



**TCE SP**  
**Tribunal de Contas**  
do Estado de São Paulo

# **Lei de Responsabilidade Fiscal**

2019



**TCESP**  
**Tribunal de Contas**  
do Estado de São Paulo

# **Lei de Responsabilidade Fiscal**

2019



## **TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO**

**2019**

### **CONSELHEIROS**

ANTONIO ROQUE CITADINI (PRESIDENTE)  
EDGARD CAMARGO RODRIGUES (VICE-PRESIDENTE)  
CRISTIANA DE CASTRO MORAES (CORREGEDORA)  
RENATO MARTINS COSTA  
ROBSON MARINHO  
DIMAS EDUARDO RAMALHO  
SIDNEY ESTANISLAU BERALDO

### **Secretário-Diretor Geral**

Sérgio Ciquera Rossi

### **Ministério Público de Contas**

Thiago Pinheiro Lima – Procurador Geral

Celso Augusto Matuck Feres Junior

Élida Graziane Pinto

João Paulo Giordano Fontes

José Mendes Neto

Letícia Formoso Delsin

Rafael Neubern Demarchi Costa

Renata Constante Cestari

### **Procuradoria da Fazenda Estadual**

Luiz Menezes Neto – Procurador-Chefe

Denis Dela Vedova Gomes

Carim José Feres

Luís Cláudio Mânfió

### **Auditores**

Samy Wurman

Alexandre Manir Figueiredo Sarquis

Antonio Carlos dos Santos

Josué Romero

Márcio Martins de Camargo

Silvia Monteiro

Valdenir Antonio Polizeli

### **Supervisão**

Sérgio Ciquera Rossi  
Secretário-Diretor Geral

### **Coordenação**

Antonio Bento de Melo  
Diretor Técnico de Departamento – DSF-I

Alexandre Teixeira Carsola  
Diretor Técnico de Departamento – DSF-II

### **Elaboração**

Sérgio Ciquera Rossi

### **Atualização**

Edinaldo Pinho  
Paulo Massaru Uesugi Sugiura

### **Colaboração**

Revista do TCESP  
Coordenadoria de Comunicação Social

# **Apresentação**

Dentre as preocupações da Presidência do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo está a de manter os jurisdicionados sempre bem informados, e para isto é muito importante manter constantemente atualizados os instrumentos colocados à disposição do público.

Como parte destes instrumentos tem-se os diversos manuais, como este, que trazem de forma didática a abordagem de assuntos de interesse para a atividade-fim, procurando auxiliar aos jurisdicionados para o cumprimento de suas obrigações perante o Tribunal.

Merece destaque o esforço que anualmente é feito com a realização do CICLO DE DEBATES, evento que neste ano de 2019 completou sua 23ª edição, e se destina a aproximar o Tribunal dos jurisdicionados.

O CICLO DE DEBATES tem sido realizado nas regiões administrativas do Estado, para facilitar os participantes e se tem mostrado um instrumento que possibilita aos agentes públicos, dos Poderes Executivo e Legislativo, notadamente seus dirigentes, a discutirem assuntos gerais e até pontuais, trocando, também, experiências, fato que tem resultado em grande benefício na melhoria da comunicação entre o Tribunal e os gestores.

Sempre atento ao bom uso das ferramentas tecnológicas, o Tribunal tem avançado no desenvolvimento de plataformas que contém informações úteis aos jurisdicionados e à sociedade, tendo-se, com os lançamentos feitos neste ano de 2019, um conjunto significativo de aplicativos:

- PAINEL DE OBRAS ATRASADAS E PARALISADAS
- PAINEL DE FISCALIZAÇÕES ORDENADAS
- VISOR SOCIAL DE RELATÓRIOS DE ALERTAS DA LRF
- OBSERVATÓRIO FISCAL
- MAPA DAS CÂMARAS MUNICIPAIS
- OLHO NA ESCOLA
- PAINEL DE RESÍDUOS SÓLIDOS
- MAPA DA SAÚDE
- MAPA DE DESPOLUIÇÃO DO RIO TIETÊ

O Tribunal dispõe, também, da Escola Paulista de Contas Públicas, que tem anualmente realizado cursos e eventos, numa extensa programação, com vistas a capacitar o maior número de agentes da administração, em todas as áreas da atividade-fim.

Manter uma rotina de capacitação e ter sempre atualizados todos os instrumentos à disposição dos gestores e executores é uma tarefa que o Tribunal se empenha em realizar e espera estar contribuindo, assim, para facilitar as atividades dos jurisdicionados, prestando, também informações à sociedade.

ANTONIO ROQUE CITADINI

Presidente

## Sumário

1. Objetivos da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF .....	9
2. Abrangência Institucional .....	10
2.1 Nível Estadual .....	10
2.2 Nível Municipal .....	11
3. Planejamento. Peça básica da Lei de Responsabilidade Fiscal .....	11
4. O plano plurianual segundo a Constituição do Brasil .....	18
5. Os prazos e os conteúdos adicionais do plurianual, conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal .....	19
6. A lei de Diretrizes Orçamentárias segundo a Constituição Federal.....	20
7. Os prazos e conteúdos adicionais das diretrizes orçamentárias, conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal .....	21
8. Os anexos adicionais das diretrizes orçamentárias, conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal. ....	22
8.1 Anexo de Metas Fiscais .....	22
8.2 Resultado Primário e Resultado Nominal.....	24
8.3 Anexo de Riscos Fiscais .....	25
9. A lei orçamentária anual segundo a Constituição do Brasil.....	26
9.1 Os conteúdos adicionais do orçamento anual, segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal .....	26
9.2 Orçamento do Legislativo .....	26
9.3 A Reserva de Contingência .....	26
10. Os prazos da lei orçamentária anual, segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal.....	27
10.1 Não apresentação, não apreciação ou rejeição total da LOA .....	28
11. Execução orçamentária .....	29
11.1 Programação financeira mensal .....	29
11.2 O contingenciamento de dotações .....	31
11.3 Os precatórios judiciais .....	33
12. A administração da receita pública .....	36
12.1 A Renúncia da Receita Pública .....	38
13. As condições para a geração de novas despesas A criação, expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental .....	39

14. As despesas obrigatórias de caráter continuado .....	41
15. O que é despesa de pessoal segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal .....	42
16. A apuração da despesa de pessoal no âmbito da esfera de Governo.....	43
17. A repartição da despesa de pessoal, por Poder e Ministério Público .....	47
18. Os limites prudencial e de alerta .....	48
18.1 A retomada aos limites da Despesa de Pessoal .....	49
18.2 Gastos de Pessoal em fim de mandato .....	50
19. Penalidades pela superação dos limites de gastos de pessoal .....	51
20. Limites das despesas de seguridade social .....	51
21. A base de cálculo dos limites da Lei de Responsabilidade Fiscal: a receita corrente líquida .....	52
22. As condições para as transferências voluntárias .....	54
23. Limite para as despesas com serviços de terceiros .....	54
24. A dívida consolidada ou fundada .....	54
25. Os limites da dívida consolidada ou fundada.....	56
26. A recondução da dívida aos seus limites.....	56
27. O Ministério da Fazenda e os limites e condições para contratar operação de crédito .....	57
28. Operações de créditos vedadas.....	58
29. Operações de créditos por Antecipação da Receita Orçamentária – ARO .....	58
30. As despesas realizadas nos dois últimos quadrimestres do mandato – o art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.....	59
31. A preservação do patrimônio público .....	66
32. Novos projetos só depois de atendidos os que estão em andamento.....	66
33. A transparência da gestão fiscal.....	67
33.1 A primeira modificação na LRF: edição da Lei da Transparência Fiscal, em maio de 2009.....	68
34. Novas formas de escriturar e consolidar as contas públicas.....	71
34.1 A Contabilidade Aplicável ao Setor Público (CASP) .....	72
35. Consolidação das contas de todas as esferas de governo .....	75
36. Relatório resumido de execução orçamentária e relatório de gestão fiscal .....	75
37. O Tribunal de Contas e a fiscalização da Lei de Responsabilidade Fiscal.....	76
38. Instruções do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo .....	79
39. As punições pelo não cumprimento da LRF .....	80
40. Glossário de siglas .....	89
41. Bibliografia.....	90



## 1. Objetivos da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF

Em 2018 uma família recebeu R\$ 1.000. Gastou, ou melhor, comprometeu R\$ 1.200. Certamente, não pagou esses R\$ 1.200. Pagou só o que recebeu: os R\$ 1.000. Portanto, registrou, em 2018, um déficit de R\$ 200.

Essa família começou mal o ano seguinte. Com uma dívida de R\$ 200. Todavia, nesse ano, o de 2019, recebeu R\$ 1.300 e gastou R\$ 1.250. Conquistou, portanto, um superávit de R\$ 50.

Gerada por esse superávit, a sobra financeira de R\$ 50 reduziu a dívida familiar, oriunda do ano anterior (2018):

Dívida em 31.12.2018	R\$	200
(-) Superávit em 2019	R\$	50
(=) Dívida em 31.12.2019	R\$	150

Apesar de simplista, o exemplo ilustra o que também vale para as entidades federadas da Nação, ou seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios. De fato, o bom dirigente estatal busca superávits para diminuir a Dívida Pública, fruto este de déficits feitos em anos pretéritos.

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

Dívida provém de déficits orçamentários.

Déficit é um resultado. Dívida, uma posição, um saldo acumulado.

A fixação da despesa com suporte em previsão de arrecadação superestimada é uma das causas mais comuns de geração de déficit, configurando um meio ilícito de financiamento: a criação de despesa sem cobertura financeira, que resulta em dívida de curto prazo, ou seja, Restos a Pagar sem cobertura de Caixa.

Suportado por operações de crédito, o déficit revela meio legal de financiamento, mas que enseja a dívida de longo prazo quando o seu prazo de amortização for superior a doze meses: a chamada fundada ou consolidada (*art. 98, LF 4.320/64*).

A Lei de Responsabilidade Fiscal enfrenta o Déficit limitando as Despesas de Pessoal, dificultando a geração de novas despesas obrigatórias, requerendo a cobrança de todos os tributos, impondo compensação para a renúncia de receitas, além de exigir mais condições para repasses entre governos e destes para instituições privadas.

Ainda, esse novo Direito Financeiro tenciona reduzir o nível da Dívida Pública mediante a indução de superávits primários e da imposição de limites para o endividamento de longo curso.

## 2. Abrangência Institucional

A Lei Complementar nº 101, de 2.000, alcança todos os entes da Federação: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, seus Poderes, fundos e entidades da Administração Indireta: Autarquias, Fundações e Empresas Estatais, destas excluídas as empresas estatais que não dependem do Tesouro Central para realizar suas operações<sup>1</sup>.

Mesmo não dependentes do Erário Central, Autarquias e Fundações instituídas ou mantidas pelo Poder Público (Direito Público ou Privado) estão, todas elas, sujeitas aos limites e condições daquele código de finanças governamentais.

Ante esse regime fiscal, submetem-se também os Consórcios Públicos, quer os antigos, quer os novos, regulados pela Lei Federal nº 11.107/2005 e pelo Decreto nº 6.017/2007.

Livre da LRF está, por exemplo, uma empresa estatal que arrecada, ela mesma, o suficiente para seu próprio custeio e não tenha recebido, no exercício anterior, recursos financeiros de seu controlador para pagamento de despesas, ainda que, para tanto, venda mercadorias e serviços ao ente central (Prefeitura Municipal ou Administração Direta do Estado).

Muito embora escriturem segundo a Contabilidade Comercial (Lei Federal nº 6.404, de 1976), as Estatais Dependentes e as Fundações Governamentais de Direito Privado, todas elas, devem produzir, em separado, demonstrativos segundo a Contabilidade Pública (Lei Federal nº 4.320/64); isso, para viabilizar a consolidação orçamentária, financeira e patrimonial de todas as entidades do mesmo nível de governo.

Ainda estão submetidos à Lei Fiscal os órgãos que se seguem, além daqueles correspondentes na União.

### 2.1 Nível Estadual

- ✓ Poder Executivo: a Administração Direta, Indireta e Fundacionais do Estado;
- ✓ Poder Legislativo: a Assembleia Legislativa e o Tribunal de Contas;
- ✓ Poder Judiciário: o Tribunal de Justiça e Outros, quando houver;

---

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

- ✓ Poder Judiciário: O Tribunal de Justiça e outros, quando houver;
- ✓ Ministério Público.

## 2.2 Nível Municipal

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

## 3. Planejamento. Peça básica da Lei de Responsabilidade Fiscal

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

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

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

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

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

Nada mais exemplar dessa negligência do que Planos Plurianuais e Lei de Diretrizes Orçamentárias sem nenhuma quantificação física e financeira, apresentando somente intenções genéricas; quase sempre improváveis.

A par dessas ocorrências, este Tribunal na análise das Contas Anuais tem reiteradamente recomendado às suas entidades jurisdicionadas que utilizem indicadores que possibilitem o acompanhamento em relação ao que foi planejado e apliquem, em tempo, as medidas corretivas necessárias.

Eis algumas das recomendações emitidas nos respectivos processos de contas:

### TC-1537/026/13:

*“Quanto às peças de planejamento, é imperativa a utilização de indicadores, como unidade de medida, custos e metas, para propiciar o acompanhamento e monitoramento do resultado de sua própria atuação,*

*em relação ao que foi planejado, e aplicar, em tempo, se o caso, as medidas corretivas necessárias, bem como fixar critérios para concessão de repasses a entidades do terceiro setor.”*

**TC-2011/026/13:**

*“Recomenda ao Prefeito que adote medidas objetivando impedir as ocorrências apontadas nos itens: Planejamento das Políticas Públicas (relativamente aos indicadores e metas físicas adotadas nas peças de planejamento):*

...

*PLANEJAMENTO DAS POLÍTICAS PÚBLICAS - os indicadores e as metas físicas adotadas nas peças de planejamento não são adequados para mensuração da eficiência dos programas de governo; faltou a elaboração do Plano de Saneamento Básico, em desacordo com a Lei Federal nº 11.445/07.”*

**TC-226/026/13:**

*“No que concerne ao apurado no item “A.1 – PLANEJAMENTO DAS POLÍTICAS PÚBLICAS E SISTEMA DE CONTROLE INTERNO”, em que pesem as alegações ofertadas, recomendo ao Legislativo que, quando da análise das peças de planejamento da Municipalidade, examine os indicativos referentes à definição e à aferição dos resultados pretendidos, em atenção ao artigo 1º, § 1º, c.c. artigo 50, § 3º, da Lei Complementar nº 101/00.”*

**TC-2202/026/15:**

*“Expeçam-se à Origem as seguintes recomendações: - aprimoramento de seus prospectos de planejamento, com vistas à adequada aferição de metas e resultados das ações de governo, em atenção aos princípios da eficiência e da transparência (item 14.1);”*

**TC-4128.989.16:**

*“À margem do parecer, determino oficiamento ao Chefe de Poder, determinando-lhe que: - estabeleça indicadores e metas físicas que permitam avaliar a eficácia e a efetividade dos Programas e Ações das peças de planejamento...”*

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

Nesse sentido, foram as decisões:

**TC-2216/026/10:**

*“Com relação ao criticado percentual de autorização de abertura de créditos suplementares (de até 100%), compete **RECOMENDAR** à Edilidade que, no momento em que couber apreciar a proposta orçamentária e fiscalizar a sua execução, procure evitar que os elevados percentuais de autorização para abertura de créditos suplementares se transformem em mecanismo destinado à descaracterização do orçamento.”*

**TC-2279/026/10:**

*“2.4. Com relação ao apontamento de que o Legislativo vem aprovando as peças de planejamento, mesmo que não atendidos todos os requisitos previstos na legislação de regência, em especial, diante da anotada ausência de indicadores e metas físicas por programa e ações de governo no PPA e na LDO, que propiciassem a adequada avaliação da eficácia e efetividade das realizações viabilizadas com recursos do orçamento, pertinente que o Legislativo seja **RECOMENDADO** a exercer uma maior atenção quando do exame dos projetos de lei que tratem do PPA, da LDO e da LOA, consoante dispõe o Art. 166, §1º, II da Carta Magna e os Artigo 4º, I, “e” e Artigo 16, § 1º, II da Lei de Responsabilidade Fiscal.*

**TC-2461/026/12:**

*Com relação às falhas apontadas pela Fiscalização, entendo que podem ser acolhidas as justificativas apresentadas com relação ao item “Planejamento das Políticas Públicas e Sistema de Controle Interno”. Este Tribunal reconhece que a iniciativa das proposituras das peças de planejamento é do Poder Executivo e vem definindo orientação de, para valorizar as atribuições do Legislativo, recomendar à Câmara, a quem cabe fiscalizar e julgar as contas do Executivo, que contribua para aprimorar as peças de Planejamento das Políticas Públicas (PPA, LDO e LOA), ajustando-as aos preceitos constitucionais e legais incidentes.”*

Não é demais lembrar que o § 1º do artigo 1º da LRF exige ação planejada e transparente, requisito da responsabilidade na Gestão Fiscal.

Além disso, o pleno exercício das competências legislativas envolvem a fiscalização dos atos do Executivo e a avaliação da eficiência e dos resultados das políticas públicas implementadas de acordo com programas e ações delineados nas peças de planejamento.

Neste diapasão, a eficácia e efetividade apenas possuem condições de ser suficientemente mensuradas a partir da definição objetiva de indicadores e metas físicas

que permitam a elaboração de um diagnóstico entre o que foi planejado e pretendido pela Administração e o resultado efetivamente alcançado após determinado período.

Desta forma, destaco a grande relevância da matéria para que o Legislativo, naquilo que a ele compete durante a apreciação e deliberação dos projetos de lei que tratem do PPA e da LDO, exerça rigorosa verificação quanto à existência de indicadores e metas físicas por programa e ações de governo.”

A carência de planejamento orçamentário era justificada pela não edição da lei complementar que definiria os contornos básicos dos três instrumentos que integram o processo orçamentário nacional: o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei de Orçamento Anual (art. 165, § 9º, CF).

Agora, a Lei Complementar 101/00 disciplina certos conteúdos das diretrizes orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual, ambas de iniciativa privativa do Poder Executivo.

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

- ✓ Plano Plurianual (PPA) e a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) devem estabelecer, por programa de governo, custos estimados e metas físicas.
- ✓ Os programas governamentais devem ser melhor previstos, evitando-se elevada modificação do orçamento, quer mediante créditos adicionais ou por meio de transposições, transferências e remanejamentos.
- ✓ Salutar que seja moderada, próxima à inflação do ano seguinte, a margem orçamentária para abertura, por decreto, de créditos suplementares (art. 165, § 8º da CF).<sup>2</sup>

2 TC-616/026/14. E. Pleno. Sessão: 30.08.17: “O Município já havia experimentado a rejeição de contas pelo motivo indicado (TC-2143/026/13 – contas de 2013 – Relator Conselheiro Sidney Estanislau Beraldo – confirmado pelo E. Tribunal Pleno em 11.05.16, pelo não provimento do Pedido de Reexame), aliás, oportunidade onde fora destacado que “a Fiscalização vem apontando, no Município de ..., a autorização para abertura de créditos adicionais acima da inflação; irregularidade em que a Prefeitura reincidiu, sistematicamente, nos exercícios seguintes (2008, 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013)”, desse modo, não havendo elementos suficientes a considerar em contrário.”

TC-6068.989.16. Primeira Câmara. Sessão: 26.03.19. “Oficie-se ao atual Presidente da Câmara, transmitindo recomendação para que observe o Comunicado SDG nº 29/10;”

TC-19569.989.16 (Ref.: TC-3805.989.16). “O volume de alterações orçamentárias não pode ser tolerado, haja vista o panorama de desequilíbrio orçamentário e o desatendimento às orientações traçadas nos Comunicados SDG nº 20/10 e 35/15, ressaltando-se que as questões atinentes ao impacto de sentenças judiciais e à ausência de reflexo no exercício posterior já foram apreciadas e rechaçadas na fase processual pretérita, inexistindo elementos a ensejar revisão sobre o tema.”

- ✓ A Lei de Diretrizes Orçamentárias deve estar municiada dos anexos de metas e riscos fiscais (*art. 4º, § 1º a 3º da Lei de Responsabilidade Fiscal*).
- ✓ A Lei de Diretrizes Orçamentárias deve evidenciar critérios objetivos para limitação de empenho, caso haja queda na receita estimada (*art. 4º, I, “b” da LRF*).
- ✓ A Lei de Diretrizes Orçamentárias precisa enunciar objetivas condições para subvencionar entidades do Terceiro Setor (*art. 4º, I, “f” da LRF*).
- ✓ A Lei Orçamentária Anual deve abranger todas as entidades públicas do Município, atendendo ao Princípio Orçamentário da Unidade (*art. 165, § 5º, I da CF*).
- ✓ Oriundos da participação popular (*art. 48, LRF*), as obras e outros projetos devem se individualizar, na Lei Orçamentária Anual, em específicas categorias programáticas.
- ✓ A transposição, transferência e remanejamento devem estar precedidos de autorizações legislativas (*art. 167, VI da CF*), exceto no caso previsto no § 5º do referido dispositivo legal, introduzido pela EC nº 85/2015. Vide, na sequência, o Comunicado SDG nº 32/2015.
- ✓ A Lei Orçamentária Anual precisa detalhar-se até o nível do elemento de despesa (*art. 15 da Lei Federal nº. 4.320, de 1964*).

Nesse sentido, o Tribunal de Contas emitiu o Comunicado SDG nº 32/2015 para orientar a elaboração das leis orçamentárias anuais e demais peças de planejamento:

#### **“COMUNICADO SDG Nº 32/2015**

*O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, em sua permanente tarefa de orientação a seus jurisdicionados, recomenda a observância de aspectos relevantes na elaboração das leis orçamentárias anuais e demais instrumentos de interesse que podem, assim, ser resumidos:*

- 1. aprimoramento nos procedimentos de previsão de receitas e fixação de despesas na proposta orçamentária, que devem preservar o equilíbrio previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal, de molde a evitar demasiadas modificações durante sua execução, com tem sido reiteradamente apontado por esta Corte;*
- 2. (vide EC nº 99/2017, que estabeleceu novo Regime Especial);*
- 3. os projetos orçamentários destinados à criação, expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental de que trata a Lei de Responsabilidade Fiscal deverão constar dos Planos Plurianuais de*

*Investimentos e Leis de Diretrizes Orçamentárias. Caso contrário, deverão constar de leis aditivas àqueles dois outros instrumentos;*

*4. utilizar com moderação os percentuais permissivos para abertura de créditos suplementares, autorizados na Lei Orçamentária Anual e financiados pela anulação parcial ou total de outras dotações;*

*5. o remanejamento, a transferência e transposição, no termos da E.C. nº 85, de 2015, estarão sempre dependentes de autorizações legislativas, salvo para as dotações destinadas às atividades de ciência, tecnologia e inovação, com o objetivo de viabilizar os resultados de projetos restritos a essas funções, mediante ato do Poder Executivo;*

*6. o orçamento será detalhado até o nível do elemento de despesa, assim como quer o artigo 15 da Lei nº 4.320, de 1964 e exige o princípio orçamentário da transparência e especificação do gasto público;*

*7. a partir da efetiva vigência da Lei nº 13.019, de 2014 os recursos para Auxílios, Subvenções e Contribuições só poderão ser repassados após a formalização dos termos de colaboração ou de fomento;*

*8. as leis devem definir com clareza as atribuições e a escolaridade exigidas para provimento de cargos em comissão de Direção e Assessoria exclusivos de nível universitário, reservando-se aos de Chefia a formação técnico-profissional apropriado.*

*SDG, 17 de agosto de 2015.*

*SÉRGIO CIQUERA ROSSI*

*SECRETÁRIO-DIRETOR GERAL”*

Em razão da Emenda Constitucional nº 99, de 14.12.2017, referente ao pagamento de precatórios judiciais, a proposta orçamentária deverá conter, no caso do regime especial, dotação em Sentenças Judiciais para que até 2024 seja quitado o passivo judicial que lhe toca. No caso do regime ordinário, vigora o artigo 100 da Constituição Federal, de tal modo que deveriam ser previstas dotações orçamentárias para quitar os precatórios chegados até 1º de julho último.

Desse modo, permanecem válidas as orientações do Comunicado em questão, podendo ser aplicada como redação do seu item 2 o disposto no parágrafo acima.

Cabe destacar a inovação introduzida pela Lei de Responsabilidade Fiscal, impondo uma nova cultura na elaboração das peças de planejamento, ao estabelecer no parágrafo único do art. 48 a sua transparência, assegurando a participação popular nas definições das prioridades estabelecidas para a administração, por



meio de audiências públicas nas fases diferenciadas de “elaboração” e de “aprovação” das propostas orçamentárias.

Este Tribunal em suas decisões nos processos de Contas Anuais, reiteradamente, tem expedido recomendações para que não só realizem as audiências públicas, mas que adotem mecanismos de ampla divulgação, além de realizá-las em horários que proporcionem a ampla participação popular. Nesse sentido:

**TC- 2431/026/12:**

*“2.3. No item “Planejamento das Políticas Públicas”, embora divulgadas as audiências públicas destinadas ao debate das peças orçamentárias, sua realização vem ocorrendo em dias úteis e no horário comercial, o que dificulta a participação popular.”*

Cabe, assim, **recomendação** ao Legislativo para que atenda, em sua plenitude, o disposto no artigo 48, parágrafo único, I, da Lei de Responsabilidade Fiscal, designando datas e horários que permitam o comparecimento do maior número possível de pessoas nas mencionadas audiências.

Com relação à mensagem de envio da proposta à Câmara Municipal, a mesma deverá no seu bojo expor de forma circunstanciada a situação econômico-financeira da administração, demonstrando o nível de endividamento do município, apresentando a sua dívida flutuante e fundada, a situação de restos a pagar e outros compromissos financeiros frente a sua capacidade de liquidez; a justificação da política econômico-financeira do Governo e justificação da receita e despesa para o período plurianual, particularmente no tocante ao orçamento de capital, conforme dispõe o inc. I do art. 22 da Lei Federal nº. 4320/64.

De concreto, completados 18 (dezoito) anos da edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, além dos núcleos centrais compostos pelos limites e condições relativos às despesas fiscais e do endividamento, houve inegável incremento quanto à exigência do aperfeiçoamento dos institutos de transparência e de uma melhor técnica para a elaboração das peças de planejamento.

Sinalizando esta diretriz, o Tribunal de Contas lançou em 2015 o “Índice de Efetividade da Gestão Municipal – IEGM”, composto pelos índices de educação, saúde, planejamento, Gestão Fiscal, meio ambiente, cidades protegidas e governança da Tecnologia da Informação e avaliadas sob cinco notas e faixas, que vão da nota “A” a “C” e faixa “altamente efetiva” a “baixo nível de adequação”.

O índice de planejamento atingiu em 2017, na média geral, a segunda nota mais baixa C+ (em fase de adequação), revelando estatisticamente os achados e recomendações verificados nos exames das contas anuais das entidades municipais, que vão desde as constantes desconfigurações do orçamento decorrentes das expressivas alterações por meio de créditos adicionais, muitas vezes originárias da

falta de preparo dos responsáveis pela sua elaboração, pela ineficiência do processo de comunicação e discussão interna da proposta orçamentária, pela falta de atuação e fiscalização da Câmara Municipal nas fases de elaboração e aprovação ou mesmo pela ineficiência das audiências públicas.

Trata-se, portanto, de desafios que deverão ser superados mediante o aperfeiçoamento das técnicas de planejamento, do uso de metodologia adequada, da especialização de setores voltados ao planejamento e controle, além de servidores capacitados e com treinamento constante, bem como incentivar a participação popular e assegurar o processo de transparência mediante o emprego de linguagem adequada à sociedade e de ampla utilização dos recursos tecnológicos.

## **4. O plano plurianual segundo a Constituição do Brasil**

A Constituição de 1988 introduziu significativa alteração no sistema orçamentário nacional, que passou a ser composto de 3 (três) leis, entre si integradas:

- ✓ O Plano Plurianual – PPA, bem mais abrangente do que o então Plano Plurianual de Investimentos;
- ✓ A Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO, inovação da Carta;
- ✓ A Lei Orçamentária Anual – LOA, que deixou de ser o único instrumento legal da dinâmica orçamentária.

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

- ✓ Previsão, para 4 anos, das Despesas de Capital, ou seja, aquelas que aumentam o Patrimônio Líquido, seja pelo incremento do Ativo (*mais equipamentos e obras*), seja por meio da diminuição do Passivo (*amortização do principal da dívida*);
- ✓ Previsão, para 4 anos, dos gastos oriundos das antes citadas Despesas de Capital. Ex.: custos de operação de um prédio escolar, construído na vigência do mesmo PPA;
- ✓ Previsão, para 4 anos, de programas, de duração continuada (*Saúde, Educação, Meio Ambiente, Assistência Social*).

À época da elaboração do Plano Plurianual, a pergunta-chave é: *nos próximos 4 anos, o que será feito para a população? Qual o plano de governo para esse período quadrienal?*

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

## **5. Os prazos e os conteúdos adicionais do plurianual, conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal**

Aprovado no Congresso Nacional, o autógrafo da Lei Fiscal previa prazos e a inserção de anexo ao Plano Plurianual. O Presidente da República vetou tais dispositivos, alegando que os prazos eram muito restritos e que o Anexo de Políticas Fiscais confundia-se com o Anexo de Metas Fiscais, este da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Na Constituição Federal, os prazos estabelecidos para a União foram os seguintes (art. 35, §2º, I):

- ✓ Até 31 de agosto do primeiro ano do mandato presidencial: Presidente encaminha ao Congresso Nacional.
- ✓ Até o encerramento da sessão Legislativa: Congresso devolve para sanção do Presidente da República.

A Constituição do Estado de São Paulo, por sua vez estabeleceu data menor para envio (art. 174, § 9º, 1):

- ✓ Até 15 de agosto do primeiro ano do mandato executivo: Governador encaminha à Assembleia Legislativa.
- ✓ Até o encerramento da sessão Legislativa: Assembleia Legislativa devolve para sanção do Governador, donde se infere que não pode o Legislativo rejeitar todo o projeto do Executivo ou mesmo não apreciar.

Aparentemente, tais prazos dizem respeito à União e ao Estado de São Paulo. Diante do veto imposto na Lei de Responsabilidade Fiscal, que definiria tais prazos, abrem-se duas possibilidades aos Municípios. Uma seria vincularem-se aos prazos previstos no art. 35, §2º, do ADCT da Constituição da República, diante da omissão da legislação local. Outra seria disporem expressamente sobre o assunto enquanto não determinados os prazos pela lei complementar a que se refere o art. 195, §9º, II, da Constituição Federal. Nesse último caso, os prazos seriam fixados na Constituição Estadual e nas Leis Orgânicas Municipais.

Cabe lembrar que na fixação dos prazos devem ser observados parâmetros razoáveis, que permitam a adequada formulação das leis orçamentárias numa sequência lógica e harmônica, de tal forma que permitam a apreciação nas Casas Legislativas com prazo razoável para a sua discussão perante os parlamentares, bem como para assegurar a participação popular nas fases de elaboração e aprovação do anteprojeto das respectivas peças.

## **6. A Lei de Diretrizes Orçamentárias segundo a Constituição Federal**

A Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO é a grande inovação no sistema orçamentário nacional, introduzida que foi pela Carta de 1.988, sendo que, no âmbito da LRF, destaca-se como instrumento fundamental, eis que regula, todo ano, conteúdos essenciais para o uso responsável do dinheiro público.

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

- ✓ Metas e prioridades para o exercício seguinte; aqui, é detalhada a parcela do PPA que se realizará no ano vindouro; esse teor, o das metas e prioridades, faz da LDO uma “*ponte*” entre o Plano Plurianual e a Lei de Orçamento;
- ✓ Orientações gerais para elaboração do orçamento-programa. Exemplos: *despesas de publicidade e propaganda comporão específica categoria programática; quais as prioridades de governo; qual o limite de Despesa de Pessoal para Autarquias e Fundações; quais as despesas proibidas; quanto se repassará para as Entidades do Terceiro Setor;*
- ✓ Alteração na legislação tributária; neste ponto, o Executivo sinalizará que pretende elevar a alíquota do IPTU ou corrigir seus valores venais, assim como adequar taxas aos respectivos custos, logicamente amparados por leis específicas (art. 150, I da CF);

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

- ✓ Previsão específica quanto às mudanças na política de pessoal; neste caso, a Administração informará que pretende criar e prover cargos, conceder aumento ou reajuste ao funcionalismo, reestruturar carreiras, entre outras práticas (art. 169, § 1º).
- ✓ Identificação de limite para o gasto legislativo, tendo em foco os parâmetros máximos contidos no artigo 29-A da Constituição Federal (CF, art. 51, IV e 52, XII).

Por meio do Comunicado SDG nº 13/2017, este Tribunal relacionou conteúdos que devem ser observados na elaboração da LDO.

## **7. Os prazos e conteúdos adicionais das diretrizes orçamentárias, conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal**

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

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

- ✓ Critérios para contingenciamento (“congelamento”) de dotações quando a evolução da receita bimensal comprometer os resultados orçamentários e financeiros pretendidos (art. 4º, I, “b”);
- ✓ Regras para avaliar a eficiência das ações desenvolvidas, na forma de controle operacional de custos (art. 4º, I, “e”);
- ✓ Condições para ajudar financeiramente instituições privadas. Exemplo: metas operacionais de atendimento; aplicação na atividade-fim de, ao menos, 80% da receita; regularidade fiscal da beneficiada; atestado de bom funcionamento (art. 4º, I, f);
- ✓ Condições para transferir recursos para entes da Administração Indireta; ex.: cumprimento de metas por parte de Autarquias, Fundações e Estatais Dependentes, (art. 4º, I, f);
- ✓ Autorização para o Município auxiliar o custeio de despesas próprias do Estado e da União. Ex.: gastos de operação do quartel da Polícia Militar, do Tiro de Guerra, do Cartório Eleitoral, da Delegacia de Polícia, do Fórum, entre tantos outros (art. 62, I, LRF);
- ✓ Critérios para novos projetos, após o adequado atendimento dos que estão em andamento (art. 45, *caput*, LRF);
- ✓ Critérios para o Poder Executivo estabelecer a programação financeira mensal para todo o Município, nele incluído a Câmara (art. 8º, *caput*, LRF);
- ✓ Percentual da Receita Corrente Líquida que será retido, na peça orçamentária, enquanto Reserva de Contingência, destinada a passivos contingentes e outros riscos fiscais (art. 5º, III, LRF);
- ✓ Critérios para contratação de horas extras quando o Poder superar o limite prudencial para pessoal: Executivo, 51,30% da RCL; Legislativo, 5,7% da RCL (art. 22, parágrafo único);
- ✓ Determinação do índice de preços para atualização monetária do principal da Dívida Mobiliária Refinanciada (art. 5º, § 3º);

Da mesma forma que os prazos para o PPA, diante do veto presencial ao artigo que também definiria para a LDO, restou uma lacuna legal.

A Constituição Federal definiu para a União o seguinte prazo (art. 35, §2º, II, ADCT):

- ✓ Até o dia 15 de abril de cada ano: Presidente encaminha ao Congresso Nacional.
- ✓ Até o encerramento do primeiro período da sessão Legislativa: Congresso devolve para sanção do Presidente da República.
- ✓ A Constituição do Estado de São Paulo estabeleceu data para envio pouco diferente (art. 174, § 9º, 2):
- ✓ Até 30 de abril, anualmente: Governador encaminha à Assembleia Legislativa.
- ✓ Até o encerramento da sessão Legislativa: Assembleia Legislativa devolve para sanção do Governador, donde se infere que não pode o Legislativo rejeitar todo o projeto do Executivo ou mesmo não apreciar.

No primeiro ano do mandato, na hipótese de o PPA ser elaborado após a LDO, esta poderá conter autorização legislativa para que as metas e prioridades para o primeiro ano de vigência do PPA sejam estabelecidas na própria peça plurianual.

## **8. Os anexos adicionais das diretrizes orçamentárias, conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal.**

### **8.1 Anexo de Metas Fiscais**

Esse Anexo preverá metas para os três anos seguintes. É o triênio móvel, melhor ilustrado com o exemplo: Ano Atual (X), serão antevistos resultados para (X+1), (X+2) e (X+3); já, em (X+1), serão reprogramadas, se for o caso, as metas de (X+2) e (X+3).

E, o que vem a ser essas Metas Fiscais?

Meta Fiscal é o que se espera arrecadar, gastar e, do confronto dessas ações, obter uma sobra para quitar Restos a Pagar e o Serviço da Dívida Consolidada (principal, juros e demais encargos).

Enfim, o Anexo das Metas Fiscais compreenderá:

- ✓ Previsão trienal da Receita, da Despesa, e dos Resultados Primário e Nominal. Tendo em mira que os Municípios padecem da Dívida de Curto Prazo, composta, em imensa maioria, por Restos a Pagar sem cobertura financeira, sob tal cenário, este Tribunal de Contas solicita previsão, na

LDO<sup>3</sup>, de Meta de Resultado Bruto de Execução Orçamentária, conquanto os resultados Primário e Nominal não solvem aquela dívida de Restos a Pagar;

*“O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo alerta que, em face do atual processo de elaboração da lei de diretrizes orçamentárias – LDO, devem os jurisdicionados atentar para o que segue:*

*7- Caso ainda exista dívida líquida de curto prazo (déficit financeiro), deve o anexo de metas fiscais propor superávit orçamentário para liquidar, ainda que progressivamente, aquele passivo de curta exigibilidade (art. 4º, § 1º da LRF).*

*SDG, 20 de abril de 2010*

**SÉRGIO CIQUERA ROSSI**

**SECRETÁRIO- DIRETOR GERAL”**

- ✓ Previsão Trienal de Evolução da Dívida Pública; neste caso, serão consideradas a Dívida Flutuante (Curto Prazo) e a Dívida Consolidada (Longo Prazo);
- ✓ Avaliação do cumprimento das metas do ano anterior;
- ✓ Evolução do Patrimônio Líquido;
- ✓ Avaliação financeira e atuarial dos Regimes Próprios de Previdência;
- ✓ Estimativa de compensação da renúncia de receitas e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

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

Nesse sentido, este Tribunal de Contas nos autos do Apartado das Contas Anuais de 2008 de determinado Município, sob o TC-800156/185/08, proferiu decisão, mantida em sede de Recurso Ordinário, nos seguintes termos:

*“A questão que se verifica é a responsabilização do gestor pela ausência do Anexo de Metas Fiscais na LDO, falta de transparência nas peças orçamentárias do município e por prejuízo ao planejamento eficaz na execução orçamentária.*

3 Comunicado SDG nº 29/2010.

*Nesse sentido, a falta de documento que defina o planejamento das metas fiscais na Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO - revela total abandono aos princípios constitucionais do Orçamento, especialmente em relação ao que dispõe a Carta Maior do país quanto às metas e prioridades da administração pública e à orientação dos instrumentos orçamentários.*

.....

*Pelo exposto, à vista dos elementos que instruem os autos e com arrimo no que dispõem as Resoluções 03/2012 e 02/2013, julgo irregular a matéria examinada em razão de ter caracterizado o comportamento definido pelo inciso II do artigo 5º da Lei 10.028/00, condenando, conforme o previsto nos parágrafos 1º e 2º da lei federal, Condene o responsável ----- ao recolhimento da multa de 30% dos seus vencimentos percebidos no exercício de 2008 ao Fundo de Despesa desta Corte de Contas, conforme dispõe o inciso II, do artigo 3º, da lei estadual 11.077/02.”*

A decisão, transitada em julgado, mostra a importância e consequência ao gestor em decorrência da omissão em relação à elaboração do Anexo de Metas Fiscais.

## 8.2 Resultado Primário e Resultado Nominal

Em vários trechos, a LRF alude a Resultado Primário e Nominal.

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

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

Então, depois de a Administração atender a todos os seus gastos de operação, manutenção e investimento, os denominados primários, após isso, o valor que sobra é chamado Superávit Primário, servindo para quitar juros e outras retribuições de empréstimos e financiamentos.

Para a apuração do Resultado Primário, não deverão ser computadas as receitas e despesas intraorçamentárias.

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

Vamos a um simplificado exemplo de Resultado Primário:



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

A partir disso:

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

De sua parte, o **Resultado Nominal** mostra a oscilação, quadrimestral ou anual, no Saldo da Dívida Consolidada Líquida, vale dizer, o número utilizado no cálculo do respectivo limite fiscal (Estados: 200% da Receita Corrente Líquida; Municípios: 120% da mesma base de cálculo).

A mando da Resolução nº 40/2001, do Senado, Saldo Líquido é a diferença entre o saldo bruto devedor e as disponibilidades monetárias, reduzidas estas pelos Restos a Pagar Liquidados.

Eis exemplo simplificado de Resultado Nominal:

Dívida Consolidada Líquida do Ano anterior	R\$	1.000
(-) Dívida Consolidada Líquida do Ano de verificação	R\$	1.100
(=) Déficit Nominal	R\$	(100)

### 8.3 Anexo de Riscos Fiscais

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

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

## 9. A lei orçamentária anual segundo a Constituição do Brasil

Conforme a Carta de 1988, o Orçamento Anual compreende:

- ✓ O **Orçamento Fiscal**, onde se estimam Receitas e Despesas de toda a Administração Direta e das entidades da Administração Indireta (art. 165, § 5º da CF);
- ✓ O **Orçamento de Investimento** das estatais que não dependem do Tesouro Municipal, por fonte de financiamento (Tesouro Central, recursos próprios, bancos);
- ✓ O **Orçamento de Seguridade Social**, nele incluído a Saúde, a Assistência e a Previdência Social.

Importante destacar que a inclusão de novos projetos na LOA deve observar o disposto no artigo 45, da LRF, a teor do Comunicado SDG nº 34/18.

### 9.1 Os conteúdos adicionais do orçamento anual, segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal

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

- ✓ Anexo atestando a compatibilidade com as metas fiscais propostas na LDO (Resultados Primário, Nominal e, também, o Bruto da Execução Orçamentária);
- ✓ Documento revelando a forma de compensar as novas renúncias de receita e as novas despesas obrigatórias de caráter continuado;
- ✓ Provisão de Reserva de Contingência para garantir pagamentos imprevistos, inesperados, contingenciais (art. 5º, III, “b”, LRF).

### 9.2 Orçamento do Legislativo

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

### 9.3 A Reserva de Contingência

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

Segundo o veto, o remédio para Restos a Pagar sem cobertura financeira é *“dispositivo flagrantemente contrário à responsabilidade fiscal, na medida em que pressupõe a execução de despesas acima das disponibilidades financeiras do exercício”* (in: Mensagem Presidencial 627, de 4.5.2000).

Dessa forma, a lei orçamentária, no campo da despesa, preverá Reserva de Contingência com a finalidade de suprir passivos contingentes e outros riscos fiscais (art. 5º, III, “b” da LRF).

## **10. Os prazos da Lei Orçamentária Anual, segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal**

O Presidente da República vetou a imposição de prazos para tramitação do Orçamento Anual, sob o argumento de que *“Estados e municípios possuem prazos determinados, respectivamente, pelas Constituições Estaduais e Leis Orgânicas”* (in: Mensagem Presidencial 627, de 4.5.2000).

Assim, diante de tal lacuna, até que sobrevenha a sobredita lei complementar federal, as Leis Orgânicas Municipais poderão legislar, observados parâmetros razoáveis de tramitação, o incentivo à participação popular e à ampla transparência, inclusive por meio dos recursos tecnológicos disponíveis, em linguagem fácil e acessível.

Na Constituição Federal, os prazos estabelecidos para a União foram os seguintes (art. 35, §2º, III, ADCT):

- ✓ Até 31 de agosto antes do encerramento do exercício: Presidente encaminha ao Congresso Nacional.
- ✓ Até o encerramento da sessão Legislativa: Congresso devolve para sanção do Presidente da República.
- ✓ A Constituição do Estado de São Paulo, por sua vez estabeleceu data maior para envio (art. 174, § 9º, 3):
- ✓ Até 30 de setembro de cada ano: Governador encaminha à Assembleia Legislativa.
- ✓ Até o encerramento da sessão Legislativa: Assembleia Legislativa delibera sobre o projeto de lei (art. 9º, § 4º).

## 10.1 Não apresentação, não apreciação ou rejeição total da LOA

*“Abaixo da Constituição, não há lei mais importante para a Administração Pública, porque o orçamento anual é o diploma legal que mais influencia o destino de toda a coletividade administrada.”(BRASIL, 2009)<sup>4</sup>*

Não raras vezes, o Executivo se vê diante da ausência de orçamento aprovado para o exercício, tendo o Administrador a necessidade e a responsabilidade em promover o andamento da máquina pública e a continuidade de seus serviços essenciais e vitais, o que fazer?

Embora a existência de uma Lei Orçamentária aprovada decorra de exigência e observância aos Princípios da Anualidade e da Precedência, disso resulta que no regime do orçamento público toda despesa deve ser previamente autorizada por uma lei, fato é que pode ocorrer situações em que não exista no primeiro dia do exercício civil um orçamento em vigor.

Algumas alternativas de solução têm sido utilizadas pelos entes federados ao longo do tempo, tais como o uso de créditos adicionais especiais, o uso de crédito extraordinário, a repetição do orçamento do exercício anterior e a execução provisória do projeto da lei orçamentária, autorizada na LDO.

De todas, a última, inspirada na legislação italiana e alemã, é a que tem sido mais utilizada pela União, desde o orçamento de 1990 e pela maioria dos Estados, ou seja, a execução provisória do próprio projeto de Lei Orçamentária enviado pelo Poder Executivo.

O anteprojeto votado no Senado Federal – PLS nº 229 (aprovado no Plenário do Senado e remetido à Câmara em 21.06.16 - PLP 295/2016), que virá a regulamentar o art. 165, § 9º, da Constituição Federal, dispõe sobre a não apresentação, a rejeição parcial e a não apreciação do projeto de lei orçamentária anual, com soluções semelhantes às práticas ora citadas, sendo que na situação mais comum: a falta de sanção do anteprojeto até a data de 31 de dezembro do ano anterior àquele em que deva vigorar, será válida a proposta apresentada, enquanto não sancionada a lei orçamentária para o atendimento de:

- ✓ Despesas que constituam obrigações constitucionais ou legais do ente, inclusive o serviço da dívida;
- ✓ Despesas correntes, conforme definido na lei de diretrizes orçamentárias;
- ✓ Despesas contempladas no orçamento de investimento.

<sup>4</sup> ADI 4.049: Ementa: Constitucional. Medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade. Medida provisória nº 402, de 23 de novembro de 2007, convertida na lei nº 11.656, de 16 de abril de 2008. Abertura de crédito extraordinário. Ausência dos requisitos constitucionais da imprevisibilidade e da urgência (§ 3º do art. 167 da CF), concomitantemente.

De toda sorte, é recomendável que a Lei de Diretrizes Orçamentárias contenha dispositivo para tratar situações dessa natureza, diante de eventual inexistência de um orçamento aprovado ou rejeitado.

## **11. Execução orçamentária**

A Lei Fiscal adotou mecanismo de aproximação dos valores orçados com o efetivo fluxo financeiro, permitindo, desta forma, o acompanhamento da execução orçamentária e a avaliação bimestral das metas fiscais.

Assim, o cumprimento do disposto exige a elaboração orçamentária com estimativas de receitas e fixação de despesas mensalmente alocadas. Os recursos legalmente vinculados à finalidade específica serão utilizados, exclusivamente, para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

O acompanhamento das metas fiscais, conforme estabelecido no art. 9º, § 4º, até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, será feito pelo Poder Executivo, a quem compete demonstrar e avaliar o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre em audiência pública na comissão referida no § 1º do art. 166 da Constituição ou equivalente nas Casas Legislativas Estaduais e Municipais.

Além disso, para preservar a observância da ordem cronológica de pagamentos de precatórios determinada no art. 100 da Constituição Federal, a execução orçamentária e financeira identificará os beneficiários de pagamento de sentenças judiciais, por meio de sistema de contabilidade e administração financeira.

### **11.1 Programação financeira mensal**

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

Aqui, sempre é bom lembrar, a Lei 4.320/64 fala em programação trimestral, enquanto a LRF a quer mensal (*art. 8º, caput, LC nº 101/00*).

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

Tal programação é excelente antídoto contra o Déficit da Execução Orçamentária.

A propósito da execução orçamentária, oportuno lembrar que a prática de não empenhar contribuições sociais ou o empenhamento com posterior cancelamento

daqueles liquidados em razão de parcelamentos<sup>5</sup>, diminuindo eventual déficit apurado e alterando a apuração das Despesas de Pessoal e ampliando a Dívida Fundada ou de Longo Prazo, não é aceita por este Tribunal.

Nesses casos, ocorrendo cancelamento de empenhos do exercício, a Fiscalização promoverá os ajustes necessários, em decorrência do Regime da Competência (das Despesas), a exemplo do corrido no Processo TC- 3939.989.16-6:

*“Incontroversa a ofensa ao limite máximo de 54% da LRF (art. 20, III, b) no que se refere aos gastos com pessoal, de acordo com análise da fiscalização, ratificada pelo Setor de Cálculos desta Corte.*

*Os índices atingiram 57,40% após a acertada inclusão de R\$ 4.252.044,07 correspondentes a empenhos liquidados de encargos previdenciários, anulados pela Administração Municipal ao final de 2016 e “reempenhados” em 2017 para viabilizar eventual parcelamento junto ao INSS.*

*Considero acertado o ajuste, tendo em vista a adoção do regime de competência para as despesas de pessoal, pela Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu artigo 18, § 2º.*

...

*Também contribui para a reprovação das Contas o sério desequilíbrio fiscal apurado. O resultado orçamentário deficitário em R\$ 16.417.900,66 contribuiu para piorar o já negativo resultado financeiro vindo do exercício anterior, que atingiu o montante de R\$ 23.583.134,91 ao final de 2016.*

*Acolho os ajustes da fiscalização que consideraram, especialmente, o estorno de anulação de empenhos já liquidados de dívidas previdenciárias e despesas incorridas em 2016, mas empenhadas apenas no seguinte.”*

Outro procedimento que deve ser observado diz respeito à edição de decretos de calamidade financeira, por ausência de respaldo no artigo 65, da Lei de Responsabilidade Fiscal, além de violar inúmeras regras do Direito Financeiro dentre outras, a quitação de Restos a Pagar e a Ordem Cronológica de Pagamentos.

Nesse sentido, este Tribunal alertou seus jurisdicionados através do Comunicado SDG nº 06/2017. Exemplificando:

---

5 Os parcelamentos (e reparcelamentos) foram reforçados com as edições da LF nº 13.485/2017 e da Portaria nº 333/2017 do então Ministério da Fazenda, ampliando-se os prazos de amortização.

**TC- 4376/989/16:**

*“Da mesma forma, a documentação do evento 73.5 indica que o Município solicitou, junto à Assembleia Legislativa do Estado, o reconhecimento de estado de calamidade pública financeira, com o fito de se beneficiar do regime menos gravoso previsto no art. 65 da Lei Fiscal. Contudo, o Projeto de Decreto Legislativo não chegou a ser aprovado pelos parlamentares paulistas, não produzindo, assim, efeitos sobre a análise das contas em apreço.”*

Os mecanismos para fazer frente a cenários fiscais desfavoráveis encontram-se previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal, como o incremento de suas receitas próprias, a atualização da planta genérica de valores ou a efetiva cobrança da dívida ativa; e, de outro lado, no contingenciamento de despesas, na conformidade disposta no item seguinte.

## **11.2 O contingenciamento de dotações**

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

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

Exemplificando: no 5º bimestre de 2019, o controle orçamentário do Município revelou a seguinte posição:

<b>Bimestre</b>	<b>Meta de Arrecadação</b>	<b>Receita Arrecadada</b>	<b>Diferença Acumulada</b>
1º	1.000	1.100	+ 100
2º	1.200	1.250	+ 150
3º	1.300	1.200	+ 50
4º	1.100	1.100	+ 50
5º	1.500	1.170	- 280
6º	900	0,00	
Total	7.000	5.820	

Sendo assim, nesse 5º bimestre a diferença negativa de 280 projeta, para 2019, um déficit orçamentário de 4% (280/7.000), supondo-se, para tanto, que o Município venha empenhando valor próximo à receita prevista.

Se essa Administração prometeu, na LDO, Superávit de 0,5%, terá que “congelar” valor equivalente a 4,5% das dotações iniciais da Prefeitura e da Câmara. Todo esse esforço para atingir o que foi, de antemão, assegurado na Lei de Diretrizes Orçamentárias: Superávit de 0,5%.

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

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

A apuração de Déficit Orçamentário sem o respectivo congelamento das dotações tem sido causa de emissão de Parecer Desfavorável nos seguintes termos:

**TC-0005/026/14:**

*“A execução do orçamento apresentou déficit de 26,51% (R\$ 3.427.135,88), sem amparo em resultado financeiro do exercício anterior, o qual, aliás, já era deficitário em 2013 (R\$ 1.023.285,08), evidenciando resultado negativo em 2014 de (R\$ 4.475.735,63).*

*Este déficit financeiro denota uma situação negativa considerável, pois equivale a praticamente três meses de arrecadação da Prefeitura Municipal, patamar tido como inaceitável pela jurisprudência pacífica desta E. Corte de Contas e capaz de impactar a execução de futuros orçamentos, além de evidenciar que a Administração não vem exercendo controle e acompanhamento para contingenciamento de gastos.”*

Nesse sentido, em virtude do déficit apresentado e da ausência de medidas de congelamento das despesas, foram as decisões nos TC's 3005/026/06, 3853/026/04, 1030/026/11 e 1157/026/11.

A Lei nº 10.028/00, chamada Lei de Crimes Fiscais, pune o gestor que se omite em limitar despesas não obrigatórias; com multa equivalente a 30% de seus vencimentos anuais (art. 5º, III).

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

Para tanto, este Tribunal instituiu no mesmo ano da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal (2000) um processo de acompanhamento da Gestão Fiscal, para fins de análise e alerta dos pontos de controle da Gestão Fiscal, consistente em



avaliar tendências desfavoráveis de arrecadação, execução orçamentária ou mesmo de não atendimento dos limites e condições determinados na citada norma.

A partir de 2008, com a implantação do Sistema Audesp, com o envio eletrônico dos dados contábeis, essa análise passou a ser automatizada e os alertas emitidos de forma automática e eletrônica.

Mesmo antes da vigência da Lei de Transparência Fiscal ou da Lei de Acesso à Informação, este Tribunal passou a divulgar os resultados dessas análises, dos alertas e informações sobre Receitas e Despesas dos entes municipais em seu sítio eletrônico, no agora denominado “Portal de Transparência Municipal”, que constituiu importante ferramenta de transparência e prestação de contas à sociedade.

No exercício corrente (2019), nas análises elaboradas nos processos de acompanhamento da Gestão Fiscal das Prefeituras e Câmaras Municipais, até fevereiro, foram emitidos 2.213 alertas (2108 – PM e 105 – CM) durante os períodos de referência fiscal.

Por meio do Ato GP nº 5/2019, de 10.04.19, foi implantada uma nova sistemática para os alertas relacionados à Lei de Responsabilidade Fiscal, que passarão a ser publicados no DOE bimensalmente.

Além disso, foi desenvolvido o aplicativo “Visor – Visão Social de Relatórios de Alertas”, plataforma gráfica para facilitar os alertas emitidos pelo TCESP e classificar as prefeituras de acordo com a quantidade e a diversidade de alertas recebidos.

### **11.3 Os precatórios judiciais**

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

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

Para cálculo do limite da Dívida Consolidada, os precatórios não pagos são considerados.

Após a declaração de inconstitucionalidade da EC nº 62/2016, seus efeitos foram modulados pelo STF, dando sobrevida ao Regime Especial de Pagamento de Precatórios por 05 exercícios financeiros, então de janeiro de 2016 a 31.12.2020.

No entanto, por meio da Emenda Constitucional nº 99/2017 foi estabelecido novo Regime Especial, vigente a partir de 15.12.17 e válido a partir de 2018 que, entre outras prescrições, estendeu o prazo de pagamento, antes previsto para 2020, até 2024.

Desse novo regramento extraem-se os seguintes pontos:

- ✓ **Prazo para quitação:** débitos com precatórios até 25.03.2015 (mesma data do Regime Especial anterior) e aqueles que vencerão até 31.12.2024, deverão ser pagos até esse último exercício;
- ✓ **Entes públicos com pagamentos em dia:** não podem aderir ao novo Regime, devendo obedecer àquele Comum ou Ordinário, efetuando o pagamento dos precatórios apresentados até 1º de julho até 31.12 do exercício seguinte (art. 100, § 5º, CF);
- ✓ **Sistemática de pagamentos:** aporte de recursos equivalentes a 1/12 do valor calculado percentualmente sobre a Receita Corrente Líquida do segundo mês anterior ao mês de pagamento, desde que suficientes para quitação dos débitos até 2024, em obediência à ordem cronológica;
- ✓ **Piso mínimo do percentual da RCL:** mesmo que variável, não poderá ser inferior, em cada exercício, àquele praticado na data da entrada em vigor do novo Regime, ou seja, 15.12.17;
- ✓ **Atualização do Passivo:** através do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Especial (IPCA-E), com manutenção de depósitos em Conta Especial do Tribunal de Justiça, de acordo com Plano de Pagamento a ser apresentado anualmente;
- ✓ **Fontes de recursos:** recursos orçamentários próprios e fontes adicionais, tais como: depósitos judiciais e administrativos, mediante criação de Fundo Garantidor<sup>6</sup>; empréstimos e linhas de crédito, desde que não causem impacto nos limites de endividamento, e precatórios de baixo valor não levantados pelo credor até 31.12.2009, de acordo com regras e percentuais específicos;
- ✓ **Preferências de recebimento:** idade, estado de saúde e deficiência. Aumento da quantia para essa finalidade, equivalente ao quádruplo da requisição de pequeno valor, enquanto vigente o Regime Especial;
- ✓ **Desapropriações:** vedadas aos Estados e Municípios, cujos estoques de precatórios ainda pendentes de pagamentos, incluídos aqueles de suas Entidades da Administração Indireta, sejam superiores a 70% das respectivas Receitas Correntes Líquidas;
- ✓ **Prazo:** prazo de 120 dias a partir de 01.01.2018 para regulamentação de lei prevendo requisitos de compensação de precatórios em atraso com

6 Pende ADI 5679. Liminar concedida para explicitar as salvaguardas necessárias para a utilização dos depósitos judiciais para o pagamento de precatórios, a saber: prévia constituição do Fundo Garantidor; destinação exclusiva a precatórios em atraso até 25.03.2015 (data prevista na EC 94/16) e exigência de que os valores dos depósitos sejam repassados diretamente ao Tribunal competente, sem passar pelo Caixa dos Tesouros locais.

débitos de natureza tributária ou de outra natureza que até 25.03.2015 tenham sido inscritos em Dívida Ativa;

- ✓ **Intempestividade na liberação de recursos:** sequestro de valores (art. 103, *caput*, do ADCT) e mais cominações previstas no artigo 104 do ADCT, tais como a responsabilização fiscal e por improbidade administrativa do Chefe do Poder Executivo.

A respeito dos pagamentos, é imperioso que, salvo decisão judicial com efeito suspensivo, a Entidade deve continuar pagando os referidos precatórios, seja na sistemática do Regime Especial ou do Regime Normal, inclusive os Requisitórios de Pequeno Valor, equivalentes a 30 (trinta) ou 40 (quarenta) salários mínimos, ou no valor definido localmente, quando as devedoras forem as Fazendas Públicas Municipal e Estadual, respectivamente.

Por sua vez, a Lei Complementar Federal nº 151/2015 prevê a utilização de 70% dos valores dos depósitos judiciais, tributários ou não tributários nos processos em que o Estado ou o Município seja parte e os administrativos.

Essa lei autoriza a utilização dos depósitos judiciais relativos a processos em andamento no percentual citado exclusivamente em pagamento relativos a:

- ✓ Precatórios judiciais de qualquer natureza;
- ✓ Dívida Pública Fundada, caso a Lei Orçamentária do Ente Federativo preveja dotações suficientes para o pagamento da totalidade dos precatórios judiciais exigíveis no exercício e não remanesçam precatórios não pagos referentes aos exercícios anteriores;
- ✓ Despesas de Capital, caso a Lei Orçamentária do Ente Federativo preveja dotações suficientes para o pagamento da totalidade dos precatórios judiciais exigíveis no exercício, não remanesçam precatórios não pagos referentes aos exercícios anteriores e o ente federado não conte com compromissos classificados como dívida pública fundada;
- ✓ Recomposição dos fluxos de pagamento e do equilíbrio atuarial dos fundos de previdência referentes aos regimes próprios de cada Ente Federado, nas mesmas hipóteses do da alínea anterior; e
- ✓ Independentemente das prioridades de pagamento estabelecidas, poderá o Estado, o Distrito Federal ou o Município utilizar até 10% (dez por cento) da parcela que lhe for transferida para constituição de Fundo Garantidor de PPPs ou de outros mecanismos de garantia previstos em lei, dedicados exclusivamente a investimentos de infraestrutura.

Para tanto, o ente federado deverá se habilitar perante o órgão jurisdicional responsável pelo julgamento mediante a apresentação de termo de compromisso prevendo os requisitos previstos no artigo 4º da norma referida.

O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo editou a Portaria nº 9.598/2018, cujo preâmbulo assim dispõe:

*“Estabelece procedimentos relativos ao repasse de valores provenientes de depósitos judiciais e administrativos ao Estado de São Paulo e seus Municípios, nos termos e para o fim específico de quitação de precatórios judiciais, conforme estipulado nas Emendas Constitucionais nºs 94 de 15 de dezembro de 2016, e 99 de 14 de dezembro de 2017, (“EC nº 94/16” e “EC nº 99/17”) e Lei Complementar nº 151 de 5 de agosto de 2015 (“LC nº 151/15”), assim como para constituição e recomposição dos respectivos fundos garantidores e de reservas.”*

Mensalmente, o Departamento de Precatórios publica a relação dos entes devedores, discriminando a situação de cada um em relação às dotações orçamentárias para pagamento da totalidade dos precatórios judiciais exigíveis no ano; se remanescem precatórios pendentes de exercícios anteriores, bem como se está cumprindo os repasses calculados pela RCL, de acordo com as normas vigentes.

De se atentar que o Regime Especial não alcança o Requisitório de Baixa Monta, portanto, deve o Município pagar o valor, mensal ou anual, pactuado no Decreto do Prefeito, nos termos da legislação incidente, mais os ditos requisitórios.

Os desacertos relacionados aos pagamentos de precatórios têm contribuído para emissão de Parecer Desfavorável por parte desta Corte de Contas, a exemplo do ocorrido no Processo TC-6673.989.16-6:

*“Concorre para o juízo negativo sobre a matéria, a falha relativa aos Precatórios, isso porque a Fiscalização apurou somente o recolhimento da importância de R\$ 192.469,36, referente ao período em que o Município se encontrava sob o Regime de Pagamento Ordinário (até junho/2017).”*

## **12. A administração da receita pública**

A boa gestão dos ingressos financeiros é pressuposto basilar no Regime de Responsabilidade Fiscal.

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

A partir da LRF, não recebe transferência voluntária o Município que não arrecada impostos de sua competência (IPTU, ISS, ITBI).

Aqui, nunca é demais lembrar, o descaso na arrecadação de tributos é omissão tida como improbidade administrativa (art. 10, X, Lei nº 8.429/92).

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

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

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

Essas Metas Bimestrais de arrecadação possibilitam o cálculo que pode resultar no “congelamento” de dotações.

Outra novidade da Lei Complementar 101/2000 é fazer que o Executivo divulgue, quando cabível, seu programa de melhoria da arrecadação, sua política tributária, enfim (art. 13, LRF). Depois, terminado o ano, o chefe do Executivo prestará contas dessas realizações tributárias (art. 58, LRF).

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

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

Nesse contexto, há de se ter especial cuidado com a Dívida Ativa, cujos estoques, não raramente, podem superar eventuais déficits de execução orçamentária, em termos comparativos.

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, por meio do Sistema Audesp, avalia bimestralmente o comportamento da arrecadação das receitas em relação a sua previsão, alertando os Poderes e Órgãos sujeitos a sua jurisdição.

Aquilo que a doutrina já ensinava, a Lei Fiscal, expressamente, determina, quer dizer, o Legislativo só alterará a Receita Prevista, após provar, com rigor, que houve erro de estimativa orçamentária (art. 12, § 1º, LRF).

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

## 12.1 A Renúncia da Receita Pública

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

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

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

No conceito de renúncia de receita estão compreendidos aqueles descontos, isenções parciais ou totais de juros e/ou multa, conferidos aos contribuintes inscritos em Dívida Ativa ou com tributos em atraso, caracterizando como uma forma de benefício fiscal, e, portanto, devem atender as prescrições determinadas no artigo 14 da LRF, com a estimativa do impacto orçamentário-financeiro para três exercícios, atender a LDO e que a renúncia foi considerada na estimativa da receita e que não afetará as metas da LDO ou estar acompanhada de medidas de compensação, exceto se porventura o custo da cobrança for superior ao cancelamento ou desconto do débito.

Abordando o aspecto da renúncia, esse Tribunal assim tem decidido:

### **TC-2762/026/10:**

*“Igualmente, a simples alegação de que o desconto de 50% sobre o valor do IPTU para os imóveis da região central da cidade representou “redução de caráter geral” não afasta a necessidade de o Município apresentar a estimativa do impacto orçamentário-financeiro decorrente da implantação desta medida e, ao menos, de atender a uma*

*das duas condições previstas no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.”*

**TC-15823.989.17-3 (ref. TC-253/989/16):**

*“Rejeitado o argumento de cerceamento de defesa, o recolhimento do ISSQN remanesce sem a devida comprovação, evidenciando assim a renúncia de receitas de competência do Município e o descumprimento dos requisitos necessários à concessão de benefícios ou incentivos fiscais, nos termos do art. 14 da LRF.”*

### **13. As condições para a geração de novas despesas. A criação, expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental**

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

- ✓ Estimar o impacto da nova despesa sobre o orçamento e a disponibilidade de caixa; isso, para 3 exercícios financeiros;
- ✓ Declarar, na abertura da licitação, que a nova despesa se compatibiliza com os 3 planos orçamentários: o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual.

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

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

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

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

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

***Modelo Publicado no D.O.E. de 13.09.2006 - Atendimento ao art. 16 da Lei de Responsabilidade Fiscal***

*Na qualidade de ordenador da despesa, declaro que o presente gasto dispõe de suficiente dotação e de firme e consistente expectativa de suporte de caixa, conformando-se às orientações do Plano Plurianual e da Lei de Diretrizes Orçamentárias, motivo pelo qual, às fls. , faço encartar cópia do respectivo trecho desses instrumentos orçamentários.*

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

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

***Data,***

***Nome, Cargo e Assinatura do Ordenador da Despesa***

*SDG, 13 de Setembro de 2006.*

*SÉRGIO CIQUERA ROSSI*

*SECRETÁRIO-DIRETOR GERAL*

***Notas Explicativas:***

*(1) Essa manifestação do Ordenador da despesa será aposta na mesma passagem em que se anotam as cautelas solicitadas no art. 38 da Lei nº 8.666, de 1993. A termo do Decreto-lei nº 200, de 1967 (art. 80, § 1º), Ordenador da Despesa é quem autoriza empenhos e ordens de pagamento. No caso da Câmara de Vereadores, o Presidente da Mesa reproduzirá estudo de impacto (art. 16, I da LRF) realizado pela Prefeitura.*



(2) *Construir uma escola resulta expansão da atividade governamental (art. 16, LRF). É, sob a técnica orçamentária, um **projeto**. Em seguida, os custos de operação e manutenção dessa escola, classificados como **atividade**, compõe a sobredita Estimativa, desde que materializados no triênio em consideração.*

(3) *Regra geral, há diferença entre recursos orçamentários e de Caixa; estes podem superar ou ser menores que aqueles, dependendo do resultado financeiro do exercício anterior; se superavitário, significa que, no ano considerado, ter-se-á mais dinheiro do que a receita a ser nela arrecadada; nessa linha de raciocínio, o déficit financeiro restringe a efetivação de todos os gastos previstos no orçamento. O seguinte exemplo melhor aclara a questão:*

Déficit Financeiro de 2018	R\$	1.000.000,00
(-) Receita Orçamentária esperada para 2019	R\$	5.000.000,00
(=)Disponibilidade de Caixa para Despesas Fixadas no Orçamento Programa 2019	R\$	4.000.000,00

**SDG, 12 de setembro de 2006.**

**SÉRGIO CIQUERA ROSSI**

**SECRETÁRIO-DIRETOR GERAL**

*Publicado no DOE de 13/09/2006 página 13*

## 14. As despesas obrigatórias de caráter continuado

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

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

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

A Despesa Obrigatória de Caráter Continuado (DOCC) demandará os dois procedimentos enunciados no art. 16, I da LRF (vide item 14) e mais compensação por meio do aumento permanente de receita ou redução permanente de despesa; ou de ambos.

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

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

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

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

O Plano de Compensação das Despesas Obrigatórias Continuadas acompanhará, também, o Projeto de Lei Orçamentária<sup>7</sup>. Sem o cumprimento do Plano, tais dispêndios serão tidos como não autorizados, irregulares e lesivos ao patrimônio público, sujeitando seu ordenador a responder por crime contra as finanças públicas (art. 359-D da Lei de Crimes Fiscais: “Ordenação de despesa não autorizada por lei. Reclusão de 1 a 4 anos”).

## 15. O que é despesa de pessoal segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal

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

---

7 Art. 5º, II, LRF.

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

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

De acordo com a Deliberação TC-A-023996/026/15, de 09.12.2015, os dispêndios com PASEP, a partir de 1º de janeiro de 2017, não serão mais incluídos nos gastos com Pessoal e nas aplicações do Ensino e da Saúde de todos os jurisdicionados, inclusive do Governo Estadual e excluídas as Fundações Públicas Estaduais e Municipais, que prosseguem com o recolhimento com base na folha de pagamento.

Outro aspecto que deve ser considerado na apuração da referida despesa é relacionada ao cancelamento de empenhos em decorrência de parcelamentos de contribuições sociais, que serão computados segundo o regime de competência e ajustados pela Fiscalização, conforme mencionado no subitem 11.1 deste Manual.

## **16. A apuração da despesa de pessoal no âmbito da esfera de Governo**

Segundo a LRF, o cálculo da Despesa de Pessoal leva em conta período de 12 meses. A apuração levada a efeito por este Tribunal considera os empenhos liquidados havidos no mês de apuração e nos onze anteriores (§ 2º, art. 18, LRF).

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

Para Estados e Municípios, o limite continua sendo 60% da Receita Corrente Líquida – RCL, repartidos conforme os percentuais definidos no artigo 20 da LRF.

Cruzando informações dos Relatórios de Execução Orçamentária e de Gestão Fiscal, o Tribunal de Contas, de 4 em 4 meses, verificará o cumprimento dos limites de gastos com pessoal.

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

**COMUNICADO SDG nº 32, de 2010**

**O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo** comunica que, visando uniformização ao modelo de relatório de Gestão Fiscal da Secretaria do Tesouro Nacional – STN, o cálculo da despesa de pessoal, a partir do exercício de 2011, obedecerá ao contido na Portaria STN nº 249, de 2010:

<b>Despesa com Pessoal</b>	<b>Despesa Liquidada nos últimos 12 meses – R\$</b>
Despesa Bruta com Pessoal - I	
Pessoal Ativo: remuneração, encargos sociais e contribuições patronais recolhidas à Previdência (INSS ou RPPS)	
Pessoal Inativo e Pensionistas	
Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização (art. 18, § 1º, LRF)	
Despesas não computadas (art. 19, § 1º, LRF) – II	
Indenização por demissão e incentivos à demissão voluntária	
Decorrentes de decisão judicial	
Despesas de exercícios anteriores	
Inativos e Pensionistas c/ recursos vinculados (*)	
Despesa Líquida com Pessoal – III (I – II)	

(\*) O valor lançado não pode nunca superar o das contribuições e o das receitas diretamente arrecadadas pelo Fundo ou Entidade que opera o sistema próprio de previdência.

SDG, 1º de outubro de 2010

SÉRGIO CIQUERA ROSSI

SECRETÁRIO-DIRETOR GERAL

Não é demais lembrar que a Despesa Bruta de Pessoal alcança os seguintes elementos de gasto:

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

De acordo com a Deliberação TC-A-023996/026/15, de 09.12.2015, os dispêndios com PASEP, a partir de 1º de janeiro de 2017, não foram mais computados na Despesa de Pessoal.

Em relação às despesas com inativos e pensionistas custeados por aportes destinados aos respectivos RPPS para suprir insuficiências financeiras, o Comunicados SDG nºs 14, de 23.05.2019 e 20, de 29.06.19, informam que este Tribunal respondeu à Consulta objeto do Processo TC-21431.989.18-5 nos seguintes termos:

*“Os aportes a título de “interferência financeira” (sem execução orçamentária) realizados pelo ente federativo para cobertura de insuficiência financeira em seu RPPS, independentemente de haver, ou não, a segregação da massa de segurados, não são considerados despesa com pessoal para fins de verificação do atendimento dos limites definidos na Lei de Responsabilidade Fiscal (arts. 18 e 19 da LC 101/00). Todavia, as despesas custeadas por tais recursos é que compõem a Despesa Total (ou Bruta) com Pessoal para esses mesmos fins, não podendo ser deduzidas para o cálculo da Despesa Líquida com Pessoal.”*

Assim, regimes próprios deficitários, que realizam aportes financeiros para cobrir as despesas com inativos e pensionistas, não podem deduzi-las da despesa líquida de pessoal, porém, estabeleceu regra de transição até o exercício de 2023, limitados aos regimes que efetuaram a segregação de massa (vide Comunicado SDG nº 20/2019:

*COMUNICADO SDG Nº 20/2019*

*O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO, tendo em conta o Comunicado SDG nº 14/2019, disponível no endereço eletrônico <https://www.tce.sp.gov.br/legislacao/comunicado/comunicado-sdg-142019-limites-despesa-e-pessoal-aportes-rpps> e republicado em 23/05/2019 no D.O., relativo à consulta tratada no TC-21431.989.18-5, estabeleceu regra de transição para apuração da despesa de pessoal, aplicada somente aos municípios que segregaram massas em seus Regimes Próprios de Previdência e que realizam aportes em Plano Financeiro.*

*Atendidas estas condições, do total de aportes em Plano Financeiro (Portaria MPS nº 403/2008) ou Fundo em Repartição (Portaria MF nº 464/2018) realizados no exercício, serão considerados na despesa líquida com pessoal, os seguintes percentuais:*

*Exercício 2019: 10%;*

*Exercício 2020: 25%;*

*Exercício 2021: 45%;*

*Exercício 2022: 70%; e*

*Exercício 2023: 100%.*

*Cumpra alertar que os valores dos aportes em Plano Financeiro, realizados no decorrer de cada exercício, deverão ser contabilizados na sua integralidade, em obediência às normas Contábeis vigentes, bem como a Lei Federal nº 4.320/1964 e a Lei Complementar nº 101/2.000. A apuração da despesa de pessoal pelo Sistema Audesp não sofrerá alteração, pois o ajuste necessário, com base nos percentuais acima, será efetuado pela fiscalização no Relatório de Contas Anuais, para posterior avaliação do competente Conselho Relator.*

*SDG, em 28 de junho de 2019.*

*SÉRGIO CIQUERA ROSSI*

*Secretário-Diretor Geral*

Cabe, por fim, para aqueles que ultrapassarem os limites de despesas com pessoal, o registro da alteração introduzida pela LC nº 164/2018, com vigência a partir do 1º quadrimestre de 2019, abrاندando as restrições relativas à suspensão de recebimento de transferências voluntárias, obtenções de garantias e contratações de operações de créditos, tão somente nos casos de queda de receita superior

a 10% devido a diminuição do FPM, decorrente de isenções pela União e de diminuição das receitas de royalties e participações especiais, permanecendo, contudo, os prazos previstos para recondução àqueles limites previstos na LRF.

## 17. A repartição da despesa de pessoal, por Poder e Ministério Público

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

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

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

<b>Esfera Estadual:</b>	
Administração do Estado	49%
Assembleia Legislativa e Tribunal de Contas (*)	3%
Tribunal de Justiça e outros quando houver	6%
Ministério Público	2%
Total	60%

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

<b>Esfera Municipal:</b>	
Prefeitura Municipal	54%
Câmara Municipal	6%
Total	60%

No teto do Poder Executivo abrigam-se as Entidades da Administração Indireta, quer Autarquias, Fundações, Empresas Dependentes e, na proporção do rateio, Consórcios Públicos e Administrativos, isto é, em norma geral não há limites específicos para tais pessoas jurídicas.

No caso de Consórcios regidos pela LF nº 11.107/05, as despesas de pessoal custeadas com as transferências previstas no Contrato de Rateio serão apropriadas proporcionalmente ao Poder Executivo respectivo.

No caso de Consórcios anteriores à LF nº 11.107/05, na falta de elementos aptos a demonstrar quanto caberia a cada consorciado, a apropriação das despesas de

pessoal poderá ter por parâmetro o percentual apurado no cotejamento dos repasses de cada um em relação ao total recebido pela Entidade no exercício.

Na 8ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais, editado pela STN, válido a partir de 2018, nas instruções para preenchimento da Tabela 1 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal (04.01.05.01 Ente da Federação) consta o seguinte texto:

***“DESPESA COM PESSOAL***

*Identifica as despesas com Pessoal Ativo, Inativo e Pensionistas, as Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização de Mão de Obra e, também, as Despesas não Computadas estabelecidas no § 1º do art. 19 da LRF*

*O Poder Executivo dos entes que participam de Consórcios Públicos deverão incluir nesse demonstrativo a despesa com pessoal executada nos Consórcios Públicos com recursos transferidos pelo ente conforme estabelecido em Contrato de Rateio, além de discriminar essa despesa conforme Tabela 1.3.”*

## 18. Os limites prudencial e de alerta

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

- ✓ Reposição decorrente da aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança;
- ✓ Cumprimento de sentença judicial;
- ✓ Revisão geral anual (art. 37, X da CF);
- ✓ Contratação de horas extras, segundo expressa autorização na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

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

Esse ato de alerta faz parte do **controle simultâneo da execução orçamentária**, garantindo, destarte, maior eficácia às ações dos Tribunais de Contas, posto que os



jurisdicionados disporão de tempo hábil para corrigir os desvios detectados pela fiscalização.

Conforme dito anteriormente, este alerta emitido pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo é realizado no sistema eletrônico da Auditoria Eletrônica – Audesp, cujos resultados são notificados automaticamente naquele sistema e também são divulgados aos interessados e à sociedade no Portal de Transparência Municipal e no aplicativo “Visão Social dos Relatórios de Alerta – Visor” da página desta Corte, além de publicado no DOE a partir de 2019, nos termos do Ato GP nº 5/2019, de 10.04.19.

### **18.1 A retomada aos limites da Despesa de Pessoal**

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

Lembrando ainda que os cargos vagos em decorrência da dispensa de servidores estáveis nos termos da Lei 9.801/99 devem ser declarados extintos, sendo vedada a criação com atribuições iguais ou assemelhadas pelo prazo de quatro anos.

Nesse diapasão, afigura-se um motivo de Parecer Desfavorável por parte desta Casa de Contas: a não recondução, em 2 (dois) quadrimestres, da Despesa de Pessoal.

Em suma, atingida a barreira prudencial, quis o legislador que o gasto laboral pare de crescer e seja contido pelo dirigente.

Por seu turno, superado o limite máximo, deve o Chefe de Poder ou Órgão, em oito meses, promover o aumento da Receita Corrente Líquida ou o corte Despesa de Pessoal.

A não recondução do excesso tem sido motivo único e suficiente para a emissão de Parecer Desfavorável no âmbito das contas anuais de Prefeituras desde o início da vigência da Lei.

Nesse sentido foram as decisões nos TC's 2751/026/03, 563/026/09, 2926/026/10, 1476/026/12, 1698/026/12 e 2022/026/12 e TC-2376/026/15.

Porém, se o desvio ocorrer em último ano de sua gestão, sem tempo de recondução até dezembro, o Dirigente ficará à mercê de punição fiscal e fará jus a Parecer Desfavorável à aprovação de suas contas.

Tal irregularidade, ao lado de outras, levou o Tribunal Pleno a decidir pelo não provimento do Pedido de Reexame proferido no TC-24572.989.18-4 (ref. TC-4246.989.16-4).

## 18.2 Gastos de Pessoal em fim de mandato

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

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

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

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

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

- ✓ A concessão de vantagens pessoais advindas dos estatutos de servidores (anuênios, quinquênios, sexta-parte);
- ✓ O abono concedido aos profissionais da educação básica para que se atenda à Emenda Constitucional nº 53, 2007 (60% do Fundeb para aquele profissional);
- ✓ A revisão geral anual (art. 37, X da CF), derivada de lei local anterior a 5 de julho;
- ✓ Contratação de pessoal para o atendimento de convênios antes assinados;
- ✓ Cumprimento de decisões judiciais.

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

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

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

<b>Período do ano eleitoral</b>	<b>Taxa Despesa de Pessoal/RCL</b>	<b>Observações:</b>
Mês-base: junho	51,00%	Mês anterior aos 180 dias da vedação. Mês de referência
Mês anterior ao da contratação (setembro)	49,00%	À vista da contratação de outubro, Gestor se mira na Taxa de Pessoal do mês anterior
Mês posterior ao da contratação (novembro)	51,50%	Mês no qual se avalia o impacto financeiro da Despesa de Pessoal

## **19. Penalidades pela superação dos limites de gastos de pessoal**

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

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

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

## **20. Limites das despesas de seguridade social**

Seguridade Social é o conjunto de ações integradas que abrangem a Saúde, a Previdência e a Assistência Social, nos termos do artigo 194 da CF, devendo compor específico orçamento (art. 165, § 5º, III da CF).

A LRF não explicita limites para gastos dos Regimes Próprios de Previdência dos servidores públicos. Só diz que os benefícios previdenciários devem indicar sua fonte de custeio e, conforme o caso, serem compensados enquanto dispêndio obrigatório de caráter continuado.

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

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

- ✓ O teto de contribuição do Estado e Municípios (empregador) não será inferior e nem superior ao dobro da contribuição do servidor (art. 2º, Lei 9.717/1998);
- ✓ A contribuição do servidor estadual e municipal não será inferior à do servidor federal (11%: art. 4º, Lei 10.887/2004), conforme art. 3º da Lei 9.717/1998;
- ✓ Vedada a existência de mais de um regime de previdência social para servidores efetivos e de mais de uma Unidade gestora em cada ente estatal, ressalvado o disposto no artigo 142, § 3º, X da CF (relativo às Forças Armadas);
- ✓ Regimes Previdenciários Próprios não podem emprestar dinheiro, quer ao Ente Governamental, quer aos servidores, segundo vedação expressa no artigo 43, § 2º, II, da LRF;
- ✓ Instituído como Fundo Especial ou não (art. 71 a 74 da Lei 4.320/64), as Disponibilidades de Caixa do RPPS ficarão em contas bancárias distintas das do Tesouro Municipal (art. 43, § 1º c/c 50, I, da LRF);
- ✓ A contabilidade do Regime Próprio manterá registro individualizado, evidenciando a contribuição de cada servidor, lembrando que os regimes de previdência possuem contabilidade específica, disciplinada pelo Ministério da Previdência Social.

## 21. A base de cálculo dos limites da Lei de Responsabilidade Fiscal: a receita corrente líquida

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

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

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

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

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

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

A Receita Corrente Líquida (RCL) é produto do seguinte cálculo:

<b>Receita Total Corrente da Administração Direta</b>
(+) Receita Corrente Própria de Autarquias, Fundações e Estatais Dependentes
(-) Receita de anulação de Restos a Pagar
(-) 20% dos impostos vinculados ao Fundeb (1)
(-) Transferências constitucionais a Municípios (2)
(-) Contribuição do servidor para o RPPS
(-) Compensação Financeira junto aos Regimes de Previdência
<b>(=) Receita Corrente Líquida</b>

(1) Alteração da metodologia a partir do exercício de 2018.

(2) Aplicável à União e ao Estado<sup>8</sup>.

De se ilustrar que, para evitar a dupla contagem de receitas no Balanço Consolidado, a Secretaria do Tesouro Nacional, mediante várias Portarias, impôs o fim das transferências intraorçamentárias entre Entidades de um mesmo nível de governo; são, agora, financeiros, extraorçamentários, esses repasses; isso, sempre é bom ressaltar, quando há simples ajuda financeira, sem qualquer contraprestação, em bens e serviços, por parte do ente que recebe o dinheiro público.

As descentralizações orçamentárias não se confundem com as extintas transferências intraorçamentárias, que ocorrem quando for efetuada movimentação de parte do orçamento, mantidas as classificações institucional, programática e econômica, para que outras Unidades administrativas possam executar a despesa orçamentária.

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

No exercício de 2018, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, no contexto de harmonização nacional da metodologia de cálculo dos demonstrativos fiscais, passou a não considerar as receitas concernentes a 20% sobre os impostos do Fundeb na RCL (Dedução das Receitas para formação do Fundeb).

8 “Registra os valores referentes às transferências constitucionais e legais, que representam repartição de receitas de impostos de um ente a outro, a exemplo do FPE e FPM transferidos pela União e das parcelas do ICMS e do IPVA transferidos pelos estados.” (Manual de Demonstrativos Fiscais, 8ª edição, 2018, STN)

## 22. As condições para as transferências voluntárias

Transferência Voluntária é o repasse de recursos entre níveis de Governos, sem que, para tanto, haja imposição legal ou constitucional. Nada a ver, portanto, com os repasses de ICMS, FPM, IPVA, SUS, os quais, na verdade, derivam de obrigação constitucional e legal de um ente para com outro.

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

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

- ✓ Os recursos não poderão ser usados para pagar pessoal (art. 167, X, CF);
- ✓ O ente beneficiado comprovará que nada deve ao concessor e que vem aplicando os mínimos relativos à Educação e à Saúde;
- ✓ O ente beneficiado, também, comprovará que vem se sujeitando aos limites de endividamento e de gastos de pessoal<sup>9</sup>, bem assim que cobra todos os impostos de sua competência;
- ✓ O ente beneficiado demonstrará que previu, em orçamento, a parte financeira que lhe cabe no convênio, se estabelecida (contrapartida).

## 23. Limite para as despesas com serviços de terceiros

Esse freio foi transitório, previsto no artigo 72, vigorou até o exercício de 2003, sendo, à época, impedido o crescimento anual de tal gasto, relativamente à Receita Corrente Líquida.

## 24. A dívida consolidada ou fundada

A Dívida Consolidada ou Fundada compõe-se de débitos de longo prazo, assumidos por contratos ou emissão de títulos.

A apuração quadrimestral da Dívida Consolidada afigura-se no Relatório de Gestão Fiscal (art. 55, I, b), somando-se, sem duplicidades, débitos da Administração Direta e Indireta.

---

9 Alterações introduzidas pela LC nº 164/2018, que incluiu os incluídas pelos §§5º e 6º ao artigo 23 da LRF.

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

A superação do limite da Dívida Consolidada acarreta punições ao ente estatal e ao agente político.

A imensa parte dos Municípios tem baixo saldo de Dívida de Longo Prazo (Consolidada); isso porque, regra geral, não consegue empréstimos e financiamentos de longo curso.

Sendo assim, a dívida municipal se concentra, no mais das vezes, no Passivo de Curto Prazo (Financeiro), nele sobressaindo os Restos a Pagar sem cobertura de Caixa.

Convém destacar que os constantes parcelamentos e reparcimentos de encargos sociais promovidos pelos Municípios, agora reforçados pelas edições da LF nº 13.485/2017 e da Portaria nº 333/2017, do então Ministério da Fazenda, contribuem sobremaneira para o aumento da Dívida Fundada desses entes federados, conforme registrado no subitem 11.1 deste Manual.

Considerando que o recurso financeiro não pode solver, ao mesmo tempo, a Dívida de Curto Prazo e, também, a de Longo Prazo, a apuração da Dívida Consolidada Líquida faz-se da seguinte maneira:

<b>DÍVIDA CONSOLIDADA – DC (I)</b>
Dívida Mobiliária
Dívida Contratual
Precatórios posteriores a 5.5.2000(inclusive) – Vencidos e Não Pagos
Outras Dívidas
DEDUÇÕES (II) 10
Ativo Disponível
Haveres Financeiros
( – )Restos a Pagar Processados
<b>DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA (DCL) = (I-II)</b>

10 <sup>1</sup>Se o saldo apurado for negativo, ou seja, se o total do Ativo Disponível mais os Haveres Financeiros for menor que Restos a Pagar Processados, não deverá ser informado nessa linha, mas sim na linha da "Insuficiência Financeira", das Obrigações não integrantes da Dívida Consolidada – DC. Assim quando o cálculo de DEDUÇÕES (II) for negativo, colocar um "-" (traço) nessa linha.

## 25. Os limites da dívida consolidada ou fundada

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

De fato, a Resolução 78 do Senado determinava que, no momento da contratação, o saldo da dívida não poderia ultrapassar 80% da Receita Líquida Real (isto, para o ano de 2000).

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

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

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

## 26. A recondução da dívida aos seus limites

A Resolução Senatorial nº 40/2001, reeditada em 09 de abril de 2002, estabeleceu prazo transitório de adequação, de 15 (quinze) anos, para Estados e Municípios que, em 31.12.2001, não se adequavam aos limites antepostos à Dívida Consolidada.

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

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

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

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

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



Em relação à edição de eventual decreto de calamidade financeira, vide considerações no subitem 11.1 deste Manual.

## **27. O Ministério da Fazenda<sup>11</sup> e os limites e condições para contratar operação de crédito**

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

Em sede de limites, além dos parâmetros gerais de endividamento (200% RCL – Estados; 120% RCL – Municípios), as operações pleiteadas não superarão 16% da Receita Corrente Líquida.

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

Excetuam-se desses freios as operações de crédito para melhoria da administração das receitas e da Gestão Fiscal – PMAT/BNDES (art. 7º, § 3º, I da RS 43/2001), as do Programa RELUZ e aquelas destinadas à Copa do Mundo de 2014 e aos jogos Olímpicos e Paraolímpicos de 2016.

Em toda essa dinâmica, o Ministério da Fazenda, por meio da Secretaria do Tesouro Nacional, concentrará mais atribuições, pois que fará o controle eletrônico da dívida da União, Estados e Municípios, franqueando suas informações ao público em geral.

Nessa linha de atuação, aquela repartição federal divulgará, todo mês, relação dos Estados e Municípios que ultrapassaram as barreiras das Dívidas Consolidada e Mobiliária.

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

No caso das Operações de Antecipação da Receita Orçamentária (ARO), de natureza extraorçamentária, tal vedação alcança o ano inteiro do final da gestão política (art. 38, IV, “b” da LRF).

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

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

---

11 Atualmente sua estrutura passou a integrar o Ministério da Economia. Medida Provisória nº 870, de 1º de janeiro de 2019.

A **Lei Complementar nº 159/2017** acrescentou o parágrafo 6º ao artigo 32 da LRF<sup>12</sup>, dispondo sobre o prazo de validade da verificação dos limites e das condições de operações de crédito e concessão de garantia por parte do Ministério da Fazenda.

## 28. Operações de créditos vedadas

Ao proibir vários tipos de operação de crédito, claro é o intuito da LRF: limitar as fontes de financiamento governamental, impedindo que dívida antiga seja paga com dívida nova, ou então, que o déficit do exercício seja coberto por operação de crédito; em resumo, a LRF não quer que se adie o enfrentamento do atual nível de endividamento.

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

- ✓ Estão proibidos empréstimos e financiamentos entre os entes federados, União, Estados e Municípios, a menos que estes comprem títulos do Governo Federal ou o banco de um deles empreste para outro nível de governo.
- ✓ Estão vedadas, igualmente, as operações entre banco público e seu ente controlador (ex.: Banco do Brasil, Caixa não podem emprestar dinheiro ao Governo da União).
- ✓ Também proibidas: a) a captação de recursos por antecipação de fato gerador não ocorrido (não confundir com substituição tributária do art. 150, § 7º da Constituição); b) aceite de documentos de particulares (aceite, aval, títulos de crédito), em troca de bens e serviços.

## 29. Operações de créditos por Antecipação da Receita Orçamentária – ARO

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

- ✓ Pedido: somente a partir do dia 10 de janeiro de cada ano;
- ✓ Pagamento total: até o dia 10 de dezembro de cada ano;
- ✓ Encargos: nenhum outro acima da taxa de juros da operação;
- ✓ Taxa de juros: igual a variação da TBF - Taxa Básica Financeira;

---

12 § 6º O prazo de validade da verificação dos limites e das condições de que trata este artigo e da análise realizada para a concessão de garantia pela União será de, no mínimo, 90 (noventa) dias e, no máximo, 270 (duzentos e setenta) dias, a critério do Ministério da Fazenda.”

- ✓ Autorizações proibidas: a) no caso de o Município apresentar saldo devedor de AROs anteriores; b) no último ano do mandato do Chefe do Poder Executivo;
- ✓ Escolha do agente financeiro: processo competitivo eletrônico promovido pelo Banco Central (leilão).

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo examinará o atendimento dessas regras quando receber os Balancetes Contábeis e o Relatório de Gestão Fiscal do quadrimestre encerrado.

Conforme previsto na Resolução Senatorial nº 43, de 2001, o saldo das AROs não pode exceder 7% (sete por cento) da Receita Corrente Líquida.

### **30. As despesas realizadas nos dois últimos quadrimestres do mandato – o art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal**

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

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

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

Descumprir tal norma remete o mandatário ao art. 359-C do Código Penal. Vai daí que recusa este Tribunal conta que, naqueles 8 (oito) últimos meses, revele crescimento da Despesa Líquida a Pagar (Débitos de Curto Prazo menos Disponibilidades de Caixa).

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

Esta Corte apura o art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal nos seguintes termos: por meio do Sistema Audesp, acompanha a liquidez financeira a partir do mês de abril até dezembro do último de mandato, apurando a liquidez do mês de referência avaliado e projetando-a de acordo com os saldos de dotações a empenhar e receitas previstas a realizar, conforme a seguinte fórmula:

<b>Apuração por órgão do 2º ao 5º Bimestre do último ano de mandato</b>
Disponibilidade Financeira no final do período
(-) Saldo de Restos a Pagar até o período
(-) Empenhos Liquidados a Pagar até o período
(-) Saldo da Despesa Empenhada a Liquidar
<b>(=) Liquidez do Período (superávit, déficit ou equilíbrio)</b>
(+) Saldo da Receita Prevista a Realizar
(-) Saldo da Despesa Autorizada a Empenhar
(-) Saldo das Transferências Financeiras a Realizar
<b>(=) Liquidez projetada (superávit, déficit ou equilíbrio)</b>

Nas situações onde a liquidez projetada apontar para uma situação de déficit, o Sistema Audesp emitirá um Relatório de Alerta, que ficará disponível no Sistema Audesp ao usuário cadastrado, no Portal de Transparência Municipal para qualquer cidadão e, a partir de 2019, com publicação no DOE e no aplicativo “Visão Social dos Relatórios de Alerta – Visor”.

Estes alertas servirão para que o Prefeito ou Presidente de Câmara tomem conhecimento e avaliem as medidas necessárias para que não incorram em descumprimento do artigo 42 da LRF.

No mês de dezembro, será comparada a situação de disponibilidade financeira com a posição calculada no mês de abril. Caso a situação financeira passe de superavitária ou equilibrada para deficitária, o Gestor, a princípio, poderá ter incorrido em descumprimento do artigo 42. Idêntico raciocínio se aplicará àquele que promover um aumento da situação deficitária anteriormente apurada.

Portanto, a seguinte memória de cálculo será aplicada no último bimestre do último ano de mandato:

<b>Apuração por órgão dos últimos 8 (oito) meses de mandato</b>
(In)Disponibilidade Financeira em 30/04
(-) Saldo de Restos a Pagar até 30/04
(-) Empenhos Liquidados a pagar até 30/04
(=) (In)Disponibilidade Líquida em 30/04
<b>Apuração por órgão no 6º bimestre do último ano de mandato</b>
(In)Disponibilidade Financeira em 31/12

(-) Saldo de Restos a Pagar em 31/12
(=) (In)Disponibilidade Líquida em 31/12
<b>Comparação entre a Disponibilidade Líquida de 31.12 e 30.04 (Aumento/Diminuição em %)</b>

- ✓ Tal preceito alcança, somente, despesas empenhadas e liquidadas nos oito últimos meses do mandato e, não, os compromissos que se realizarão, fisicamente, somente nos anos seguintes;
- ✓ Da disponibilidade de Caixa são excluídos os dinheiros estritamente vinculados: os do Regime Próprio de Previdência e os relativos a Débitos Extraorçamentários (Depósitos de Terceiros, Consignações, Débitos de Tesouraria, entre outros);
- ✓ Vale ressaltar que nas disponibilidades de Caixa serão admitidas somente aquelas efetivamente recebidas, não sendo possível a inclusão de Receitas a Receber, tendo em vista que o regime adotado na Contabilidade Pública para as receitas é o de Caixa, consoante art. 35 da Lei Federal nº 4.320/64<sup>13</sup>;
- ✓ O cancelamento de empenhos aptos a pagamento (liquidados) ou de Restos a Pagar Processados é prática absolutamente irregular, distorce os fundamentais resultados contábeis e, se feito, enseja retificações da Fiscalização e Parecer Desfavorável desta Casa, conforme reiteradas decisões:

#### **TC 1691/026/12:**

*“A fiscalização apura que se não ocorresse cancelamentos de empenhos liquidados no valor de R\$ 72.243.253,60, a insuficiência financeira passaria a ser de R\$79.749.258,49, entendendo que houve descumprimento do art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.”*

*“Conforme visto anteriormente em 28 de dezembro de 2012, o Executivo cancelou empenhos liquidados na seguinte conformidade...”:*

*“Destaca que o procedimento afronta os termos do alerta contido no Comunicado SDG nº 40/2012, publicado no DOE de 22/11/2012, item 3:*

13 TC-2089/026/12 – “A pretensão do recorrente de ver desconsiderados os valores indicados pela Fiscalização (o que implicaria na exclusão dos restos a pagar processados, e inclusão de receitas a receber na disponibilidade de caixa) com vistas à apuração do cumprimento da Lei 101/00, esbarra na regra prevista nos incisos I e II do artigo 35 da Lei Federal nº 4.320/647, que estabeleceu o regime misto de registros na contabilidade pública; afinal, despesas empenhadas e processadas precisam de amparo de caixa.”

**“COMUNICADO SDG nº 40/2012**

**O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo**, na continuidade da missão pedagógica que se impôs, alerta os atuais Prefeitos quanto às providências e cautelas financeiras para este término de mandato executivo:

...

**3- Em hipótese alguma, haverá cancelamento de débitos já liquidados** (Empenhos ou Restos a Pagar), vez que isso tipifica fraude contra balanços e credores.

*A fiscalização apura que se não ocorressem cancelamentos de empenhos liquidados no valor de R\$ 72.243.253,60, a insuficiência financeira passaria a ser de R\$ 79.749.258,49, entendendo que houve descumprimento do art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal”.*

*“Determino, à margem do parecer, a expedição de ofício ao Executivo Municipal, com recomendações para que:*

*(“...) observe a legislação fiscal pertinente às determinações dirigidas ao último ano de mandato, notadamente quanto à manutenção de disponibilidades financeiras para a quitação das despesas contraídas e despesas com publicidade”.*

**TC 1634/026/12:**

*“E, tendo em vista a infringência ao disposto no artigo 42 da LRF, com a inscrição em restos a pagar de despesas realizadas nos dois últimos quadrimestres do exercício, o que pode caracterizar incidência do estabelecido no artigo 359-C do Código Penal, determino que, esgotado o prazo para apresentação de pedido de reexame, peças dos autos sejam encaminhadas ao Ministério Público Estadual para as providências de sua alçada.”*

- ✓ Outra ação inconveniente é a de transferir Restos a Pagar para o Passivo de Longo Prazo: o Permanente. É assim porque tais resíduos são de curtíssima exigibilidade; nada têm de longo prazo, além de já não mais dependerem de autorização legislativa para pagamento (art. 105, § 3º, da Lei nº. 4.320, de 1964). Tal prática não é aceita por este Tribunal e considerada falha grave, capaz de comprometer a prestação de contas apresentada pelo ordenador da despesa;

**TC 2229/026/00:**

*“Há informação nos autos de que despesas inscritas no Passivo Financeiro – dívidas de curto prazo – foram remanejadas para o Passivo Permanente – dívidas de longo prazo (no total de **R\$ 583.109,57**), **sem anuência dos credores e sem lei municipal autorizadora** (fl.32 dos autos e fl. 516 do anexo III), procedimento que contraria as normas da Lei Federal 4320/64 (artigos 89 e 105), assim como o inciso I<sup>4</sup> do artigo 29 da Lei de Responsabilidade Fiscal e que certamente acarretará impactos negativos de ordem orçamentária e financeira para os próximos exercícios.”*

- ✓ Em face de sua previsibilidade, as despesas continuadas, frequentes, corriqueiras, não geradas, propriamente, entre maio e dezembro<sup>15</sup>, precisam, óbvio, de suporte de Caixa. Do contrário, estaria sancionada afronta a fundamento de responsabilidade fiscal, validando-se empenhos sem cobertura financeira e, daí, mais dívida para o mandatário seguinte. De mais a mais, gestores irresponsáveis reservariam numerário para as novas despesas, aquelas contratadas entre maio e dezembro do último ano, deixando descobertas as geradas em época pretérita, às quais, vale ressaltar, têm maior vulto; relacionam-se à operação e manutenção da máquina pública.

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

A situação agrava-se a partir do momento que a Prefeitura é cientificada por meio do Processo de Acompanhamento da Gestão Fiscal, processada pelo Sistema Audesp, cujos alertas automáticos avaliam a situação financeira mensalmente a partir do mês de abril do último ano de mandato.

Nesse sentido, foram as decisões proferidas nos TC's 1979/026/12, 1859/026/12, 1881/026/12, 1763/026/12, 1788/026/12, 1996/026/12 e 1658/026/12. Exemplificando:

- 
- 14 *I – dívida pública consolidada ou fundada: montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses.*
- 15 *Ex.: folha de pagamento, encargos patronais, contratos de terceirização de serviços municipais.*

**TC - 1979/026/12:**

*“Motivou o parecer desfavorável o descumprimento do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, haja vista a ausência de disponibilidade financeira, em 31/12/12, para fazer frente às despesas contraídas nos dois últimos quadrimestres do mandato.*

*Sobre esse descompasso financeiro, ressalte-se que a Prefeitura foi alertada por 08 (oito) vezes e, mesmo assim, não adotou medidas necessárias no sentido da sua contenção.*

.....

*De plano, importante consignar que efetivamente ocorreu o descumprimento do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, considerando que ao final do exercício foi apurada iliquidez de **R\$ 718.895,001**, enquanto que em 31/04/12 havia iliquidez de **R\$ 321.437,35**.*

*Nessa linha de entendimento não há como acatar os argumentos recursais no sentido de que as novas regras contábeis influenciam a metodologia de apuração para fins do cumprimento do artigo 42 da Lei 101/00.*

.....

*Diante do exposto e acolhendo as unânimes manifestações de ATJ, sua Chefia, MPC e de SDG, **voto no sentido do NÃO PROVIMENTO do Pedido de Reexame das contas da Prefeitura Municipal de ..... relativas ao exercício de 2012, mantendo-se inalterados os termos do r. Parecer de fls. 219/220***

**TC- 1658/026/12:**

***“Não há como acolher as razões de recurso interpostas pelo Recorrente.***

*A despeito de o Município ter alcançado as metas constitucionais previstas para o ensino, saúde, ou ter observado outros limites fiscais, considero que esses são pontos importantes na análise das contas, contudo, avaliados de forma autônoma e independente entre si.*

*Bem por isso, avalio que o exame do art. 42 da LRF comporta análise objetiva, qual seja, aumento ou não da indisponibilidade líquida, marcada pela contratação de despesas que não poderiam ser cobertas pelo saldo financeiro existente.*



*E esse é o quadro apresentado pela fiscalização, na medida em que o Município apresentava liquidez financeira em 30.04, no montante de R\$ 5.917.352,83; e, ao contrário, iniciado o período demarcado pelos dois últimos quadrimestres/12, em 31.12.12 fixou uma indisponibilidade de R\$ 956.353,15.*

*Sendo assim, a Origem desrespeitou regra fiscal básica do último ano de mandato, ao proceder a contratação de despesas superiores à capacidade de pagamento do período.*

*Realço que, enquanto as questões relativas a déficit de execução financeira e orçamentária são avaliados nos termos da jurisprudência dominante, que evolui na medida das discussões travadas, aqui a mácula pela falta de cumprimento do artigo 42 da LRF decorre de imposição legal, devendo sua análise ser efetuada, como dito, de forma objetiva.*

*Acresço que esta é, passados 12 (doze) anos até então da edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, a quarta oportunidade em que o tema é medido nesta Corte – porque incide exatamente junto ao término de mandato dos Gestores Municipais (2000, 2004, 2008 e 2012).*

*Assim, transcorrido todo esse tempo e discutida a matéria, é natural que a construção jurisprudencial evolua a ponto de entender que a falha é grave e comporta a rejeição das contas, uma vez que houve temporada suficiente para que a Administração Pública tenha se habituado à cultura da Gestão Fiscal transparente e responsável, mesmo porque, a falta de observância ao dispositivo implica em capitulação de ordem penal.*

*Assim, diante dos elementos constantes nos autos e, entendendo que as razões interpostas não conduziram à reversão do juízo emitido, **voto pelo não provimento do Pedido de Reexame**, a fim de manter a r. decisão proferida pela E. Primeira Câmara."*

Registre-se que o alerta evidencia o dolo do Chefe do Executivo, vez que, a partir do momento que mesmo cientificado, não adota providências no sentido de contingenciar despesas nos termos do artigo 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal e poderá, caso a Edilidade confirme o Parecer Desfavorável do Tribunal, torná-lo ilegível nos termos da Lei Federal nº 64/90.

## 31. A preservação do patrimônio público

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

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

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

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

## 32. Novos projetos só depois de atendidos os que estão em andamento

Projeto é ação governamental com três características:

- ✓ É uma operação limitada no tempo, tem começo e fim;
- ✓ Resulta num produto final;
- ✓ Concorre para a expansão ou aperfeiçoamento da atuação do setor público.

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

Exemplo típico de Projeto é a obra pública.

Exemplo típico de Atividade é a operação, o custeio dos serviços de Saúde, Educação, Saneamento Básico, já existentes e em pleno funcionamento.

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

Nesse sentido, o Tribunal de Contas do Estado publicou o Comunicado SDG nº 34/2018:

*“Diante da apuração de razoável número de obras atrasadas ou paralisadas no âmbito do Estado e dos Municípios, o TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO RECOMENDA aos órgãos públicos estaduais e municipais que observem com rigor*

*aos ditames de preservação do interesse público, em especial no que concerne à inclusão de novos projetos na lei orçamentária anual somente após atendidos plenamente os serviços e obras contratados, conforme prescreve o artigo 45 da Lei de Responsabilidade Fiscal.*

*SDG, em 04 de dezembro de 2018.*

*SÉRGIO CIQUERA ROSSI*

*SECRETÁRIO-DIRETOR GERAL*

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

Receita Corrente	R\$
(-) Despesa Corrente	R\$
(=) Poupança do Município	R\$
(+) Transferência de Capital	R\$
(-) Amortização da Dívida	R\$
(=) Capacidade de investimento do Município	R\$

Além disso, O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo disponibilizou uma ferramenta que permitirá ao cidadão verificar a relação de todas as obras que se encontram atrasadas e/ou paralisadas nos municípios e no Estado, um mapa virtual, acessado pelo público pela internet, que dá a opção para o internauta ‘navegar’ por meio de um mapa do Estado de São Paulo, e localizar, de forma interativa, as obras que se encontram com problemas de execução contratual.

### 33. A transparência da gestão fiscal

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

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

- ✓ Versões simplificadas dos planos orçamentários, dos relatórios fiscais e dos pareceres sobre as contas serão amplamente divulgadas, sobretudo pela *Internet* (art. 64, LRF);
- ✓ Divulgação mensal, pelo Ministério da Fazenda, dos Municípios que tenham superado os limites relativos à dívida consolidada (art. 32, § 4º da LRF);

- ✓ O Poder Público realizará audiências públicas à época da elaboração do Plano Plurianual, das Diretrizes Orçamentárias e do Orçamento anual (parágrafo único, art. 48 da LRF);
- ✓ Para consulta e apreciação dos cidadãos, as contas do Chefe do Poder Executivo permanecerão, durante todo o exercício, disponíveis na Câmara dos Vereadores, assim como no órgão responsável por sua elaboração: Secretaria ou Departamentos de Finanças (art. 49 da LRF);
- ✓ Até o final de maio, setembro e fevereiro, o Poder Executivo, em audiência pública na Comissão de Orçamento e Finanças, demonstrará o cumprimento das Metas Fiscais previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias. Municípios menores que 50 mil habitantes farão tais audiências em períodos semestrais.

### **33.1 A primeira modificação na LRF: edição da Lei da Transparência Fiscal, em maio de 2009**

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

Posteriormente, foi promulgada a LC nº 156/2016, aprimorando os mecanismos de transparência fiscal.

Em tal processo, fez o legislador inserções nos artigos 48 e 73 da Lei de Responsabilidade Fiscal, objetivando facilitar os controles institucionais, quer o social, o interno ou o externo. A LC nº 156/2016 promoveu alterações e inserções no artigo 48, da LRF. Resumindo:

<b>LC nº 131/2009</b>	<b>LC nº 156/2016</b>
Acresceu parágrafo único ao artigo 48	Alterou parágrafo único para § 1º do artigo 48
Acrescentou incisos I, II e III ao parágrafo único ao artigo 48	Alterou o inciso II do então parágrafo único do artigo 48, atual § 1º
	Introduziu os §§ 2º, 3º, 4º, 5º e 6º ao artigo 48

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

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

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

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

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

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

Não receberão transferências voluntárias os que não se ajustem naqueles prazos, cabendo todavia lembrar que, dessa punição, a LRF excepciona repasses voltados à Educação, Saúde e Assistência social.

Tendo por fim alertar os Entes Estatais com mais de 50 mil habitantes, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo emitiu o seguinte Comunicado:

***“COMUNICADO SDG nº 24, de 2011***

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

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

***SÉRGIO CIQUERA ROSSI***

***SECRETÁRIO-DIRETOR GERAL”***

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

- ✓ Aludido no art. 48, § 1º, inciso III, da LRF, o Sistema Integrado de Administração Financeira e Controle passa a contar com denominação simples e objetiva: Sistema.
- ✓ Abrangendo todo o nível de governo, integram o Sistema todos os órgãos da Administração Direta, bem como as Autarquias, Fundações e Empresas Estatais Dependentes.
- ✓ Define requisitos tecnológicos do padrão mínimo de qualidade do sistema com as seguintes funcionalidades: disponibilizar informações de todos os Poderes e órgãos da Federação; permitir o armazenamento, importação e exportação de dados e possuir mecanismos que possibilitem a integridade, confiabilidade e disponibilidade da informação registrada e exportada.
- ✓ O Sistema também deverá permitir ao cidadão acompanhar receitas e despesas, apresentadas até o 1º dia útil que sucede o do registro contábil; eis o *tempo real* mencionado na Lei Complementar nº 131, de 2009.

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

<b>1.</b>	<b>Detalhamento da despesa:</b>
a)	Valor do empenho, liquidação e pagamento.
b)	Número do processo (quando for o caso).
c)	Pessoa física ou jurídica beneficiada com o pagamento
d)	O bem fornecido ou o serviço prestado.

<b>2.</b>	<b>Detalhamento da receita:</b>
a)	Previsão
b)	Lançamento, quando for o caso
c)	Arrecadação

No tocante aos requisitos mínimos de segurança e contábeis do Sistema Integrado de Administração Financeira e Controle, em complementação ao aludido Decreto foi editada a Portaria MF nº 548/2010 dispondo sobre os requisitos de segurança do Sistema, que deverá contar com mecanismos de controle de acesso de usuários baseados, no mínimo, na segregação das funções de execução orçamentária e

financeira, de controle e de consulta, configurações de perfis de cadastramento e de acesso de usuários, de autenticidade e assinatura digital; e dos registros e consultas das operações realizadas no Sistema.

Ainda, definiu requisitos contábeis, que deverá ser desenvolvido em conformidade com as normas gerais para consolidação das contas públicas editadas pelo Órgão Central de Contabilidade da União, relativas à Contabilidade Aplicada ao Setor Público e à elaboração dos relatórios e demonstrativos fiscais.

E, por derradeiro, estabeleceu os prazos para registro, alterações e ajustes dos fatos contábeis nos seguintes termos:

I – até 31 de dezembro, para registro de atos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial relativos ao exercício financeiro;

II – até o último dia do mês para ajustes necessários à elaboração dos balancetes do mês imediatamente anterior;

III – até 30 de janeiro, para ajustes necessários à elaboração das demonstrações contábeis do exercício imediatamente anterior.

## **34. Novas formas de escriturar e consolidar as contas públicas**

As normas desta Seção da LRF (art. 50 e 51) buscam garantir maior transparência nos registros do dinheiro público. Não eliminam as normas básicas da Lei 4.320/64. Adicionam-lhe conteúdo. Por certo, essas novas formas não conflitarão, também, com a lei que substituirá a 4.320/64, ora em tramitação no Congresso Nacional.

Na verdade, muitos dos novos demonstrativos da LRF já eram solicitados pela Lei 4.320/64; por isso, enumera-se, a partir daqui, as inovações do novo Direito Financeiro:

- ✓ Haverá um Relatório Contábil demonstrando o saldo financeiro de cada um dos recursos vinculados (Educação, Fundeb, Saúde, Royalties, multas de trânsito, CIDE, convênios, fundo da criança e do adolescente, entre outros). Essa individualização assegura eficácia ao parágrafo único, art. 8º da LRF;
- ✓ As demonstrações contábeis, isoladas ou consolidadas, já compareciam no Anexo 2 (Natureza da Despesa) e no Anexo 6 (Programa de Trabalho), ambos da Lei 4.320/64. A LRF exige o Balanço Globalizado, mediante a inserção, sem dupla contagem, de Autarquias, Fundações e Empresas Dependentes. Assim, sujeitas à Contabilidade Comercial, as Empresas Dependentes deverão produzir, em apartado, demonstrações segundo a Contabilidade Pública;
- ✓ Relatório de Receitas e Despesas Previdenciárias;

- ✓ A Demonstração das Variações Patrimoniais destacará, em anexo, a origem e a aplicação das receitas de alienação de bens móveis e imóveis;
- ✓ Os registros contábeis identificarão pessoas e empresas que receberam precatórios judiciais (art. 10 da LRF);
- ✓ Operações de crédito de prazo inferior a 12 meses serão incluídas em Dívida Consolidada (art. 29, § 3º da LRF);
- ✓ O Poder Público manterá Contabilidade de Custos, no intento de avaliar a eficiência dos programas governamentais (art. 50, § 3º).

### 34.1 A Contabilidade Aplicável ao Setor Público (CASP)

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

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

No curso desse vazio legal, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, tal qual Órgão Central de Contabilidade da União, vem editando sucessivas Portarias no escopo de atualizar certas passagens da Lei 4.320.

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

O Governo Federal, desde 2007, tem buscado a convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade.

Nessa dinâmica, resta evidente que não mais recairá no Sistema Orçamentário a principal análise dos Balanços Públicos, mas, sim, no Sistema Patrimonial, assim como é nas empresas privadas.

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

Num primeiro momento, a Portaria STN nº 665, de 30 de novembro de 2010, introduziu os novos Balanços Públicos com vigência facultativa para 2011, obrigatórios para a União e os Estados em 2012 e, no caso dos Municípios, a partir de 2013.

Posteriormente a Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013 estabeleceu a obrigatoriedade do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP e das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP até o término de 2014.



Atualmente, as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP são as seguintes:

- ✓ Balanço Orçamentário
- ✓ Balanço Financeiro
- ✓ Balanço Patrimonial
- ✓ Demonstração das Variações Patrimoniais
- ✓ Demonstração dos Fluxos de Caixa
- ✓ Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido
- ✓ Notas Explicativas às DCASP
- ✓ Consolidação das Demonstrações Contábeis

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

Assim, os Ativos Não Financeiros<sup>16</sup> não mais comparecerão, nas peças contábeis, com os atuais valores irrisórios, pífios; serão contabilizados em montante próximo à realidade de mercado, o que facilita a apuração de custos dos serviços públicos.

Quer-se também que o campo do Passivo revele a efetiva situação devedora da entidade governamental, sobretudo no tocante aos Débitos de Longo Prazo dos Regimes Próprio de Previdência: o chamado Passivo Atuarial.

Se assim for, decerto muitos Municípios superarão o limite da Dívida de Longo Prazo: a Consolidada (120% da RCL), sendo que hoje, no universo jurisdicionado pelo TCESP, nenhuma Comuna ultrapassa tal freio.

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

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

De mais a mais, os Bens e Direitos sofrerão depreciação segundo método previamente definido.

Considerando que tanto a Lei 4.320 quanto a Lei de Responsabilidade Fiscal, uma e outra requerem a apuração de custos dos serviços públicos, importante que

---

<sup>16</sup> Bens móveis; imóveis; direitos creditórios como, por exemplo, a Dívida Ativa; ações, entre outros.

se saiba o valor da depreciação anual do prédio hospitalar, para a exata aferição do custo de atendimento médico.

Ressalte-se, por oportuno, que a atividade de atualização patrimonial será levada a efeito, preferencialmente, por meio de pessoal de seu quadro próprio, evitando-se a contratação de terceiros, consoante orientação contida no Comunicado SDG nº 21/2015, publicado no DOE de 07.5.2015.

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

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

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

Essas normas aplicadas ao Setor Público, de igual forma, sugerem que receitas e despesas submetam-se, ambas, ao Regime de Competência, tal qual é na Lei Federal nº 6.404, de 1976.

A nosso ver, aquele sistema único não pode nunca alcançar o Sistema Orçamentário, porquanto determina a lei Regime de Caixa para a Receita Pública e, não, o de Competência (art. 35, I, da Lei Federal 4.320).

E, se há de convir que, mesmo sob as peças contábeis da LF nº 4.320/64, a expectativa de recebimento da Dívida Ativa já era contabilizada, sob Competência, no Ativo Permanente do Balanço Patrimonial; jamais no Balanço Orçamentário.

Atualmente, os créditos referentes à Dívida Ativa devem ser inicialmente registrados como Dívida Ativa do Ativo Não Circulante, tendo em vista que o inadimplemento torna incerto o prazo para realização do crédito.

Diante de certeza e estimativa razoável quanto ao recebimento dos créditos inscritos em Dívida Ativa em até 12 meses da data das demonstrações contábeis, o valor equivalente poderá ser reclassificado para o Ativo Circulante.

Igualmente, de se reconhecer que as Receitas e Despesas do Balanço Orçamentário estão mais bem detalhadas do que no padrão então prevalecente.

Tal método se escora na transparência fiscal, visto que possibilita melhor análise da despesa. É assim porque a discriminação do gasto no modelo de Balanço Orçamentário da LF nº 4.320/64 se limita a uma genérica identificação dos créditos orçamentários e adicionais, ou seja, hoje, naquela peça contábil, não se pode saber quanto foi gasto com Pessoal, Investimento, Amortização da Dívida, entre outros elementos de despesa.

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

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

A Demonstração das Variações Patrimoniais também contou com significativa alteração. Desta feita, melhor decompõe a Receita e a Despesa Orçamentária; bem transparece o fato criado pela Portaria Interministerial nº 163/2001 (as transferências financeiras entre entidades do mesmo nível de governo); cria as figuras das Variações Patrimoniais Quantitativas e Qualitativas.

### **35. Consolidação das contas de todas as esferas de governo**

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

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

Se não o fizerem, ficarão Estados e Municípios impedidos de receber Transferências Voluntárias e celebrar Operações de Crédito.

### **36. Relatório resumido de execução orçamentária e relatório de gestão fiscal**

Por meio desses dois Relatórios, o Controle Interno e Externo verificam, periodicamente, a observância dos limites e condições da Lei de Responsabilidade Fiscal. Tais demonstrativos ensejam o controle simultâneo da execução orçamentária.

O Relatório de Gestão Fiscal, feito por Poder, revela a posição de débitos sujeitos ao limite: Despesa de Pessoal, Dívida Consolidada, Garantias, Operações de Crédito e Restos a Pagar.

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

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

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

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

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

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

O Relatório Resumido de Execução Orçamentária já era solicitado pela Constituição (art. 165, § 3º). Necessitava, contudo, de regulamentação que identificasse seus conteúdos. Agora, os art. 52 e 53 da LRF provêm tal lacuna, apresentando diversos demonstrativos que os acompanham.

Os Relatórios Fiscal e Orçamentário obedecem a padrões do Órgão Central de Contabilidade da União: a Secretaria do Tesouro Nacional (STN); isso, enquanto não for constituído, por lei, o Conselho Nacional de Gestão Fiscal (art. 67, LRF), todavia, tal competência restringe-se à edição de normas gerais para a consolidação das contas públicas (art. 50, §2º, LRF), não podendo inovar no cenário legal, tampouco criar obrigações, a exemplo da consubstanciada na 9ª Edição do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) e na Portaria nº 233/2019, que teve por fim operacionalizá-la, no sentido da inclusão, no cômputo das despesas com pessoal, dos gastos referentes às contratações de Organizações Sociais, vez que tais medidas são reservadas, por força constitucional, à lei, cuja elaboração compete ao Poder Legislativo.

## **37. O Tribunal de Contas e a fiscalização da Lei de Responsabilidade Fiscal**

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

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

- ✓ Verificação do cumprimento das metas anunciadas na Lei de Diretrizes Orçamentárias;
- ✓ Verificação da inscrição de Restos a Pagar e realização de operações de crédito;
- ✓ Verificação, no Relatório de Gestão Fiscal, se Estados e Municípios ajustaram, no prazo certo, a Despesa de Pessoal e a Dívida Consolidada;
- ✓ Constatação se o produto de venda de ações, prédios públicos e demais bens permanentes foi aplicado, mesmo, em despesas de capital, ou, excepcionalmente, em despesas correntes de natureza previdenciária;
- ✓ Verificação se os sistemas de previdência dos servidores estão sendo avaliados, do ponto de vista financeiro e atuarial;
- ✓ Verificação se as Câmaras de Vereadores estão obedecendo aos limites de gastos fixados na Constituição e na Lei Fiscal.

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

- ✓ Se a Receita comportou-se abaixo do esperado ou a Dívida Consolidada superou os limites e, diante de uma ou outra causa, a Administração ainda não “congelou” dotações e quotas financeiras;
- ✓ Se o Estoque da Dívida Consolidada ultrapassou 90% do limite de Estados (200% da RCL) e Municípios (120% da RCL);
- ✓ Se a Despesa de Pessoal ultrapassou 90% do subteto atribuído a cada Poder e Ministério Público; no caso de gastos com Inativos e Pensionistas, não mais persiste o limite de 12% que era antes previsto na Lei 9.717/1998; foi ele tido inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Além destes, as Cortes de Contas desenvolverão, também, ações preventivas em situações que evidenciem desvio na Gestão Fiscal, com base no exame periódico dos Relatórios de Execução Orçamentária, de Gestão Fiscal e de outros documentos contábeis.

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo analisa, com base nos informes contábeis enviados pelos poderes e órgãos municipais ao Sistema Audeps, os seguintes pontos de controle:

<b>Ensino: Análise Mensal</b>
Dotação reservada para aplicação no Ensino (art. 212, CF)
Valores empenhados e liquidados na Educação Básica (art. 212; CF)
Valores empenhados e liquidados no Fundeb
Aplicação de recursos do Fundeb na remuneração de profissionais do Magistério
Repasse decendiais para conta bancária do Fundeb
<b>Saúde: Análise Mensal</b>
Dotação reservada para aplicação na Saúde
Valores empenhados e liquidados na Saúde
<b>LRF: Análise Mensal</b>
Acompanhamento da arrecadação (Receita Prevista x Arrecadada)
Acompanhamento da execução (Receita Arrecadada X Despesa Empenhada/Liquidada)
Análise do Resultado Primário e Nominal
Acompanhamento da arrecadação dos Regimes Próprios de Previdência
Análise das Disponibilidades Financeiras dos Regimes Próprios de Previdência
Acompanhamento do saldo da Dívida de Curto Prazo – Restos a Pagar
<b>LRF: Análise Trimestral (Câmaras Municipais)</b>
Acompanhamento dos limites para gastos com Folha de Pagamento
Limitação baseada em 5% da Receita do Município
Limite da Despesa Legislativa
<b>LRF: Análise Quadrimestral</b>
Acompanhamento do saldo da Dívida Consolidada Líquida
Limite legal das Despesas de Pessoal
Limite legal das operações de crédito, ARO e concessões de garantias
<b>LRF: Análise em dezembro</b>
Análise da aplicação dos recursos obtidos com alienação de ativos
Análise do cumprimento da “regra de ouro” (Operações de CréditoXDesp. de Capital)
<b>LRF: Análise mensal, a partir de abril</b>
Análise das despesas assumidas nos últimos quatro bimestres do último ano de mandato

<b>LRF: Análise mensal, a partir de julho</b>
Despesas de Pessoal no último ano de mandato

<b>Ordem Cronológica de Pagamentos: Análise semestral</b>
Análise dos pagamentos a fornecedores

Os itens enumerados, acompanhados eletronicamente por meio do Sistema Audesp, são analisados e ocorrendo a menor tendência em descumprir os limites e condições preconizados na legislação de regência, são emitidos alertas automáticos aos usuários cadastrados no aplicativo eletrônico, bem como são divulgados à sociedade no Portal de Transparência Municipal do TCESP, no DOE e no e no aplicativo “Visão Social dos Relatórios de Alerta – Visor”, a partir de 2019.

A inobservância aos alertas emitidos, na hipótese de se concretizar a irregularidade, configura dolo a ensejar a declaração de inelegibilidade de candidato a cargo político por improbidade administrativa, nos termos do art. 1º, inciso I, alínea g, da Lei Complementar nº 64/90 (Lei da Ficha Limpa), conforme decidido pelo Tribunal Superior Eleitoral no julgamento do Recurso Especial RESPE nº 8502.

Além desse controle pelo Tribunal de Contas, cabe também ao Controle Interno da Entidade fiscalizar os limites e condições desse direito financeiro.

### **38. Instruções do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo**

Para fins de sua fiscalização, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo dispõe de Instruções sobre a Prestação de Contas e Gestão Fiscal, prevendo o envio de informações e documentos para o acompanhamento da Lei de Responsabilidade Fiscal para as Entidades Estaduais e de acordo com as disposições do Calendário Anual de Obrigação do Sistema Audesp para as entidades municipais.

### 39. As punições pelo não cumprimento da LRF

Quadro Geral das Transgressões à LRF e Correspondentes Punições

V = Proibida a transferência voluntária; OC = Proibida a operação de crédito; G = Proibido receber garantia; TC = Retenção de transferência constitucional; RP = Obter resultado primário para voltar ao limite; LRF = Restrição da Lei de Responsabilidade Fiscal; art = Artigo; Par = parágrafo; Inc = inciso

Art	Par	Inc	Transgressão à Lei	LRF	Punição fiscal	Punição penal	Leg.
-----	-----	-----	--------------------	-----	----------------	---------------	------

#### RESTOS A PAGAR

1º	1º		Ordenar ou autorizar a inscrição em restos a pagar, de despesa que não tenha sido previamente empenhada ou que exceda limite da lei			Detenção 6 meses a 2 anos	359 B CP
1º	1º		Deixar de ordenar, de autorizar ou de promover o cancelamento do montante de restos a pagar inscrito em valor superior ao permitido em lei			Detenção 6 meses a 2 anos	359 F CP

#### PLANEJAMENTO

4º			Não fazer a Lei de Diretrizes Orçamentárias de acordo com a lei			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
4º	1º, 2º		Propor Lei de Diretrizes Orçamentárias que não contenha as metas fiscais na forma da lei			Multa: 30% vencimentos	Lei 10.028 art. 5º, I, § 1º
4º	3º		Propor Lei de Diretrizes Orçamentárias que não contenha os riscos fiscais na forma da lei			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
4º			Não entregar a Lei de Diretrizes Orçamentárias no prazo			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
5º			Não elaborar o projeto de lei orçamentária anual de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas da lei			Cassação mandato	DL 201 art.4º V
5º		I	Não conter no projeto de lei orçamentária o demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas fiscais.			Cassação mandato	DL 201 art.4º V
5º		II	Não conter no projeto de lei orçamentária o demonstrativo do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de renúncia fiscal, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado.			Cassação mandato	DL 201 art.4º V
5º		III	Não conter no projeto de lei orçamentária reserva de contingência na forma definida pela Lei de Diretrizes Orçamentárias, destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.			Cassação mandato	DL 201 art.4º V
5º	1º		Não conter no projeto de lei orçamentária todas as despesas relativas à dívida pública, mobiliária ou contratual, e as receitas que as atenderão.			Cassação mandato	DL 201 art.4º V
5º	2º		Não conter separadamente na lei orçamentária e nas de crédito adicional o refinanciamento da dívida pública			Cassação mandato	DL 201 art.4º V
5º	3º		Superar a variação do índice de preços previsto na lei de diretrizes orçamentárias para a atualização monetária do principal da dívida mobiliária refinanciada.	Proibido		Cassação mandato	DL 201 art.4º V



5º	4º	Consignar na lei orçamentária crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada	Proibido		Cassação mandato	DL 201 art.4º V
5º	5º	Consignar na lei orçamentária dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no plano plurianual ou em lei que autorize a sua inclusão	Proibido		Cassação mandato	DL 201 art.4º V
5º		Não entregar a Lei Orçamentária Anual no prazo			Cassação mandato	DL 201 art.4º V
8º		Não estabelecer no prazo a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
8º	Único	Não usar exclusivamente os recursos legalmente vinculados à finalidade específica para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
9º		Deixar de expedir ato determinando limitação de empenho e movimentação financeira, nos casos e condições estabelecidos em lei			Multa: 30% vencimentos	Lei 10.028 art. 5º, II, § 1º
9º	4º	Não demonstrar e avaliar no prazo o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre, em audiência pública			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
10		Não identificar na execução orçamentária e financeira os beneficiários de pagamento de sentenças judiciais, por meio de sistema de contabilidade e administração financeira, para fins de observância da ordem cronológica			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
		RECEITA				
11		Não realizar a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos as taxas e contribuições da sua competência Não realizar a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os impostos da sua competência			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
11	único	Não realizar a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os impostos da sua competência		TV	Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
12		Não efetuar as previsões de receita observando as normas técnicas, legais, os efeitos das alterações na legislação, a variação do índice de preços, o crescimento econômico ou qualquer outro fator relevante e não apresentar o demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, a projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e a metodologia de cálculo e premissas utilizadas			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
12	2º	Não respeitar a regra de que o montante previsto para as receitas de operações de crédito não poderá ser superior ao das despesas de capital constantes do projeto de lei orçamentária			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
12	3º	Não colocar à disposição no prazo os estudos e as estimativas das receitas para o exercício subsequente, inclusive da Receita Corrente Líquida, e as respectivas memórias de cálculo			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII

13			Não desdobrar no prazo, as receitas previstas em metas bimestrais de arrecadação, especificando, quando cabível, as medidas de combate à evasão e à sonegação, a quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa, bem como a evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
14			Não efetuar a renúncia da receita com a 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 condições estabelecidas na lei			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
14	2º		Efetuar a renúncia de receita, no caso dela decorrer da condição de compensação permanente de receita, antes de implementadas as medidas dessa compensação			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
<b>DESPESAS CRIADAS OU EXPANDIDAS</b>							
15			Gerar despesa ou assumir obrigação que não atenda o disposto na lei	Proibida, lesiva, irregular		Reclusão 1 a 4 anos	359 D CP
16			Não cumprir a lei para a criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa	Proibido		Reclusão 1 a 4 anos	359 D CP
17	1º		Não cumprir a lei para a criação ou expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado	Proibido		Reclusão 1 a 4 anos	359 D CP
			DESPESA DE PESSOAL				
19		III	Exceder o limite da despesa total com pessoal, em cada período de apuração	Proibido		Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
20		III	Exceder o limite da despesa total com pessoal por poder, em cada período de apuração	Proibido		Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
21			Dar aumento de despesa total com pessoal em desacordo com a lei	Nulo o ato		Reclusão 1 a 4 anos	359 D CP
21	Único		Ordenar, autorizar ou executar ato que acarrete aumento de despesa total com pessoal nos 180 dias anteriores ao final do mandato ou legislatura	Nulo o ato		Reclusão 1 a 4 anos	359 G CP
22	Único	I a V	Dar aumento de despesa total com pessoal se ela atingir 95% do limite	Proibido		Reclusão 1 a 4 anos	359 D CP
23	3º	I a III	Deixar de ordenar ou de promover, na forma e nos prazos da lei, a execução de medida para a redução da despesa total com pessoal que houver excedido a repartição por Poder do limite máximo		TV/ OC/G	Multa: 30% vencimentos	Lei 10.028 art. 5º, IV, § 1º
<b>SEGURIDADE SOCIAL</b>							
24			Criar, majorar ou estender benefício ou serviço relativo à seguridade social em desacordo com a lei	Proibido		Reclusão 1 a 4 anos	359 D CP
			TRANSF. VOLUNTÁRIA / REC. SETOR PRIVADO				
25	1º	I a IV	Realizar ou receber transferência voluntária em desacordo com limite ou condição estabelecida em lei			Detenção: 3 meses a 3 anos, perda do cargo, inabilitação por 5 anos	DL 201 art.1º XXIII
25	2º		Utilizar recursos transferidos em finalidade diversa da pactuada	Proibido		Idem	DL 201 art.1º IV

26			Realizar a transferência de recursos ao setor privado sem autorização por lei específica, sem atender às condições estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias e sem estar prevista no orçamento ou em seus créditos adicionais			Reclusão 1 a 4 anos	359 D CP
<b>DÍVIDA</b>							
29	4º		Exceder ao término de cada ano para o refinanciamento do principal da dívida mobiliária, o montante do final do ano anterior, somado ao das operações de crédito autorizadas no orçamento para este efeito e efetivamente realizadas, acrescido de atualização monetária			Cassação mandato	DL 201 art 4º VI
31			Deixar de ordenar a redução do montante da dívida consolidada, nos prazos estabelecidos em lei, quando ultrapassar o valor resultante da aplicação do limite máximo fixado pelo Senado Federal			Detenção: 3 meses a 3 anos, perda do cargo, inabilitação por 5 anos	DL 201 art.1º XVI
31	1º		Estar acima do limite das dívidas consolidada ou mobiliária e operações de crédito dentro do limite de prazo		OC/RP		
31	1º	II	Não obter resultado primário necessário à recondução da dívida ao limite, promovendo, entre outras medidas, limitação de empenho.		TV/OC/ RP	Multa: 30% vencimentos	Lei10.028 art. 5º, III, § 1º
31	2º		Estar acima do limite das dívidas consolidada ou mobiliária e operações de crédito além do limite de prazo			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
<b>OPERAÇÕES DE CRÉDITO</b>							
32			Ordenar, autorizar ou realizar operação de crédito, interno ou externo, sem prévia autorização legislativa ou em inobservância de limite, condição ou montante estabelecido em lei ou resolução do Senado Federal ou quando o montante da dívida consolidada ultrapassa o limite máximo autorizado por lei.			Reclusão 1 a 2 anos	359 A CP
32			Ordenar ou autorizar a abertura de crédito em desacordo com os limites estabelecidos pelo Senado Federal, sem fundamento na lei orçamentária ou na de crédito adicional ou com inobservância de prescrição legal			Detenção: 3 meses a 3 anos, perda do cargo, inabilitação por 5 anos	DL 201 art. 1º, § 2º
32	1º	VI	Ordenar ou autorizar a destinação de recursos provenientes da emissão de títulos para finalidade diversa da prevista na lei que a autorizou			Detenção: 3 meses a 3 anos, perda do cargo, inabilitação por 5 anos	DL 201 art. 1º, § 2º
33	1º		Ordenar, autorizar ou realizar operação de crédito, interno ou externo, com inobservância de limite, condição ou montante estabelecido em lei ou em resolução do Senado Federal			Detenção: 3 meses a 3 anos, perda do cargo, inabilitação por 5 anos	359 A CP
33	3º		Deixar de promover ou de ordenar o cancelamento, a amortização ou a constituição de reserva para anular os efeitos de operação de crédito realizada com inobservância de limite, condição ou montante estabelecido em lei		TV/ OC/G	Detenção: 3 meses a 3 anos, perda do cargo, inabilitação por 5 anos	DL 201 art. 1º, § 2º

35			Ordenar ou autorizar, em desacordo com a lei, a realização de operação de crédito com qualquer um dos demais entes da Federação, inclusive suas entidades da administração indireta, ainda que na forma de novação, refinanciamento ou postergação de dívida contraída anteriormente	Proibido		Detenção: 3 meses a 3 anos, perda do cargo, inabilitação por 5 anos	DL 201 art. 1º, § 2º
37		I	Captar recursos a título de antecipação de receita de tributo ou contribuição cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido	Proibido		Detenção: 3 meses a 3 anos, perda do cargo, inabilitação por 5 anos	DL 201 art. 1º, § 2º
37		II	Receber antecipado valores de empresa em que o Poder Público detenha, direta ou indiretamente, a maioria do capital social com direito a voto, salvo lucros e dividendos	Proibido		Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
37		III	Assunção direta (menos para estatais dependentes) de compromisso, confissão de dívida ou operação assemelhada, com fornecedor de bens, mercadorias ou serviços, mediante emissão, aceite ou aval de título de crédito	Proibido		Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
37		IV	Assumir obrigação, sem autorização orçamentária, com fornecedores para pagamento a posteriori de bens e serviços	Proibido		Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
<b>OPERAÇÃO DE ARO</b>							
38		I, III, IV	Contratar ou resgatar operação de antecipação de receita orçamentária em desacordo com a lei	Proibido		Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
38		II	Deixar de promover ou de ordenar a liquidação integral de operação de antecipação de receita orçamentária, inclusive os respectivos juros e demais encargos, até o encerramento do exercício financeiro	Proibido		Detenção: 3 meses a 3 anos, perda do cargo, inabilitação por 5 anos	DL 201 art. 1º, § 2º
<b>GARANTIA</b>							
40			Conceder garantia sem obedecer as condições legais para contratar operações de crédito e as disposições da lei			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
40	1º		Prestar garantia em operação de crédito que tenha sido constituída contra garantia em valor igual ou superior ao valor da garantia prestada, na forma da lei			Detenção 3 meses a 1 ano	359 E CP
40	5º		Conceder garantia acima dos limites fixados pelo Senado Federal	Nulo o ato		Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
40	6º		Conceder garantia, ainda que com recursos de fundos, pela administração indireta, inclusive suas empresas controladas e subsidiárias	Proibido		Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
40	9º		Não ressarcir pagamento de dívida honrada pela União ou Estado		TC		
40	10		Não liquidar totalmente a dívida que tiver sido honrada pela União ou por Estado, em decorrência de garantia prestada em operação de crédito		OC		
<b>DESPESA NO FINAL DO MANDATO</b>							
42	Único		Contrair obrigação de despesa que não possa ser paga com recursos do mandato ou com parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem disponibilidades de caixa	Proibido		Reclusão 1 a 4 anos	359 D CP

GESTÃO PATRIMONIAL							
43			Aplicar em desacordo com a lei as disponibilidades de caixa			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
43	1º		Não depositar em conta separada as disponibilidades de caixa dos regimes de previdência social, das demais disponibilidades de cada ente e não aplicar nas condições de mercado, com observância dos limites e condições de proteção e prudência financeira			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
43	2º		Aplicar as disponibilidades de caixa dos regimes de previdência social em títulos estaduais e municipais, ações e outros papéis relativos às empresas controladas e dar empréstimos aos segurados e ao Poder Público	Proibido		Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
44			Aplicar a receita derivada da alienação de bens e direitos para o financiamento de despesa corrente, salvo se destinada por lei aos regimes de previdência social	Proibido		Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
45			Iniciar novos projetos sem estarem adequadamente atendidos aqueles em andamento e contempladas as despesas de conservação do patrimônio público			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
45	único		Não encaminhar ao Legislativo, até a data do envio do projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias, relatório com as informações sobre o início de novos projetos após atendidos aqueles em andamento e sobre a destinação dos recursos da venda de patrimônio			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
46			Desapropriar imóvel urbano sem a prévia e justa indenização em dinheiro ou prévio depósito judicial do valor da indenização	Nulo o ato		Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
EMPRESAS CONTROLADAS							
47	Único		Não incluir nos balanços trimestrais informações sobre: fornecimento de bens e serviços ao controlador, comparando-os com os praticados no mercado; recursos recebidos do controlador com sua destinação; operações diferentes das vigentes no mercado			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
TRANSPARÊNCIA, CONTROLE E FISCALIZAÇÃO							
48			Não divulgar o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias, a Lei Orçamentária Anual, as prestações de contas e o respectivo parecer prévio			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
48	Único		Não incentivar a participação popular e não realizar audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão do Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
49			Não disponibilizar ao público as contas no prazo estabelecido			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
50			Não obedecer às normas de contabilidade pública não constantes da Lei de Responsabilidade Fiscal para a escrituração das contas			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
50		I	Não escriturar de forma individualizada cada disponibilidade de caixa relativa aos recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII

50		II	Não registrar segundo o regime de competência, a despesa e a assunção de compromisso, nem apurar, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
50		III	Não efetuar demonstrações contábeis compreendendo, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
50		IV	Não apresentar em demonstrativos financeiros e orçamentários específicos as receitas e despesas previdenciárias				DL 201 art.4º VII
50		V	Não escriturar de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando a natureza e o tipo de credor para as operações de crédito, para as inscrições em Restos a Pagar e para as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos				DL 201 art.4º VII
50		VI	Não destacar na demonstração das variações patrimoniais a origem e o destino dos recursos provenientes da alienação de ativos				DL 201 art.4º VII
50	3º		Não manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial				DL 201 art.4º VII
51	2º		Não remeter as contas ao Executivo da União até 30 de abril		TV/OC	Detenção: 3 meses a 3 anos, perda do cargo, inabilitação por 5 anos	DL 201 art.1º VI
52			Não preparar o Relatório Resumido da Execução Orçamentária contendo, por categoria econômica, receitas, despesas e suas previsões no exercício, na forma de balanço orçamentário e de demonstrativos e nesse caso também as despesas por função e subfunção			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
52	1º		Não apresentar no Relatório Resumido da Execução Orçamentária destacadamente nas receitas de operações de crédito e nas despesas com amortização da dívida os valores referentes ao refinanciamento da dívida mobiliária			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
52	2º		Não publicar o Relatório Resumido da Execução Orçamentária no prazo estabelecido		TV/OC	Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
53		I a IV	Não apresentar no Relatório Resumido da Execução Orçamentária demonstrativos relativos à receita corrente líquida (evolução e previsão no exercício), receitas e despesas previdenciárias, resultados nominal e primário, juros e Restos a Pagar, detalhando, por Poder e órgão os valores inscritos, os pagamentos realizados e o montante a pagar			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII

53	1º		Não apresentar no Relatório Resumido da Execução Orçamentária do último bimestre do exercício, demonstrativos: a) de que a realização de operações de créditos não excederam o montante das despesas de capital; b) das projeções atuariais dos regimes de previdência social; c) da variação patrimonial, evidenciando a alienação de ativos e a aplicação dos recursos dela decorrentes			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
53	2º		Não apresentar no Relatório Resumido da Execução Orçamentária, quando for o caso, justificativas de limitação de empenho e 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			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
55		I e II	Não apresentar no Relatório de Gestão Fiscal o comparativo com os limites da despesa total com pessoal, dívidas, concessão de garantias, operações de crédito, juros e indicação das medidas corretivas se ultrapassado qualquer dos limites			Multa: 30% vencimentos	Lei 10.028 art. 5º, I, § 1º
55		III	Não apresentar no Relatório de Gestão Fiscal os demonstrativos, no último quadrimestre: a) das disponibilidades de caixa no final do exercício; b) da inscrição em Restos a Pagar; c) do cumprimento da lei quanto às ARO			Multa: 30% vencimentos	Lei 10.028 art. 5º, I, § 1º
55	3º		Deixar de divulgar ou de enviar ao Poder Legislativo e ao Tribunal de Contas o Relatório de Gestão Fiscal, nos prazos estabelecidos em lei		TV/OC	Multa: 30% vencimentos	Lei 10.028 art. 5º, I, § 1º
56	3º		Não dar ampla divulgação dos resultados da apreciação das contas, julgadas ou tomadas			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
58			Não evidenciar na prestação de contas 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			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
59	1º	IV	Manter os gastos com inativos e pensionistas acima do limite definido em lei			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
59	1º	V	Comprometer os custos ou os resultados dos programas ou irregularidades na gestão orçamentária			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
<b>DISPOSIÇÕES FINAIS E TRANSITÓRIAS</b>							
61			Ordenar, autorizar ou promover a oferta pública ou a colocação no mercado financeiro de títulos da dívida pública sem que tenham sido criados por lei ou sem que estejam registrados em sistema centralizado de liquidação e de custódia			Reclusão 1 a 4 anos	359 H CP
62		I e II	Contribuir para o custeio de despesas de competência de outros entes da Federação sem autorização na lei de diretrizes orçamentárias, na lei orçamentária anual, em convênio, ou acordo, ou ajuste ou congêneres, conforme sua legislação			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII

70	Único	Não se enquadrar no limite da despesa total com pessoal em até dois exercícios, caso em 1999 estiver acima desse limite, eliminando o excesso, gradualmente, à razão de, pelo menos, 50% ao ano, mediante a adoção das medidas previstas na lei		TV/ OC/G	Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
71		Ultrapassar até 2003, em percentual da receita corrente líquida, a despesa total com pessoal verificada no exercício imediatamente anterior, acrescida de até 10%, se esta for inferior ao limite da lei, assegurada a revisão geral anual, sempre na mesma data e sem distinção de índices	Proibido		Cassação mandato	DL 201 art.4º VII
72		Ultrapassar até 2003 o % das despesas com serviço de terceiros ocorrida em 1999	Proibido		Cassação mandato	DL 201 art.4º VII



## 40. Glossário de siglas

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ARO	Operação de Crédito por Antecipação da Receita Orçamentária
CAUC	Cadastro Único das Exigências para Transferências Voluntárias Destinadas a Estados e Municípios
CF	Constituição Federal
DVP	Demonstração das Variações Patrimoniais
EC	Emenda Constitucional
FUNDEB	Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação
FUNDEF	Fundo de Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério
FGTS	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPI/Exp	Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
ISS	Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
INSS	Instituto Nacional de Seguridade Social
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MP	Ministério Público
MPS	Ministério da Previdência Social
OS	Organização Social
OSCIP	Organização da Sociedade Civil de Interesse Público
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIB	Produto Interno Bruto
PPA	Plano Plurianual
RCL	Receita Corrente Líquida
RPPS	Regime Próprio de Previdência Social

RREO	Relatório Resumido da Execução Orçamentária
SELIC	Sistema Centralizado de Liquidação e Custódia
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
SUS	Sistema Único de Saúde
TBF	Taxa Básica Financeira
TCESP	Tribunal de Contas do Estado de S. Paulo

## 41. Bibliografia

- ALBANEZ, Oswaldo. *Princípios do Equilíbrio Orçamentário*. Boletim de Direito Municipal, nº 334, Editora NDJ, junho/1.999;
- CASTRO, Flávio Régis Xavier de Moura. *A Responsabilidade Fiscal e a Atuação dos Tribunais de Contas*. Estudo apresentado no III Encontro dos Tribunais de Contas do Brasil. Revista do TCESP, ago/1.999, nº 93;
- CRUZ, Flávio e outros. *Comentários à Lei nº 4.320*. São Paulo: Atlas, 1.999;
- KHAIR, Amir. *Responsabilidade Fiscal. Lei Comentada para os Municípios*. Abril/2.000;
- MOTTA, Carlos Pinto Coelho e outros. *Responsabilidade Fiscal: estudos e orientações: uma primeira abordagem*. São Paulo. NDJ: 2001;
- NUNES, Moacyr de Araújo. *Manual de Orçamento e Contabilidade*. Série Executivo Municipal. São Paulo: CEPAM. 1.993;
- OLIVEIRA, Wéder. *Lei de Responsabilidade Fiscal – Principais Aspectos Concernentes aos Municípios*. Consultoria de Orçamento da Câmara Federal. Jan./2.000;
- TOLEDO JR., Flavio C. de e ROSSI, Sérgio Ciquera. *Lei de Responsabilidade Fiscal, Comentada Artigo por Artigo*. São Paulo: NDJ, 2005. 3ª. edição;
- TOLEDO JR., Flávio C. de e ROSSI, Sérgio Ciquera. *A Lei 4.320 no Contexto da Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: NDJ, 2005;
- TOLEDO JR., Flavio C. *O FUNDEB e os Mínimos Constitucionais da Educação*; publicado no site *jus navigandi*; setembro de 2010.
- Manual de Demonstrativos Contábeis, 8ª edição; 2018; STN.

<i>formato</i>	16 x 23 cm
<i>tipologia</i>	Myriad Pro, Lucida Sans e Utopia
<i>papel miolo</i>	Offset 90 g/m <sup>2</sup>
<i>capa</i>	Cartão Triplex 250 g/m <sup>2</sup>
<i>número de páginas</i>	92
<i>editoração, impressão e acabamento</i>	Imprensa Oficial do Estado S/A - IMESP

**[www.tce.sp.gov.br](http://www.tce.sp.gov.br)**

A versão eletrônica deste Manual de  
Orientação está na página do TCESP

### **Redes Sociais**



[facebook.com/tcesp](https://facebook.com/tcesp)



[youtube.com/tcespoficial](https://youtube.com/tcespoficial)



[flickr.com/tcesp](https://flickr.com/tcesp)



[twitter.com/tcesp](https://twitter.com/tcesp)



[instagram.com/tcesp](https://instagram.com/tcesp)



[linkedin.com/company/tcespoficial](https://linkedin.com/company/tcespoficial)