

Lei de Responsabilidade Fiscal



TCE-SP
Tribunal de Contas
do Estado de São Paulo

Lei de Responsabilidade Fiscal



TCE-SP
Tribunal de Contas
do Estado de São Paulo

Exercício 2022

Conselheiros

Dimas Ramalho (Presidente)
Sidney Estanislau Beraldo (Vice-Presidente)
Renato Martins Costa (Corregedor)
Antonio Roque Citadini
Edgard Camargo Rodrigues
Robson Marinho
Cristiana De Castro Moraes

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 Matuck Feres
Rafael Antonio Baldo
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
Jéssica Helena Rocha Vieira Couto

Auditores

Samy Wurman – Coordenador
Alexandre Manir Figueiredo Sarquis
Antonio Carlos dos Santos
Josué Romero
Márcio Martins de Camargo
Sílvia Monteiro
Valdenir Antonio Polizeli

Supervisão

Sérgio Ciquera Rossi
Secretário-Diretor Geral

Coordenação

Paulo Massaru Uesugi Sugiura
Diretor Técnico de Departamento – DSF-I
Alexandre Teixeira Carsola
Diretor Técnico de Departamento – DSF-II

Elaboração

Flavio Corrêa de Toledo Jr.
Sérgio Ciquera Rossi

Atualização (2019)

Edinaldo Pinho
Paulo Massaru Uesugi Sugiura

Atualização

Edinaldo Pinho
Francisco Carlos Grancieri

Colaboração

Antônio José Viveiros
José Márcio Ferreira
Escola Paulista de Contas Públicas
“Presidente Washington Luís” – EPCP
Coordenadoria de Comunicação Social –
CCS

Apresentação

“O que distingue os Tribunais de Contas do Poder Judiciário? Não é sua estrutura ou a forma de composição de seus membros [...], mas é a sua capacidade de atuação preventiva. E, em uma época em que falamos tanto de eficiência e eficácia, isso é tudo.”

Antonio Herman de Vasconcellos e Benjamin
Ministro do Superior Tribunal de Justiça

Que fatores contribuem para a ocorrência de erros e ilegalidades na gestão pública? Quais deles podem ser evitados e de que forma? Levantar indagações desse tipo e refletir sobre possíveis soluções também é parte do trabalho de um Tribunal de Contas, que tem a atuação preventiva como um de seus pilares.

Nesse sentido, uma das frentes mais eficientes é composta pelas ações educativas, que conseguem se antecipar a ponto de eliminar irregularidades antes mesmo de sua origem.

Cursos e materiais que permitam a capacitação de gestores e de suas equipes acabam por trazer um duplo retorno à sociedade. Primeiro, de forma imediata, espera-se a redução dos equívocos técnicos na execução orçamentária ou na formulação de um edital de licitação, por exemplo. Segundo, em um efeito indireto, mas não menos importante, órgãos de controle e cidadãos ganham ainda mais legitimidade para cobrar retidão e excelência de agentes políticos e servidores.

Com o objetivo de fortalecer seu caráter pedagógico, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo vai ao encontro do jurisdicionado. Em 2022, completamos 26 anos de Ciclo de Debates com Agentes Políticos e Dirigentes Municipais percorrendo o Estado para instruir pessoalmente mais de 8.000 representantes dos 644 municípios de nossa jurisdição. Também viajamos ao interior para uma série de cinco seminários, no segundo semestre, sobre a Nova Lei de Licitações, para cumprir nosso dever legal de capacitar na área de contratações públicas.

Sob essa perspectiva, decidimos atualizar este e outros manuais editados pelo TCESP à luz das alterações legislativas, da jurisprudência atualizada e das recentes instruções do Tribunal. Espero que gestores e ordenadores de despesas tenham a oportunidade de acessar e dedicar o merecido tempo a este material, que só assim cumprirá sua finalidade.

São Paulo, janeiro de 2023.

Dimas Ramalho
Presidente

Sumário

1. Objetivos da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF	7
2. Abrangência Institucional	7
2.1. Nível Estadual	8
2.2. Nível Municipal	8
3. Planejamento. Peça básica da Lei de Responsabilidade Fiscal.....	8
4. O Plano Plurianual segundo a Constituição do Brasil.....	14
5. Os prazos e os conteúdos adicionais do Plano Plurianual conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal	15
6. A Lei de Diretrizes Orçamentárias segundo a Constituição Federal	16
7. Os prazos e conteúdos adicionais das Diretrizes Orçamentárias, conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal	17
8. Os Anexos adicionais das Diretrizes Orçamentárias, conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal	19
8.1. Anexo de Metas Fiscais	19
8.2. Resultado Primário e Resultado Nominal	20
8.3. Anexo de Riscos Fiscais	21
9. A Lei Orçamentária Anual, segundo a Constituição Federal	21
9.1. Os conteúdos adicionais do Orçamento Anual, segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal	22
9.2. Orçamento Legislativo.....	23
9.3. A Reserva de Contingência.....	23
10. Os prazos da Lei Orçamentária Anual, segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal.....	23
10.1. Não apresentação, não apreciação ou rejeição total da LOA	24
11. Execução Orçamentária	25
11.1. Programação Financeira Mensal	27
11.2. O contingenciamento de dotações	28
11.3. Os precatórios judiciais	30
12. A administração da Receita Pública	36
12.1. A Renúncia da Receita Pública.....	37
13. As condições para a geração de novas despesas (criação, expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental)	38
14. As Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado	39
15. O que é Despesa de Pessoal segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal ...	40
16. A apuração da Despesa de Pessoal no âmbito da esfera de Governo	42
17. A repartição da Despesa de Pessoal por Poder e Ministério Público.....	48
18. Os limites Prudencial e de Alerta	49

18.1. Controle da Despesa Total com Pessoal	49
18.2. O retorno aos limites da Despesa de Pessoal, nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal	50
18.3. As Despesas de Pessoal e as Medidas de Reforço à Responsabilidade Fiscal trazidas pela Lei Complementar nº 178/2021	51
18.4. Gastos de Pessoal em fim de mandato	53
19. Penalidades pela superação dos limites de Gastos de Pessoal	55
20. Limites das Despesas de Seguridade Social	55
21. A base de cálculo dos limites da Lei de Responsabilidade Fiscal: a Receita Corrente Líquida	56
22. As condições para as Transferências Voluntárias	58
23. Limite para as Despesas com Serviços de Terceiros	59
24. A Dívida Consolidada ou Fundada	59
25. Os limites da Dívida Consolidada Líquida	60
26. A recondução da Dívida aos seus limites	60
27. O Ministério da Fazenda e os limites e condições para contratação de Operações de Crédito	61
28. Operações de Crédito vedadas.....	62
29. Operações de Crédito por Antecipação da Receita Orçamentária – ARO	63
30. As despesas realizadas nos últimos dois quadrimestres do mandato: o artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal	64
31. A preservação do Patrimônio Público	69
32. Novos projetos só depois de atendidos os que estiverem em andamento ...	69
33. A Transparência da Gestão Fiscal	70
33.1. A Lei de Transparência Fiscal.....	71
34. Novas formas de escriturar e consolidar as Contas Públicas	74
34.1. A Contabilidade Aplicável ao Setor Público – CASP	74
35. Consolidação das Contas de todas as esferas do Governo	77
36. Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal.....	77
37. O Tribunal de Contas e a Fiscalização da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF	78
38. Instruções do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo	81
39. As sanções pelo não cumprimento da LRF	81
40. Glossário de siglas	89
41. Bibliografia	90

1. Objetivos da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF

Em determinado ano, 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, ao final do ano, um déficit de R\$ 200.

Essa família começou mal o ano seguinte. Com uma dívida de R\$ 200. Todavia, nesse ano, 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:

Dívida em 31/12 do ano anterior	R\$	200
(-) Superávit no ano seguinte	R\$	50
(=) Dívida em 31/12 do ano seguinte	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 4.320/1964*).

Dívida provém, como regra, 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 4.320/1964*). 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, o regramento da LRF 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 2000, 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 operações¹.

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 estabelecidos pela LRF.

Ante esse Regime Fiscal, submetem-se também os Consórcios Públicos, tanto aqueles anteriormente instituídos, quanto os 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 escritorem 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 4.320/1964*); 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; o 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.

¹ Conforme art. 2º, III, LRF; art. 1º, § 1º, II, Resolução Senatorial 40/2001 e art. 2º, II da Resolução Senatorial 40/2001.

Quanto 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 aos seus jurisdicionados 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 trans formem 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 proposições 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 envolve 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, destaca-se 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 101/2000 disciplina certos conteúdos das Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual, ambas de iniciativa

privativa do Poder Executivo.

Na elaboração dos instrumentos orçamentários, recomenda-se:

- ✓ 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 mais bem 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*).²
- ✓ 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 cate gorias 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.
- ✓ A Lei Orçamentária Anual precisa detalhar-se até o nível do elemento de despesa (*art. 15 da Lei Federal nº 4.320/1964*).

A corroborar, o Tribunal de Contas emitiu o Comunicado SDG nº 32/2015 para orientar a elaboração das leis orçamentárias anuais e demais peças de

² TC-616/026/14. E. Pleno. Sessão: 30/08/2017: “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: 26/03/2019. “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.”.

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. em razão de recente decisão proferida pelo E. Supremo Tribunal Federal sentenças ao pagamento de precatórios judiciais, a proposta orçamentária deverá conter, no caso do então vigente regime especial, dotação em Sentenças Judiciais para que entre os exercícios de 2016 a 2020 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;*
- 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, nos termos da E.C. nº 85, de 2015, estarão sempre Dependentes de leis específicas, 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 109/2021, referente ao pagamento de precatórios judiciais, a proposta orçamentária deverá conter, no caso do Regime Especial, dotação em Sentenças Judiciais para que até 2029 seja quitado o passivo judicial que lhe toca. No caso do Regime Ordinário, vigora o artigo 100 da Constituição Federal, de tal modo que deverão ser previstas dotações orçamentárias para quitar os precatórios chegados até 02 de abril último, data estabelecida no artigo 100, § 5º, da CF, por meio da EC nº 114/2021.

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 artigo 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 inciso I do art. 22 da Lei Federal nº 4320/1964.

De concreto, passados mais de 20 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 faixas de classificação, definidas a partir das notas alcançadas nos sete índices setoriais: *altamente efetiva (A); muito efetiva (B+), efetiva (B), em fase de adequação (C+) e baixo nível de adequação (C).*

O índice de planejamento atingiu em 2020, na média geral, a nota C+ (em fase de adequação), a segunda mais baixa, 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.

Das Considerações Finais no Anuário 2021 do IEG-M, abrangendo o período de 2014 a 2020, convém destacar o seguinte sobre planejamento:

“O resultado do planejamento nos municípios merece uma atenção especial. Houve uma queda considerável na média do i-Plan de 2016 para 2017, alterando a faixa de resultado de C+ – Em fase de adequação – para a faixa C – Baixo nível de adequação. Apesar de uma pequena recuperação no exercício de 2019, o patamar médio dos municípios paulistas continua abaixo do adequado. O número de municípios na menor classificação do IEG-M é de 336 nesta última edição. A classificação de 52% dos municípios na faixa C reflete o pouco interesse da administração pública nesta etapa da gestão, contrariando o método PDCA³, reconhecido mundialmente como uma ferramenta de melhoria contínua composta por: Planejamento, Execução, Verificação e Atuação.”

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 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

³ PDCA (do inglês: PLAN - DO - CHECK - ACT ou Adjust) é um método iterativo de gestão de quatro passos, utilizado para o controle e melhoria contínua de processos e produtos. É também conhecido como o círculo/ciclo/roda de Deming, ciclo de Shewhart, círculo/ciclo de controle, ou PDSA (plan-dostudy-act).

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*).

A EC nº 105/2019 incluiu o artigo 166-A na Constituição Federal dispondo sobre a possibilidade de alocação de recursos a Estados, Distrito Federal e Municípios, através de Emendas Individuais Impositivas apresentadas ao Projeto de Lei Orçamentária.

A teor do seu § 5º, pelo menos 70% das transferências especiais tratadas no inciso I do *caput* do referido artigo, deverão ser aplicadas em despesas em **Despesa de Capital**, excetuando-se os encargos referentes ao Serviço da Dívida, nos termos do inciso II do § 1º do dispositivo constitucional em questão.

5. Os prazos e os conteúdos adicionais do Plano 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 se confundia 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, item 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 artigo 165, § 9º, I, 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 1988, 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 (*art. 165, § 2º*):

- ✓ 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. Ex.: 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*);
- ✓ Estabelecimento da política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento⁴.

⁴ “*Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:*

(...)

§ 2º *A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, estabelecerá as diretrizes de política fiscal e respectivas metas, em consonância com trajetória sustentável da dívida pública, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.* ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 109, de 2021](#))”

Além do referido artigo, a Constituição prescreve, em outros artigos, 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 (art. 51, IV e 52, XIII).

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

COMUNICADO SDG nº 13/2017

O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO COMUNICA que, na elaboração da lei de diretrizes orçamentárias (LDO), há de se atentar para os seguintes conteúdos:

1- Em consonância com a Lei 13.019, de 2014, previsão de critérios próprios, específicos, para as subvenções sociais, contribuições e auxílios destinados às entidades do terceiro setor (art. 4º, I, “f”. e 26, da LRF).

2- Desde que em mora no dia 25 de março de 2015, apresentação de plano de pagamento de precatórios (art. 101, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias).

3- Para atender à Lei Federal nº 8069, de 1990 (art. 4º, parágrafo único, “d”) e ao Comunicado SDG nº 8, de 2011, interessante vincular fração da receita para despesas de proteção à criança e ao adolescente.

4- Na existência de déficit financeiro, deve o anexo de Metas Fiscais propor superávit de execução orçamentária para liquidar, ainda que gradualmente, aquela dívida de curto prazo.

5- Sob o princípio orçamentário do equilíbrio, aquela proposição se materializa, no campo da despesa, por Reserva de Contingência, equivalente ao desejado superávit orçamentário.

6- E no intuito de garantir sobredita meta fiscal, haverá de se mostrar o tipo de gasto que será limitado caso haja frustração de receita (art. 4º, I, “b”, da Lei de Responsabilidade Fiscal).

7- Há de ser módico, moderado, o percentual para as transposições, remanejamentos e transferências (art. 167, VI, da CF).

8- Para a autorização solicitada no art. 62 da Lei de Responsabilidade Fiscal deve existir anexo informando o custeio de serviços que são próprios da União e do Estado (tipo de serviço/valor).

9- Conveniente determinar específicas ações programáticas para gastos sujeitos a limites ou vulneráveis a desvios, que não possam ser claramente identificados no elemento de despesa (ex.: publicidade oficial; propaganda; adiantamentos; despesas com viagens; gastos de representação).

São Paulo, 24 de abril de 2017.

SÉRGIO CIQUERA ROSSI

SECRETÁRIO-DIRETOR GERAL

Publicado no DOE de 25 de abril de 2017.

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 con trole operacional de custos (*art. 4º, I, “e”*);
- ✓ Condições para ajudar financeiramente instituições privadas. Ex.: 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*);
- ✓ Critérios para novos projetos, após o adequado atendimento dos que estão em andamento (*art. 45, caput, c.c. art. 5º, § 5º*);
- ✓ Critérios para o Poder Executivo estabelecer a Programação Financeira Mensal para todo o município, nele incluído a Câmara (*art. 8º, caput*);
- ✓ 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*);
- ✓ 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, V*);
- ✓ 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 presidencial 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, item 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, mais bem 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, de Meta de Resultado Bruto de Execução Orçamentária, conquanto os resultados Primário e Nominal não solvam aquela dívida de Restos a Pagar.

Nesse sentido, o seguinte alerta:

COMUNICADO SDG nº 29/2010

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

[...]

7- Caso ainda exista dívida líquida de curto prazo (déficit financeiro), deve o anexo de Metas Fiscais 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.

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, condeno 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 Con solidada 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. Art. 3º, Resolução nº 40/2001, do Senado Federal*).

A mando da mencionada Resolução, Saldo Líquido vem a ser 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 em 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: descrição dos débitos judiciais, cuja exigibilidade se concretize no exercício a que se refere a LDO, lembrando que, no caso particular dos precatórios, o prazo de apresentação (*até 2 de abril, conforme EC nº 114/2021*), coincide agora com o limite de entrega da LDO.

9. A Lei Orçamentária Anual, segundo a Constituição Federal

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, I*);

- ✓ O **Orçamento de Investimento** das estatais que não dependem do Tesouro Municipal, por fonte de financiamento⁵ (*art. 165, § 5º, II*);
- ✓ O **Orçamento de Seguridade Social**, nele incluído a Saúde, a Assistência e a Previdência Social (*art. 165, § 5º, III*).

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 34/2018.

A EC nº 102/2019 incluiu o § 14 ao artigo 165 da CF, facultando a inclusão de provisões de despesas para exercícios seguintes, com especificação dos investimentos plurianuais e daqueles em andamento.

Em relação à aprovação da Lei Orçamentária, outras alterações foram promovidas no artigo 109, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, por meio da EC nº 109/2021, com modificação de redações ou inclusão de incisos, parágrafos e alíneas.

Em síntese, se à época da aprovação da LOA for verificada que a proporção da Despesa Obrigatória Primária em relação à Despesa Primária Total, com limites definidos no artigo 107 do ADCT, for superior a 95%, até o fim do período a que se refere a Lei Orçamentária, sem prejuízo de outras medidas, são vedadas qualquer forma de alteração remuneratória a servidores públicos, civis e militares, e empregados públicos, salvo se decorrente de decisão judicial transitada em julgado ou resultante de determinação legal anterior ao início da aplicação das medidas tratadas pelo artigo 109 do ADCT.

As vedações alcançam admissões ou contratações de pessoal a qualquer título, ressalvadas as situações descritas nas alíneas “a” a “d” do inciso IV do citado dispositivo constitucional; a realização de concursos públicos (*exceto reposição por vacância, cf. inciso IV*); a criação ou majoração de qualquer vantagem remuneratória (*exceto em razão de decisão transitada em julgado ou por determinação legal anterior às disposições do referenciado artigo*) e o aumento de benefícios de cunho indenizatório (*exceto nas mesmas condições descritas*).

Caso as vedações citadas no *caput* do artigo 109 forem acionadas, fica também vedada a concessão de Revisão Geral e Anual (*art. 37, X, CF*).

Por fim, as regras do dispositivo constitucional em questão não revogam ou suspendem o atendimento de dispositivos constitucionais e legais que tratem de Metas Fiscais ou limites máximos de despesas.

Aplicam-se, também, às proposições legislativas, mas não às medidas de combate à calamidade pública nacional, cuja vigência ou efeitos não ultrapassem a sua duração, nos casos indicados no § 5º do artigo 109 do ADCT.

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 4.320/1964, a Lei

⁵ Tesouro Central, recursos próprios, bancos.

Orçamentária Anual conterá:

- ✓ Anexo atestando a compatibilidade com as Metas Fiscais propostas na LDO, a saber, Resultados Primário, Nominal e, também, o Bruto da Execução Orçamentária, (art. 5º, II, c.c. art. 4º, § 1º);
- ✓ Documento revelando a forma de compensar as novas renúncias de receita e as novas despesas obrigatórias de caráter continuado (art. 5º, II, c.c. art. 165, § 6º, CF);
- ✓ Provisão de Reserva de Contingência para garantir pagamentos imprevistos, inesperados, contingenciais (art. 5º, III, “b”).

9.2. Orçamento 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, LRF).

A propósito do orçamento relacionado ao Poder Legislativo, mais precisamente quanto ao resultado de sua execução, oportuno anotar que foram introduzidas inovações no artigo 168 da CF, com a inclusão dos §§ 1º e 2º através da EC nº 109/2021.

O primeiro trata da vedação de transferência a Fundo de recursos originados dos repasses duodecimais, ao passo que o segundo introduziu norma presente em algumas Leis Orgânicas Municipais, no sentido de que o saldo financeiro advindo dos citados repasses deve ser restituído ao Caixa do Tesouro respectivo ao final do período, sob pena de dedução dos valores não devolvidos das primeiras parcelas de duodécimos do exercício subsequente.

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 04/05/2000).

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 04/05/2000).

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, item 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)⁶.

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.

⁶ 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.

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 artigo 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 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.

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 (*artigo 8º, parágrafo único, LRF*).

O acompanhamento das Metas Fiscais, conforme estabelecido no artigo 9º, § 4º, da LRF, até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, será feito pelo Poder Executivo, a quem compete demonstrar e avaliar o respectivo cumprimento de cada quadrimestre em audiência pública na Comissão referida no § 1º do artigo 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 artigo 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.

Não se desconsidera que a Programação Orçamentária possa ser afetada por ocorrências imprevistas e excepcionais, a exemplo do estabelecido no Programa Federativo de Enfrentamento do COVID-19, com a edição da LC nº 173/2020, que determinou a suspensão de pagamentos das dívidas contratadas entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e também afastou e/ou dispensou, entre outras, as condições e vedações previstas no artigo 14 (*comprovações relacionadas à renúncia de receita ou ampliação de benesses tributárias*), no inciso II do artigo 16 (*declaração do Ordenador da Despesa quanto à adequação do aumento da despesa com as peças de planejamento*) e 17 (*despesas obrigatórias de caráter continuado*) da LRF.

No caso particular da suspensão de pagamentos das dívidas contratadas, à época, foi editado o Comunicado SDG nº 25/2020, trazendo o seguinte Alerta:

COMUNICADO SDG Nº 25/2020 (Suspensão de pagamentos – Contabilização – Autorização Legislativa)

O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO ALERTA aos órgãos públicos jurisdicionados que a suspensão dos pagamentos prevista na Lei Complementar Federal nº 173, de 2020 ou em legislação local, não autoriza a ausência do registro por competência da respectiva Variação Patrimonial Diminutiva e do Passivo, em atendimento às normas contábeis voltadas ao reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos e passivos e de suas variações patrimoniais, devendo ser precedida de autorização legislativa específica.

A anulação de empenhos das respectivas despesas orçamentárias neste exercício em função da suspensão em tela implica na necessária alocação de dotações nos orçamentos subsequentes nos quais ocorrerem os respectivos pagamentos.

O descumprimento das exigências legais, além de ser objeto de apuração no acompanhamento das contas, poderá ensejar aplicação da multa prevista no inciso VI do artigo 104 da Lei Complementar Estadual nº 709, de 1993, comunicação ao Ministério Público do Estado, sem prejuízo de outras providências que os eminentes Conselheiros deliberarem na condição de Relatores dos processos de Contas Anuais.

SDG, em 15 de junho de 2020.

SÉRGIO CIQUERA ROSSI

SECRETÁRIO-DIRETOR GERAL

A execução orçamentária também está relacionada à inclusão do artigo 167-A na Constituição Federal por meio da EC nº 109/2021. Sobre o tema, foi emitido o Comunicado SDG nº 35/2021, com o seguinte teor:

COMUNICADO SDG Nº 35/2021

O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO COMUNICA as principais alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 109 de 2021, e as medidas que deverão ser observadas pelos órgãos jurisdicionados quando da elaboração e acompanhamento da execução orçamentária.

[...]

2. Incluiu o artigo 167-A para estabelecer que quando a relação entre receitas e despesas Correntes apurada no período de 12 meses em todos os Poderes e Órgãos das esferas estadual e municipal superar 95% poderão adotar medidas de ajuste fiscal previstas nos incisos I a X assemelhadas àquelas tratadas pelo artigo 8º, da Lei Complementar nº 173, de 2020;

3. Essas medidas de ajuste fiscal quando superado 85% da relação entre receita e despesa não excedendo os 95% o Chefe do Executivo e demais Poderes e órgãos autônomos poderão implementar total ou parcialmente as medidas indicadas no caput. Nesse caso o ato deverá ser submetido ao Legislativo em regime de urgência. A apuração desses percentuais deve ser realizada bimestralmente em situação assemelhada ao artigo 9º da Lei Complementar nº 101, de 2000.

4. Na superação do percentual previsto no caput do artigo 167-A até que as medidas de ajuste tenham sido adotadas e declaradas pelo Tribunal de Contas ficam vedadas concessões de garantias e operações de crédito firmadas pelo Poder Executivo ou por intermédio de entidades da administração indireta

5. *Essas medidas não se confundem com os percentuais de gastos, em especial os de pessoal sujeitos a limites e reconduções, consoante dispositivos da L.R.F. e bem assim não interferem nas regras da Lei Complementar nº 173, de 2021;*

6. *Cumprirá à fiscalização o permanente acompanhamento de todas essas medidas, fazendo tudo constar dos correspondentes relatórios de contas anuais.*

SDG, em 21 de junho de 2021.

SÉRGIO CIQUERA ROSSI

SECRETÁRIO-DIRETOR GERAL

Por oportuno, o artigo 8º da LC nº 173/2020 se reporta ao estado de calamidade pública tratado no artigo 65 da LRF, ou seja, embora as medidas de ajustes sejam assemelhadas, decorrem de situações distintas.

Outros dispositivos constitucionais relativos à calamidade pública e seus efeitos nas esferas social, fiscal, legislativa, de pessoal, de operações de créditos, foram incluídos pela EC nº 109/2021, a saber, artigos 167-B a 167-G.

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 4.320/1964 fala em programação trimestral (*art. 47*), enquanto a LRF a quer mensal (*art. 8º, caput, LC nº 101/2000*).

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 parcelamentos⁷, 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:

“Incontrovertida 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.

[...]

⁷ 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.

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:

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.

Além da LRF, outras medidas de ajuste fiscal constam dos incisos I a X do artigo 167-A da CF, acrescido por meio da EC nº 109/2021, inovações que foram objeto do Comunicado SDG nº 35/2021 citado no item 11 deste Manual.

De acordo com o Comunicado, tais medidas, facultativas, se assemelham àquelas tratadas pelo artigo 8º, da LC nº 173/2020, ressalvando, porém, que não se confundem com os percentuais de gastos, notadamente os de Pessoal, sujeitos a limites e reconduções, nos termos da LRF, além de não interferirem nas regras da sobredita Lei Complementar nº 173/2020.

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 do exercício, o controle orçamentário do município revelou a seguinte posição:

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

Sendo assim, nesse 5º bimestre a diferença acumulada, negativa de 280, projeta para o ano em curso, 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 regra em questão comporta exceções, a exemplo daquelas dispostas no § 2º do artigo 9º da LRF, com redação dada pela Lei Complementar nº 177/2021.

Segundo tal comando, não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do Ente, incluindo aquelas relacionadas ao pagamento do Serviço da Dívida e as relativas à inovação e ao desenvolvimento científico e tecnológico custeadas por Fundo criado para tal finalidade e as ressalvadas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias.

A apuração de déficit orçamentário sem o respectivo congelamento das dotações revela-se causa de emissão de parecer desfavorável, a exemplo da seguinte decisão:

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 TCs 3005/026/06, 3853/026/04, 1030/026/11 e 1157/026/11.

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

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

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 e 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.

Por meio do Ato GP nº 05/2019, de 10/04/2019, foi implantada uma nova sistemática para os Alertas relacionados à Lei de Responsabilidade Fiscal, passando a ser publicados no DOE bimestralmente e quadrimestralmente.

11.3. Os precatórios judiciais

A mando do artigo 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 cinco exercícios financeiros, então de janeiro de 2016 a 31/12/2020.

Posteriormente, por meio da Emenda Constitucional nº 99/2017 foi estabelecido novo Regime Especial, vigente a partir de 15/12/2017 e válido a partir de 2018 que, entre outras prescrições, estendeu o prazo de pagamento, antes previsto para 2020, até 2024.

O Regime Especial previsto no artigo 101 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias foi novamente alterado por meio da Emenda Constitucional nº 109/2021.

Desse novo regramento extraem-se os seguintes pontos:

- ✓ **Prazo para quitação:** Estados e Municípios em mora no pagamento de seus precatórios até 25/03/2015 (*mesma data dos Regimes Especiais anteriores*), deverão quitar, até 31/12/2029, os débitos vencidos e os que vencerão dentro desse período;
- ✓ **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 02 de abril até 31/12 do exercício seguinte (*art. 100, § 5º, CF, com redação dada pela EC nº 114/2021*);
- ✓ **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 2029, 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 Especial, ou seja, 16/03/2021;
- ✓ **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 Garantidor⁸; 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 (*art. 100, § 3º, CF*), 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, excetuadas aquelas para fins de necessidade pública nas áreas de saúde, educação, segurança pública, transporte público, saneamento básico e habitação de interesse social;
- ✓ **Prazo:** prazo de 120 dias a partir de 01/01/2018 para regulamentação de lei prevendo requisitos de compensação de precatórios em atraso com 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

⁸ Pende de julgamento a 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.

ADCT, tais como a responsabilização fiscal e por improbidade administrativa do Chefe do Poder Executivo.

Ainda sobre precatórios, através da EC nº 114/2021 foi acrescentado o artigo 107-A ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, trazendo as seguintes disposições:

- ✓ Até o fim de 2026 fica estabelecido, para cada exercício financeiro, limite para alocação na Proposta Orçamentária das despesas com pagamentos em virtude de sentença judiciária de que trata o artigo 100, da CF, equivalente ao valor da despesa paga no exercício de 2016, incluídos os Restos a Pagar pagos, corrigido na forma do § 1º do artigo 107 do ADCT, devendo o espaço fiscal decorrente da diferença entre o valor dos precatórios expedidos e o respectivo limite, ser destinado ao programa previsto no parágrafo único do artigo 6º e à seguridade social, nos termos do artigo 194, ambos da Constituição Federal, a ser calculado da seguinte forma (*caput*):
- ✓ Exercício de 2022: o espaço fiscal decorrente da diferença entre o valor dos precatórios expedidos e o limite estabelecido no **caput** deste artigo deverá ser destinado ao programa previsto no parágrafo único do artigo 6º e à seguridade social, nos termos do artigo 194, ambos da Constituição Federal (*inciso I*).
- ✓ Exercício de 2023: pela diferença entre o total de precatórios expedidos entre 02/07/2021 e 02/04/2022 e o limite de que trata o **caput** deste artigo válido para o exercício de 2023 (*inciso II*).
- ✓ Exercícios de 2024 a 2026: pela diferença entre o total de precatórios expedidos entre 03/04 de dois anos anteriores e 02/04 do ano anterior ao exercício e o limite de que trata o **caput** deste artigo válido para o mesmo exercício (*inciso III*).
- ✓ O limite para o pagamento de precatórios corresponderá, em cada exercício, ao limite previsto no **caput** deste artigo, reduzido da projeção para a despesa com o pagamento de Requisições de Pequeno Valor para o mesmo exercício, que terão prioridade no pagamento (§ 1º).
- ✓ Os precatórios que não forem pagos em razão do previsto neste artigo terão prioridade para pagamento em exercícios seguintes, observada a ordem cronológica e o disposto no § 8º deste artigo (§ 2º).
- ✓ É facultado ao credor de precatório que não tenha sido pago em razão do disposto neste artigo, além das hipóteses previstas no § 11 do artigo 100 da Constituição Federal e sem prejuízo dos procedimentos previstos nos §§ 9º e 21 do referido artigo, optar pelo recebimento, mediante acordos diretos perante Juízos Auxiliares de Conciliação de Pagamento de Condenações Judiciais contra a Fazenda Pública Federal, em parcela única, até o final do exercício seguinte, com renúncia de 40% (*quarenta por cento*) do valor desse crédito (§ 3º).
- ✓ O Conselho Nacional de Justiça regulamentará a atuação dos Presidentes dos Tribunais competentes para o cumprimento deste artigo (§ 4º).
- ✓ Não se incluem no limite estabelecido neste artigo as despesas para fins de cumprimento do disposto nos §§ 11, 20 e 21 do artigo 100 da Constituição Federal e no § 3º deste artigo, bem como a atualização

- monetária dos precatórios inscritos no exercício (§ 5º);
- ✓ Não se incluem nos limites estabelecidos no art. 107 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias o previsto nos §§ 11, 20 e 21 do artigo 100 da Constituição Federal e no § 3º deste artigo (§ 6º).
 - ✓ Na situação prevista no § 3º deste artigo, para os precatórios não incluídos na proposta orçamentária de 2022, os valores necessários à sua quitação serão providenciados pela abertura de créditos adicionais durante o exercício de 2022 (§ 7º).
 - ✓ Os pagamentos em virtude de sentença judiciária de que trata o artigo 100 da Constituição Federal serão realizados na seguinte ordem (§ 8º):
Obrigações definidas em lei como de pequeno valor, previstas no § 3º do artigo 100 da Constituição Federal (*inciso I*);
Precatórios de natureza alimentícia cujos titulares, originários ou por sucessão hereditária, tenham no mínimo 60 (*sessenta*) anos de idade ou sejam portadores de doença grave ou pessoas com deficiência, assim definidos na forma da lei, até o valor equivalente ao triplo do montante fixado em lei como obrigação de pequeno valor (*inciso II*);
Demais precatórios de natureza alimentícia até o valor equivalente ao triplo do montante fixado em lei como obrigação de pequeno valor (*inciso III*);
Demais precatórios de natureza alimentícia além do valor previsto no inciso III deste parágrafo (*inciso IV*);
Demais precatórios (*inciso V*).

A respeito dos pagamentos dos precatórios, é imperioso que, salvo decisão judicial com efeito suspensivo, a Entidade deve dar continuidade aos mesmos, seja na sistemática do Regime Especial ou do Regime Normal, inclusive os Requisitórios de Pequeno Valor, equivalentes a 30 ou 40 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 pagamentos 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 se constituem em causas contributivas para a 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).”

Oportuna a referência ao Comunicado SDG nº 29/2021, dispondo sobre a contabilização dos recursos provenientes de depósitos judiciais, extrajudiciais em que o Ente é parte, nos termos da LC nº 151/15, EC nº 94/2016 e EC nº 99/2017:

COMUNICADO SDG Nº 029/2021

O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO em sua missão de fiscalizar e orientar para o bom e transparente uso dos recursos públicos em benefício da sociedade, e no intuito de uniformizar o entendimento a respeito da contabilização dos recursos provenientes de depósitos judiciais, extrajudiciais em que o Ente é parte, nos termos da LC nº 151/15, EC nº 94/2016 e EC nº 99/2017 e dos princípios da transparência, oportunidade, prudência e evidenciação contábil, COMUNICA:

Contabilização de recursos decorrentes da LC nº 151/15

A) O Estado e os Municípios que receberem na conta única do Tesouro, até 70% dos depósitos judiciais em dinheiro, referentes a processos judiciais ou administrativos, tributários ou não tributários, nos quais são parte, deverão, nos termos da LC 151/15, utilizá-los exclusivamente para o pagamento de: I) precatórios judiciais de qualquer natureza; II) dívida pública fundada; III) despesa de capital; IV) recomposição dos fluxos de pagamento e equilíbrio atuarial dos fundos de previdência dos Regimes Próprios de cada Ente, respeitando a ordem de prioridade estabelecida no normativo e, independente disso, podendo ainda utilizar até 10% para constituição de Fundo Garantidor de PPPs ou de outros mecanismos de garantia previstos em lei, dedicados exclusivamente a investimentos de infraestrutura (art. 7º).

B) O montante não repassado pela Instituição Financeira deverá constituir fundo de reserva destinado a garantir a restituição da parcela recebida, cabendo ao Ente recompor o saldo do fundo quando se mostrar inferior a 30% do total dos depósitos, acrescido da remuneração (§1º e §3º do art. 3º).

C) Os registros contábeis referentes aos recursos oriundos de depósitos judiciais e extrajudiciais relacionados a processos dos quais o Ente público faça parte, bem como de depósitos de terceiros deverão ser efetuados seguindo as orientações previstas na Instrução de Procedimentos Contábeis – IPC 15 da Secretaria do Tesouro Nacional. Esta instrução adotou na definição dos roteiros contábeis as seguintes premissas:

1. As formas de contabilização dos depósitos judiciais devem ser segregadas entre os depósitos de lides nas quais o Ente público é parte e os depósitos de terceiros;

2. O fundo de reserva corresponde ao valor disponibilizado no Tribunal de Justiça para que possa haver liquidez quando do trânsito em julgado da lide. Neste caso, sua contabilização é realizada por meio dos recursos que permanecem junto ao TJ;

3. Depósitos referentes a lides nas quais o Ente público é parte:

a. Deverá haver a identificação do objeto da lide, de modo a ser registrada receita orçamentária conforme este objeto, respeitando-se todas as vinculações legais – nestes casos, destaca-se que os Tribunais deverão informar a qual objeto o depósito diz respeito;

b. Não sendo possível identificar a origem dos recursos quando do ingresso, o Ente público deverá proceder com classificação genérica, e reclassificar tão logo possível a identificação desta origem. De todo modo, destaca-se a importância do trabalho conjunto ao Tribunal de Justiça para classificação do recurso na origem, de modo a observar-se as vinculações;

c. Sempre que houver expectativa de devolução de recursos em valor superior ao suportado pelo fundo de reserva, deverá ser constituída provisão no montante estimado a ser devolvido, e esta provisão deverá ser ajustada periodicamente, com frequência evidenciada em sua política contábil, de modo a adequadamente representar o valor que se espera devolver. Ademais, para a constituição da provisão é necessário fazer estimativas confiáveis da expectativa de devolução do recurso levantado.

4. Depósitos de lides de terceiros:

a. A devolução dos recursos, na eventualidade da cobertura do fundo de reserva (recursos disponibilizados no Tribunal de Justiça para dar liquidez e honrar as obrigações decorrentes das sentenças transitadas em julgado), será realizada por meio de execução orçamentária, tendo como elemento de despesa o 93 – Indenizações e Restituições. Neste caso, o registro corresponderá a uma despesa de capital.

b. Para fins de controle das origens de recursos (depósitos nas quais o Ente é parte ou de terceiros), recomenda-se a segregação das fontes de recursos, com utilização de códigos distintos para cada origem.

SDG, em 27 de maio de 2021.

SÉRGIO CIQUERA ROSSI

SECRETÁRIO-DIRETOR GERAL

12. A administração da Receita Pública

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

A Lei Complementar 101/2000 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 8.429/1992*).

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 dois 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 procedimentos não constituem novidade. A Lei 4.320/1964 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 se mostrar declinante nos três 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 justifiquem 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, este Tribunal assim decidiu:

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 (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 artigo 16:

- ✓ Estimar o impacto da nova despesa sobre o Orçamento e a Disponibilidade de Caixa; isso, para três exercícios financeiros;
- ✓ Declarar, na abertura da licitação, que a nova despesa se compatibiliza com os três 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 artigo 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". Quadro no item 39 deste Manual*).

De toda forma, não é qualquer aumento de gasto público que precisa submeter-se ao artigo 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, de acordo com o Comunicado SDG nº 28/2006, instituiu modelo para a Administração atender às cautelas requeridas pelo artigo 16 da LRF:

"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 (1).

Em seguida, estimo o impacto trienal da despesa, nisso também considerando sua eventual e posterior operação (2):

Valor das despesas no 1º exercício	R\$
<i>Impacto % sobre o Orçamento do 1º exercício</i>	%
<i>Impacto % sobre o Caixa do 1º exercício</i>	% (3)
Valor da Despesa no 2º exercício	R\$
<i>Impacto % sobre o Orçamento do 2º exercício</i>	%
<i>Impacto % sobre o Caixa do 2º exercício</i>	% (3)
Valor da Despesa no 3º exercício	R\$
<i>Impacto % sobre o Orçamento do 3º exercício</i>	%
<i>Impacto % sobre o Caixa do 3º exercício</i>	% (3)

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 xxxx	R\$	1.000.000,00
(-) Receita Orçamentária esperada para yyyy	R\$	5.000.000,00
(=) Disponibilidade de Caixa para Despesas Fixadas no Orçamento yyyy	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 artigo 16, I, da LRF (*vide item 13*) 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 três exercícios financeiros (*vide modelo no item 13*);
- ✓ Declaração do Ordenador da Despesa, na abertura da licitação, que a nova despesa se compatibiliza com os três Planos Orçamentários: o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual (*vide modelo no item 13*);
- ✓ 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 Geral Anual (*não, aumento*) 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 Orçamentária⁹. 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". Quadro no item 39 deste Manual*).

15. O que é Despesa de Pessoal segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal

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

Hoje, os limites de Despesa de Pessoal são previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal, que, em seu artigo 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

⁹ Artigo 5º, II da LRF.

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.

Na conformidade do § 3º do artigo 18 da LRF, incluído pela Lei Complementar nº 178/2021, a Despesa Total com Pessoal considera a remuneração bruta do servidor, ressalvada a redução amparada no inciso XI do artigo 37 da CF.

Relevante destacar, ainda, a alteração promovida pela Lei Complementar nº 178/2021 na redação do inciso VI do § 1º do artigo 19 da LRF¹⁰, incluindo o termo “Pensionistas”, ao dispor sobre as despesas que não seriam computadas na Despesa Total com Pessoal, desde que os custos sejam suportados pelos recursos pertencentes ao Regime Próprio, a exemplo das contribuições dos servidores segurados, da compensação financeira entre o Regime Geral e os Regimes Próprios (§ 9º do artigo 201 da CF), além das transferências para garantia do equilíbrio atuarial (*alínea “c” do indicado inciso VI*).

Não sendo o caso deste Tribunal de Contas, a inclusão dos Pensionistas na apuração da despesa em questão levou em conta que algumas Cortes de Contas não o faziam, tendo por norte que nas deduções previstas na LRF só havia referência aos Inativos.

O mesmo se diga quanto ao Imposto de Renda Retido na Fonte, desconsiderado por vários Tribunais de Contas na verificação dos cálculos com Despesa de Pessoal; no entanto, com a adoção da remuneração bruta do servidor, tais interpretações não mais persistirão.

Na conformidade da Deliberação TC-A-023996/026/15, de 09/12/2015, os dispêndios com PASEP, a partir de 1º de janeiro de 2017, deixaram de ser 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.

Assim, remanescem como Despesas de Pessoal, apenas os recolhimentos ao PASEP efetivados pelas citadas Entidades, uma vez que incidentes sobre a folha salarial. A inclusão dessas parcelas no cômputo dos gastos com pessoal

¹⁰ “Art. 19. Para os fins do disposto no caput do art. 169 da Constituição, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada Ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita Corrente Líquida, a seguir discriminados:

[...]

§ 1º Na verificação do atendimento dos limites definidos neste artigo, não serão computadas as despesas:

[...]

VI - com inativos e pensionistas, ainda que pagas por intermédio de unidade gestora única ou fundo previsto no art. 249 da Constituição Federal, quanto à parcela custeada por recursos provenientes:

a) da arrecadação de contribuições dos segurados;

b) da compensação financeira de que trata o § 9º do art. 201 da Constituição;

c) de transferências destinadas a promover o equilíbrio atuarial do regime de previdência, na forma definida pelo órgão do Poder Executivo federal responsável pela orientação, pela supervisão e pelo acompanhamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos. (Redação dada pela Lei Complementar nº 178, de 2021)”.

ocorrerá quando da consolidação no âmbito do Poder Executivo.

Convém assentar que o cálculo da Despesa com Pessoal foi padronizado em nível nacional, procurando evitar interpretações divergentes por parte dos Tribunais de Contas em relação a determinados pontos da LRF, de modo que deve ser seguido o modelo elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional, que vem a ser o Órgão Central de Contabilidade da União, a teor do *caput* do artigo 163-A, acrescentado pela EC nº 108/2020.

Outro aspecto que deve ser considerado na apuração da referida despesa é relacionado 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.

Por oportuno, convém anotar que a EC nº 105/2019 acresceu à Constituição Federal o artigo 166-A, tratando das Emendas Individuais Impositivas apresentadas ao Projeto de Lei Orçamentária.

Além de referidos recursos não comporem a Receita de Estados e Municípios (§ 1º), assunto a ser abordado oportunamente, também não podem custear Despesas com Pessoal e encargos sociais relativas a Ativos, Inativos e Pensionistas (§ 1º, I).

No tocante à consideração de gastos com terceirização de mão de obra que substitui servidores públicos no cômputo da Despesa Total de Pessoal, foi mencionado anteriormente que há contratos intermediados por empresas que não se inserem, às vezes, na Despesa de Pessoal, haja vista que a relação empregatícia está sob a responsabilidade do particular, inexistindo qualquer vínculo jurídico com a Administração Pública.

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 o 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 do art. 18 da LRF).

O dispositivo legal em questão, com redação dada pela LC nº 178/2021, dispôs que a Despesa com Pessoal será apurada com esteio no Regime de competência, independentemente de empenho.

Muito embora possa parecer despicienda a indicação do citado Regime, pois expresso no artigo 35, II, da LF nº 4.320/1964, bem como na redação inicial do artigo 18, § 2º, da LRF, a Nota Técnica SEI nº 30805/2021/ME esclareceu que seu reforço por meio da expressão “independentemente de empenho”, objetivou impedir que a Despesa Total de Pessoal seja reduzida através da deliberada ausência de empenhamento no período de apuração, postergando-o para o subsequente.

Dito de outro modo, o não empenhamento de despesas com folha salarial e respectivos encargos, notadamente ao final do exercício, com efetivação no exercício seguinte, intenciona reduzir o limite dos gastos com Pessoal, assim como contribuir para obtenção de superávit ou minoração de déficit no campo Orçamentário.

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:

Despesa com Pessoal	Despesa Liquidada nos últimos 12 meses – R\$
Despesa Bruta com Pessoal (I)	
Pessoal Ativo: remuneração, encargos sociais e contribuições patronais recolhidas à Previdência (INSS ou RPPS)	
Pessoal Inativo e Pensionistas	
Outras Despesas de Pessoal decorrente 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 com 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 o opera o Sistema Próprio de Previdência.*

SDG, 1º de outubro de 2010
SÉRGIO CIQUERA ROSSI
SECRETÁRIO-DIRETOR GERAL

A observação ao final do quadro acima era alinhada com a redação original da alínea “c” do inciso VI do § 1º do artigo 19 da LRF, alterada através da LC nº 178/2020¹¹.

¹¹ Redação original:

“c) das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.”.

Redação alterada:

“c) de transferências destinadas a promover o equilíbrio atuarial do regime de previdência, na forma definida pelo órgão do Poder Executivo federal responsável pela orientação, pela supervisão e pelo acompanhamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos. (Redação dada pela Lei Complementar nº 178, de 2021)”.

No entanto, o Comunicado em questão continua contemporâneo quanto ao seguimento do modelo de relatório de Gestão Fiscal da Secretaria do Tesouro Nacional – STN para o cálculo da Despesa de Pessoal, ainda mais com o estabelecimento da competência da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) com essa finalidade a partir da inclusão do artigo 163-A por meio da EC nº 108/2020.

A propósito da atuação da STN, por ocasião da edição da 9ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais (*MDF, atualmente na 12ª edição*) e na Portaria ME/SEF/STN nº 233/2019, que teve por fim operacionalizá-la, foi previsto que às Despesas com Pessoal, a partir de 2021, seriam inclusos, no cômputo das respectivas despesas com pessoal, os gastos destinados à remuneração dos empregados das organizações da sociedade civil, que atuam em atividades-fim da Administração. Referido prazo foi prorrogado para 2022, nos termos da Portaria STN nº 377/2020.

Sobre essa questão, o E. Plenário deste Tribunal de Contas, no âmbito do Processo SEI-8508/2021-99, em sessão realizada em 27/04/2022, deliberou no sentido de que, mesmo não prevalecendo o Decreto Legislativo nº 333/2020, do Senado Federal, que susta a Portaria STN nº 377/2020, ainda assim esta Corte de Contas deixará de computar entre as despesas de pessoal de seus jurisdicionados (limites previstos no art. 20, da LRF), a parcela dos recursos transferidos às Organizações Sociais destinada a remunerar os profissionais a elas vinculados, responsáveis pelo cumprimento de obrigações assumidas no âmbito dos Contratos de Gestão respectivos.

A Deliberação Processo SEI-8508/2021-99 em tela foi divulgada no Diário Oficial do Estado, Poder Legislativo, edição de 06/05/2022, pág. 36.

Atualmente, o detalhamento das Despesas de Pessoal consta do Manual de Demonstrativos Fiscais, edição 2022, aprovado pela Portaria nº 924/2021.

De acordo com o abordado no item 15 e neste 16, 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*);
- ✓ PIS/PASEP incidente sobre a folha de pagamento das Fundações;
- ✓ Aposentadorias e Pensões não suportadas pelos recursos previstos nas alíneas “a”, “b” e “c” do inciso VI do artigo 19 da LRF;
- ✓ Aposentadorias e Pensões custeadas com recursos destinados à cobertura do déficit financeiro do Regime de Previdência, a teor do § 3º do artigo 19 da LRF;
- ✓ Contratações por tempo determinado;
- ✓ Contratos de terceirização de mão de obra que substituam servidor;
- ✓ Sentenças judiciais referentes a demandas trabalhistas;
- ✓ Indenizações e restituições de índole trabalhista.

Em relação à apuração das despesas com Inativos e Pensionistas, necessário lembrar que não há de se confundir transferências destinadas à

promoção do equilíbrio atuarial do Regime de Previdência, que permite que as despesas assim custeadas sejam deduzidas para apuração da Despesa Total com Pessoal, com aquelas financiadas pelos aportes promovidos para a cobertura do déficit financeiro de tais Regimes, estas não podendo ser excluídas do referido cálculo, de acordo com o § 3º do artigo 19 da LRF, incluído pela LC nº 178/2021.

Sobre essa última hipótese, ou seja, em relação às despesas com Inativos e Pensionistas custeados por aportes destinados aos respectivos RPPS para suprir insuficiências financeiras, os Comunicados SDG nºs 14, de 23/05/2019 e 20, de 29/06/2019, 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 101/2000.

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 Conselheiro Relator.

*SDG, em 28 de junho de 2019.
SÉRGIO CIQUERA ROSSI
Secretário-Diretor Geral*

Outra inovação quanto às Despesas de Pessoal decorreu do advento da EC nº 109/2021, alterando o artigo 29-A da CF, dispondo sobre a inclusão de Inativos e Pensionistas no total das despesas do Poder Legislativo, afetando diretamente os percentuais respectivos, notadamente o previsto no § 1º do mesmo artigo, que limita a Folha de Pagamento.

A respeito dessa específica situação, o Comunicado SDG nº 35/2021 assim dispôs:

COMUNICADO SDG Nº 35/2021

O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO COMUNICA as principais alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 109 de 2021, e as medidas que deverão ser observadas pelos órgãos jurisdicionados quando da elaboração e acompanhamento da execução orçamentária.

1. A Emenda Constitucional nº 109, de 2021 alterou o artigo 29-A para incluir inativos e pensionistas no total de despesas do Poder Legislativo com reflexo direto nos percentuais, em especial no § 1º, do mesmo artigo que limita a 70% de sua receita a folha de pagamento;

[...]

6. Cumprirá à fiscalização o permanente acompanhamento de todas essas medidas, fazendo tudo constar dos correspondentes relatórios de contas anuais.

*SDG, em 21 de junho de 2021.
SÉRGIO CIQUERA ROSSI
SECRETÁRIO-DIRETOR GERAL*

Os aspectos sobre a superação de limites para a Despesa de Pessoal e a respectiva condução aos patamares estabelecidos na LRF serão abordados com maior profundidade em item próprio deste Manual.

Convém assinalar, porém, que para aqueles que ultrapassassem os limites de Despesas com Pessoal, a alteração introduzida pela LC nº 164/2018, com vigência a partir do 1º quadrimestre de 2019, abrandou 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 à 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.

Ocorre que a LC nº 178/2021 alterou a redação do § 3º do artigo 23 da LRF. Originalmente, as restrições elencadas nos incisos I a III¹² do referido

¹² "I - receber transferências voluntárias;

II - obter garantia, direta ou indireta, de outro Ente;

parágrafo se destinavam ao Ente, ao passo que a nova redação estabeleceu o impeditivo para o Poder ou Órgão que não alcançassem a redução da Despesa Total de Pessoal, conformando-as aos limites definidos no artigo 20 da LRF.

A Secretaria do Tesouro Nacional, por meio da Nota Técnica SEI nº 27183/2021/ME, questionou a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN, acerca do alcance do disposto no artigo 15, § 1º, da LC nº 178/2021, em razão de possível antinomia entre esse dispositivo legal e o disposto no § 3º do artigo 15 da LRF, com alteração dada pela indigitada Lei Complementar.

A STN, no bojo do questionamento à PGFN, apresentou minuta de Decreto objetivando regulamentar as inovações trazidas pela LC nº 178/2021, propondo que em seu inciso IV fosse indicado “Ente” como sujeito às restrições no § 3º do artigo 23 da LRF, caso algum Poder ou Órgão não promovesse a redução do percentual de 10% do excedente ao final de cada um dos exercícios de 2023 a 2032.

Do Parecer SEI nº 9085/2021/ME, de lavra da PGFN, cabe destacar os seguintes trechos que indicam que as restrições recaem sobre o Ente:

“11. Superada, portanto, a alegação de que a disposição inserta no §1º do art. 15 da Lei Complementar nº 178, de 2021, violaria decisão do Supremo Tribunal Federal, tem-se que o referido art. 15 consubstancia norma especial em relação ao art. 23 da Lei de Responsabilidade Fiscal, estabelecendo regra para o Poder ou órgão que estiver acima do limite de despesas com pessoal no fim do exercício de 2021, regra essa consistente no enquadramento ao respectivo limite no período de 10 anos, mediante redução do excedente à razão de, pelo menos, 10% (dez por cento) a cada exercício financeiro.

12. Ademais, no § 1º do supracitado art. 15 da Lei Complementar nº 178, de 2021, está previsto que “[A] inobservância do disposto no caput no prazo fixado sujeita o Ente às restrições previstas no § 3º do art. 23 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000”.

13. Observe-se que na mesma Lei Complementar nº 178, de 2021, a qual o legislador, em seu art. 16, alterou o § 3º do art. 23 da LRF para modificar o sujeito em relação ao qual se referem as vedações insertas no referido dispositivo em razão da não redução da despesa com pessoal no prazo estabelecido, alterando-o do Ente para o poder ou órgão, no artigo antecedente, dispôs o legislador de modo diverso, prevendo expressamente que é o Ente que está sujeito às restrições do § 3º do art. 23 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

14. Nessa medida, constata-se que no § 1º do art. 15 da Lei Complementar nº 178, de 2021, o legislador complementar já definiu quem está sujeito às restrições, o Ente, tendo feito remissão ao § 3º do art. 23 da LRF apenas quanto ao rol de restrições lá elencadas, quais sejam, vedação ao recebimento de transferências voluntárias; vedação à obtenção de garantia, direta ou indireta, de outro Ente e vedação à contratação de operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao pagamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal.

[...]

16. Ante todo o exposto, respondendo-se objetivamente ao questionamento da STN, o § 1º do art. 15 da Lei Complementar nº 178, de 2021, sujeita o Ente às restrições previstas no § 3º do art. 23 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio

III - contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao pagamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal. (Redação dada pela Lei Complementar nº 178, de 2021)”.

de 2000, de modo que não há óbice jurídico à previsão no decreto regulamentar de que "IV – O Ente da Federação estará sujeito às restrições previstas no § 3º do art. 23 da Lei complementar nº 101 de 2000, caso algum Poder ou órgão não promova a redução do percentual de 10% do excedente ao final de cada um dos exercícios de 2023 a 2032".

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 artigo 20 da Lei Complementar nº 101/2000. São os chamados 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:

Esfera Estadual:	Repartição
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.

Esfera Municipal:	Repartição
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 11.107/2005, 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 11.107/2005, 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 12ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais, editado pela STN, válido a partir de 2022, 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.

Importante assinalar que a LC nº 178/2021 acresceu o § 7º ao artigo 20 da LRF, determinando que os Poderes e Órgãos referidos neste artigo, deverão apurar, de forma segregada para verificação dos limites respectivos, a integralidade das despesas com pessoal atinentes aos respectivos Inativos e Pensionistas, ainda que custeadas por outro Poder ou Órgão.

18. Os limites Prudencial e de Alerta

A Lei Complementar nº 101/2000 criou um freio de cautela, prudencial (*artigo 22, parágrafo único*), equivalente a 95% dos subtetos 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, 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 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 (**art. 59, § 1º, II, LRF**).

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 10/04/2019.

18.1. Controle da Despesa Total com Pessoal

A Lei Complementar nº 173/2020, por meio da qual foi estabelecido o

Programa Federativo de Enfrentamento ao Coronavírus SARS-CoV-2 (COVID-19), promoveu uma série de inovações no artigo 21 da Lei de Responsabilidade Fiscal, alterando seu *caput* e incluindo incisos e parágrafos.

Destarte, por meio dessas disposições, serão nulos todos os atos que provoquem o aumento da Despesa de Pessoal e não atenda às exigências dos artigos 16 e 17 da LRF, bem como às disposições do inciso XIII do artigo 37 e do § 1º da CF (*inciso I, “a”*) e ao de limite aplicado às despesas com Pessoal Inativo (*inciso I, “b”*).

Nulos, ainda, os atos que resultem em aumento da Despesa de Pessoal nos últimos 180 dias anteriores ao final do mandato do titular de Poder ou Órgão referido no artigo 20 da LRF (*inciso II*) ou que resultem em aumento da referida despesa e que exija parcelas a serem implementadas em períodos posteriores ao final do mandato dos responsáveis indicados (*inciso III*).

Por fim, nula também a aprovação, edição ou a sanção de norma legal contendo plano de alteração, reajuste e reestruturação de carreiras do setor público, ou a edição de ato, por esses Agentes, para nomeação de aprovados em concurso público, promovidas por Chefe do Executivo, por Presidente e demais membros da Mesa ou Órgão decisório equivalente do Poder Legislativo, por Presidente de Tribunal do Poder Judiciário e pelo Chefe do Ministério Público (*inciso IV*), quando resultar em aumento da Despesa de Pessoal nos últimos 180 dias anteriores ao final do mandato do titular do Poder Executivo (*alínea “a”*), ou resultar em aumento de tal despesa que preveja parcelas a serem executadas em períodos posteriores ao final do mandato do Chefe do Poder Executivo (*alínea “b”*).

As nulidades relacionadas ao último ano de mandato serão retomadas no Item 18.4.

As restrições dispostas nos incisos II, III e IV do artigo 21 da LRF, estendem-se ao período de recondução ou reeleição para o cargo de titular do Poder ou Órgão Autônomo (§ 1º), incidindo somente aos titulares ocupantes de cargo eletivo dos Poderes referidos no artigo 20 do mesmo diploma legal.

São considerados, para os efeitos do mencionado artigo 21, como atos de nomeação ou de provimento de cargo público os referidos no § 1º do artigo 169 da CF¹³, ou todos aqueles que, de qualquer modo, promovam a criação ou aumento de despesa obrigatória (§ 2º).

18.2. O retorno aos limites da Despesa de Pessoal, nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal

Como regra, superados os subtetos, os Poderes e Órgão infringentes disporão de 8 (*oito*) meses para o ajuste, nos termos do artigo 23 da LRF, 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 9.801/1999 (*menor tempo de serviço, maior remuneração, menor idade*).

Lembrando ainda que os cargos vagos em decorrência da dispensa de

¹³ “§ 1º A concessão de qualquer vantagem ou aumento de remuneração, a criação de cargos, empregos e funções ou alteração de estrutura de carreiras, bem como a admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título, pelos órgãos e entidades da administração direta ou indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público, só poderão ser feitas:”.

servidores estáveis nos termos da Lei 9.801/1999 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 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 TCs 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 (*art. 23, § 4º*), 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*).

Exceções às restrições previstas no § 3º do artigo 23 da LRF, seja na sua redação original ou na alteração promovida por meio da LC nº 178/2021, são descritas no § 5º do mesmo artigo.

Oportuno o registro das exceções aos prazos de recondução da despesa de pessoal. Na ocorrência de calamidade pública reconhecida pela Assembleia Legislativa, na hipótese dos Estados e Municípios, enquanto perdurar a situação, suspende-se a sua contagem (*art. 65, I*). Os prazos estabelecidos serão duplicados no caso de crescimento real baixo (inferior a 1%) ou negativo do PIB por período igual ou superior a quatro trimestres, mantendo-se, de todo modo, a obrigatoriedade na adoção das medidas previstas no *art. 22* (artigo 66 e parágrafos).

18.3. As Despesas de Pessoal e as Medidas de Reforço à Responsabilidade Fiscal trazidas pela Lei Complementar nº 178/2021

De início, verifica-se que a epigrafada Lei Complementar alterou a redação do § 3º do artigo 23 da LRF, substituindo o termo “Ente” por “Poder” ou “Órgão”, como sujeitos às consequências advindas da não recondução do excesso apurado na Despesa Total com Pessoal, enquanto aquele perdurasse.

O possível conflito foi objeto do Parecer da PGFN, conforme mencionado no item 16 deste Manual.

Além dessa situação, a Lei Complementar apresentou alteração de maior relevância na seara de recondução da Despesa Total de Pessoal aos limites impostos legalmente, criando exceção aos prazos dispostos no artigo 23, da LRF.

De qualquer modo convém registrar que, em ambos os casos, as providências elencadas nos §§ 3º e 4º do artigo 169 da CF são aplicáveis, em cujo *caput* a EC nº 109/2021 acrescentou o termo “Pensionistas”, reforçando a uniformização das despesas que devem ser consideradas nos cálculos da Despesa Total de Pessoal.

A LC nº 178/2021, através do seu artigo 15, com exclusiva incidência para o exercício de sua publicação (2021), estabeleceu as seguintes disposições para eliminação do excesso relacionado à Despesa de Pessoal Total:

- ✓ Eliminação, por Poder ou Órgão, de, pelo menos, 10% do excedente verificado, a cada exercício, a partir de 2023, com prazo recondução aos limites prescritos no artigo 20, da LRF, até o término do exercício de 2032;
- ✓ Inobservado o disposto no *caput* do indicado artigo no prazo fixado, sobre o Ente recairão às restrições do § 3º do artigo 23 da LRF;
- ✓ A comprovação do abatimento de 10% a cada exercício será efetuada no último quadrimestre respectivo, observadas as disposições do artigo 18, da LRF (*Regime de Competência, independente de empenho e remuneração bruta do servidor*);
- ✓ Para o exercício de 2021 foram suspensas as contagens de prazo e as disposições contidas no artigo 23, da LRF;
- ✓ Atendidas as disposições estabelecidas pelo artigo 15, da LC nº 178/2021, considera-se cumprido o disposto no epígrafado artigo da Lei de Responsabilidade Fiscal.

A redação do mencionado artigo 15, a princípio, deixa margem a dúvidas quanto ao exercício de 2022, haja vista que a eliminação do excesso verificado em 2021 só começará a ser reduzido a partir de 2023.

Desse modo, para o eventual excedente verificado em 2022 haveria duas opções: ser incluído na sistemática trazida pela LC nº 178/2021, ainda que expressamente haja menção ao exercício de 2021, ou sujeitar-se à recondução quadrimestral estabelecida pelo artigo 23, da LRF.

Por outro rumo, como se pode inferir da redação do artigo 15 da mencionada Lei Complementar, Poderes ou Órgãos sem verificação de excedente no exercício de 2021, continuam sujeitos às disposições do artigo acima mencionado artigo 23.

Assim sendo, tomando-se por base essa linha de interpretação, pode-se concluir que eventual excedente no exercício de 2022, então, seria abrangido por esse dispositivo da Lei Fiscal, o que inclui Poder ou Órgão beneficiado pelo exclusivo e temporário regime de recondução afeto ao exercício de 2021.

Do mesmo modo, por encadeamento lógico de raciocínio, os Poderes e Órgãos que apresentaram excesso na Despesa Total de Pessoal ao final de 2021, e assim continuarem nos exercícios correspondentes ao período de recondução entre 2023 e 2032, além de suprimirem 10% a cada exercício referente ao excedente de 2021 nesse lapso temporal, também terão que se sujeitar à eliminação quadrimestral dos excessos eventualmente verificados, a teor do artigo 23, c.c. § 4º, da LRF.

A Nota Técnica SEI nº 30805/2021/ME apresentou uma série de esclarecimentos a respeito dos impactos do artigo 15 da LC nº 178/2021 na apuração da Despesa de Pessoal Total, da qual convém destacar os seguintes:

“6. Em relação a esses dispositivos, destacamos inicialmente a suspensão das contagens de prazo e das disposições do art. 23 da LRF, no exercício de 2021. Assim, os Poderes ou órgãos dos Entes da Federação não seriam obrigados a adotar medidas para a redução da despesa com pessoal nesse exercício, não sendo aplicadas, nesse caso, as restrições previstas no § 3º do art. 23.

7. Cabe salientar que a análise para fins de ingresso no regime especial de recondução aos limites da despesa total com pessoal, previsto no art. 15 da Lei Complementar nº 178/2021, terá como base a despesa apurada ao final do exercício. Ou seja, no último quadrimestre ou semestre de 2021, o cálculo da despesa total com pessoal deverá observar integralmente as regras estabelecidas para apuração dessa despesa.

8. Assim, o excedente apurado ao final do exercício de 2021, calculado como percentual da RCL apurada também ao final do mesmo período, deverá ser reduzido em no mínimo 10% em cada exercício a partir do exercício de 2023, de forma que, ao final de 2032, cada Poder ou órgão esteja enquadrado nos limites estabelecidos no art. 20 da LRF. Cabe ressaltar que a verificação da redução ocorrerá no último quadrimestre/semestre de cada ano.

9. Recomenda-se que os Entes tenham controle do impacto da variação da RCL na redução do percentual excedente em cada exercício, principalmente em relação às receitas temporárias, de forma a evitar que a redução verificada em um exercício seja decorrente somente do aumento da RCL e não se sustente nos exercícios seguintes.

10. Caso a redução de 10% não tenha sido observada ao final do exercício, as restrições do §3º do art. 23 da LRF serão suspensas a partir da constatação da redução. Por outro lado, nos casos em que o Poder ou órgão se enquadrar no limite antes do prazo de 10 anos estabelecido pela Lei, estes passarão a observar, no momento do enquadramento, as contagens de prazo e as disposições do art. 23 da LRF.

11. Importante ressaltar que o disposto no artigo 15 não se aplica aos Poderes ou órgãos que não estiverem com o limite da despesa com pessoal excedido ao final do exercício de 2021. Esses continuam observando as contagens de prazo e as disposições do art. 23 da LRF.

12. O §1º do art. 15 da Lei Complementar nº 178/2021 estabelece, ainda, que a inobservância do disposto no caput do art. 15 sujeita o Ente às restrições previstas no § 3º do art. 23 da LRF. Em relação a esse ponto, observamos que a LRF foi alterada para que essas restrições sejam aplicadas ao Poder ou Órgão que estiver descumprindo os limites.

13. Adicionalmente, entende-se que as medidas estabelecidas no art. 22 da LRF não foram suspensas nem flexibilizadas. Dessa forma, o Poder ou órgão que apresente excesso em qualquer momento, inclusive nos quadrimestres de 2021, devem observar as vedações previstas nesse dispositivo, permanecendo dessa forma até o retorno ao limite prudencial.” (grifos TCESP).

18.4. Gastos de Pessoal em fim de mandato

A Lei de Responsabilidade Fiscal restringe o Gasto de Pessoal de último ano de mandato, nos termos do seu artigo 21, agora com redação dada pela LC nº 173/2020, que tratou de outras situações, conforme discriminado no item 18.1 deste Manual.

Assim, será nulo o ato que provoque aumento da Despesa de Pessoal nos 180 dias anteriores ao final de mandato do titular de Poder ou Órgão referido no artigo 20 da LRF (*inciso II do artigo 21 da mesma lei, com nova redação*).

Igualmente nulo o ato que acarreta aumento de despesa e que estabeleça parcelas a serem pagas em períodos posteriores ao final de mandato do mesmo titular acima referido (*inciso III do referido artigo, incluído pela LC nº 173/2020*).

A disposição em questão serve para inibir a transferência de compromissos ao Gestor subsequente, adotados em razão do término de mandato, muito embora, com o instituto da reeleição para o comando do Executivo, venha a ser penalizado financeiramente o promotor do próprio ato, o

que agrava ainda mais a situação, caso o eleito seja outro.

A mesma nulidade quanto ao aumento da Despesa de Pessoal no período indicado ou que tragam reflexos também nos períodos subsequentes abrange a aprovação, a edição ou sanção, por Chefe do Poder Executivo, por Presidente e demais membros da Mesa ou Órgão equivalente do Poder Legislativo, por Presidente do Poder Judiciário e pelo Chefe do Ministério Público dos Estados, de norma legal que altere, reajuste e reestruture carreiras do Setor Público, ou edição de ato para nomeação de aprovados em concurso público (*inciso IV, acrescido pela LC nº 173/2020*).

As prescrições dos incisos II, III e IV são aplicadas, também, durante o período de recondução ou reeleição para o cargo de titular de Poder ou Órgão Autônomo (*art. 21, § 1º, I, incluído pela LC nº 173/2020*), atingindo somente os titulares ocupantes de cargo eletivos dos Poderes referidos no artigo 20 da LRF (*inciso II do § 1º citado acima*).

Por fim, o § 2º do artigo 21, igualmente acrescentado pela Lei Complementar mencionada, considera como atos de nomeação ou de provimento de cargos aqueles mencionados no § 1º do artigo 169, da CF, ou que, de qualquer maneira, resultem na criação ou aumento de despesa obrigatória.

Desse modo, em resumo, entre 05 de julho e 31 de dezembro do último ano de gestão, não pode os responsáveis indicados editar ato que aumente a Despesa de Pessoal.

Nesse rumo, a Lei nº 10.028/2000, responsabiliza o Gestor que comete o desvio (*art. 359-G do Código Penal. Quadro no item 39 deste Manual*), contexto que justifica 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 108/2020 (*70% 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:

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

19. Penalidades pela superação dos limites de Gastos de Pessoal

Como regra, 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, a teor do artigo 23, § 3º, da LRF.

Acerca dessa última restrição, a LC nº 178/2021 alterou a redação do inciso III desse artigo. Originalmente foram excetuadas as operações de créditos destinadas ao refinanciamento da Dívida Mobiliária e as que objetivassem a redução das despesas com Pessoal. Com a alteração promovida, foram ressaltadas aquelas destinadas ao pagamento da Dívida Mobiliária, mantendo-se a mesma exceção quanto às operações de crédito que visem à redução das despesas com Pessoal.

Outra novidade também introduzida pela LC nº 178/2021 diz respeito à aplicação das restrições do artigo 23, § 3º, da LRF, ao Ente, caso o Poder ou Órgão não tenha eliminado o excesso apurado no exercício de 2021 na Despesa Total de Pessoal ao final do período compreendido entre 2023 e 2032, conforme item 18.3 deste Manual.

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 101/2000 pune a não adequação com o corte de transferências voluntárias, exceto aquelas relativas à Educação, Saúde e Assistência Social, conforme previsão do artigo 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 obri gatório de caráter continuado.

Na verdade, o limite para despesa com Inativos era previsto na Lei Federal nº 9.717/1998 (*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 Ativo (*art. 2º, LF nº 9.717/1998*);
- ✓ A contribuição do servidor estadual e municipal não será inferior à do servidor efetivo federal (11%: *art. 4º, Lei 10.887/2004*), conforme artigo 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 4.320/1964*), 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.

Os demais aspectos relacionados à Previdência, incluídas os oriundos da mais recente reforma, constam de Manual próprio editado por este Tribunal.

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 avantajada essa receita, maiores 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 sistemática de quitação de precatórios (*art. 100, § 18, da CF; arts. 97, § 3º e 101, § 1º, do ADCT*), com referências, ainda, também nos §§ 15 e 19 do artigo 100 e nos §§ 9º, 11, 12, 16, 17 do artigo 166, ambos da CF; nas alíneas “a” e “b” do inciso I e alíneas “a” e “b” do inciso II do artigo 97; no artigo 101, *caput* e § 2º, ambos 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.

Em relação à composição da Receita Corrente Líquida, necessário

registrar que o artigo 166-A, da CF, incluído pela EC nº 105/2019, tratando das Emendas Individuais Impositivas, dispõe em seu § 1º que os recursos advindos de tais transferências não integram as Receitas de Estados e Municípios para fins de repartição e para o cálculo dos limites da Despesa de Pessoal Ativo e Inativo, a teor do § 16 do artigo 166 da CF¹⁴.

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

Receita Total Corrente da Administração Direta
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
(-) Rendimentos de aplicação financeira do RPPS (3)
(-) Compensação Financeira junto aos Regimes de Previdência
(-) Transferências obrigatórias da União – Emendas Impositivas (art. 166, § 16, da CF) (4)
(=) Receita Corrente Líquida

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

(2) Aplicável à União e ao Estado¹⁵.

(3) e (4) MDF – STN, edição 2022.

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

¹⁴ “Art. 166 [...]”:

§ 16. Quando a transferência obrigatória da União para a execução da programação prevista nos §§ 11 e 12 deste artigo for destinada a Estados, ao Distrito Federal e a Municípios, independêrã da adimplência do Ente federativo destinatário e não integrará a base de cálculo da Receita Corrente Líquida para fins de aplicação dos limites de Despesa de Pessoal de que trata o caput do art. 169. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 100, de 2019).”

¹⁵ “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, 12ª edição, 2022, STN).

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*).

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.

Além daquelas estabelecidas na LDO, no intento de conter a despesa e, por isso, o déficit, a Lei de Responsabilidade Fiscal (*art. 25*) expressa condições para a realização de Transferências Voluntárias, que não podem ser utilizadas em finalidades diversas das pactuadas (§ 2º):

- ✓ 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, de inscrição em Restos a Pagar e de Gastos de Pessoal¹⁶, 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*).

A sanção de suspensão das Transferências Voluntárias não alcança aquelas relacionadas às ações de Educação, Saúde e Assistência Social (§ 3º).

Outras sanções já eram previstas na LRF, a exemplo dos artigos 11, parágrafo único (*não instituição de tributos de competência do Ente*); 23, § 3º, I (*não recondução aos limites para Despesa de Pessoal*); 31, § 3º (*não retorno da Dívida ao limite*).

A LC nº 173/2020 incluiu uma série de disposições ao artigo 65 da LRF, que trata do reconhecimento de calamidade pública pelo Congresso Nacional e pelas Assembleias Estaduais.

Uma das inovações trata do reconhecimento do estado de calamidade pública pelo Congresso Nacional em parte ou totalidade do território nacional que, obviamente, aplica-se a Estados e Municípios (§ 1º do art. 65 da LRF).

De tal sorte, a modo do inciso I do artigo acima, serão dispensados os limites, condições e demais restrições, bem como sua verificação, entre outros

¹⁶ Alterações introduzidas pela LC nº 164/2018, que incluiu §§ 5º e 6º ao artigo 23 da LRF.

objetivos, para recebimento de Transferências Voluntárias (*alínea “d”*).

As restrições previstas no § 3º do artigo 23 da LRF, quanto ao assunto em tela, nos termos do § 5º desse artigo, também não se aplicam ao município, caso tenha queda de Receita Real superior a 10%, comparada ao correspondente quadrimestre do exercício anterior, em razão da diminuição do FPM devido às isenções tributárias pela União (*inciso I*) ou pela diminuição de receitas recebidas de *royalties* e participações especiais (*inciso II*).

Mesmo as exceções desse § 5º encontra condição limitadora no parágrafo subsequente, sendo aplicadas somente se a Despesa Total com Pessoal do quadrimestre vigente não ultrapasse o limite percentual disposto no artigo 19 da LRF, sendo considerado para o cálculo a Receita Corrente Líquida do quadrimestre correspondente do ano anterior, atualizada monetariamente.

De se anotar que durante a decretação do estado de calamidade pública para enfrentamento do COVID-19, a LC nº 173/2020, através de seu artigo 3º, inciso II, suspendeu os limites e condições para a realização e recebimento de Transferências Voluntárias.

Outra condição afetando o recebimento de Transferências Voluntárias, enquanto pendente a regularização, foi estabelecida no § 2º do artigo 51 da LRF, com redação dada por meio da LC nº 178/2021, caso Estados e Municípios não encaminhem suas contas ao Poder Executivo da União até 30 de abril (§ 1º), alterando a data então vigente de 31 de maio para os Estados.

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 em virtudes de Leis, Contratos, Convênios, realização de operações de créditos ou emissão de títulos (*art. 29, LRF*).

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

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

A superação do limite da Dívida Consolidada acarreta punições ao Ente Estatal e ao Agente Político, a exemplo do previsto no artigo 31, I e § 2º, da LRF e artigo 1º, XVI, do Decreto-Lei nº 201/1967, respectivamente (*Quadro no item 39 deste Manual*).

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 reparcelamentos de

encargos sociais promovidos pelos municípios 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:

DÍVIDA CONSOLIDADA – DC (I)
Dívida Mobiliária
Dívida Contratual
Precatórios posteriores a 05/05/2000 (<i>inclusive</i>) – Vencidos e Não Pagos
Outras Dívidas
DEDUÇÕES (II)¹⁷
Ativo Disponível
Haveres Financeiros
(-) Restos a Pagar Processados
DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA (DCL) = (I-II)

25. Os limites da Dívida Consolidada Líquida

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 nº 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 quatro em quatro meses, menos nos municípios com menos de 50 mil habitantes, que poderão apurar os limites de seis em seis 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

¹⁷ 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.

Municípios que, em 31/12/2001, não se adequavam aos limites antepostos à Dívida Consolidada. Além desse prazo transitório, há, claro, o permanente, de 12 meses (*3 quadrimestres*), estabelecido na própria Lei de Responsabilidade Fiscal em seu artigo 31.

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 (item 22 deste Manual)*, além de responsabilização do Chefe do Poder Executivo, conforme pode ser verificado no Quadro no item 39 deste Manual.

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*).

Convém anotar que nas inovações trazidas pela LC nº 173/2020 ao artigo 65 da LRF, em caso de reconhecimento de calamidade pública pelo Congresso Nacional, em parte ou totalidade do território nacional, permaneceu o referido período de suspensão.

27. O Ministério da Fazenda e os limites e condições para contratação de Operações 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 (*artigo 7º, I, da indicada Resolução*). Para os encargos anuais (*principal, juros, correção*), também há limite; de 11,5% da RCL (*inciso II*).

Excetuam-se desses freios as operações de crédito para melhoria da administração das receitas e da Gestão Fiscal – PMAT/BNDES (*art. 7º, § 3º, I*) e as do Programa Reluz, entre outras citadas na epígrafada Resolução.

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. Quadro no item 39 deste Manual).

Nesse sentido, deve se atentar às disposições do artigo 37, da LRF, tratando da vedação a obtenção de recursos assemelhados à operação de crédito, conforme abordagem no item subsequente.

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.

A Lei Complementar nº 159/2017 acrescentou o parágrafo 6º ao artigo 32 da LRF¹⁸, 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.

Houve a inclusão do § 7º ao artigo referenciado por meio da LC nº 178/2021, prevendo a possibilidade de alteração da finalidade de operação de crédito, sem necessidade de nova verificação pelo Ministério da Economia, desde que autorizado expressamente na LOA ou em Lei específica, sendo exigidas como condições a demonstração custo-benefício e o interesse econômico e social da operação e inexistência de infração às normas da LRF.

A mesma Lei Complementar também acresceu o § 3º ao artigo 33 da Lei Fiscal, tratando da aplicação das restrições previstas no artigo 23, § 3º, deste diploma legal, caso não efetuado o cancelamento ou a amortização ou constituída reserva referida no § 2º do artigo 33.

Posteriormente, outra Lei Complementar, de nº 178/2021, em caso de estado de calamidade pública reconhecido pelo Congresso Nacional, em parte ou totalidade do território nacional, acrescentou ao artigo 65, da LRF, o § 1º, dispondo que além do cumprimento do disposto nos incisos I e II do *caput*, serão dispensados os limites condições e demais restrições relacionadas à contratação e aditamento de operações de créditos, concessão de garantias e contratações entre Entes da Federação (*inciso I*), bem como as vedações e sanções disposta nos artigos 35, 37 e 42 da LRF, desde que os recursos sejam destinados ao combate a calamidade pública.

A Lei Complementar em tela também alterou a redação do artigo 40 da LRF, tratando de concessão de garantias em Operações de Crédito Internas ou Externas, observadas as disposições constantes do indigitado dispositivo legal, bem como das normas do artigo 32.

Por sua vez, também incluído o § 11 ao artigo 40 da LRF, estabelecendo que a metodologia utilizada para fins de classificação da capacidade de pagamento de Estados e Municípios deverá ser precedida de consulta pública, com manifestação dos Entes.

28. Operações de Crédito vedadas

Ao proibir vários tipos de Operação de Crédito, claro é o intuito da LRF: limitar as fontes de financiamento governamental, impedindo que dívida antiga

¹⁸ “§ 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.”

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 em seu artigo 35:

- ✓ 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.

A Constituição Federal, no artigo 167, III, da CF, também veda a realização de operações de crédito nos termos dispostos naquele dispositivo legal.

A título de registro, quanto à previsão acima, a EC nº 106/2020, cuja vigência seria automaticamente revogada na data do encerramento do estado de calamidade pública reconhecido pelo Congresso Nacional (*art. 11*), dispensou para mencionado período, a observância do indicado dispositivo constitucional.

Por sua vez, outro impedimento à realização de Operações de Crédito, enquanto não solvida a pendência, foi introduzido no § 2º do artigo 51 da LRF pela LC nº 178/2021, caso Estados e Municípios não encaminhem suas contas ao Poder Executivo da União até 30 de abril (§ 1º), alterando a data então vigente de 31 de maio para os Estados.

29. Operações de Crédito 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 à variação da TBF – Taxa Básica Financeira;
- ✓ Autorizações proibidas: **a)** no caso de o Município apresentar saldo devedor de AROs anteriores; **b)** no último ano do mandato do Chefe do Poder Executivo;
- ✓ Escolha do Agente financeiro: processo competitivo eletrônico promovido pelo Banco Central (*leilão*).

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

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

30. As despesas realizadas nos últimos dois quadrimestres do mandato: o artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal

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

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

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 artigo 359-C do Código Penal (*Quadro no item 39 deste Manual*). Incide na vedação imposta, o Poder ou Órgão 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 artigo 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:

Apuração por Órgão: 2º ao 5º bimestre do último ano de mandato
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
(=) Liquidez do Período (<i>superávit, déficit ou equilíbrio</i>)
(+) Saldo da Receita Prevista a Realizar
(-) Saldo da Despesa Autorizada a Empenhar
(-) Saldo das Transferências Financeiras a Realizar
(=) Liquidez projetada (<i>superávit, déficit ou equilíbrio</i>)

Nas situações em que a liquidez projetada apontar para uma situação de déficit, o Sistema Audesp emitirá um Relatório de Alerta, que ficará disponível 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:

Apuração por Órgão dos últimos 8 (oito) meses de mandato
(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
Apuração por Órgão no 6º bimestre do último ano de mandato
(In) Disponibilidade Financeira em 31/12
(-) Saldo de Restos a Pagar em 31/12
(=) (In) Disponibilidade Líquida em 31/12
Comparação entre a Disponibilidade Líquida de 31/12 e 30/04 (Aumento/ Diminuição, em %)

- ✓ 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 artigo 35 da Lei Federal nº 4.320/1964¹⁹;
- ✓ 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

¹⁹ 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.”.

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:

“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 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”.

[...]

“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 4.320/1964*). Tal prática não é aceita por este Tribunal e considerada falha grave, capaz de comprometer a prestação de contas apresen tada 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 1º do artigo 29 da Lei de Responsabilidade Fiscal e que certamente

²⁰ 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

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 dezembro²¹, 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 TCs 1979/026/12, 1859/026/12, 1881/026/12, 1763/026/12, 1788/026/12, 1996/026/12 e 1658/026/12.

Exemplificando:

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,***

superiora doze meses.

²¹ Ex.: Folha de pagamento, Encargos Patronais, Contratos de Terceirização de Serviços Municipais.

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 avaliadas 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 inelegível nos termos da Lei Complementar nº 64/1990.

A propósito das hipóteses de inelegibilidade prevista nesse diploma legal, necessário anotar que a LC nº 184/2021 inovou ao introduzir o § 4º ao artigo 1º da LC nº 64/1990, ao excluir da incidência de tal punição os Responsáveis que tenham tido contas julgadas irregulares sem imputação de débito e com condenação exclusiva ao pagamento de multa (*alínea “g” do inciso I*).

Em relação ao artigo 42 da LRF, a LC nº 173/2020, tratando do Programa Federativo para o combate ao COVID-19, suspendeu sua aplicação durante a permanência de tal situação.

Entretanto, conforme constou do artigo 5º da referida Lei Complementar, aos Estados, Distrito Federal e Municípios seriam entregues recursos da ordem

de R\$ 60 bilhões de reais, divididos em quatro parcelas no exercício de 2020, voltados ao combate do COVID-19, assim como para atenuar a perda de arrecadação, o denominado efeito financeiro.

Assim sendo, decorre de tal previsão que os recursos em questão tinham dois objetivos distintos: para um deles foi afastada a incidência do artigo 42 da LRF, voltado ao combate da Pandemia propriamente dita; o outro, para socorrer efeitos financeiros advindos de tal situação, de modo que as despesas lastreadas por tais dinheiros, ao final do mandato, deveriam se submeter às regras do mencionado artigo da Lei Fiscal.

A questão exigiria a contabilização distinta para as receitas e despesas, de acordo com as destinações respectivas, de modo a privilegiar a necessária transparência e o Controle Externo.

Não obstante a Nota Técnica SEI nº 21231/2020/ME, em seu item 12, recomendar a criação de programa ou ação orçamentária específica para as despesas relacionadas ao COVID-19, infere-se ao entendimento, lastreado na previsão do artigo 5º da LC 173/2020, que haveria de se distinguir, de igual modo, os recursos utilizados para a mitigação dos efeitos financeiros da Pandemia, visando à transparência e à fiscalização, notadamente em final de mandato, haja vista o montante de recursos agregados aos Caixas de Estados e Municípios.

Por fim, ainda em relação ao referenciado artigo 42, a LC nº 178/2021 alterou a sua redação, ao vedar ao titular de Poder ou Órgão referido no artigo 20 da LRF, nos últimos dois exercícios do seu mandato, e não mais dois quadrimestres, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

A inovação foi objeto de veto, conforme Mensagem nº 9, de 13/01/2021, dirigida ao Presidente do Senado Federal. Porém, no artigo 32 da referenciada Lei Complementar, consta que a alteração do artigo 42 da LRF entrará em vigor a partir de 2023.

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 artigo 59, V.

32. Novos projetos só depois de atendidos os que estiverem 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:

COMUNICADO SDG. nº 034/2018

(TCA-11812/026/18)

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.

A transparência pública não é minorada ou afastada, a exemplo de outras condições e prescrições, mesmo na ocorrência de calamidade pública, conforme previsto no inciso II do § 2º do artigo 65 da LRF, com as inovações trazidas pela LC nº 173/2020.

33.1. A Lei de Transparência Fiscal

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 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:

LC nº 131/2009	LC nº 156/2016
Acresceu parágrafo único ao artigo 48.	Alterou parágrafo único para § 1º do artigo 48.
Acrescentou incisos I, II e III ao	Alterou o inciso II do então parágrafo

parágrafo único ao artigo 48.	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 e outras formas de seleção para aquisição de bens e contratações de serviços, nos termos da LF nº 14.133/2021, vigendo a LF nº 8.666/1993 até dois após a publicação desta última, ocorrida em 01/04/2021*).

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: 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 24/2011

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

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

[...]

*SDG, 03 de agosto de 2011.
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 artigo 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 artigo 7º do Decreto, qual seja:

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

2.	Detalhamento da receita:
a)	Previsão
b)	Lançamento (<i>quando for o caso</i>)
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:

- ✓ até 31 de dezembro, para registro de atos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial relativos ao exercício financeiro;
- ✓ até o último dia do mês para ajustes necessários à elaboração dos Balancetes do mês imediatamente anterior;
- ✓ 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 (*arts. 50 e 51*) buscam garantir maior transparência nos registros do dinheiro público. Não eliminam as normas básicas da Lei 4.320/1964; adicionam-lhe conteúdo. Por certo, essas novas formas não conflitarão, também, com a lei que substituirá a 4.320/1964, ora em tramitação no Congresso Nacional.

Na verdade, muitos dos novos demonstrativos da LRF já eram solicitados pela Lei 4.320/1964; 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, artigo 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 4.320/1964. 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 artigo 165, § 9º, incluindo-se nesse parágrafo o inciso III por meio da EC nº 100/2019.

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 4.320/1964.

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 (*MCASP, 9ª edição, Portaria Conjunta STN/SOF/ME nº 117/2021*), 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
- ✓ Informação comparativa com o período anterior
- ✓ 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 4.320/1964, é apenas opcional, facultativo (*art. 106, § 3º*).

Assim, os Ativos Não Financeiros²² não mais comparecerão, nas Peças

²² Bens móveis; imóveis; direitos creditórios como, por exemplo, a Dívida Ativa; ações, entre

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 4.320/1964 quanto a Lei de Responsabilidade Fiscal, uma e outra requerem a apuração de custos dos serviços públicos, importante que se saiba o valor da depreciação anual do prédio hospitalar, para a exata aferição do custo de atendimento médico.

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 07/05/2015.

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 artigo 105 da Lei 4.320/1964, 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 se submetam, 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 4.320/1964*).

E, se há de convir que, mesmo sob as Peças Contábeis da LF nº 4.320/1964, 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 4.320/1964 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 Governo*); cria as figuras das Variações Patrimoniais Quantitativas e Qualitativas.

35. Consolidação das Contas de todas as esferas do Governo

Até 30 de abril 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, assim como os Estados, conforme já mencionado nos itens 22 e 28 deste Manual.

36. Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal

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

O Relatório de Gestão Fiscal, feito por Poder, revela a posição de débitos sujeitos a limite: Despesa de Pessoal, 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 quatro em quatro 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 dois em dois 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 artigos 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, 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 – LRF

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

Destaque-se, quanto ao controle simultâneo deste Tribunal de Contas, as denominadas e eficientes Fiscalizações Ordenadas, elegendo determinadas áreas da Administração Pública para verificação mais aprofundada durante o correr do respectivo exercício.

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 se comportou 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 Audep, os seguintes pontos de controle:

Ensino: Análise Mensal
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

Saúde: Análise Mensal
Dotação reservada para aplicação na Saúde
Valores empenhados e liquidados na Saúde

LRF: Análise Mensal
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

LRF: Análise Trimestral (Câmaras Municipais)
Acompanhamento dos limites para gastos com Folha de Pagamento
Limitação baseada em 5% da Receita do Município
Limite da Despesa Legislativa

LRF: Análise Quadrimestral
Acompanhamento do saldo da Dívida Consolidada Líquida
Limite legal das Despesas de Pessoal
Limite legal das Operações de Crédito, ARO e concessões de garantias

LRF: Análise em dezembro
Análise da aplicação dos recursos obtidos com alienação de ativos
Análise do cumprimento da “regra de ouro” (<i>Operações de Crédito X Despesas de Capital</i>)

LRF: Análise mensal, a partir de abril
Análise das despesas assumidas nos últimos quatro bimestres do último ano de mandato

LRF: Análise mensal, a partir de julho
Despesas de Pessoal no último ano de mandato

Ordem Cronológica de Pagamentos: Análise semestral
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 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 artigo 1º, inciso I, alínea “g”, da Lei Complementar nº 64/1990 (*com alterações promovidas pela LC nº 135/2010 – Lei da Ficha Limpa*), conforme decidido pelo Tribunal Superior Eleitoral no julgamento do Recurso Especial RESPE nº 8502. Sobre a alínea “g”, vide menção no item 30 deste Manual, mais especificamente sobre a LC nº 184/2021 que introduziu o § 4º ao artigo 1º da LC nº 64/1990.

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

Resta consignar que a LC nº 178/2021, alterou a redação do caput do artigo 59, da LRF, *in verbis*:

“Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério

Público fiscalizarão o cumprimento desta Lei Complementar, consideradas as normas de padronização metodológica editadas pelo conselho de que trata o art. 67, com ênfase no que se refere a: ...”.

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, tornando público, anualmente, através de “COMUNICADO SDG”, o calendário de obrigações do Sistema Audesp, contendo as providências a cargo dos órgãos estaduais e municipais, incluindo o envio de informações e documentos para o acompanhamento da Lei de Responsabilidade Fiscal.

39. As sanções pelo não cumprimento da LRF

Quadro Geral com as sanções pelo não cumprimento da LRF							
Art	Par	Inc	Transgressão à Lei	LRF	PF	PP	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, II, § 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			Cassação mandato	DL 201 art.4º V

			pela Lei de Diretrizes Orçamentárias, destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.				
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, III, § 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			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII

			crédito não poderá ser superior ao das despesas de capital constantes do projeto de lei orçamentária.				
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

DESPESAS CRIADAS OU EXPANDIDAS

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

SEGURIDADE SOCIAL

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
----	--	--	--	----------	--	---------------------	----------

TRANSFERÊNCIA VOLUNTÁRIA / RECURSOS SETOR PRIVADO

25	1º	I a IV	Realizar ou receber transferência voluntária em desacordo com limite ou condição			Detenção: 3 meses a 3	DL 201 art.1º
----	----	--------	--	--	--	-----------------------	---------------

			estabelecida em lei.			anos, perda do cargo, inabilitação por 5 anos	XXIII
25	2º		Utilizar recursos transferidos em finalidade diversa da pactuada.	Proibido		Idem	DL 201 art.1º IV

DÍVIDA

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	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 consolidadas 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	Lei 10.028 art. 5º, III, § 1º
31	2º		Estar acima do limite das dívidas consolidadas ou mobiliária e operações de crédito além do limite de prazo.			Cassação mandato	DL 201 art.4º VII

OPERAÇÕES DE CRÉDITO

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, XVII e § 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, XXII e § 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, XVIII e § 2º
35			Ordenar ou autorizar, em desacordo com a lei, a realização de operação de crédito com qualquer um dos demais entes da	Proibido		Detenção: 3 meses a 3 anos, perda	DL 201 art. 1º, XX e § 2º

			Federação, inclusive suas entidades da administração indireta, ainda que na forma de novação, refinanciamento ou postergação de dívida contraída anteriormente.			do cargo, inabilitação por 5 anos	
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, XX e § 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

OPERAÇÃO DE ARO

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, XIX e § 2º

GARANTIA

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 contragarantia 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		

DESPESA NO FINAL DO MANDATO

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 C 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 (<i>evolução e previsão no exercício</i>), 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 excedeu 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

DISPOSIÇÕES FINAIS E TRANSITÓRIAS

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
DCASP: Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
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: Imposto sobre Produtos Industrializados – Exportação
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
MCASP: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor 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
PCASP: Plano de Contas Aplicado ao Setor 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 São Paulo

41. Bibliografia

ALBANEZ, Oswaldo. *Princípios do Equilíbrio Orçamentário*. Boletim de Direito Municipal, nº 334, Editora NDJ, junho/1999.

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/1999, nº 93.

CRUZ, Flávio e outros. *Comentários à Lei nº 4.320*. São Paulo: Atlas, 1999.

GARDELLI, Roberta Azola. *O estado de calamidade pública e o impacto na Lei de Responsabilidade Fiscal*; artigo; Publicações TCE; 19/06/2020.

KHAIR, Amir. *Responsabilidade Fiscal. Lei Comentada para os Municípios*. Abril/2000.

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. 1993.

OLIVEIRA, Wéder. *Lei de Responsabilidade Fiscal – Principais Aspectos Concernentes aos Municípios*. Consultoria de Orçamento da Câmara Federal. Jan./2000.

ROSSI, Sérgio Ciquera. *O alcance do artigo 42 da LRF no ano de 2020*; artigo; Publicações TCE; 03/11/2020.

ROSSI, Sérgio Ciquera. *Breves considerações sobre a Lei Complementar nº 173, de 2020*; artigo; Publicações TCE; 2020.

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.

TOLEDO JR., Flavio C. *Calamidade pública e crise nas finanças municipais – a necessária moderação no exame dos limites fiscais e pisos constitucionais*; publicado no site *jusbrasil.com.br*; setembro de 2020.

TOLEDO JR., Flavio C. *A Lei Complementar 178, de 2021: a) o longo adiamento no ajuste da despesa com pessoal (até 2032); b) O que muda na Lei de Responsabilidade Fiscal*; publicado no site *jusbrasil.com.br*, 2021.

Manual de Demonstrativos Contábeis, 8ª edição; 2018; STN.

Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, 9ª edição; Portaria Conjunta STN/SOF/ME nº 117/2021.

Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF, 12ª edição.



TCESP

Tribunal de Contas
do Estado de São Paulo

www.tce.sp.gov.br



@tcesp



tcesp



tcespoficial



@tcesp



@tcesp



tcesp-rss