razão de sua situação financeira pretérita.

Dessa forma, de acordo com a situação apresentada, seria impossível ao Poder/órgão chegar ao final do exercício com situação de equilíbrio.

Supondo-se outra situação:

a) Saldo no passivo financeiro em 30-04	\$ (4.000,00)
b) Saldo de disponibilidade de Caixa	\$ 1.000,00
c) Déficit financeiro em 30-04	\$ (3.000,00)
d) Previsão de receita de 01.05 até 31.12.00	\$ 2.000,00
e) Previsão de despesa de 01.05 até 31.12.00	\$ 2.000,00

Com essa situação, poder-se-ia interpretar que as despesas a serem feitas nos últimos oito meses deveriam ser pagas ou, ao menos, que o Poder ou órgão reservasse recurso financeiro para tanto. Contudo, como isso seria possível haja vista a obrigatoriedade prevista no art. 1º, XII do DL 201/67 e no art. 5º da Lei 8.666/93 no que tange à obediência à ordem cronológica de pagamento dos fornecedores?

Em princípio, surgiriam duas alternativas: a primeira seria no sentido de que fosse efetuado o pagamento, com os recursos financeiros disponíveis, somente daquelas despesas que fossem geradas nos últimos dois quadrimestres, sem a observância da ordem cronológica dos pagamentos aos fornecedores, como meio de atendimento do disposto no art. 42; a segunda seria a observância da ordem cronológica, restando, por consequência, não pagas e sem cobertura para tanto, ao final do exercício, as despesas contraídas nos últimos oito meses do mandato.

A solução para o impasse passaria, inegavelmente, pela busca do que pretendeu a Lei com a inserção desse artigo no Capítulo da Dívida Pública.

Em outras palavras, não pretendeu a Lei privilegiar determinados fornecedores em função da época em que se dá o fornecimento ou prestação de serviços ao Poder/órgão, mas, sim, buscou impedir que o titular comprometesse, ao final do seu mandato, as contas da instituição de forma a impor dificuldades ao próximo administrador.

Nesse sentido, a interpretação e sugestão de procedimentos que se afiguram como razoáveis contemplam a vontade da **Lei** (não a do legislador). Assim, preliminarmente, os registros contábeis deveriam evidenciar, no Passivo Financeiro, as despesas com as respectivas baixas e saldo, a fim de dar

transparência às despesas efetuadas nos últimos dois quadrimestres. Também seria dever do Poder/órgão, para fins de transparência e informação contábil, que fosse calculada a sua situação financeira em 30.04.2000.

De posse dessas informações contábeis que permitiriam aferir a situação financeira antes do início dos últimos oito meses do mandato, o cumprimento do artigo 42 sugeriria que, ao final desses oito meses, não pudesse o administrador apresentar resultado financeiro desfavorável em relação a 30.04.2000 se este fosse negativo, e, no máximo nulo, se este se apresentasse positivo.

Exemplificando:

Caso A

Ativo financeiro disponibilidades (livres) em 30.04.2000	2.000,00
(-) Passivo financeiro (sem vinculações) em 30.04	1.000,00
(=) Superávit financeiro em 30.04	1.000,00
Despesas nos últimos oito meses.	1.500,00
Receitas nos últimos oito meses	500,00

Neste caso, mesmo sendo a receita, nos últimos oito meses, inferior à despesa, não haveria transgressão ao art. 42, pois para o pagamento desta haveria recursos disponíveis, ou seja, possuiriam financiamento do superávit, em 30-04, de R\$ 1.000, mais as receitas de R\$ 500, devendo pagar-se todos os fornecedores em ordem cronológica.

Caso B

Ativo financeiro disponibilidades (livres) em 30.04.2000	2.000,00
(-) Passivo financeiro (sem vinculações) em 30.04	3.000,00
(=) Déficit financeiro em 30.04	(1.000,00)
Despesas nos últimos oito meses.	500,00
Receitas nos últimos oito meses	500,00

Nesta situação, a despesa do Poder/órgão nos últimos dois quadrimestres do mandato do titular não poderia ser, em hipótese alguma, superior às suas receitas no mesmo período, ou seja, de R\$ 500, face à ausência de

recursos para o financiamento de despesas que ultrapassassem esse valor em 30.04, apresentando, pelo contrário, um déficit financeiro. Dessa forma, o Poder/órgão, limitando as despesas às receitas, no período dos últimos oito meses, não incorreria na transgressão ao artigo 42, haja vista que não prejudicaria a situação financeira em 30.04, não importando se aquela despesa aferida nos últimos oito meses ficasse, por hipótese, integralmente para ser paga no exercício seguinte. Com isso, restariam observadas as normas postas nos citados art.1º, XII, do DL 201/67 e o art. 5º da Lei 8.666/93, quanto à ordem cronológica de pagamento dos fornecedores.

Em outras palavras significa dizer que o comando do art. 42 deseja impor limite à geração de despesa nos últimos oito meses do mandato, que fosse condicionada à capacidade financeira de sua absorção. De forma simples, pode-se afirmar que nos últimos oito meses do mandato do titular de Poder/órgão a despesa, considerando o regime de competência, ficaria limitada à realização da receita, respeitado o regime de caixa. Não se poderia conceber, na interpretação, ao menos nesse primeiro exercício de vigência da LRF, que teria o atual administrador público a responsabilidade pela tarefa do equilíbrio entre os recursos de caixa e os Restos a Pagar que, historicamente, acumulam-se por vários exercícios; mas, sim na impossibilidade de o administrador cometer exageros na geração da despesa no período que antecede novo mandato, no caso, eleito pela Lei como sendo aquele abrangendo os dois últimos quadrimestres, assim como, também, não se poderia pensar que, para que o cumprimento do art. 42, ter-se-ia que ser descumprida legislação correlata.

Reforçando, ainda, este entendimento, refira-se, quanto às despesas abarcando os dois últimos quadrimestres, que o Poder Público não pode prescindir da realização de determinadas despesas de custeio, tais como aquisição de materiais (de consumo ou permanentes) e de serviços, etc., sob pena de ficar impossibilitado da prestação de serviços mínimos à população.

Importante, ainda, mencionar que, no tocante aos recursos financeiros vinculados à aplicação em determinados objetos, seja em decorrência de norma legal ou de convênio, observar-se-ia a ordem cronológica correspondente, assim como estaria vedada sua utilização para o pagamento de despesas que não estivessem relacionadas à sua aplicação.

Outro exemplo que poderia ser trazido refere-se à *celebração de contrato de prestação de serviços a serem executados de forma contínua, pelo prazo de 36 meses, com início em agosto de 2000.*

Tal tipo de contratação encontra-se prevista no inciso II, *caput*, art. 57 da Lei de Licitações. A mesma, a qual, numa análise apressada, poderia ser entendida como vedada no aludido período, afigura-se possível de ser efetivada.

Visando à perfeita compreensão, deve-se ater à análise dos exatos termos postos no *caput* do art. 42 em comento. Como vimos, o dispositivo veda a contratação "*de obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro*" dos dois últimos quadrimestres do mandato do administrador.

Ora, a Administração subordina-se, dentre outros, ao princípio da continuidade do serviço público,³¹ não podendo, portanto, furtar-se da prestação de serviços à população.

No caso exemplificativo sob exame, a expressão "**cumprida integralmente**", deve ser entendida tão-somente quanto às parcelas do contrato que vencer-se-iam até 31 de dezembro de 2000. Assim, apenas em relação a estas, as quais seriam cumpridas integralmente dentro do período atinente aos dois últimos quadrimestres de seu mandato, o Administrador teria a **obrigação** de efetuar o respectivo pagamento.

Nada mais lógico, pois as parcelas vencíveis a contar de janeiro de 2001, somente criariam obrigação de pagamento ao ente a contar da realização do objeto do contrato no referido mês, e assim sucessivamente até o término da avença.

31 Celso Antônio Bandeira de Mello, em sua obra, *Curso de Direito Administrativo*, Malheiros Editores, 11ª Edição, 1999, p. 40, assim se reporta a este princípio: "*O princípio da continuidade do serviço público é um subprincípio, ou, se se quiser, princípio derivado, que decorre da obrigatoriedade do desempenho da atividade administrativa. Esta última, na conformidade do que se vem expondo, é, por sua vez, oriunda do princípio fundamental da 'indisponibilidade, para a Administração, dos interesses públicos', noção que bem se aclara ao se ter presente o significado fundamental já exposto da 'relação de Administração'. Com efeito, uma vez que a Administração é curadora de determinados interesses que a lei define como públicos e considerando que a defesa e prosseguimento deles, é, para ela, obrigatória, verdadeiro dever, a continuidade da atividade administrativa é princípio que se impõe e prevalece em quaisquer circunstâncias.*"

Outra situação prática, que tem levantado tormentosa dúvida de interpretação, é a que se refere à contratação de execução de obra pública ou de serviços nos últimos oito meses de mandato.

A interpretação desse caso, a exemplo da situação anterior, deve propiciar a integração do princípio do equilíbrio e da continuidade da administração destacado pela LRF, com os princípios e normas constitucionais orçamentárias e legislação correlata, de forma que preserve a razoabilidade das ações de governo.

Nesse sentido não se poderia interpretar que, em relação a uma determinada obra de vulto considerável ou a um contrato para prestação de serviços de engenharia de 60 meses, cuja execução do respectivo objeto fosse iniciada nos últimos oito meses de mandato, fosse o administrador compelido a dispor de todo o recurso financeiro necessário quando da celebração do contrato de execução. Não é esse o interesse da Lei, e nem poderia ser.

O Primeiro aspecto que deve ser observado é a relação orçamentária do art. 42 com o que dispõe a Lei de Licitações, Lei 8.666/93, que estabelece:

“Art. 7º. As licitações para a execução de obras e para a prestação de serviços obedecerão ao disposto neste artigo e, em particular, à seguinte seqüência:

“I – projeto básico;

“II – projeto executivo;

“III – execução das obras e serviços.

“(…)

“§ 2º. As obras e os serviços somente poderão ser licitados quando:

“I – houver projeto básico aprovado pela autoridade competente e disponível para exame dos interessados em participar do processo licitatório;

“II – existir orçamento detalhado em planilhas que expressem a composição de todos os seus custos unitários;

“III – houver previsão de recursos orçamentários que assegurem o pagamento das obrigações decorrentes de obras ou serviços a serem executadas no exercício financeiro em curso, de acordo com o respectivo cronograma;”

Convém destacar, por importante, que para uma obra ser licitada, preliminarmente, deve ser atendido o princípio constitucional do planejamento integrado (CF, art. 165), ou seja, essa obra deve ser objeto de previsão no plano plurianual, na lei de diretrizes orçamentárias e na lei orçamentária. De acordo com o transcrito art. 7º da Lei de Licitações, deve haver, ainda, projeto básico, projeto executivo e normas de execução dessa obra, que incluirão um cronograma de execução.

Um dos principais dispositivos que elucidam o impasse encontra-se na Lei 8.666/93, que, no art. 7º, § 2º, III, prevê, acertadamente, que a dotação orçamentária necessária à licitação deve ser conjugada com o planejamento da execução a ser realizada no exercício financeiro, tão somente.

Esta disposição da Lei de Licitações está em conformidade com o princípio da anualidade previsto no art. 2º da Lei 4.320/64 e no art. 165 da CF/88, que determina que a receita e a despesa devem referir-se, sempre, ao período coincidente com o exercício financeiro. Por consequência, se o crédito orçamentário deve limitar-se àquelas parcelas da execução da obra que forem planejadas para o exercício, o mesmo ocorrerá em relação aos respectivos empenho da despesa, liquidação e pagamento.

No que tange às parcelas subseqüentes, além de a obra estar incluída no PPA, deverá haver previsão da mesma tanto na LDO, quanto na LOA relativas a cada exercício ao qual a mesma se estenda, tudo nos limites financeiros em consonância com o cronograma de execução físico-financeiro.

Em conclusão, os contratos para a execução de obras ou prestação de serviços serão empenhados e liquidados no exercício, **não pelo valor total, mas, somente, as parcelas do cronograma físico-financeiro que correspondam ao executado no exercício financeiro.**

Ao final, pode-se referir que, nos próximos exercícios, o problema prático que provavelmente ocorra no exercício de 2000 não deverá se verificar, pela razão de que o administrador, ao cumprir a legislação, deverá,

automaticamente, proceder a limitação das despesas à arrecadação da receita, com margem suficiente de resultado para a satisfação dos débitos pretéritos; contudo, nesse primeiro exercício financeiro da edição da Lei, certamente enfrentar-se-á essa peculiaridade, face, frise-se novamente, à inobservância da legislação que vigorava anteriormente à edição da LRF.

11. A RELEVÂNCIA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO (SCI) NA FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO FISCAL

11.1 O Controle no Contexto da Administração

Em que pese as diversas correntes doutrinárias sobre o significado de *Administração*, a que nos parece mais abrangente e que aceita, com facilidade, o entendimento de que administrar é um misto de *arte e ciência*, e reproduz de forma mais aproximada as tarefas inerentes ao administrador, é a que define os princípios gerais de Administração em *planejar, organizar, dirigir e controlar*. Administração é, dentro desse conceito, uma atividade essencial a todo esforço humano coletivo na busca dos objetivos estabelecidos. Dessa forma, diz-se que, sem controle, não há Administração, pois os quatro elementos da administração interagem dinamicamente. Em especial quanto ao controle, este faz-se fundamental para a fase do planejamento, pois sem dados fidedignos inviabiliza-se o processo orçamentário. É, portanto, objeto de conclusão que a responsabilidade pelos controles, por integrar o conceito de Administração, pertença ao *administrador do Poder ou órgão*.

11.2 A Origem e Conceito do Controle

A palavra "controle", do francês *contrôle*, significa o ato ou poder de controlar, verificar, averiguar.³² Na França do Séc. XVII, *rôle* era um registro oficial em que se escreviam nomes, e *contra-rôle* um outro registro que efetuava o confronto com o original e servia para a verificação dos dados.³³

³² *Novo Dicionário da Língua Portuguesa* – Aurélio Buarque de Holanda.

³³ *Controle Interno Municipal* – Márcio dos Santos Barros.

O dever de prestar contas é inerente a toda a atividade pública e, sendo assim, são de extrema importância os meios postos à disposição, ou a serviço da sociedade para o exercício do controle do poder.

11.3 A Forma Sistêmica do Controle Interno na Constituição Federal

A expressão controle interno entra como matéria constitucional no Brasil, através da Constituição de 1967, a exemplo de países como a França, Itália, Espanha e Alemanha.

Constituição de 1967:

"Art. 70. A fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional mediante controle externo e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituídos por lei."
(Grifou-se.)

Constituição Federal de 1988:

"Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder." (Grifou-se.)

A comparação entre a redação constitucional anterior e a atual demonstra a amplitude dos controles a serem exercidos pelo Sistema de Controle Interno, trazidos a partir da CF/88. Dessa forma, para uma correta compreensão do que seja "Sistema de Controle Interno", é necessário o entendimento do que seja *sistema*, assim como do que seja *controle interno*, e a consequência deste controle organizado na forma de sistema.

Definição de Sistema:

"Conjunto de partes coordenadas (articuladas entre si) com vistas à consecução de objetivos bem determinados."

Definição de Controle Interno:

“Conjunto de recursos, métodos e processos, adotados pelas próprias gerências do setor público, com vista a impedir o ERRO, a FRAUDE e a INEFICIÊNCIA.”

Com as definições transcritas, Sistema de Controle interno significa:

“Conjunto de unidades técnicas, articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno indicados na Constituição e normatizados em cada nível de governo.”

Significa dizer que o sistema de controle interno é o conjunto de setores em atuação, que no decorrer de seus trabalhos normais, fiscalizam-se uns aos outros. Essa fiscalização recíproca deve ser orientada a partir de um órgão central de controle, no caso do Estado do Rio Grande do Sul, a Contadoria e Auditoria-Geral do Estado.

Importante, ainda, faz-se destacar a diferença conceitual entre *sistema de controle interno*, *controle interno*, *unidade central de controle interno* e *auditoria interna*:

Sistema de Controle Interno é o funcionamento integrado dos Controles Internos.

Controle Interno é o meio de que se utiliza **um** órgão/setor para a verificação das atividades.

Unidade Central de Controle Interno poderia denominar-se como controladoria. É o setor responsável pela coordenação das atividades de controle.

Auditoria Interna é uma técnica de Controle Interno, no caso, que pode ser utilizada pela Unidade Central de Controle para verificar a ocorrência de erros, fraudes e desperdícios.

11.4 A Responsabilidade pelo Sistema de Controle e no Controle

A interpretação **Resolução nº 414/92** desta Corte, manifesta em Diploma Interno, **em seu art. 3º, inc. VIII, combinado com o art. 8º**, dispõe sobre

a possibilidade de emissão de parecer desfavorável ou para a desaprovação das contas do administrador, quando ocorrer:

“ – Deficiência do sistema de controle interno mantido pelo Executivo, sempre que essa circunstância tenha impedido ou dificultado a criação das condições indispensáveis para assegurar eficácia ao controle externo e regularidade à realização da receita e da despesa,... ”.

A responsabilidade pela instituição e manutenção dos controles, portanto, é do Administrador; contudo, uma vez existindo os controles, a responsabilidade pela qualidade destes, e pelas operações de que tenha conhecimento o servidor em razão de sua atividade profissional, a responsabilidade em caso de irregularidade ou ilegalidade cometida no âmbito de atuação dos integrantes do controle estende-se aos servidores, nos termos da CF, art. 74, § 1º.

11.5 Os Servidores do SCI e a Co-Responsabilidade

Os servidores (agentes públicos) responsáveis pelo SCI, por força do § 1º do art. 74 da Constituição Federal, em caso de conhecimento de irregularidade ou ilegalidade e dela não derem ciência ao Tribunal de Contas, respondem solidariamente pela omissão.

“Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

“(...)”

“§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.”

Esse dispositivo constitucional, no âmbito da improbidade administrativa, possui acolhimento pela Lei nº 8.429/92. De fato, havendo atos irregulares e/ou ilegais na administração, cujo desconhecimento seja inegável aos responsáveis pelo controle, estes responderão solidariamente. Vale dizer que, pelo mandamento constitucional, toda e qualquer irregularidade de que tenha conhecimento o agente público, em função de suas atribuições funcionais, será abrangida pela solidariedade.

11.6 A Profissionalização Necessária dos Integrantes do Sistema de Controle Interno

Um dos princípios tanto da Administração Burocrática quanto da desejada Administração Gerencial é o de profissionalização da Administração e, por consequência, dos servidores. Essa profissionalização começa pelo processo de seleção, de forma justa, técnica e impessoal e passa por treinamentos regulares aos servidores e, também, por programas de incentivos. A Lei de Responsabilidade Fiscal trará uma inequívoca necessidade de aperfeiçoamento dos servidores, dada a sua complexidade técnica de interpretação e cumprimento que requer conhecimentos científicos em várias áreas do conhecimento, como Direito Público, Finanças e, também, trabalho organizado e sistemático de planejamento.

11.7 A Atuação dos Tribunais de Contas e o Sistema de Controle Interno

Todo o exposto até então sobre o Sistema de Controle Interno tem um único objetivo: chamar a atenção para a importância e responsabilidade deste tipo de controle. Aos Tribunais de Contas caberá, diante desta nova realidade posta a partir da LRF, aumentar a fiscalização sobre a atuação do Sistema de Controle Interno no que tange à sua eficiência e eficácia, exigindo que este seja regido nos termos do disposto nos artigos 31 e 74 da Carta Federal, pois as exigências de controles e emissão de relatórios não permitirão mais a inexistência de transparência sobre todos os atos da administração pública, em caso de não instituição e manutenção do Sistema de Controle Interno, que, além de propiciar segurança inequívoca ao administrador, poderá, ainda, acarretar na responsabilidade pessoal do administrador pelo descumprimento do mandamento constitucional.

12. AS PRESTAÇÕES DE CONTAS DOS PODERES E PARECER PRÉVIO SOBRE AS CONTAS: REESTRUTURAÇÃO DO TCE

Atinente à fiscalização, no âmbito dos Tribunais de Contas, do que estabelece a Lei Complementar nº 101/2000, envolvendo as prestações de contas de que trata o art. 56 da citada Lei, bem como implicações daí decorrentes, em especial quanto a eventuais alterações que se façam

necessárias em suas normativas, registre-se que **a matéria deverá ser objeto de disciplinamento, mediante resolução, ou outro instrumento semelhante, elaborado pelos setores operacionais das respectivas Casas.**

13. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como referido na parte introdutória deste trabalho, o objetivo do mesmo não foi o de esgotar a matéria, mas, tão-somente, expor tendências de interpretação e normas de conduta dos agentes públicos, com a preocupação, nesse momento, de contato preliminar com as novas disposições e de viabilizar, tanto quanto possível, o cumprimento dos princípios e normas da LC nº 101/2000.

Porto Alegre, 18 de agosto de 2000.

Anexo I
RESUMO DOS ITENS QUE COMPÕEM O CÁLCULO
DA APURAÇÃO DA RCL*

DISCRIMINAÇÃO DOS ITENS QUE COMPÕEM A RCL

1. **RECEITAS CORRENTES**
- 1.1 Receita corrente da administração direta
- 1.2 Receita corrente da administração indireta (autarquias e fundações, excluída a receita relativa às estatais dependentes, pelos motivos já expostos)
2. **(-) DEDUÇÕES DA RECEITA CORRENTE**
- 2.1 Cancelamento de restos a pagar
- 2.2 Receitas intragovernamentais na Adm. Direta
- 2.3 Receita de transferências na Administração Indireta proveniente de repasse da Administração Direta
- 2.4 Retenção ao FUNDEF **
- 2.5 Transferências constitucionais aos Municípios
- 2.6 Contribuição dos servidores para o Regime Próprio de Previdência Social – RPPS
- 2.6.1 Contrib. servidores ativos e inativos do Executivo (incluir Adm. Indireta: autarquias e fundações)
- 2.6.2 Contrib. servid. ativos e inativos do Legislativo (incluir TCE)
- 2.6.3 Contrib. servidores ativos e inativos do Judiciário
- 2.6.4 Contrib. servidores ativos e inativos do Ministério Público
- 2.7 Compensação financeira (CF, art. 201, § 9º)
- 2.7.1 Referente a servidores do Executivo (inclusive Adm. Indir.)
- 2.7.2 Referente a servidores do Legislativo
- 2.7.3 Referente a servidores do Judiciário
- 2.7.4 Referente a servidores do Ministério Público
- 2.4 Outras duplicidades (especificar)
3. **(=) RECEITA CORRENTE LÍQUIDA NO PERÍODO-LRF**

* Modelo para fins didáticos.

** Em caso de adoção pela contabilidade do ente de registrar integralmente como receita orçamentária os recursos recebidos do Fundef, até o limite dos recebimentos.

O presente trabalho contou com a colaboração dos Auditores Públicos Externos:

Paulo Lourenço Machado
Wilson Luis Johansen
José Carlos Garcia de Mello
Carlos Ney Marques Borba
Paulo César Flores
Sandro Trescastro Bergue

Sob a Coordenação do Dr. Helio Saul Mileski, DD. Presidente do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (Gestão 2000/2001).

14. BIBLIOGRAFIA

- BRASIL. *Constituição federal, de 05.10.88*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. 261 p.
- MACHADO JÚNIOR, José Teixeira, REIS, Heraldo da Costa. *A Lei 4.320 comentada*. 29. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Administração Municipal, 1997. 357 p.
- MEIRELLES, Hely Lopes *Direito administrativo brasileiro*. 25. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2000. 765 p.
- MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 11. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1999. 720 p.
- MILESKI, Helio Saul. Artigo intitulado "*Novas regras para a gestão e a transparência fiscal: lei de responsabilidade fiscal*".
- RIO GRANDE DO SUL. *Constituição do Estado do Rio Grande do Sul, de 03.10.89*. 7. ed. Porto Alegre: CORAG, 1999. 168 p.
- SANCHES, Osvaldo Maldonado. *Dicionário de Orçamento, Planejamento e Áreas Afins*. 1 ed. Brasília: Prisma, 1997. 295 p.

RESOLUÇÃO Nº 553/2000

(Publicada no DOE-RS, em 26.09.2000)

Dispõe sobre a fiscalização, no âmbito do Tribunal de Contas do Estado, do que estabelece a Lei Complementar Federal nº 101, de 05 de maio de 2000, e altera o Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado, bem como a Resolução nº 414, de 05 de agosto de 1992.

O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, no uso de suas atribuições constitucionais e legais,

considerando o disposto nos artigos 70, 71 e 75 da Constituição Federal, os quais estabelecem as competências dos Tribunais de Contas;

considerando o disposto nos artigos 70 e 71 da Constituição Estadual, que explicitam as competências do Tribunal de Contas do Estado;

considerando a prerrogativa de elaboração de seu regimento interno, conforme estatuído no artigo 96, inciso I, alínea "a", combinado com o previsto nos artigos 73 e 75, todos da Lei Maior, que o autorizam a definir normas e procedimentos específicos em relação ao processo de fiscalização das contas dos âmbitos estadual e municipal, culminando com a emissão de parecer sobre as contas que os Chefes do Poder Executivo devem prestar anualmente e com o julgamento das contas anuais dos administradores;

considerando o disposto nos §§ 2º, 3º e 5º do referido artigo 71 da Constituição Estadual, os quais, respectivamente, outorgam à Corte de Contas amplo poder de investigação, vedam a sonegação de informações à mesma, a pretexto de sigilo, bem como atribuem-lhe competência para avaliar a eficiência e eficácia dos sistemas de controle interno dos entes estaduais e municipais;

considerando o estatuído na Lei Estadual nº 11.424, de 06 de janeiro de 2000 que dispõe sobre a Lei Orgânica deste Tribunal de Contas;

considerando o disposto no art. 59 da Lei Complementar Federal nº 101, de 05 de maio de 2000, também chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal, que atribui aos Tribunais de Contas a competência para a fiscalização do seu cumprimento;

considerando o contido no processo nº 6760-0200/00-1.

RESOLVE:

Capítulo I
DAS DISPOSIÇÕES PRELIMINARES E DAS PRESTAÇÕES DE CONTAS
DA GESTÃO FISCAL

Art. 1º. A presente Resolução objetiva regular a atividade de fiscalização do Tribunal de Contas do Estado, relativamente à observância da Lei Complementar Federal nº 101, de 05 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), sendo que as prestações de contas de que trata o art. 56 da referida Lei Complementar destinam-se à apuração da Gestão Fiscal das autoridades ali referidas, à exceção daquela a que se refere o § 2º do citado dispositivo.

Art. 2º. A prestação de contas da gestão fiscal compreenderá o exercício financeiro, e será entregue neste Tribunal de Contas:

I – no que tange ao Estado, pelo Governador do Estado, incluindo, nos termos do disposto no caput do art. 56 da Lei Complementar Federal nº 101, de 05 de maio de 2000, as dos Presidentes dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Chefe do Ministério Público, até 15 de abril do exercício financeiro seguinte;

II – relativamente aos Municípios, pelos respectivos Prefeitos, incluindo, face ao disciplinado no caput do art. 56 da Lei Complementar Federal nº 101, de 05 de maio de 2000, as dos Presidentes das Câmaras Municipais de Vereadores, até 31 de março do exercício financeiro seguinte.

§ 1º. Integrarão a prestação de contas a que se refere o caput deste artigo:

I – os Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária dos períodos a que se refere o exercício, conforme os arts. 52 e 53 da Lei de Responsabilidade Fiscal;

II – os Relatórios de Gestão Fiscal emitidos nos meses de maio e setembro do exercício a que se refere a prestação de contas e o Relatório de Gestão Fiscal do último quadrimestre, emitido em até trinta dias do encerramento do exercício seguinte ao que se refere a prestação de contas, nos termos dos arts. 54 e 55 e, ainda, conforme o caso, do art. 63, II, “b”, todos da Lei Complementar nº 101/2000;

III – o plano plurianual e as respectivas alterações ocorridas no exercício;

IV – a lei de diretrizes orçamentárias e as respectivas alterações ocorridas no exercício;

V – a lei Orçamentária anual e as respectivas alterações ocorridas no exercício;

VI – os demonstrativos do cumprimento das metas físicas, dos resultados e dos custos dos programas de governo, previstos na lei de diretrizes orçamentárias;

VII – o demonstrativo, no caso dos municípios, das despesas totais dos Poderes Legislativos, nos termos do art. 59, VI, da Lei Complementar nº 101/2000;

VIII – os relatórios e demonstrativos contábeis do Regime Próprio de Previdência Social;

IX – o Balanço Financeiro (Anexo nº 13 da Lei 4.320/64) e a demonstração do resultado dos fluxos financeiros de caixa, conforme o disposto no art. 50, II, da Lei Complementar nº 101/2000;

X – as análises da movimentação de pessoal e a repercussão orçamentária e financeira nas contas do Poder ou órgão;

XI – o relatório dos projetos em andamento encaminhado ao Poder Legislativo, nos termos do art. 45, § único da Lei Complementar nº 101/2000; e,

XII – o relatório sobre o desempenho da arrecadação em relação à previsão, com destaque para as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, para as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial, bem como das demais medidas para o incremento das receitas tributárias.

§ 2º. O Estado e os Municípios deverão disponibilizar ao Tribunal de Contas, no mesmo prazo previsto para a entrega do Relatório Resumido da Execução Orçamentária relativo ao primeiro bimestre do exercício a que se refira a Prestação de Contas desta Resolução:

I – a lei que instituiu o plano plurianual, previsto no inciso III do parágrafo primeiro deste artigo, com as suas respectivas alterações;

II – a lei de diretrizes orçamentárias, prevista no inciso IV do parágrafo primeiro deste artigo, com as suas respectivas alterações; e,

III – a lei de orçamento anual, prevista no inciso V do parágrafo primeiro deste artigo, com as suas respectivas alterações.

§ 3º. Os documentos de que trata o presente artigo, uma vez entregues ao Tribunal de Contas, ficam dispensados de nova apresentação quando da entrega da prestação de contas anual a que se referem os arts. 75 e 80 do Regimento Interno, devendo, todavia, ser indicada a data e o motivo da entrega anterior.

§ 4º. A não-entrega dos documentos de que trata este artigo, ou a entrega incompleta ou fora dos prazos previstos, poderão ensejar a emissão de parecer desfavorável sobre as contas de gestão fiscal, sem prejuízo da comunicação, conforme o caso, ao Ministério Público.

Art. 3º. O processo de prestação de contas da gestão fiscal observará as normas previstas no Capítulo II – Da Distribuição dos Processos, bem como no Capítulo III – Do Relator, ambos da Parte III – Do Funcionamento, do Regimento Interno deste Tribunal de Contas.

§ 1º. O processo de Prestação de Contas será instaurado quando do recebimento do Relatório Resumido da Execução Orçamentária do primeiro bimestre do exercício financeiro a que se refira.

§ 2º. O processo de Prestação de contas a que aludem os arts. 75 e 80 do Regimento Interno deste Tribunal de Contas vincula-se, por conexão, à distribuição do processo de Prestação de Contas da Gestão Fiscal, ao mesmo Conselheiro-Relator.

§ 3º. As providências de que trata o art. 48, II e III, do Regimento Interno deste Tribunal de Contas, para os efeitos desta Resolução:

I – restringir-se-ão àquelas caracterizadas como imprescindíveis à emissão do Parecer ou à conclusão técnica de que trata o art. 9º desta Resolução; e,

II – deverão ser atendidas no prazo de 7 dias, inadmitida a prorrogação.

Art. 4º. Após a emissão do Parecer de Gestão Fiscal, o mesmo integrará as contas anuais de que tratam os arts. 75, 80 e 89 do Regimento Interno deste Tribunal de Contas, a teor, inclusive, do disposto no inciso XII do art. 3º da Resolução nº 414, de 05 de agosto de 1992.

Parágrafo único. O Parecer da Gestão Fiscal será encaminhado ao respectivo Poder Legislativo, estadual ou municipal, para fins do art. 59 da Lei Complementar nº 101, de 05 de maio de 2000.

Art. 5º. O Parecer da gestão fiscal abrangerá:

I – no âmbito do Estado, as contas que devem ser prestadas pelo Chefe do Poder Executivo Estadual, e, separadamente, as contas geridas pelos titulares dos Poder Legislativo, Judiciário e do Chefe do Ministério Público; e

II – no âmbito dos municípios, as contas que devem ser prestadas pelo Chefes do Poder Executivo Municipal, e, separadamente, as contas geridas pelos titulares do Poder Legislativo.

Art. 6º. Para fins de garantia do atendimento ao disposto no art. 59 da Lei de Responsabilidade Fiscal, os Poderes referidos no art. 20, através dos respectivos responsáveis, instituirão e manterão sistema de controle interno para fiscalização do cumprimento das normas da referida Lei, na forma do disciplinado nos arts. 31 e 74 da Constituição Federal.

Parágrafo único. A não-observância do caput poderá ensejar a emissão de Parecer desfavorável sobre as contas de Gestão Fiscal.

Capítulo II DO ACOMPANHAMENTO DA GESTÃO FISCAL

Art. 7º. Os titulares dos Poderes Executivo Estadual e Municipais entregarão ao Tribunal de Contas o Relatório Resumido da Execução Orçamentária de que tratam o § 3º do art. 165 da Constituição Federal e o art. 52 da Lei Complementar nº 101, acompanhado dos demonstrativos a que alude o

art. 53 da referida Lei Complementar, devendo informar a data e a forma como ocorreu sua publicação.

Art. 8º. Os titulares dos Poderes e órgãos estaduais e municipais referidos no artigo 20 da Lei Complementar Federal nº 101/2000 entregarão ao Tribunal de Contas o Relatório de Gestão Fiscal de que tratam os arts. 54 e 55 da mencionada Lei Complementar, devendo informar a data e a forma como ocorreu sua publicação.

Art. 9º. Na ocorrência das hipóteses previstas no art. 59, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, será o titular do Poder ou órgão alertado, mediante cientificação das conclusões técnicas, nos termos do art. 48 do Regimento Interno deste Tribunal de Contas.

Parágrafo único. As repercussões orçamentárias e financeiras decorrentes da movimentação de pessoal integrarão o respectivo processo de admissão.

Art. 10. Instrução normativa disporá sobre:

I – a forma e os prazos para a entrega dos Relatórios de que tratam os artigos 7º e 8º da presente Resolução;

II – a verificação das informações prestadas através dos Relatórios a que aludem os artigos 7º e 8º desta Resolução e as atividades de fiscalização de que trata o art. 59 da Lei Complementar Federal nº 101, de 05 de maio de 2000;

III – os modelos de relatórios que deverão ser utilizados pelos titulares dos Poderes e órgãos estaduais e municipais referidos no artigo 20 da Lei Complementar Federal nº 101, de 05 de maio de 2000, até que ocorra a padronização referida no inciso III do art. 67 da referida Lei Federal.

IV – os modelos de demonstrativo das despesas totais dos legislativos municipais;

V – os relatórios e demonstrativos contábeis do Regime Próprio de Previdência Social;

VI – a demonstração do resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa de que trata o art. 2º, § 1º, inciso IX, desta Resolução;

VII – o demonstrativo do cumprimento das metas físicas, dos resultados e dos custos dos programas de governo, nos termos do art. 2º, § 1º, inciso VI, desta Resolução; e

VIII – demonstrativo da movimentação de pessoal e repercussão orçamentária e financeira no Poder ou órgão

Capítulo III DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 11. Os artigos 10 e 12 do Regimento Interno, aprovado pela Resolução nº 544, de 21 de junho de 2000, ficam acrescidos, respectivamente, dos incisos XXXIV e XI, com a seguinte redação:

“Art. 10 – Ao Tribunal Pleno competem, além de outras atribuições, as seguintes:

“(..)

“XXXIV – emitir Parecer sobre a Gestão Fiscal, no âmbito estadual, das autoridades referidas no art. 56 da Lei Complementar Federal nº 101, de 05 de maio de 2000, à exceção das contas de gestão fiscal do Presidente do Tribunal de Contas.”

“Art. 12 – Compete às Câmaras:

“(..)

“XI – emitir Parecer sobre as contas da Gestão Fiscal prestadas pelos Prefeitos Municipais, relativamente aos poderes Executivo e Legislativo.”

Art. 12. O artigo 3º da Resolução nº 414, de 05 de agosto de 1992, fica acrescido do seguinte inciso:

“XII – A emissão de Parecer desfavorável relativamente ao processo de Gestão Fiscal.”

Art. 13. Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

CONSELHEIROS
Helio Saul Mileski
Gleno Ricardo Scherer
Algir Lorenzon
Porfírio Peixoto
Victor José Faccioni
Sandro Dorival Marques Pires
Terezinha Irigaray

Fui presente:

Procurador Junto a este Órgão, Doutor Cezar Miola

Porto alegre, 25 de setembro de 2000.

César Augusto Pinto Ribeiro
Superintendente-Geral

Registre-se e publique-se:

Luiz Fernando Rodriguez Júnior
Superintendente Administrativo

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 12/2000

(Publicada no DOE-RS em 27.09.2000)

Dispõe sobre a regulamentação da Resolução TCE-RS nº 553, de 06 de setembro de 2000.

O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, no uso de suas atribuições constitucionais e legais,

considerando o disposto na Resolução nº 553/2000, deste Tribunal de Contas,

RESOLVE:

Capítulo I DAS DISPOSIÇÕES PRELIMINARES

Art. 1º. A presente Instrução Normativa objetiva regular a Resolução nº 553, de 06 de setembro de 2000, em especial o seu art. 10, quanto ao acompanhamento e à Prestação de Contas relativas à gestão fiscal dos Poderes e órgãos de que trata o art. 20, da Lei Complementar nº 101, de 05 de maio de 2000.

§ 1º. Constituem parte integrante desta Instrução Normativa:

I – Anexo I contendo os modelos de:

- a) Balanço Orçamentário – Modelos nºs 1 e 2;
- b) Demonstrativo da Despesa por Função e Subfunção – Modelo nº 3;
- c) Demonstrativo da Apuração da Receita Corrente Líquida – Modelo nº 4;
- d) Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias – Modelos nºs 5 e 5.1;
- e) Demonstrativo dos Restos a Pagar – Modelo nº 6;

- f) Demonstrativo das Operações de Crédito – Modelo nº 7;
- g) Demonstrativo das Projeções Atuariais do Regime Próprio de Previdência Social – Modelo nº 8;
- h) Demonstração das Variações Patrimoniais – Modelo nº 9;
- i) Demonstrativo da Limitação de Empenho e Recomposição de Dotação – Modelo nº 10;
- j) Relatório de Gestão Fiscal – Modelo nº 11, para cada Poder Estadual e Municipal e para o Ministério Público e Tribunal de Contas;
- l) Demonstrativo das Despesas com Pessoal, que acompanha o Relatório de Gestão Fiscal, modelo nº 11.1; e,
- m) Demonstrativo dos Restos a Pagar e das Disponibilidades de Caixa – Modelo nº 11.2;
- n) Versão Simplificada do Relatório Resumido da Execução Orçamentária – Modelo 12; e,
- o) Versão Simplificada do Relatório de Gestão Fiscal – Modelo 13.

II – Anexo II, modelo de Demonstrativo das Despesas Totais do Poder Legislativo;

III – Anexo III, modelo de Demonstrativo dos Resultados dos Fluxos Financeiros pelo Regime de Caixa;

IV – Anexo IV, modelo de Demonstrativo do Cumprimento do Planejamento e Execução dos Programas e Projetos de Governo;

V – Anexo V, modelo de Demonstrativo da Movimentação de Pessoal;

§ 2º. Os Anexos referidos no § 1º poderão ser:

I – adequados, pela Superintendência de Controle Externo, em decorrência:

- a) de entendimentos técnicos firmados por este Tribunal de Contas; e,

b) de correções e adaptações de ordem redacional que se façam necessárias.

II – dispensados de sua apresentação, nos termos dos modelos instituídos, pela Superintendência de Controle Externo, quando puderem ser obtidos através de dados informatizados.

Capítulo II DO ACOMPANHAMENTO DA GESTÃO FISCAL

Seção I Do Relatório Resumido Da Execução Orçamentária

Art. 2º. O Relatório Resumido da Execução Orçamentária, de que trata o art. 7º, da Resolução nº 553/2000, bem como os Demonstrativos que o acompanham, quando for o caso, serão entregues neste Tribunal de Contas.

Parágrafo único. O Poder Executivo, quando da entrega do Relatório de que trata este artigo a este Tribunal, deverá indicar, expressamente, a data e a forma como ocorreu a publicação.

***Subseção I* Do Relatório Resumido da Execução Orçamentária para o Estado e para os Municípios Com 50.000 Habitantes ou Mais**

Art. 3º. Os titulares dos Poderes Executivo Estadual e municipais, de que trata esta subseção, entregarão a este Tribunal o Relatório Resumido da Execução Orçamentária, integrando o Relatório todos os seus Poderes e órgãos, administração direta e indireta, nos seguintes prazos e integrados pelos respectivos Relatórios e Demonstrativos:

I – em até trinta dias após os bimestres cujo encerramento se dá nos meses de fevereiro, abril, junho, agosto e outubro do exercício, compreendendo, respectivamente, a gestão orçamentária e financeira do primeiro, segundo, terceiro, quarto e quinto bimestre do exercício, integrando os Relatórios e Demonstrativos de que trata o Anexo I desta Instrução Normativa:

a) Balanço Orçamentário, conforme Modelos nºs 1 e 2;

b) justificativas em caso de frustração de receitas no bimestre, especificando as medidas de combate à sonegação e à evasão fiscal, adotadas e a adotar, e as ações de fiscalização e cobrança;

c) Demonstrativo da Despesa por Função e Subfunção, conforme Modelo nº 3;

d) Demonstrativo da Apuração da Receita Corrente Líquida, conforme Modelo nº 4;

e) Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias, conforme Modelos nºs 5 e 5.1;

f) Demonstrativo dos Restos a Pagar, detalhando por Poder, e, no caso do Estado, também por Órgão; e

g) Demonstrativo da Limitação de Empenho e Recomposição de Dotação, quando ocorrida no bimestre, conforme Modelo nº 10, acompanhado das justificativas.

II – em até trinta dias após o bimestre que se encerra em dezembro, além dos Relatórios e Demonstrativos mencionados no inciso anterior, a movimentação orçamentária do último bimestre do exercício, e mais os seguintes documentos de que trata o Anexo I desta Instrução Normativa:

a) Demonstrativo das Operações de Crédito, conforme Modelo nº 7;

b) Demonstrativo das Projeções Atuariais do Regime Próprio de Previdência Social Modelo nº 8; e

c) Demonstração das Variações Patrimoniais, conforme Modelo nº 9.

§ 1º. O Demonstrativo dos Resultados Nominal e Primário, de que trata o art. 53, III, da Lei de Responsabilidade Fiscal, e o Demonstrativo da Limitação de Empenho e Recomposição de Dotação previsto na alínea “g” do inciso I do *caput* deste artigo e no art. 53, § 2º, I, da Lei de Responsabilidade Fiscal, somente serão exigidos:

I – daqueles entes que elaboraram a lei de diretrizes orçamentárias para o exercício de 2001 com Anexo de Metas Fiscais, de que trata o art. 4º, § 1º,

da Lei de Responsabilidade Fiscal, com a previsão das metas de resultados fiscais para o exercício a que se refere e para os dois seguintes; e

II – para os demais entes, compreendido nestes o Estado e os Municípios com população igual ou superior a 50.000 habitantes, a partir do primeiro bimestre do exercício de 2002.

§ 2º. Nos mesmos prazos previstos nos incisos I e II do *caput* deste artigo, serão entregues a este Tribunal de Contas as alterações ocorridas, no bimestre, nas leis que instituíram o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei orçamentária anual, observada, também, a mesma prerrogativa prevista no § 3º, do artigo 2º, da Resolução nº 553/2000.

Subseção II

Do Relatório Resumido da Execução Orçamentária para os Municípios com População Inferior a 50.000 Habitantes

Art. 4º. Os titulares dos Poderes Executivos dos municípios de que trata esta subseção, e que se utilizarem da faculdade prevista no art. 63, II, “c”, da Lei de Responsabilidade Fiscal, entregarão a este Tribunal de Contas o Relatório Resumido da Execução Orçamentária, integrando os Poderes Executivo e Legislativo, administração direta e indireta, nos seguintes prazos e integrados pelos seguintes relatórios e Demonstrativos:

I – em até trinta dias após os bimestres que se encerram nos meses de fevereiro, abril, junho, agosto, outubro e dezembro, compreendendo, respectivamente, a gestão orçamentária e financeira do primeiro, segundo, terceiro, quarto, quinto e sexto bimestre do exercício:

a) o Balanço Orçamentário, conforme Anexo I, Modelos nºs 1 e 2 desta Instrução Normativa;

b) Demonstrativo da Despesa por Função e Subfunção, conforme Modelo nº 3;

II – em até trinta dias após os semestres que se encerram nos meses de junho e dezembro, além do Relatório e do Demonstrativo mencionados no inciso anterior, deverá ser entregue a este Tribunal de Contas, o que segue:

a) Demonstrativo da Apuração da Receita Corrente Líquida, conforme Modelo nº 4;

b) Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias, conforme Modelos nºs 5 e 5.1;

c) Demonstrativo dos Restos a Pagar detalhado por Poder, conforme Modelo nº 6;

III – em até trinta dias após o bimestre que se encerra em dezembro, além do Relatório e dos Demonstrativos mencionados nos incisos I e II o que segue:

a) Demonstrativo das Operações de Crédito, conforme Modelo nº 7;

b) Demonstrativo das Projeções Atuariais do Regime Próprio de Previdência Social – Modelo nº 8; e

c) Demonstração das Variações Patrimoniais, conforme Modelo nº 9.

Parágrafo único. Nos mesmos prazos previstos no inciso I do *caput* deste artigo, serão entregues a este Tribunal de Contas as alterações ocorridas no bimestre nas leis que instituíram o plano plurianual, na lei de diretrizes orçamentárias e na lei orçamentária anual, observado, também, a mesma prerrogativa prevista no § 3º do artigo 2º da Resolução nº 553/2000.

Seção II Do Relatório de Gestão Fiscal

Subseção I

Do Relatório de Gestão Fiscal para os Poderes e Órgãos do Estado e para os Poderes dos Municípios com 50.000 Habitantes ou Mais

Art. 5º. Os titulares dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, e do Ministério Público do Estado, e os titulares dos Poderes Executivo e Legislativo dos Municípios de que trata esta subseção, entregarão a este Tribunal de Contas o Relatório de Gestão Fiscal, informando a data e a forma como ocorreu a sua publicação.

§ 1º A entrega do Relatório de que trata o *caput* dar-se-á:

I – em até trinta dias após os quadrimestres que se encerram nos meses de abril e agosto, compreendendo, respectivamente, os períodos da gestão orçamentária e financeira do primeiro e segundo quadrimestre do exercício,

acompanhado do Demonstrativo das Despesas com pessoal de que trata o Anexo I, modelo nº 11.1, desta Instrução Normativa;

II – em até trinta dias após o quadrimestre que se encerra no mês de dezembro, compreendendo o período da gestão orçamentária e financeira do último quadrimestre do exercício, acompanhado dos seguintes Demonstrativos:

a) Demonstrativo das Despesas com pessoal de que trata o Anexo I, Modelo nº 11.1, desta Instrução Normativa;

b) Demonstrativo dos Restos a Pagar e Disponibilidades de Caixa de que trata o Anexo I, Modelo nº 11.2.

§ 2º. Na mesma periodicidade da entrega do Relatório da Gestão Fiscal, prevista no § 1º deste artigo, os titulares dos Poderes Executivo dos municípios entregarão a este Tribunal de Contas o Demonstrativo da Movimentação de Pessoal de que trata o Anexo V desta Instrução Normativa.

Subseção II

Do Relatório de Gestão Fiscal para os Poderes Executivo e Legislativo de Municípios com População Inferior a 50.000 Habitantes

Art. 6º. Os titulares dos Poderes Executivo e Legislativo dos Municípios de que trata esta subseção, e que se utilizarem da faculdade prevista no art. 63, II, "b", da Lei de Responsabilidade Fiscal, deverão entregar a este Tribunal de Contas o Relatório de Gestão Fiscal, informando a data e a forma como ocorreu a sua publicação.

§ 1º A entrega do Relatório de que trata o *caput* dar-se-á:

I – em até trinta dias após o semestre que se encerra no mês de junho, compreendendo o período da gestão orçamentária e financeira do primeiro semestre do exercício, acompanhado do Demonstrativo das Despesas com pessoal de que trata o Anexo I, Modelo nº 11.1, desta Instrução Normativa; e

II – em até trinta dias após o semestre que se encerra no mês de dezembro, compreendendo o período da gestão orçamentária e financeira do segundo e último semestre do exercício, acompanhado dos seguintes Demonstrativos:

a) Demonstrativo das Despesas com pessoal de que trata o Anexo I, Modelo nº 11.1, desta Instrução Normativa;

b) Demonstrativo dos Restos a Pagar e Disponibilidades de Caixa de que trata o Anexo I, Modelo nº 11.2.

§ 2º. Na mesma periodicidade da entrega do Relatório da Gestão Fiscal, prevista no § 1º deste artigo, os titulares dos Poderes Executivo dos municípios deverão entregar a este Tribunal de Contas o Demonstrativo da Movimentação de Pessoal de que trata o Anexo V desta Instrução Normativa.

Seção III

Das Providências a Serem Adotadas Pelo Tribunal de Contas no Acompanhamento Da Gestão Fiscal

Art. 7º. Nos termos do que dispõe o art. 9º da Resolução 553/2000, o Tribunal de Contas, quando couber, em decorrência da análise dos Relatórios de que tratam os arts. 52 a 55 da Lei Complementar nº 101/2000, procederá ciência das irregularidades constatadas ou indícios destas, aos Poderes e órgãos, quando evidenciar as situações previstas no art. 59, § 1º, da referida Lei Complementar.

Capítulo III

DA PRESTAÇÃO DE CONTAS

Art. 8º. A Superintendência de Controle Externo receberá as Prestações de Contas de que tratam os arts. 75 e 80 do Regimento Interno e a Prestação de Contas de que tratam a Resolução nº 553/2000 e esta Instrução Normativa, nos prazos previstos no art. 2º, incisos I e II da citada Resolução, e procederá à triagem dos documentos que integram os respectivos processos e que terão tramitações diferenciadas neste Tribunal de Contas.

Art. 9º. A Prestação de Contas da Gestão Fiscal compreenderá o exercício financeiro e será composta pelos documentos elencados no art. 2º, § 1º, da Resolução nº 553/2000.

Parágrafo único. A instauração e tramitação do Processo de Prestação de Contas da Gestão Fiscal é definida no art. 3º, da Resolução nº 553/2000.

Art. 10. O Parecer da Gestão Fiscal integrará as contas anuais de que tratam os arts. 75, 80 e 89 do Regimento Interno deste Tribunal de Contas, a teor, inclusive, do disposto no inciso XII do art. 3º da Resolução nº 414, de 05 de agosto de 1992.

Art. 11. O Parecer da Gestão Fiscal abrangerá, em um único documento, as contas que são prestadas pelo Executivo e, separadamente, as contas dos titulares dos demais Poderes e do Ministério Público, conforme prevê o art. 5º da Resolução nº 553/2000, e disporá:

I – em relação ao Poder Executivo sobre:

a) o desempenho da arrecadação em relação à previsão, com destaque para as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, para as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial, bem como das demais medidas para o incremento das receitas tributárias;

b) a qualidade do planejamento realizado no Poder para o exercício, em relação às metas de execução:

1) físicas dos projetos de governos;

2) quanto ao atingimento dos resultados nominal e primário e à limitação de empenho e movimentação financeira;

3) dos resultados dos programas de governo financiados com recursos do orçamento e os fatos que comprometam os seus custos.

c) irregularidades na gestão orçamentária;

d) as contas do Regime Próprio de Previdência;

e) a movimentação de pessoal e a repercussão orçamentária e financeira;

f) a origem e aplicação de recursos com a alienação de ativos;

g) o limite das despesas com terceiros;

h) os limites de endividamento;

i) os limites de despesas com pessoal;

j) a continuidade dos projetos iniciados e que possuam prioridade em relação a novos projetos, e as despesas de manutenção para a conservação do patrimônio público; e;

l) o equilíbrio das contas do Poder.

II – em relação ao Poder Legislativo e Judiciário e ao Ministério Público:

a) quanto à limitação de empenho e movimentação financeira, em caso de ocorrência do previsto no art. 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal;

b) a qualidade do planejamento realizado no exercício, em relação às metas de execução física dos projetos de governos e dos resultados dos programas de governo financiados com recursos do orçamento e os fatos que comprometam os seus custos.

c) irregularidades na gestão orçamentária;

d) a movimentação de pessoal e a repercussão orçamentária e financeira;

e) limites das despesas com terceiros;

f) limites de despesas com pessoal;

g) a continuidade dos projetos iniciados e que possuem prioridade em relação a novos projetos e as despesas de manutenção para a conservação do patrimônio público;

h) o equilíbrio das contas do Poder ou órgão; e

i) no caso específico para o Poder Legislativo Municipal, os gastos totais do poder.

Parágrafo único. É requisito para a emissão de Parecer Favorável das Contas de Gestão Fiscal, nos termos do previsto no art. 6º da Resolução nº 553/2000, a instituição e manutenção de sistema de controle interno para fiscalização do cumprimento das normas da Lei de Responsabilidade Fiscal, na forma do disciplinado nos arts. 31 e 74 da Constituição Federal.

Art. 12. Os relatórios contábeis relativos ao Regime Próprio de Previdência Social, de que trata o art. 50, IV, da Lei de Responsabilidade Fiscal, exigidos para os fins de Prestação de Contas de que tratam a Resolução nº 553/2000

e esta Instrução Normativa, são os exigidos pela Legislação Federal específica.

Capítulo IV DISPOSIÇÕES FINAIS E TRANSITÓRIAS

Seção I Do Local de Entrega dos Documentos

Art. 13. Os Relatórios, Demonstrativos e documentos de que trata esta Instrução Normativa poderão ser entregues na sede deste Tribunal de Contas ou nos respectivos Serviços Regionais de Auditoria.

Parágrafo único. Os documentos de que trata esta Instrução Normativa, uma vez entregues ao Tribunal de Contas, ficam dispensados de nova apresentação, devendo, todavia, ser indicada a data e o motivo da entrega anterior.

Seção II Da Entrega do Primeiro Relatório Resumido da Execução Orçamentária

Art. 14. Os Poderes Executivo do Estado e dos Municípios entregarão o primeiro Relatório Resumido da Execução Orçamentária de que trata a Lei de Responsabilidade Fiscal em até trinta dias do bimestre que se encerra em agosto do ano de 2000, devendo indicar a data e a forma como ocorreu a publicação.

§ 1º. O Estado e os Municípios com 50.000 habitantes ou mais entregarão no mesmo prazo previsto no *caput* deste artigo:

- a) o Balanço Orçamentário, conforme Modelos nºs 1 e 2;
- b) o Demonstrativo da Despesa por Função e Subfunção, conforme modelo nº 3;
- c) o Demonstrativo da Apuração da Receita Corrente Líquida, conforme modelo nº 4, compreendendo o mês de referência agosto/2000 e os onze meses anteriores;

d) o Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias no exercício, conforme Modelos nºs 5 e 5.1; e

e) o Demonstrativo dos Restos a Pagar detalhado por Poder, e, no caso do Estado, também por órgão;

§ 2º. Os Municípios com população inferior a 50.000 habitantes entregarão no prazo previsto no *caput* do artigo:

a) o Balanço Orçamentário, conforme Modelos nºs 1 e 2; e

b) o Demonstrativo da Despesa por Função e Subfunção, conforme Modelo nº 3.

Seção III **Da Entrega do Primeiro Relatório de Gestão Fiscal**

Subseção I **Da Entrega do Primeiro Relatório de Gestão Fiscal para o Estado e Municípios com 50.000 Habitantes ou Mais**

Art. 15. Os Poderes e órgãos referidos no art. 20 da Lei de Responsabilidade Fiscal, à exceção dos Poderes daqueles municípios com população inferior a 50.000 habitantes, entregarão o primeiro Relatório de Gestão Fiscal de que trata a Lei de Responsabilidade Fiscal em até trinta dias após o quadrimestre que se encerra em agosto do corrente exercício, nos termos do Anexo I, Modelos nºs 11 e 11.1, desta Instrução Normativa, devendo indicar a data e a forma como ocorreu a publicação.

Subseção II **Da Entrega do Primeiro Relatório de Gestão Fiscal para os Municípios Com População Inferior a 50.000 Habitantes**

Art. 16. Os Poderes Executivo e Legislativo dos Municípios entregarão o primeiro Relatório de Gestão Fiscal de que trata a Lei de Responsabilidade Fiscal em até trinta dias do semestre que se encerra em dezembro do corrente exercício, nos termos do Anexo I, modelos nºs 11 e 11.1, devendo indicar a data e a forma como ocorreu a publicação, com os seguintes Demonstrativos:

I – o Relatório de Gestão Fiscal – Modelo nº 11;

II – o Demonstrativo das Despesas com Pessoal do exercício de 2000, conforme Modelo nº 11.1;

III – o Demonstrativo dos Restos a Pagar e Disponibilidades de Caixa de que trata o Anexo I, Modelo nº 11.2.

Seção IV

Dos Relatórios e Demonstrativos Necessários à Fiscalização por Parte do Tribunal de Contas

Art. 17. Para fins da fiscalização prevista no art. 59, § 2º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, os Poderes e órgãos deverão entregar, em até trinta dias do bimestre que se encerra no mês agosto do corrente exercício, os seguintes dados relativos ao exercício de 1999:

I – Demonstrativo da Apuração da Receita Corrente Líquida (Modelo nº 4 do Anexo I);

II – Demonstrativo das Despesas com Pessoal (Modelo nº 11.1 do Anexo I); e

III – total da despesa executada com serviços de terceiros (elemento de despesa 3130).

Seção V

Da Exigência dos Relatórios e Demonstrativos Necessários à Fiscalização por Parte do Tribunal de Contas

Art. 18. Os Demonstrativos que seguem somente serão exigidos:

I – o da Despesa Total do Poder Legislativo, conforme Anexo II desta Instrução Normativa, por ocasião da Prestação de Contas da Gestão Fiscal do exercício de 2001 (até 31.03.2002);

II – o Demonstrativo de cálculo dos resultados nominal e primário, quando da apresentação do Relatório Resumido da Execução Orçamentária do exercício de 2002, quando da execução da Lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária para 2002, elaborada em 2001, ocasião em que deverá ser previsto, caso editado o ato normativo de que trata o art. 30, IV da LC nº 101/2000, o anexo de Metas Fiscais com as metas de resultados primário e nominal.

III – o Demonstrativo da Limitação de Empenho e Recomposição de Dotação – Modelo nº 10 do Anexo I desta Instrução Normativa, vinculado à situação da ocorrência de não atingimento dos resultados fiscais, conforme inciso anterior;

IV – o Anexo III, modelo de Demonstrativo dos Resultados dos Fluxos Financeiros pelo Regime de Caixa, na prestação de contas do exercício de 2001, que deverá ser entregue até 31.03.2002;

V – o Anexo IV desta Instrução Normativa, modelo de Demonstrativo do Planejamento e Execução dos Programas e Projetos de Governo, que demonstrará projetos em andamento, os resultados e os custos dos programas de governo, na prestação de contas do exercício de 2002, que deverá ser entregue em 2003;

VI – o Anexo V desta Instrução Normativa, modelo de Demonstrativo da Movimentação de Pessoal, nos mesmos prazos exigidos para o Relatório de gestão Fiscal emitidos no exercício de 2001.

Seção VI **Disposições Finais**

Art. 19. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

Tribunal de Contas do Estado, em 22 de setembro de 2000.

Helio Saul Mileski
Conselheiro-Presidente