

## Artigos

### Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal: LC 101 de 4 de Maio de 2000

#### Edson Ronaldo Nascimento

Analista de Finanças e Controle da Secretaria do Tesouro Nacional

E-mail: [eronaldo@uol.com.br](mailto:eronaldo@uol.com.br)

#### Ivo Debus

Consultor de Orçamentos

E-mail: [idebus@uol.com.br](mailto:idebus@uol.com.br)

Sumário: [1. INTRODUÇÃO](#) [2. Nota eXplicativa](#) [3. Origens e experiências anteriores](#) [4. O que é a Lei de Responsabilidade Fiscal?](#) [5. Disposições preliminares](#) [6. Planejamento](#) [7. Receita pública](#) [8. Despesa pública](#) [9. transferências voluntárias](#) [10. destinação de recursos para o setor privado](#) [11. dívida e endividamento público](#) [12. gestão patrimonial](#) [13. transparência, controle e fiscalização](#) [14. disposições finais e transitórias](#) [15. punições para o não cumprimento da lei LC 101](#) [16. os dez mandamentos de gestão fiscal responsável](#) [17. referências bibliográficas](#)

## 1. Introdução

A vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, abre perspectivas para uma nova fase na administração pública brasileira. A sociedade espera que a partir de agora eficiência e a racionalidade substituam aquelas velhas e perniciosas práticas, que por muito tempo marcaram a imagem dos homens públicos neste País, contribuindo para o descrédito das instituições que simbolizam a democracia e o estado de direito. Exemplos desse passado que todos os brasileiros querem mudar são os gastos sem propósitos claros, carentes de qualquer planejamento objetivo e competente; o endividamento para muito além de limites toleráveis e a má gestão de recursos, em despesas não condizentes com as atividades finalísticas do Estado; o dinheiro público desviado através de esquemas de fraudes e corrupção, que prosperaram, de forma quase sempre impune, pelo País afora. Bem a propósito, não será por esta razão que a carga tributária imposta aos brasileiros ultrapassa a de muitas economias mais desenvolvidas, onerando os assalariados e as empresas, além de inibir o investimento produtivo?

Deve-se admitir que a LRF não nasce perfeita e acabada; muito ao contrário, será imperioso aperfeiçoá-la, de modo que resulte exeqüível e operacional, facilitando o trabalho daqueles que desejam o seu sucesso.

Argumenta-se que o texto afronta o pacto federativo, invadindo a autonomia dos Poderes e restringindo a escolha de prioridades por parte de Estados e Municípios. Neste sentido, lembramos o pronunciamento recente do Supremo Tribunal Federal em relação a ADIN nº 2.238, o que demonstra que a Corte Suprema não vê desarmonia entre a LC 101 e a Constituição Federal. Apesar dos inúmeros questionamentos ao texto da LRF, observados principalmente após a sua sanção em maio de 2000<sup>(1)</sup>, ela reúne um conjunto de normas e princípios de valor inquestionável. Daí porque, a despeito de eventuais imperfeições que lhe possam ser atribuídas, existe uma grande expectativa de que seus efeitos benéficos, superem as dificuldades iniciais observadas na sua implantação.

Nestes tempos de crise econômica e social pelos quais o País vem atravessando, torna-se inadiável a busca por novas práticas de gestão para a área governamental. De outra sorte, compromete-se o próprio futuro do Brasil, que deseja tornar-se uma potência econômica ainda neste limiar de Século.

Esperamos que o presente texto auxilie de alguma forma a todos aqueles que necessitam de um guia prático e orientador para uma boa compreensão e entendimento da LRF. Serão bem-vindas as críticas e sugestões que possam torná-lo mais apto a atingir os seus propósitos.

Os autores

## 2. Nota explicativa

Com o objetivo de facilitar o seu manuseio, o conteúdo deste trabalho acha-se dividido em tópicos numerados, organizados na mesma ordem e seqüência em que se encontram no texto da LRF.

Os pontos para os quais se deseja chamar a atenção do leitor estarão assinalados ora em **negrito**, ora sublinhado, *itálico*, sombreado, ou combinação destes.

O cálculo do resultado primário aparece em vários momentos dentro deste trabalho. Tal procedimento visa à compreensão, através de exemplos, deste que é um dos indicadores fiscais mais importantes no estudo das finanças públicas no Brasil.

Ao final, apresentamos um breve resumo de dispositivos fundamentais da LRF, em formato denominado "Os dez mandamentos da Responsabilidade Fiscal", além do texto final da Lei de Crimes.

### **3. Origens e experiências anteriores**

A prolongada situação de déficit e endividamento crônico tem inviabilizado o Estado brasileiro como provedor de necessidades básicas indelegáveis, dentre elas a educação, a saúde pública, a previdência e a segurança dos cidadãos.

E as razões que levaram, não só o Brasil, mas, a maioria dos chamados países em desenvolvimento, a uma situação de desequilíbrios fiscais, residem, em boa parte, na indisciplina fiscal e na falta de diretrizes e de mentalidade voltada para o planejamento, para a busca de eficiência e de coordenação entre as diferentes esferas de governo. Esses fatores vêm somar-se a outras tantas mazelas, que tornam o aparelho estatal caro e ineficiente, gerando, muitas vezes, descrédito e frustração em toda a sociedade.

Diversos outros países que passaram por situações semelhantes e desenvolveram iniciativas corajosas para reverter quadros de ineficiência e mau desempenho do setor público, hoje apresentam resultados animadores em decorrência desse esforço.

Vale citar, por exemplo, o caso da Nova Zelândia, após a introdução do *Fiscal Responsibility Act*, de 1994; da Comunidade Econômica Européia, a partir do Tratado de Maastricht; e dos Estados Unidos, cujas normas de disciplina e controle de gastos do governo central levaram à edição do *Budget Enforcement Act*, aliado ao princípio da "accountability". Estes exemplos foram tomados como referência para a elaboração da nossa Lei de Responsabilidade Fiscal. Isto não significa, no entanto, que a formulação da LC 101 deve-se apenas a uma inspiração externa, já que não existe manual ótimo de finanças públicas que possa ser utilizado indiferentemente por qualquer nação.

Além das referências externas, cumpre ressaltar que o Governo Federal, através da Secretaria do Tesouro Nacional vem realizando, desde 1995, Programas de Ajuste Fiscal junto aos governos estaduais que refinanciaram as suas dívidas a partir do Voto CMN 162/95 e a partir da Lei 9.496/97. Esses Programas trazem em seu núcleo as principais premissas da LRF - metas de resultados fiscais, limites para endividamento e para gastos com pessoal, limites para gastos com investimentos - além da definição e da utilização dos principais parâmetros constantes no texto final da Lei - Receita Corrente Líquida, Resultado Primário, trajetória de endividamento, etc.

A Lei de Responsabilidade Fiscal sancionada em maio de 2000 é, portanto, antes de mais nada, "verde-amarela", elaborada para atender às expectativas da nossa sociedade, na busca pela responsabilidade e pelo bom uso dos recursos públicos.

### **4. O que é a Lei de Responsabilidade Fiscal?**

A Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar n° 101, de 4/5/2000, destina-se a regulamentar a Constituição Federal, na parte da Tributação e do Orçamento (Título VI), cujo Capítulo II estabelece as normas gerais de finanças públicas a serem observadas pelos três níveis de governo: federal, estadual e municipal.

A LRF não substitui nem revoga a Lei n° 4.320/64, que normatiza as finanças públicas no País, há mais de 36 anos. Embora a Constituição Federal tenha determinado a edição de uma nova lei dispendo sobre esse assunto, tal providência ainda carece de conclusão. Já existem no Congresso Nacional alguns projetos de lei em discussão e cuja aprovação levará algum tempo, visto tratar-se de tema complexo e que exige estudos aprofundados, além de vontade política para sua concretização.

A LRF atende também ao artigo 169 da Carta Magna, que determina o estabelecimento de limites para as despesas com pessoal ativo e inativo da União a partir de Lei Complementar. Neste sentido, a LRF revoga a Lei Complementar n° 96, de 31 de maio de 1999, a chamada Lei Camata II (artigo 75 da LRF).

Também afirmam alguns juristas e estudiosos das finanças públicas que a LRF atende à prescrição do artigo 165 da CF, mais precisamente, o inciso II do parágrafo 9º. De acordo com o citado artigo, "...Cabe à Lei Complementar estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para a instituição e funcionamento de Fundos".

Finalmente, a partir do seu artigo 68, a LRF vem atender à prescrição do artigo 250 da CF de 1988 que

determina, verbis:

*"Com o objetivo de assegurar recursos para o pagamento dos benefícios concedidos pelo regime geral de previdência social, em adição aos recursos de sua arrecadação, a União poderá constituir fundo integrado por bens, direitos e ativos de qualquer natureza, mediante lei, que disporá sobre a natureza e administração desse fundo."*

## **5. Disposições preliminares**

O principal objetivo da Lei de Responsabilidade Fiscal está explicitado no seu art. 1º, e consiste em estabelecer *"normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal"*.

Por sua vez, o parágrafo primeiro desse mesmo artigo define o que se entende como *responsabilidade na gestão fiscal*, abrangendo os seguintes postulados:

- ação planejada e transparente
- prevenção de riscos e correção de desvios que afetem o equilíbrio das contas públicas
- garantia de equilíbrio nas contas, via cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas, com limites e condições para a renúncia de receita e a geração de despesas com pessoal, seguridade, dívida, operações de crédito, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar.

A seguir, algumas considerações sobre o que está subentendido em cada um destes pressupostos.

Diversos pontos da LRF enfatizam a ação planejada e transparente na administração pública. Ação planejada nada mais é do que aquela baseada em planos previamente traçados e, no caso do serviço público, sujeitos à apreciação e aprovação da instância legislativa.

Três são os instrumentos de planejamento do gasto público, previstos na Constituição e agora revigorados pela nova lei: o Plano Plurianual - PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e a Lei Orçamentária Anual - LOA.

Por sua vez a transparência será alcançada através do conhecimento e da participação da sociedade, assim como na ampla publicidade que deve cercar todos os atos e fatos ligados à arrecadação de receitas e à realização de despesas pelo poder público. Para esse fim diversos mecanismos estão sendo instituídos pela LRF, dentre eles:

- a participação popular na discussão e elaboração dos planos e orçamentos já referidos (artigo 48, parágrafo único);
- a disponibilidade das contas dos administradores, durante todo o exercício, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade;
- a emissão de relatórios periódicos de gestão fiscal e de execução orçamentária, igualmente de acesso público e ampla divulgação.

A prevenção de riscos, da mesma forma que a correção de desvios, deve estar presente em todo processo de planejamento confiável. Em primeiro lugar, a LRF preconiza a adoção de mecanismos para neutralizar o impacto de situações contingentes, tais como ações judiciais e outros eventos não corriqueiros. Tais eventualidades serão atendidas com os recursos da reserva de contingência, a ser prevista na LDO e materializada no orçamento anual de todos os entes federados.

Já as correções de desvios dar-se-ão pela eliminação dos fatores que lhes tenham dado causa. Em termos práticos, se a despesa de pessoal em determinado período exceder os limites previstos na lei, providências serão tomadas para que esse item de gasto volte a situar-se nos respectivos parâmetros, seja pela redução da jornada de trabalho, extinção de gratificações e cargos comissionados, culminando com a demissão de servidores, sejam eles estáveis ou não.

### **5.1. A Lei 4320/64**

Como já asseveramos, a LC 101/00 não revoga a Lei nº 4.320/64. Os objetivos das duas legislações são distintos. Enquanto a Lei nº 4320/64 se refere a normas gerais para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços, a LRF estabelece normas de finanças públicas voltadas para a gestão fiscal. Por outro lado, a CF deu à Lei nº 4.320/64 o status de Lei Complementar. No entanto, existindo algum dispositivo conflitante entre as duas normas jurídicas, prevalece a vontade da Lei mais recente. Um exemplo concreto, verifica-se a partir de algumas alterações sofridas pela Lei nº 4.320/64, quais sejam:

- Conceito de dívida fundada;
- Conceito de empresa estatal dependente;
- Algumas classificações orçamentárias.

Finalmente, a LRF atribui à contabilidade pública novas funções no controle orçamentário e financeiro, garantindo-lhe um caráter mais gerencial. Com a LRF, as informações contábeis passarão a interessar não apenas à administração pública e os seus gestores. A sociedade irá tornar-se participante do processo de acompanhamento e fiscalização das contas públicas.

## 5.2. Receita Corrente Líquida

O Capítulo I apresenta o conceito mais importante na operacionalização da LC 101: a Receita Corrente Líquida - RCL.

Antes da Lei de Responsabilidade Fiscal, a RCL foi utilizada principalmente como parâmetro na verificação das despesas com pessoal, de acordo com o texto da LC 82/95 e nos termos da LC 96/99 (Lei Camata I e II, respectivamente). De acordo com os dispositivos legais citados, o total das despesas com pessoal não poderia ultrapassar o percentual de 60% da RCL. A definição de despesa total com pessoal, no primeiro caso, correspondia às despesas totais com pessoal ativo e inativo da administração direta e indireta, inclusive fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista, pagas com receitas correntes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

A LC 96/99 ampliou o conceito de despesas com pessoal, além de especificar os itens que deveriam compor o montante desses gastos (adicionais, gratificações, horas extras, etc.). Além disso, a LC 96/99 retirava do câmputo das despesas com pessoal os gastos relativos às demissões incentivadas (PDV). Havia o cuidado também no sentido de evitar a dupla contagem das receitas correntes, o que representa desvio em relação à real participação da folha de pessoal nas receitas públicas. (2)

Analisando com cuidado a definição de RCL, de acordo com a LC 101, observamos que continua o legislador preocupado em identificar aquelas receitas disponíveis à União, aos Estados e Municípios para a realização de despesas com pessoal, gastos com serviços de terceiros, pagamento de dívidas, etc. Para tanto, a partir da receita corrente total chega-se à RCL estadual, por exemplo, extraindo-se as transferências constitucionais(3), a contribuição de servidores para o custeio de sistema de previdência e assistência, as compensações referentes à Lei nº 9.796/99, (a chamada Lei Haully)(4). Além disso, serão computados no cálculo da RCL dos Estados os valores pagos e recebidos da Lei Complementar nº 87 (Lei Kandir) e os valores pagos e recebidos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério - FUNDEF.

Neste caso, valores pagos e recebidos devem ser entendidos como saldos da Lei Kandir e saldos do FUNDEF. Desta forma, se o saldo for negativo (valores pagos superiores aos valores recebidos), este resultado diminuirá o valor final da RCL.

No caso dos Municípios, a RCL corresponde à receita corrente total, subtraídas as contribuições ao regime próprio de previdência e assistência social (quando houver), além das compensações relativas à Lei Haully. Observe-se que, como os Municípios não realizam transferências constitucionais a outros entes, sua RCL poderá corresponder simplesmente à sua receita corrente total(5). O quadro a seguir apresenta o cálculo da RCL, nos termos da LC 101. É importante, antes de mais nada, separar o FUNDEF das receitas correntes (o retorno, quando houver).

DEMONSTRATIVO DA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA DE ACORDO COM O INCISO IV DO  
ARTIGO 2.º DA LEI COMPLEMENTAR N.º 101  
ORÇAMENTOS FISCAIS DA SEGURIDADE SOCIAL  
PERÍODO DE REFERÊNCIA

LRF, Art. 53, Inciso I - Anexo V	R\$ Mil						
ESPECIFICAÇÃO	EVOLUÇÃO DA RECEITA REALIZADA NOS ÚLTIMOS 12 MESES						
	Mês Atual - 11	Mês Atual - 10	Mês Atual - 9	Mês Atual - 8	Mês Atual - 7	Mês Atual - 6	Mês Atual - 5
I - RECEITAS CORRENTES							
Receita Tributária							
IPTU							
ISS							
ITBI							
Outras							
Transferências Correntes							
Cota-Parte do FPM							
Cota-Parte do ICMS							
Cota-Parte do IPVA							
Transferência do FUNDEF							
Outras Transferências							
Demais Receitas Correntes							
II - DEDUÇÕES							
Contrib. Plano Seg. Social Sem Idor							
Contrib. Sem. Cust. Assist. Social							
Compensação Financeira entre Regimes							
Deduções para o FUNDEF							
III - RECEITA CORRENTE LÍQUIDA (I-II)							

  

ESPECIFICAÇÃO	EVOLUÇÃO DA RECEITA REALIZADA NOS ÚLTIMOS 12 MESES					TOTAL (ÚLTIMOS 12 MESES)	PREVISÃO P/O EXERCÍCIO
	Mês Atual - 4	Mês Atual - 3	Mês Atual - 2	Mês Atual - 1	Mês Atual		
I - RECEITAS CORRENTES							
Receita Tributária							
IPTU							
ISS							
ITBI							
Outras							
Transferências Correntes							
Cota-Parte do FPM							
Cota-Parte do ICMS							
Cota-Parte do IPVA							
Transferência do FUNDEF							
Outras Transferências							
Demais Receitas Correntes							
II - DEDUÇÕES							
Contrib. Plano Seg. Social Sem Idor							
Contrib. Sem. Cust. Assist. Social							
Compensação Financeira entre Regimes							
Deduções para o FUNDEF							
III - RECEITA CORRENTE LÍQUIDA (I-II)							

### Quadro 1

#### Composição do cálculo da RCL Municipal

Um exercício prático para o cálculo da RCL será apresentado na página 47. Existe ainda, uma importante especificidade em relação ao cálculo da RCL, no que diz respeito ao seu período de apuração. De acordo com o parágrafo 3º do artigo 2º da LRF, "a receita corrente líquida será apurada somando-se as receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze anteriores, excluídas as duplicidades". Isto significa que a verificação da RCL deve ser para o período de um ano, não necessariamente o ano civil. Por exemplo: se desejamos verificar a RCL em maio de um determinado exercício financeiro, devemos contar as receitas arrecadadas desde junho do exercício anterior. Observe-se o exemplo a seguir:

### Quadro 2

## Cálculo da RCL em maio/2000

Para calcular a RCL em maio de 2000, devemos somar a RCL deste mês com a RCL dos onze meses anteriores. Neste caso, de acordo com os dados apresentados no Quadro 1, chegamos a uma RCL igual a R\$ 1.530,00. Para tanto, somamos os resultados verificados a partir de junho de 1999 (totalizando 12 meses). Este resultado será publicado no Relatório de Gestão Fiscal, de acordo com a LC 101, sendo denominador para a verificação dos limites de pessoal, dívida consolidada, operações de arcos e garantias concedidas, constantes do referido Relatório.

### 5.3. Empresa Estatal Dependente

Com relação ao conceito de empresa estatal dependente, grande dúvida do primeiro capítulo da LRF, sua definição acompanha proposta encaminhada ao Senado Federal, nos termos do artigo 30 (referente aos limites de endividamento e operações de crédito): de acordo com a referida proposta, empresa estatal dependente vem a ser aquela controlada pelo ente da Federação, que tenha recebido do controlador no último exercício e para a qual haja previsão orçamentária no exercício corrente, de recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal e custeio, excluídos aqueles recursos provenientes de aumento de participação acionária.

Outro fato importante em relação às empresas estatais dependentes é que elas continuarão sendo regidas pela Lei 6.404/76, apesar de suas receitas comporem a base de cálculo da RCL dos entes que as financiarem. Considerando que as transferências para pagamento de pessoal dessas empresas entrarão nos limites de pessoal do executivo, nada mais justo que as suas receitas façam parte da base de cálculo da RCL.

Finalmente, a escrituração de qualquer entidade que seja contemplada no orçamento deverá observar todos os procedimentos expedidos para a administração direta, mesmo estando esta sujeita à Lei 6.404/76. Neste caso, a entidade deverá obedecer às duas legislações (4320/64 e 6.404/76). A escrituração contábil será única, mas as demonstrações poderão ser diferentes.

## 6. Planejamento

A Constituição de 1988 tratou de institucionalizar a integração entre os processos de planejamento e orçamento(6), ao tornar compulsória a elaboração dos três instrumentos básicos para esse fim. O primeiro deles, o Plano Plurianual - PPA, destinado às ações de longo prazo, coincidindo com a duração de um mandato do Chefe do Executivo; o Orçamento Anual, para discriminar os gastos de um exercício financeiro; e, a Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO, para servir de elo de ligação entre os dois instrumentos.

A LRF procura aperfeiçoar a sistemática traçada pela norma constitucional, atribuindo novas e importantes funções aos dois últimos dispositivos legais.

### 6.1 Plano Plurianual

Previsto no Art. 165, inciso I, da Constituição Federal, o PPA tem a função de estabelecer as diretrizes, objetivos e metas da administração para as despesas de capital e outras delas decorrentes, abrangendo um período de quatro anos. Nosso entendimento é que não se aplicam, nas esferas estadual e municipal, as disposições concernentes à regionalização, pois, conforme se depreende da leitura do parágrafo 7º do referido mandamento, são elas mais pertinentes ao PPA federal.

O texto da LRF, aprovado no Senado Federal, previa a antecipação, em cento e vinte dias do prazo para remessa da proposta do PPA ao Legislativo (até o final de maio), além da elaboração de um Anexo de Política Fiscal, destinado a demonstrar a compatibilidade dos objetivos e metas plurianuais nele contidos, com as linhas gerais da política econômica nacional e de desenvolvimento social. Dessa forma, assegurar-se-ia, ao menos em tese, uma certa uniformidade de linhas de ação entre as esferas federal, estadual e municipal, de modo a lograr-se o máximo de resultado nas ações desenvolvidas, com o mínimo de conflitos e superposições.

No entanto, essa parte acabou sendo vetada pelo Presidente da República, sob o argumento de que a exiguidade do prazo inviabilizaria o aperfeiçoamento metodológico do PPA, bem como a seleção mais

Período	RCL Mensal
Jun/99	R\$ 100,00
Jul/99	R\$ 150,00
Ago/99	R\$ 120,00
Set/99	R\$ 170,00
Out/99	R\$ 110,00
Nov/99	R\$ 120,00
Dez/99	R\$ 150,00
Jan/00	R\$ 145,00
Fev/00	R\$ 130,00
Mar/00	R\$ 120,00
Abr/00	R\$ 110,00
Mai/00	R\$ 105,00

criterosa de programas e ações prioritárias de governo.

## 6.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO

A LDO, na sua concepção inicial, tinha como função básica orientar a elaboração dos orçamentos anuais, além de estabelecer as prioridades e metas da administração, no exercício financeiro subsequente.

Nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal, a LDO recebe novas e importantes prerrogativas, sendo as mais importantes:

- dispor sobre o equilíbrio entre receitas e despesas;
- estabelecer critérios e formas de limitação de empenho, na ocorrência de:
- arrecadação da receita inferior ao esperado, de modo a comprometer as metas de resultado primário e nominal;
- necessidade de se reconduzir a dívida aos limites estabelecidos.
- aprovação de normas para o controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados pelo orçamento;
- disciplinamento das transferências de recursos a entidades públicas e privadas;
- definição do resultado primário a ser obtido com vistas à redução do montante da dívida e das despesas com juros;
- limitações à expansão de despesas obrigatórias de caráter continuado.

De acordo com a doutrina, a LDO deverá estabelecer os parâmetros necessários à alocação dos recursos no orçamento anual, de forma a garantir, dentro do possível, a realização das metas e objetivos contemplados no PPA. Trata-se, portanto, de instrumento que funciona como elo de ligação entre o PPA e os orçamentos anuais, compatibilizando as diretrizes do Plano à estimativa das disponibilidades financeiras para determinado exercício.

Já conforme o artigo 35, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, da Constituição Federal de 1988, o projeto de lei de diretrizes orçamentárias será encaminhado até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro (até meados de abril) e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa (final de junho).

Além disso, a LDO estabelece regras gerais substantivas, traça as metas anuais e indica os rumos a serem seguidos e priorizados no decorrer do exercício financeiro a que se refere, não se detendo em situações específicas ou individuais, próprias do orçamento. O seu papel consiste em ajustar as ações de Governo, previstas no PPA, às reais possibilidades de caixa.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias, novidade da Constituição de 1988, tem também o mérito de submeter à soberania popular a definição das prioridades para a aplicação dos recursos públicos. Anteriormente à vigência da atual Carta Magna, as prioridades do setor público eram definidas unilateralmente pelo Poder Executivo, sem trânsito pelo Parlamento.

A LC 101, por sua vez, ampliou o papel e a importância da LDO tornando-a, ainda, elemento de planejamento para a realização de receitas e o controle de despesas públicas, com o objetivo de alcançar e manter o equilíbrio fiscal. Na verdade, a Lei de Responsabilidade Fiscal acrescenta um pouco de sofisticação à LDO, a partir do Anexo de Metas Fiscais, onde serão estabelecidas metas anuais em valores correntes e constantes para um período de três anos.

Estas metas correspondem às previsões para receitas e despesas, resultado nominal e resultado primário, além do montante da dívida pública para três anos, isto é, o exercício a que se referir a LDO e os dois seguintes. Nota-se que o legislador imputou ao administrador público um esforço maior para a confecção do seu principal instrumento de planejamento.

Faz-se necessário, portanto, o treinamento continuado daqueles que deverão elaborar e acompanhar o desempenho das contas públicas, a partir das metas definidas no Anexo de Metas Fiscais. No momento da publicação da LDO (e do Anexo de Metas Fiscais), o administrador estará assumindo um compromisso público, que deverá ser buscado, mesmo que para isso tenha de recorrer à limitação de empenho e até ao controle de transferência de recursos para os demais Poderes (artigo 9º)(7).

Além das metas a serem alcançadas, o Anexo de Metas Fiscais deverá apresentar uma avaliação do cumprimento das metas de exercícios anteriores. Estes resultados pretéritos deverão influenciar na

elaboração das novas metas a serem alcançadas, ainda segundo a Lei, "*evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional*". Entenda-se neste caso como objetivos da política econômica nacional, o equilíbrio fiscal e o controle do endividamento em todos os níveis de Governo.

Interessa também ao Anexo de Metas Fiscais apresentar a evolução do patrimônio líquido dos entes públicos, com especial cuidado quanto à destinação dos recursos originários das privatizações e alienações de ativos em geral. É consenso entre os estudiosos das finanças públicas o fato de que os recursos provenientes de receitas de capital não devam ser utilizados na cobertura das despesas correntes. Esta, sem dúvida é a principal preocupação do legislador, ao prever a necessária transparência na utilização das receitas de alienações de bens.

Cumprido ressaltar que as receitas de alienações não devem ser somadas ao cálculo da Receita Corrente Líquida, por tratar-se de receitas de capital, e, igualmente, não serão elas computadas no cálculo do Resultado Primário, por constituírem receitas de caráter eventual.

O Anexo de Metas Fiscais contará, ainda, com a avaliação da situação dos fundos de caráter previdenciário, utilizados em geral na complementação das aposentadorias, ou simplesmente no pagamento de pensões e serviços médicos utilizados pelos servidores e seus dependentes. Esses fundos no passado foram utilizados para finalidades diversas daquelas previstas em seus estatutos. Busca a LC 101, desta forma, proteger os regimes próprios de previdência, assegurando a utilização dos seus recursos unicamente na finalidade a que se destinam.

Finalmente, o Anexo de Metas Fiscais deverá apresentar as estimativas dos efeitos de incentivos fiscais ou qualquer tipo de renúncia que importe na perda de receitas próprias da União, dos Estados ou dos Municípios. A apresentação da margem de expansão das despesas de caráter continuado, definidas nos artigos 16 e 17, torna transparentes os objetivos de longo prazo do administrador público, além da herança que uma administração poderá deixar para a sucessora. Certamente que a renúncia fiscal e as despesas de caráter continuado trarão impacto sobre a Receita Corrente Líquida e sobre o Resultado Primário, e o administrador deverá observar a coerência entre as ações planejadas e os resultados pretendidos.

O Anexo de Riscos Fiscais, outra inovação da LC 101, a constar da LDO, destaca aqueles fatos que poderão impactar nos resultados fiscais estabelecidos para o exercício. Um bom exemplo são as sentenças judiciais, que podem a qualquer momento gerar uma despesa inesperada, se não houver uma reserva para este tipo de contingência. O reconhecimento de uma despesa potencial corresponderá a um novo elemento a ser avaliado nas metas propostas no Anexo de Metas Fiscais.

Para a LDO da União, a LC 101 determina a definição dos objetivos macroeconômicos a serem alcançados, deixando clara a metodologia a ser utilizada. Para tanto, em anexo específico (além dos demais anexos propostos neste artigo), serão apresentados os parâmetros e as projeções referentes à arrecadação de tributos, aos gastos com investimentos, às transferências, etc. Além disso, a União deverá apresentar na sua LDO a previsão de inflação para o exercício seguinte.

A LRF elegeu a LDO como instrumento mais importante para a obtenção do equilíbrio nas contas públicas, a partir de um conjunto de metas que, após aprovadas, passam a ser compromisso de governo.

Com relação à primeira LDO elaborada sob a égide da LC 101, duas situações devem ter ocorrido:

- Aqueles Estados e Municípios (com mais de 50 mil habitantes) que, no momento da sanção da LC 101 já estavam com sua LDO para 2001 aprovada, não estavam obrigados a cumprir metas para resultado primário e nominal em 2001;
- Estados e Municípios (com mais de 50 mil habitantes) que encaminharam a LDO em 2000 com o Anexo de Metas Fiscais, deverão observar trimestralmente, no exercício de 2001, os resultados primário e nominal, de acordo com metodologia a apresentada na LDO.

### **6.3. Lei Orçamentária Anual - LOA**

Da mesma forma que na LDO, várias alterações estão sendo introduzidas na sistemática de elaboração do orçamento anual. Dentre as principais, destacam-se:

- O demonstrativo da compatibilidade da programação do orçamento com as metas da LDO previstas no respectivo Anexo de Metas Fiscais.
- A previsão da reserva de contingência, em percentual da RCL, destinada ao pagamento de restos a pagar e passivos contingentes, além de outros imprevistos;



- A LOA deverá apresentar as despesas relativas à dívida pública, mobiliária ou contratual e respectivas receitas, sendo o refinanciamento da dívida (e suas receitas) demonstrado de forma separada, tanto na LOA como nas leis de créditos adicionais.

A Lei Orçamentária Anual, prevista no artigo 165, parágrafo 5º da Constituição Federal, é o mais importante instrumento de gerenciamento orçamentário e financeiro da Administração Pública, cuja principal finalidade é administrar o equilíbrio entre receitas e despesas públicas. Conforme o artigo 35 do ADCT, o projeto de lei orçamentária da União será encaminhado ao Legislativo até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro (final de agosto) e devolvido para a sanção até o encerramento da sessão legislativa (até meados de dezembro). Estes prazos, em geral, também são observados pelos Estados e Municípios.

De acordo com o artigo 5º da LC 101, a LOA demonstrará que está compatível e adequada ao Anexo de Metas Fiscais analisado na sessão anterior, tendo ainda por acompanhamento, demonstrativo de efeitos sobre as receitas e as despesas decorrentes de anistias, isenções, subsídios, etc. Neste caso, a LOA, sendo orientada pela LDO, deve manter os objetivos definidos nesta. É o que se observa, ainda, na Reserva de Contingência, que a LDO deverá prever para o atendimento às despesas previstas no Anexo de Riscos Fiscais.

A dívida pública terá um tratamento especial na LOA, de acordo com o artigo 5º. O serviço da dívida (encargos mais amortizações), previsto contratualmente, e as receitas para esse fim devem estar destacadas na Lei.

#### **6.4. Execução orçamentária e cumprimento de metas**

O art. 8º da LRF dispõe que: *"Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos do que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea "d" do inciso "I" do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso."*

Por sua vez, o parágrafo único deste artigo 8º determina a vinculação de recursos à finalidade específica e em caráter exclusivo, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso. Neste caso concorre e, portanto, anula os efeitos da Lei 9.530. Já o art. 9º prevê a limitação de empenho e movimentação financeira, nos trinta dias subsequentes, se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar as metas de resultado primário ou nominal. Essa limitação obriga aos demais Poderes e ao Ministério Público, ficando o Executivo autorizado a limitar os respectivos repasses, caso os demais Poderes não tenham procedido à limitação das suas despesas.

Porém, este dispositivo, de acordo com julgamento do STF, configura-se inconstitucional, na medida em que viola a independência dos Poderes, determinação inquestionável prevista na Carta Magna.<sup>(8)</sup>

O cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre (elencadas no Anexo de Metas Fiscais) será demonstrado, pelo Chefe do Executivo, em audiência pública perante a Comissão de Orçamento da Câmara de Vereadores, Assembléias Legislativas e, no caso da União, na Comissão Mista do Congresso Nacional, até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro.

Finalmente, na execução da LOA, os pagamentos de sentenças judiciais deverão identificar os respectivos beneficiados, de forma a evidenciar a ordem cronológica da sua ocorrência.

#### **6.5. Aspectos Operacionais**

A frustração no desempenho das receitas previstas para um bimestre importará na limitação dos empenhos, na medida do desempenho a menor, da receita efetivamente arrecadada. Em outras palavras, considerando que as despesas programadas dependem das receitas arrecadadas, a não realização das receitas esperadas importa na impossibilidade de realizar determinadas despesas. Desta forma, não havendo a arrecadação prevista, parte das despesas programadas não poderão ser executadas.

Somente desta forma o administrador público conseguirá cumprir as metas fiscais definidas na LDO. Mesmo que recursos de terceiros viessem a compensar a queda na arrecadação, estas receitas financeiras (no caso na forma de empréstimo) não eliminariam o déficit fiscal, mesmo mantendo o resultado orçamentário em equilíbrio.

Esta conclusão pode ser constatada a partir da definição do conceito de resultado primário, meta fundamental constante do Anexo de Metas Fiscais. De acordo com a doutrina, resultado primário é a diferença entre receitas não financeiras e despesas não financeiras. Neste caso, mesmo que o Estado ou o Município viessem a contratar operações de ARO, por exemplo, para a cobertura de despesas correntes, esta receita proveniente de operação de crédito não influenciaria nas receitas que compõem o cálculo do resultado primário.

Portanto, para que a meta de resultado primário para um exercício não seja prejudicada, devido ao baixo desempenho na arrecadação, somente o incremento em outras receitas próprias (receitas não financeiras) ou a contenção em outras despesas (correntes ou de capital) poderá assegurar o cumprimento daquela meta.

Vejamos o exemplo a seguir:

### Quadro 3

O quadro acima apresenta, por hipótese, a previsão de resultado primário para o exercício financeiro de 2001, de acordo com o Anexo de Metas Fiscais que acompanha a LDO de 2000. Neste exemplo, um Município adotou meta de resultado primário igual a R\$ 10 mil para o exercício (E). O resultado orçamentário, por definição, deverá permanecer equilibrado no período.

Vamos supor agora que as receitas tributárias (tributos) atingiram R\$ 70,00, ou seja, R\$ 30,00 a menos que a previsão. Para compensar esta queda na arrecadação, o Município contratou um empréstimo de R\$ 30,00, na forma de ARO.

Vejamos como ficam os resultados fiscais com estas novas hipóteses (queda de R\$ 30,00 na arrecadação e empréstimo de R\$ 30,00 para compensar a queda).

#### Anexo de Metas Fiscais para 2001

Resultados Fiscais Programados		<i>R\$ mil</i>
<b>(A) Receitas não Financeiras</b>		<b>R\$ 180,00</b>
1. Tributos		R\$ 100,00
2. Transferências		R\$ 80,00
<b>(B) Despesas não Financeiras</b>		<b>R\$ 170,00</b>
1. Pessoal		R\$ 65,00
2. Serviços de Terceiros		R\$ 25,00
3. Outros Custeios		R\$ 80,00
<b>(C) Outras Receitas</b>		<b>R\$ 50,00</b>
1. Empréstimos		R\$ 0,00
2. Remunerações		R\$ 50,00
<b>(D) Outras Despesas</b>		<b>R\$ 60,00</b>
1. Encargos da Dívida		R\$ 60,00
<b>(E) Resultado Primário Programado</b>	<b>[(A) - (B)]</b>	<b>R\$ 10,00</b>
<b>(F) Resultado Orçamentário Programado</b>		<b>R\$ 0,00</b>

O quadro a seguir mostra a situação observada no final do exercício de 2001:

### Quadro 4

De acordo com o Quadro 4 observamos que:

- A diferença entre a receita prevista e a receita arrecadada no valor de R\$ 30 mil, afetou diretamente o resultado primário que ficou negativo em 2001 (E);
- empréstimo contratado para cobrir as despesas não financeiras (R\$ 30 mil), não ajudou a manter a meta de resultado primário acertada no Anexo de Metas Fiscais;
- resultado orçamentário manteve-se equilibrado, consequência ao empréstimo contraído.

#### Conclusões:

- A utilização de recursos de terceiros não altera as metas de resultados fiscais, já que estes estão diretamente relacionados aos recursos próprios do Ente (tributos mais transferências);

#### Resultados Fiscais Realizados em 2001

Resultados Fiscais Realizados em 2001		<i>R\$ mil</i>
<b>(A) Receitas não Financeiras</b>		<b>R\$ 150,00</b>
1. Tributos		R\$ 70,00
2. Transferências		R\$ 80,00
<b>(B) Despesas não Financeiras</b>		<b>R\$ 170,00</b>
1. Pessoal		R\$ 65,00
2. Serviços de Terceiros		R\$ 25,00
3. Outros Custeios		R\$ 80,00
<b>(C) Outras Receitas</b>		<b>R\$ 80,00</b>
1. Empréstimos		R\$ 30,00
2. Remunerações		R\$ 50,00
<b>(D) Outras Despesas</b>		<b>R\$ 60,00</b>
1. Encargos da Dívida		R\$ 60,00
<b>(E) Resultado Primário Verificado</b>	<b>[(A) - (B)]</b>	<b>R\$ (20,00)</b>
<b>(F) Resultado Orçamentário Verificado</b>		<b>R\$ 0,00</b>

- No nosso exemplo, foi mantido o resultado orçamentário previsto para o exercício. Por outro lado, resultado orçamentário equilibrado não configura meta fiscal, nos termos da LC 101;
- Desta forma, mesmo com a manutenção do equilíbrio orçamentário, a meta de resultado primário para o exercício (R\$ 10 mil) não foi atendida;
- Para o cumprimento da meta de resultado primário seria necessário uma redução nas despesas não financeiras (item B do Quadro 4) ou ainda um incremento nas transferências recebidas pelo Município (fator exógeno).

Portanto, tendo em vista o cumprimento das metas contidas no Anexo de Metas Fiscais, o artigo 9º determina que o acompanhamento do desempenho das receitas ocorra a cada bimestre. Não faria sentido observar o descasamento entre receitas arrecadadas e receitas previstas apenas no final do exercício. Não haveria tempo para correções, de forma a manter o desempenho das metas estabelecidas. Além disso, somente com a recuperação das receitas ao longo do ano, o Ente poderá realizar novos empenhos ou reativar aqueles que foram limitados ou mesmo cancelados.

A LC 101 toma ainda cuidados quando determina a limitação de empenhos para o cumprimento das metas fiscais. Está claro no § 2º do artigo 9º que aquelas despesas de caráter obrigatório (constitucionais e legais), além do serviço da dívida e as despesas ressalvadas na LDO, não serão objeto de limitações.

Já o dispositivo proposto no § 3º, do supramencionado artigo 9º, desde a sanção da LRF vinha causando desconforto em alguns segmentos da administração pública e espanto aos estudiosos das ciências jurídicas. Rezava o referido parágrafo que, não havendo disposição dos demais Poderes em realizar a limitação das suas despesas poderia o Executivo controlar (reduzir) as transferências financeiras a esses Poderes.

Importante lembrar que as transferências acertadas na LDO constituem direito líquido e certo, inquestionável, à disposição do órgão receptor. Poderia, então, o Executivo colocar barreiras aos ditames da LDO? Certamente quer não. Não devemos esquecer, no entanto, que a LDO necessita da aprovação legislativa, sendo portanto, instrumento democrático por excelência nas decisões da utilização dos recursos públicos.

Certamente que, por ocasião da aprovação da LDO, o legislador tomará cuidado na repartição das receitas, não permitindo que o texto da lei de diretrizes esteja em desacordo com os ditames da LC 101. (9)

As metas fiscais destacadas no Anexo de Metas Fiscais da LDO serão apresentadas pelo Poder Executivo em relatórios quadrimestrais, até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro. No caso dos Estados e Municípios, a avaliação será feita em audiência pública nas respectivas Casas Legislativas. Na União, a apresentação dos Relatórios Quadrimestrais será feita na Comissão Mista do Congresso Nacional. Uma vez que o Anexo de Metas Fiscais apresenta as metas previstas para o exercício, espera-se que, a cada quadrimestre, a administração pública esteja cumprindo pelo menos com um terço das metas programadas.

Certamente que o não atingimento do percentual das metas em um quadrimestre significará esforço maior para sua compensação nos quadrimestres seguintes.

## 7. Receita pública

A Constituição Federal de 1988 possibilitou o incremento na carga tributária brasileira a partir daquele período. Em 1989 ela representava cerca de 22% do PIB nacional, tendo atingido 29,5% em 1990. Além disso, a Carta Magna aumentou significativamente a participação dos Estados e dos Municípios na repartição do "bolo fiscal" em detrimento da União. Isso ocorreu em virtude do aumento das transferências de recursos através dos fundos de participação (FPE e FPM). Além disso, não foram repassados aos governos estaduais e municipais as obrigações e os encargos pertinentes, na proporção do incremento das transferências.

Houve, ainda, uma queda nas receitas próprias do Governo Central, já que a CF retirou os impostos únicos sobre energia elétrica, combustíveis e minerais, do campo da competência Federal. Estes impostos passaram a fazer parte da base de cálculo do ICMS, lembrando que os Municípios recebem 25% deste que é o principal imposto estadual. Desta forma, a União, que detinha cerca de 75% do total dos recursos tributários arrecadados no País antes da CF de 1988, passou a contar com cerca de 66% desse total, a partir de 1989.

Outras transformações importantes foram observadas na estrutura tributária brasileira a partir da CF/88, dentre elas:

- O IOF, antes instrumento de política monetária, passou a assumir caráter arrecadatário;
- As contribuições sociais aumentaram a sua participação na carga tributária (de 24% em 1988, para 26% em 1992);

- Como o IOF e as contribuições sociais não são transferidas aos Estados e Municípios, a participação da União na arrecadação apresentou uma ligeira recuperação em 1994, chegando perto de 70% do "bolo fiscal" no período;
- O incremento nas receitas não livrou os Estados e os Municípios do problema do endividamento público, que aumentou significativamente na década de 90. Neste caso verificou-se que a busca pelo equilíbrio fiscal no Brasil não se restringe ao aumento na arrecadação mas, também, a uma política de gastos restritiva;

Finalmente, o aumento nas transferências da União trouxe como consequência a renúncia a parte das receitas próprias em alguns governos subnacionais. Não havia estímulo para a arrecadação de impostos que, em alguns casos, representavam percentual pouco significativo das receitas correntes totais.

Busca a LC 101, através do Capítulo III, resgatar a importância das receitas próprias na realização de projetos e manutenção da máquina pública, em nível local. Estados e Municípios possuem legislação tributária própria e devem explorar com eficiência o seu potencial de arrecadação, desvinculando-se cada vez mais da tutela e do paternalismo da União.

A determinação para a cobrança de tributos deve ser vista como um estímulo ao administrador para o desenvolvimento do sistema tributário local. Na verdade, nos termos da LC 101 e, nos termos da Lei 10.028 (Lei de Crimes Fiscais), cobrar impostos, mais do que um direito, passa a ser uma obrigação.

### **7.1 Previsão e arrecadação da receita**

A instituição, a previsão e a efetiva arrecadação de todos os tributos é ressaltada pelo texto da LRF como requisito essencial da responsabilidade na gestão fiscal. O descumprimento dessa norma terá como consequência a imediata suspensão das transferências voluntárias ao Ente relapso.

Para a sua previsão, além de observar as normas técnicas e legais e a respectiva metodologia de cálculo, as estimativas da receita devem estar acompanhadas de demonstrativo da sua evolução, nos três anos anteriores e nos dois seguintes àquele a que se referirem.

Permanece também o mandamento constitucional que somente admite reestimativa de receita, pelo Poder Legislativo, nos casos de erro ou omissão de ordem técnica ou legal.

A LRF prevê, ainda, que o Chefe do Executivo deverá informar aos demais Poderes e ao Ministério Público os estudos e as estimativas das receitas, pelo menos trinta dias antes de esgotar-se o prazo de envio das respectivas propostas orçamentárias.

Além dessas providências, o Poder Executivo deverá, até trinta dias após a publicação do orçamento anual, efetuar o desdobramento das receitas em metas bimestrais de arrecadação, informando quais medidas serão adotadas para o combate a sonegação, a cobrança da dívida ativa e os créditos executáveis pela via administrativa.

### **7.2. Renúncia de receita**

A concessão indiscriminada dos chamados "incentivos fiscais" é prática danosa às finanças de qualquer ente público e deve estar sujeita a regras disciplinadoras. A partir da vigência da LRF, tais iniciativas deverão atender, não só ao que dispuser a LDO, mas ainda:

- Estimar o impacto orçamentário financeiro no exercício inicial de sua vigência e nos dois seguintes;
- Demonstrar que a renúncia delas decorrente foi considerada ao se estimar a receita do orçamento e que não afetará as metas de resultados fiscais previstas na LDO;
- Prever medidas de compensação nos três exercícios já referidos, podendo ser: elevação de alíquota, ampliação da base de cálculo ou novos tributos ou contribuições, sendo que nos dois últimos casos o benefício só entrará em vigor após a ocorrência do aumento da receita. Estas medidas deverão observar ainda, o princípio da anterioridade, nos termos do Código Tributário Nacional.

Estão isentos das restrições acima apenas os cancelamentos de débitos em valor inferior aos seus custos de cobrança.

## **8. Despesa pública**

A dívida líquida do setor público brasileiro cresceu significativamente entre 1994 e 1999. E este endividamento desproporcional e nefasto arquitetou-se a partir do aumento nas despesas públicas sem a contrapartida do

incremento das receitas próprias, principalmente nos Estados e Municípios. Por definição, existem dois mecanismos fundamentais utilizados para a cobertura do déficit público: os recursos próprios, que importam nas receitas de impostos e transferências e os recursos de terceiros, o que significa endividar-se.

Como já foi ressaltado anteriormente, a Constituição Federal de 1988 aumentou a disponibilidade de recursos para Estados e Municípios, a partir do aumento nas transferências do Governo Federal. Como explicar então o fato de que em 1988 a dívida dos entes subnacionais, que representava 7% do PIB, tenha alcançado, em 1999, a 16% do PIB, duplicando, portanto, em 11 anos ?

#### Quadro 5

O quadro acima mostra a situação da dívida líquida consolidada (exceto empresas estatais) em 1988 e no período 1994/1999. Cumpre ressaltar que a partir de 1998 o Governo Federal começou a assumir dívidas de Estados e Municípios, principalmente a partir da Lei nº 9.496 de setembro de 1997.

A dívida pública subnacional aumentou na década de 90, basicamente por dois motivos:

1. fim da corrosão inflacionária sobre salários. Com a queda da inflação, a folha de pagamento começou a pressionar as despesas correntes;
2. A manutenção dos níveis de investimentos praticados, sem a disponibilidade de recursos próprios.

#### Dívida Líquida do Setor Público

Ano	% do PIB		
	Governo Federal	Estados e Municípios	Soma
1988	20	7	26
1994	13	10	22
1995	13	11	24
1996	16	12	27
1997	19	13	32
1998	25	14	40
1999 *	31	16	46

Fonte: BACEN

\* Posição - maio/99

Neste caso, a LRF busca corrigir as distorções provocadas pelas despesas públicas, que devem adequar-se à nova realidade econômica do País.

#### 8.1. Geração da despesa

Regra básica: nos termos do art. 15 da LRF, toda e qualquer despesa que não esteja acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro nos três primeiros exercícios de sua vigência, da sua adequação orçamentária e financeira com a LOA, o PPA e a LDO e, no caso de despesa obrigatória de caráter continuado, de suas medidas compensatórias(10), é considerada: não autorizada, irregular e lesiva ao patrimônio público.

Essa norma, de acordo com o § 4º do artigo 16 da LRF, é condição prévia, não só para a aquisição de bens, serviços e obras, como também para a desapropriação de imóveis urbanos.

A novidade aqui está no conceito de *despesa obrigatória de caráter continuado* que, nos termos do art. 17, é a despesa corrente:

- Derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo;
- Geradora de obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios.

Algumas ações governamentais objetivas poderão esclarecer um pouco mais este conceito:

- Em nível municipal, por exemplo, o pagamento de "bolsa-escola" para famílias carentes que comprovem a frequência dos filhos em idade escolar na rede pública de ensino;
- Projeto para criação de Territórios Federais na Região Amazônica, aprovado no Plenário do Senado Federal em novembro de 2000.

Como se vê, as despesas geradas a partir dessas ações, atendem aos requisitos propostos: geram despesas correntes, derivadas de lei e execução por período superior a dois exercícios financeiros.

Diante do que estabelece a nova lei, para a questão do aumento nas despesas, duas alternativas lhe são dadas, ambas de grande ônus político: aumento permanente de receita ou redução permanente de despesa. Com o agravante do parágrafo 3º do art. 17 que, sem deixar margem para criatividade, define o aumento permanente de receita como o "*proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo,*

*majoração ou criação de tributo ou contribuição.*" De nada valerão, pelo menos para esse fim, iniciativas do tipo "combate à sonegação", "bolão fiscal" e outras medidas do gênero. E, para que não haja a menor chance de alguma brecha ou artifício legal, a lei equipara a aumento de despesa a prorrogação daquela já criada por prazo determinado.

## 8.2. Despesas com pessoal: limites e controle

Os gastos com a folha de pagamento de pessoal representam o principal item de despesas de todo o setor público brasileiro. Entre 1995 e 1999, o conjunto dos Estados brasileiros gastou em média, 70% de suas receitas líquidas (as receitas disponíveis) com pagamento de pessoal.<sup>(11)</sup>

O que acontece quando um ente público despense 70% de suas receitas líquidas com a folha de pagamento? Significa que restam 30% para a realização dos serviços públicos básicos, como educação, saneamento, saúde e segurança, sem considerar a manutenção de estradas e vias urbanas, a preservação do patrimônio público, etc. Além disso, o crescimento populacional demanda um programa de investimentos permanentes por parte dos governos.

Uma crítica constante à Lei de Responsabilidade Fiscal diz respeito à imposição de limites para os gastos com pessoal. A definição desses limites busca simplesmente permitir que o administrador público cumpra o papel que a sociedade lhe atribuiu: proporcionar bem-estar à população, a partir dos recursos que lhe são entregues na forma de impostos.

Certamente que o aumento da participação da folha de pagamento nas receitas de Estados e Municípios deveu-se, como já foi visto, à estabilidade econômica e a queda nos índices inflacionários. Além disso, a despesa com pessoal apresenta um componente vegetativo importante, responsável pelo crescimento deste tipo de despesa de forma continuada. <sup>(12)</sup>

Por conseguinte, a limitação dos gastos com pessoal em percentual da RCL deve-se, antes de mais nada, à necessidade de manter o setor público com os recursos necessários à sua manutenção e ao atendimento das demandas sociais. No quadro a seguir procuraremos demonstrar o motivo da escolha deste percentual máximo para os gastos com pessoal.

### Quadro 6

A partir do Quadro acima observamos que, se um Estado ou Município despense 60% de sua RCL com a folha de pagamento, terá reduzida margem de manobra para desenvolver atividades como infraestrutura e saneamento básico. Grande parte dos gastos com investimentos, neste caso, serão cobertos com recursos de terceiros, o que importará em um serviço de dívida que consumirá parte das receitas próprias. <sup>(13)</sup>

Certamente que todas as atividades públicas dependem do elemento humano para a sua execução. A discriminação apresentada no Quadro 6, no entanto, separa as despesas por seus elementos, o que significa dizer que os 10% correspondentes ao saneamento básico dizem respeito unicamente aos gastos com equipamentos, produtos químicos, etc, ficando os gastos com pessoal dentro do percentual de 60% apresentado no quadro.

### Estados e Municípios Despesas x RCL

Tipo de Despesa	% da RCL
Gastos com Pessoal	60%
Custeio da Máquina	9%
Saneamento Básico	10%
Infraestrutura	10%
Pagamento da Dívida	11%
Total	100%

Do ponto de vista econômico, esta é uma justificativa importante para a limitação das despesas com pessoal: manter a operacionalidade do setor público. Mas os limites são apresentados em termos relativos, o que significa dizer que, havendo aumento nas receitas, o ganho líquido dos servidores públicos poderá aumentar. Tudo dependerá do desempenho da arrecadação.

## 8.3 Limites com Pessoal

De acordo com a LRF, entende-se como despesas de pessoal:

1. somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos;
2. despesas com inativos e pensionistas;

3. mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias;
4. vencimentos e vantagens, fixas e variáveis;
5. subsídios, proventos de aposentadoria;
6. reformas e pensões;
7. adicionais de qualquer natureza;
8. gratificações, horas extras e vantagens pessoais;
9. encargos sociais e
10. contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

A apuração dos gastos com pessoal será feita para um período de 12 meses, da mesma forma como é verificado o cálculo da Receita Corrente Líquida. Neste caso, os limites a serem apresentados no Relatório de Gestão Fiscal - RGF do primeiro e do segundo quadrimestre, somarão despesas com pessoal relativas a dois exercícios financeiros, já que a contagem retroage 11 meses.<sup>(14)</sup> Somente o RGF referente ao último quadrimestre do ano apresentará as despesas de pessoal verificadas na unicidade do exercício financeiro.

Dispositivo polêmico, o parágrafo primeiro do artigo 18 introduz a conta "contratos de serviços de terceiros em substituição a servidores públicos", novidade dentro do estudo da contabilidade pública. Até este momento, esta rubrica contábil era desconhecida dos contadores e dos demais estudiosos das finanças públicas. A intenção do legislador, neste caso, foi a de evitar que o setor público (no caso o irresponsável), utilizasse de artimanha contábil para "burlar" os ditames da LC 101.

Este artigo, assim como o supracitado § 3º do artigo 9º, tem ocasionado descontentamento à maioria dos administradores públicos e espanto a juristas e contabilistas. Na verdade, a maior dificuldade neste caso diz respeito à interpretação da norma: serão todos os serviços terceirizados, afinal, somados aos limites de pessoal? Qual a forma de substituir servidores, além do concurso público?

É necessário um esclarecimento maior quanto à forma de contabilização deste tipo de despesa, bem como a sua clara identificação dentro do plano de contas. De acordo com a LRF, a Contabilidade Geral da União é o órgão competente para dirimir dúvidas quanto à operacionalidade da LRF, enquanto não estiver em funcionamento o Conselho de Gestão Fiscal, previsto no seu art. 67. De qualquer forma, certamente que estas despesas (depois de definida a metodologia de apuração) apresentarão um efeito apenas residual para o cálculo dos limites estabelecidos na LRF, no que diz respeito aos gastos com pessoal para cada ente.

Ressaltamos, no entanto, que os Tribunais de Contas, de acordo com a LRF, são competentes para a interpretação e aplicação da Lei, no que diz respeito ao seu entendimento concreto e objetivo.

Neste sentido podemos observar, a partir dos comentários a seguir, retirados do Manual elaborado pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, que o Poder Legislativo saberá proceder com ponderação e competência frente àquelas questões que vêm preocupando o administrador e, de alguma forma, conspirando contra o sucesso da LRF.

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

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

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

*Assim, terceirização de mão-de-obra significaria a contratação de empresas prestadoras de serviços, as quais, evidentemente, alocariam mão-de-obra. Ora, os funcionários das empresas contratadas não manteriam qualquer vínculo jurídico ou funcional com o Poder Público, não podendo, conseqüentemente, ser caracterizados como agentes públicos, não adentrando no conceito de pessoal ativo.*

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

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

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

*A regra posta no transcrito artigo 72 estabelece um limitador de comprometimento da receita corrente líquida com serviços de terceiros. Tal limite, que vigorará até 31-12-2003, deve ser calculado tomando-se por base o total das contratações de prestação de serviços com terceiros celebrados no exercício de 1999, e verificando qual a sua participação percentual em relação ao montante da receita corrente líquida arrecadada no mesmo exercício".*

*Tribunal de Contas do RGS – agosto de 2000*

A LC 101 determina dois limites distintos para os gastos com pessoal no setor público:

- 50% da RCL para a União; e
- 60% da RCL para Estados e Municípios.

Cumprido ressaltar que após a publicação da LRF, fica revogada qualquer outra legislação que verse sobre estes limites. É o caso da LC 96 de 1999, conhecida como Lei Camata II. De acordo com a LC 101, tais limites serão agora repartidos entre todos os Poderes públicos, com percentuais específicos para cada Poder.

Na esfera estadual o limite de 60% será repartido da seguinte forma:

- 2% para o Ministério Público;
- 3% para o Legislativo, incluindo o Tribunal de Contas do Estado;
- 6% para o Judiciário; e
- 49% para o Executivo.

Na esfera municipal o limite de 60% será assim repartido:

- 6% para o Legislativo, incluindo o Tribunal de Contas do Município, quando houver; e
- 54% para o Executivo.

Na esfera Federal o limite será de 50% da RCL, assim dividido:

- 40,9% para o Executivo;
- 6% para o Judiciário;
- 2,5% para o Legislativo; e
- 0,6% para o Ministério Público.

Nos Poderes Legislativo e Judiciário, os limites serão repartidos, entre seus diversos órgãos, na proporção das despesas que vinham sendo realizadas em exercícios anteriores. Um exemplo: digamos que nos três exercícios financeiros anteriores à publicação da LC 101 (1997, 1998 e 1999) dentro do Poder Judiciário a média das despesas com pessoal foi dividido entre o órgão A e o órgão B na proporção de 40% e 60% respectivamente. A partir de maio de 2000, com a limitação dos gastos com pessoal sendo igual a 6% da RCL para o Poder Judiciário, isto significa que o órgão A terá um limite de 2,4% da RCL para as despesas com pessoal, enquanto que para o órgão B, este limite será igual a 3,6%.

Nos Estados onde houver Tribunal de Contas dos Municípios, o limite para os gastos com pessoal do Legislativo será igual a 3,4% da RCL, enquanto que o Executivo perderá este percentual (0,4%) do seu limite, que passará então para 48,6% da RCL.

Finalmente, resta relacionar aquelas despesas que não serão computadas para o atendimento dos limites definidos nesta seção:

- As despesas com indenização por demissão de servidores ou empregados;



- As despesas relativas ao incentivo à demissão voluntária, o chamado PDV. Não faria sentido decisão diferente, já que, por ocasião do afastamento, o servidor recebe valores superiores àqueles que receberia se continuasse na ativa. Em outras palavras, o PDV, em geral utilizado pontualmente e dirigido ao conjunto dos servidores, aumentará a despesa com pessoal do mês em que vier a ocorrer. Sua contagem no limite de pessoal inviabilizaria o Programa;
- As despesas com pessoal verificadas em decorrência de convocação extraordinária do Congresso Nacional;
- As despesas decorrentes de decisão judicial (em geral classificadas na rubrica "Sentenças Judiciais"), e da competência de período anterior ao da apuração das despesas com pessoal (somando-se o mês de referência com os onze meses anteriores), de acordo com o § 2º do artigo 18;
- As despesas com pessoal do Estado do Amapá, Roraima e do Distrito Federal, custeadas pela União. Parece lógico que, se estas despesas não são pagas com as receitas destes Estados, não há porque serem somadas aos limites (60%).
- As despesas com inativos custeadas com recursos de fundos próprios. Atente-se para o fato de que as receitas originárias das contribuições a fundos não compõem o cálculo da RCL, o que torna nula esta operação do ponto de vista contábil.

#### **8.4. Emenda Constitucional nº 25**

Em vigor a partir de janeiro de 2001, os efeitos desta norma constitucional implicam em limites diferenciados para a despesa total e com pessoal dos Poderes Legislativos municipais. Tendo como base o somatório das receitas tributárias e das transferências constitucionais, realizadas no exercício anterior, o total da despesa do Poder Legislativo Municipal, incluídos os subsídios dos Vereadores e excluídos os gastos com inativos, não poderá ultrapassar os seguintes percentuais:

- 8% para Municípios com população até 100.000 habitantes;
- 7% para Municípios com população entre 100.001 e 300.000 habitantes;
- 6% para Municípios com população entre 300.001 e 500.000 habitantes
- 5% para Municípios com população acima de 500.000 habitantes.

Da aplicação da EC nº 25, constante dos artigos 29 e 29-A, da Constituição Federal, resulta que o Poder Legislativo, nos Municípios, qualquer que seja o seu número de habitantes, deverá obedecer aos limites nela estipulados para suas despesas totais. Em termos de gastos com pessoal, o máximo admitido pela norma constitucional é de 70% do respectivo limite de gastos totais, isso a partir de 1º de janeiro de 2001.

Cumprido ressaltar que, naquilo que colidir com a Emenda Constitucional em questão, a LRF não se aplica, por vício de inconstitucionalidade. No entanto, em qualquer situação, prevalecerá e deverá ser obedecido o limite mais rígido.

#### **8.5. Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998**

Este dispositivo traz ainda outras limitações que deverão ser observadas com relação às despesas de pessoal. De acordo com o artigo 2º da referida legislação, a despesa líquida com pessoal inativo e pensionistas dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos e dos militares de cada um dos entes estatais, não poderá exceder a doze por cento de sua RCL em cada exercício financeiro. Esta RCL, de acordo com o texto da Lei, deverá ser calculada conforme a LC nº 82 de 27 de março de 1995.

Considerando que a LC 82 foi substituída pela LC 96/99 que, por sua vez, foi revogada pela LRF, em seu artigo 75, a RCL deverá ser calculada conforme a nova definição, constante na LC 101. (15)

Além disso, de acordo com o parágrafo 2º do artigo 2º da Lei 9.717, entende-se como despesa líquida a diferença entre a despesa total com pessoal inativo e pensionistas dos regimes próprios de previdência social dos servidores e dos militares de cada um dos entes estatais e a contribuição dos respectivos segurados. Cumprido ressaltar que este procedimento está sendo observado na definição das despesas com pessoal da LRF, bem como aqueles itens que deverão ser excluídos do cálculo, como por exemplo, aquelas despesas com pessoal custeadas pelos seus regimes próprios de previdência.

A dificuldade neste caso reside no fato de, caso o ente venha a ultrapassar o limite de 12% com os seus inativos, a lei não especificar qual a providência a ser adotada para a redução da despesa. Seria a demissão de inativos ou a redução em seus proventos? Ou, ainda, a proibição da concessão de novas aposentadorias?

Os efeitos da Lei 9.717, no entanto, estão suspensos até o final de 2001, de acordo com a MP nº 2.060/1 de

26 de outubro de 2000.

Finalmente, o artigo 21º da LRF, determina a nulidade de qualquer ato que acarrete aumento da despesa com pessoal expedido nos seis meses que antecedem o final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão, e outras disposições restritivas, contidas nos arts. 22 e 23, cabendo destacar:

- Verificação do cumprimento dos limites da despesa ao final de cada quadrimestre;
- Caso a despesa ultrapasse 95% do limite, ficam automaticamente vedadas todas e quaisquer medidas que acarretem aumento de despesa, tais como: concessão de vantagem, aumento ou reajuste de remuneração; criação de cargo, emprego ou função; alteração de estrutura de carreira; provimento de cargo, ressalvados os casos de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança; pagamento de hora extra.

Ultrapassado o limite da despesa, o respectivo Poder ou órgão deverá, no prazo de dois quadrimestres, eliminar o percentual excedente, sendo pelo menos 1/3 no primeiro quadrimestre.

Para o cumprimento dessas disposições, a lei faculta a redução temporária da jornada de trabalho, com redução de vencimentos adequada à nova carga horária.

Esgotado o prazo para a redução da despesa, sem sucesso, estarão suspensas as transferências voluntárias ao ente, que fica impedido, ainda, de contratar operações de crédito e de receber qualquer garantia de outro ente, isto no que diz respeito às punições fiscais.

## **8.6. Despesas com a seguridade social**

Embora o assunto esteja restrito a um breve artigo, nem por isso a LRF é menos severa em relação aos aumentos de gastos com a seguridade.

Assim, a criação, majoração ou extensão de qualquer benefício que integre a seguridade social requer, além da indicação de sua fonte de custeio total, o cumprimento do art. 17, que versa sobre a despesa obrigatória de caráter continuado. Apenas para lembrar, aquele dispositivo obriga à demonstração da origem dos recursos que custearão qualquer aumento na despesa, assim como a comprovação de que não serão afetadas as metas de resultados fiscais previstas na LDO.

## **9. Transferências voluntárias**

Neste breve capítulo da LRF são estabelecidas as condições para a realização das transferências voluntárias de recursos entre os entes da Federação. As transferências voluntárias compreendem a entrega de recursos correntes e de capital, de um ente para outro, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, com exceção daqueles que decorram de determinação constitucional, legal ou destinados ao SUS.

Dentre as exigências legais para a realização de transferências voluntárias, destacamos:

- Cumprimento das disposições da LDO sobre a matéria;
- Existência de dotação específica na lei orçamentária;
- Não podem ser destinadas a pagamento de pessoal ativo, inativo e pensionistas dos Estados, DF e Municípios;
- O beneficiário deverá comprovar, previamente ao recebimento dos recursos, que se acha em dia com o pagamento de tributos, empréstimos e financiamentos devidos ao ente transferidor, inexistirem pendências quanto a prestação de contas de recursos já recebidos, que obedece aos limites constitucionais para educação e saúde, além daqueles relativos à dívida, despesas com pessoal e restos a pagar;
- Existência de contrapartida no orçamento do ente beneficiário.

Como regra geral, os recursos recebidos não poderão ser utilizados em finalidade diversa daquela que for pactuada no instrumento utilizado para formalizar a transferência.

Cid Heraclito de Queiroz<sup>(16)</sup> entende inconstitucional o artigo 25º da LRF, pois, segundo o ilustre jurista, " ... admite a invasão da esfera de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios, como também admite a utilização de receitas da União ou de uma unidade da Federação para atender despesa de outro ente, estabelecida na lei orçamentária deste".

Tais observações aplicam-se às transferências voluntárias do Governo Federal para os governos

subnacionais. Por outro lado, de acordo com a Coordenação-Geral de Normas e Avaliação da Execução da Despesa – CONED, da Secretaria do Tesouro Nacional, "*..a transferência de recursos orçamentários da União para os Estados, Distrito Federal e Municípios, tem por finalidade a realização de obras ou a prestação de serviços, permitindo atribuir àquelas esferas de governo ou a instituições a elas vinculadas a responsabilidade final pela sua aplicação*".

Neste sentido, o Governo Federal vem transferindo, a cada ano, cerca de R\$ 3 bilhões, a título de transferências voluntárias, principalmente para ações nas áreas de educação (alimentação escolar), assistência social (bolsa criança-cidadã, atendimento de criança em creche) e trabalho (qualificação profissional do trabalhador).

Cumpram-se as transferências voluntárias constantes do § 3º, do Inciso IV do artigo 25 (exceções no caso de suspensão - educação, saúde e assistência social) correspondem a dois terços do total de transferências voluntárias repassadas anualmente (cerca de R\$ 2 bilhões). Desta forma, em termos de valores, as punições fiscais, se aplicadas, corresponderão a cerca de R\$ 1 bilhão a cada ano.

## **10. Destinação de recursos para o setor privado**

O art. 26 da LRF estabelece a regra básica para toda e qualquer destinação de recursos públicos ao setor privado: a sua autorização por lei específica. E, como requisitos adicionais, é exigida a observância das disposições da LDO, além da sua previsão na lei orçamentária ou em crédito adicional.

Equiparam-se a transferências e sujeitam-se às mesmas normas as concessões de empréstimos, financiamentos e refinanciamentos, prorrogação e composição de dívidas, concessão de subvenções e a participação em constituição ou aumento de capital.

Sempre que o ente beneficiário de uma operação de crédito não estiver sob controle direto do ente transferidor dos recursos, os encargos financeiros da operação, as comissões e outras despesas não poderão ser inferiores ao que dispuser a lei ou ao seu custo de captação.

Por sua vez, o art. 28 da LRF proíbe taxativamente o socorro às instituições do Sistema Financeiro Nacional. Tal proibição tem como objetivo primordial evitar, a todo custo, a repetição de programas nos moldes do controvertido e muito criticado PROER, feito para socorrer integrantes do sistema financeiro nacional. Para tanto, o parágrafo primeiro do mesmo dispositivo já antevê a solução para eventuais situações de insolvência, mediante a criação de fundos e outras formas legais que dêem cobertura a essas instituições.

## **11. Dívida e endividamento público**

Capítulo importante da LRF, deverá ser regulamentado a partir de Resolução do Senado Federal, instituição competente, nos termos da CF/88, para definir limites de endividamento e condições para contratação de operações de crédito. Enquanto não for publicada tal Resolução, os dispositivos que definem esta matéria são: a Resolução nº 78, do Senado Federal, para o caso dos governos estaduais e municipais; e a Resolução nº 96, do Senado Federal, para a União.

De acordo com as propostas encaminhadas ao Congresso Nacional, até quinze anos após a sanção das referidas resoluções os entes públicos estarão sujeitos às seguintes normas:

- O limite máximo de endividamento para os Estados corresponderá a duas vezes a sua RCL;
- Para os Municípios, este limite máximo corresponderá a 1,2 da RCL anual;
- No caso da União, o limite será igual a 3,5 vezes a RCL e tem aplicação imediata, a partir da vigência da nova Resolução.

Em relação a Estados e Municípios, as principais diferenças observadas entre a Resolução nº 78 do Senado e a proposta encaminhada pelo Executivo, resumem-se nos seguintes aspectos:

1. O parâmetro básico da Resolução 78 é a Receita Líquida Real, enquanto que o equivalente da proposta de Resolução passa a ser a Receita Corrente Líquida – RCL;
2. De acordo com a Resolução 78, o ente que desejar contratar operação de crédito deverá apresentar resultado primário positivo em suas contas públicas. A nova proposta premia a manutenção dos limites com pessoal como elemento necessário para a instrução dos pleitos na contratação de operações de crédito;

3. A contratação de operações de crédito fica impedida nos 180 dias anteriores ao final do mandato do Chefe do Poder Executivo, conforme a Resolução 78. Na nova proposta, o prazo é maior: dois quadrimestres;
4. Pelo texto da Resolução 78, o Senado poderá excepcionalizar o cumprimento de algumas condições para a contratação de operações de crédito (o resultado primário positivo, por exemplo), mediante "justificativa fundamentada". Isto não ocorre na nova proposta, onde as exceções à regra já estão previstas (os Estados não estão impedidos de contratar operações de crédito que já estejam acertadas nos respectivos programas de ajuste, nos termos da Lei 9.496/97);
5. Conforme a Resolução 78, Estados e Municípios que se encontrassem acima dos limites de endividamento tinham prazo até 2008 para atingir a relação 1 para 1 do saldo devedor (estoque), tendo como parâmetro a RLR. O excesso deveria ser reduzido a uma proporção de 1/10 por ano, a partir de 1998. De acordo com o novo texto, os entes que estiverem acima dos limites terão até 15 anos para o enquadramento (a partir da publicação), na proporção de 1/15 avos ao ano.

De acordo a Resolução nº 62 do Senado Federal, de 13 de outubro de 2000, acrescentando inciso XI no artigo 13º da Resolução 78, os pedidos para contratação de operações de crédito de Estados e Municípios deverão ser acompanhados de certidão dos respectivos Tribunais de Contas, certificando o cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal. Na nova Resolução, no caso de impedimento dos Tribunais de Contas para a emissão destas certidões (comprovada com atestado de impossibilidade de certificação), será apresentada declaração do Chefe do Poder Executivo comprovando o cumprimento de dispositivos da LC 101. (17)

### 11.1. Definições básicas

Na Seção I, que é constituída do art. 29 e seus parágrafos, são dadas as definições dos termos relacionados ao assunto do Capítulo, tais como: dívida pública fundada ou consolidada, dívida pública mobiliária, operação de crédito, concessão de garantia e refinanciamento da dívida mobiliária. Por não constituírem novidade, deixamos de comentar cada um dos termos, para fazê-lo onde for necessário, mais adiante.

Pelo disposto no parágrafo primeiro do art. 29, a assunção, o reconhecimento e a confissão de dívidas pelo ente público são equiparadas a operação de crédito, devendo, ainda, observar os termos dos arts. 15 e 16, que condicionam os aumentos de despesa a:

- Estimativa de impacto orçamentário-financeiro nos três primeiros exercícios de sua vigência.
- Adequação orçamentária e financeira com a LOA, o PPA e a LDO.

Como regra geral, o parágrafo 4º determina que o refinanciamento do principal da dívida mobiliária, ao término do exercício financeiro, não poderá exceder o montante do final do exercício anterior, acrescido ao das operações de crédito realizadas no exercício e da sua atualização monetária.

### 11.2. Limites da Dívida Pública e das Operações de Crédito

Pelo disposto na LRF, o Presidente da República teve um prazo de noventa dias para submeter ao Senado Federal proposta de limites globais para o montante da dívida consolidada, tanto da União como dos Estados e Municípios, em cumprimento ao que dispõe o art. 52 da Constituição. No item anterior já comentamos os principais pontos da proposta que atualmente tramita no Senado.

O parágrafo 2º do art. 30 permite que a proposta de limites globais seja apresentada em termos de dívida líquida, o que equivale a abater, do total da dívida de cada ente, os respectivos créditos financeiros (depósitos, aplicações).

Os limites globais para a dívida consolidada dos três níveis de governo serão estabelecidos em termos de percentual da receita corrente líquida, representando o nível máximo admitido para cada um deles, sendo a verificação do seu atendimento realizada ao final de cada quadrimestre (art. 30, § 3º e 4º).

O parágrafo 6º prevê a alteração dos limites, em caso de instabilidade econômica ou alterações nas políticas monetária ou cambial, de forma a mantê-los adequados às novas condições. Na verdade, a construção da trajetória e o período para o atingimento dos limites parte de uma hipótese fundamental: o crescimento da economia (cerca de 4% ao ano, a partir de 2001). Caberia então indagar-se: E se a economia não crescer ?

A LRF não determina os limites de endividamento, nem a trajetória, ou mesmo o prazo máximo para que os entes atinjam os limites (15 anos). Estas regras poderão ser modificadas por Resolução do Senado Federal, não necessitando de quorum qualificado para tal.

São incluídos na dívida consolidada os precatórios judiciais que não tenham sido pagos no exercício em que constaram do respectivo orçamento (art. 30, § 7º).

### **11.3 Recondução da dívida aos limites**

A LRF estabelece prazos e condições rígidos para os entes que ultrapassarem os respectivos limites de endividamento. Se verificado que o ente ultrapassou os seus limites ao final de um quadrimestre, a eles deverá retornar nos três quadrimestres seguintes, eliminando pelo menos 25% já no primeiro período.

Durante o tempo em que estiver acima dos limites, o ente estará sujeito às seguintes punições fiscais:

- Proibição de realizar operação de crédito, inclusive ARO, excetuado o refinanciamento da dívida mobiliária.
- Obrigatoriedade de obtenção de superávit primário para redução do excesso, inclusive através de limitação de empenho.
- Proibição de recebimento de transferências voluntárias, caso não eliminado o excesso no prazo previsto e enquanto durar o mesmo.
- Se o excedente ocorrer no primeiro quadrimestre do último ano do mandato do Chefe do Executivo (jan. a abr.), proibição imediata de realização de operação de crédito e compulsória obtenção de superávit primário.

As regras acima aplicam-se tanto para os casos de excedente nos limites da dívida mobiliária como das operações de crédito internas e externas, sendo a relação dos que ultrapassarem esses limites divulgada mensalmente pelo Ministério da Fazenda (art. 31, § 1º ao 5º).

### **11.4. Operações de Crédito**

Toda e qualquer operação de crédito, por ente da Federação e empresas controladas, estará sujeita à verificação do cumprimento dos respectivos limites de endividamento, pelo Ministério da Fazenda, nos termos do art. 32 da LRF.

### **11.5. Contratação**

As solicitações para contratação de operação de crédito serão acompanhadas de pareceres técnico e jurídico, devendo, ainda, demonstrar a sua relação custo-benefício e o seu interesse econômico e social para o ente pleiteante.

Adicionalmente, serão exigidos:

- Prévia e expressa autorização na LOA, em créditos adicionais ou lei específica.
- Inclusão dos recursos da operação, na LOA ou em créditos adicionais (exceto no caso de ARO).
- Observância dos limites e, no caso de operação de crédito externo, autorização específica do Senado Federal.
- Limitação do valor total das operações ao montante das despesas de capital (CF, art. 167, III), computando-se, em cada exercício, o total das operações de crédito e das despesas de capital executadas.
- Observância de outras restrições estabelecidas na LRF.
- Proibição de compensação automática de débitos e créditos nas operações de crédito externo.

De acordo com o parágrafo 1º do art. 33, qualquer operação que contrariar as disposições da LRF será considerada nula, devendo ser cancelada, devolvendo-se o principal, sem o pagamento de juros e encargos financeiros. Enquanto não efetuada a devolução, o ente não poderá receber transferências voluntárias, obter garantia ou contratar operações de crédito (art. 23, § 3º). Para tanto, a instituição credora deverá certificar-se de que o beneficiário da operação atende às exigências da lei.

Toda e qualquer operação de crédito realizada por ente da Federação será registrada pelo Ministério da Fazenda, garantido o acesso público a essas informações.

### **11.6. Vedações**

O art. 35 da LRF proíbe terminantemente as operações de crédito entre os entes da Federação, sob qualquer forma, incluído o refinanciamento ou a postergação de dívida anteriormente contraída.

Dessa forma, tende a encerrar-se um longo capítulo em que a União seguidamente refinanciou dívidas de Estados e Municípios, assumiu dívidas de Estados recém-criados, bem como de órgãos que foram extintos, sendo esse procedimento responsável, em boa parte, pelo crescimento vertiginoso do estoque da dívida do governo central.

Para lembrar, somente em 1996/97 a União refinanciou, com juros subsidiados, dívidas de Estados no montante de R\$ 104,0 bilhões e, recentemente, a Prefeitura do município de São Paulo teve a sua dívida renegociada em mais de R\$ 10,0 bilhões, com prazo de 30 anos.

Como única exceção, o parágrafo 1º do art. 35 permite as operações de crédito entre instituição financeira estatal e outro ente da Federação, inclusa a administração indireta, desde que não sejam destinadas a financiar despesas correntes, nem ao refinanciamento de dívidas que não as contraídas com a própria instituição concedente.

Outra proibição refere-se a operações de crédito entre instituição financeira estatal e o respectivo ente controlador, sendo este o beneficiário. Dessa forma estão vedadas as operações envolvendo os bancos estaduais e os respectivos governos, onde proliferaram, durante muito tempo, práticas escusas, que a norma busca abolir definitivamente.

O art. 37 veda uma série de outros procedimentos, equiparando-os a operações de crédito.

São elas:

- Antecipações de receita de tributo ou tributação, antes da ocorrência do seu fato gerador.
- Antecipação de valores por empresa estatal, com exceção de lucros e dividendos.
- Assunção de qualquer modalidade de compromisso com fornecedores, inclusive para pagamento a *posteriori*, exceção feita às empresas estatais.

### **11.7. Antecipação de Receita Orçamentária – ARO**

De uso bastante difundido, esse tipo de operação está agora mais restrito, devendo cingir-se unicamente ao atendimento de insuficiência de caixa durante o exercício e, ainda, atender a todas as normas relativas às operações de crédito constantes do art. 32.

As operações de ARO somente poderão ser realizadas a partir do décimo dia do início do exercício, devendo ser saldadas, com os respectivos juros e encargos, até 10 de dezembro de cada exercício. Quanto aos encargos, estão limitados à taxa de juros da operação, que deverá ser prefixada ou indexada à taxa básica financeira estipulada pelo governo (art. 38).

Além disso, não poderão ser realizadas no último ano do mandato do Chefe do Poder Executivo, nem tampouco se operações anteriores da mesma natureza não estiverem totalmente saldadas.

Todas as operações de ARO serão feitas através de abertura de crédito na instituição financeira que for vencedora de processo licitatório promovido pelo Banco Central, que fará também o seu acompanhamento e controle, aplicando as sanções cabíveis em caso de inobservância de limites, pela instituição credora.

### **11.8. Garantia e Contragarantia**

A concessão de quaisquer garantias em operações de crédito está sujeita às normas do art. 32, que dispõe sobre os limites e condições das operações de crédito.

Como pré-condição, qualquer garantia exige que o seu beneficiário ofereça contragarantia, em valor igual ou superior à garantia a ser recebida, e, adicionalmente, a plena adimplência para com o ente garantidor.

Na concessão de garantias pela União aos Estados e Municípios, estes poderão vincular as suas receitas tributárias próprias, além das transferências constitucionais.

As entidades da administração indireta não poderão conceder garantia, com exceção da que envolva empresa controlada à própria subsidiária ou por instituição financeira a empresa nacional.

Por fim, toda dívida de ente público que tiver sido honrada em consequência de garantia prestada, implica na suspensão de novos créditos até a completa liquidação da dívida em causa.

### **11.9. Restos a Pagar**

Pelo disposto no art. 42, nenhuma despesa poderá ser contraída sem adequada e suficiente disponibilidade de recursos para o seu atendimento, dentro do exercício financeiro ou, em caso de valores a serem pagos no exercício seguinte, sem que existam recursos em caixa para tal finalidade.

No cálculo das disponibilidades deverão ser abatidos todos os encargos e demais compromissos a vencer até o final do exercício. Aparentemente a interpretação dos Tribunais de Contas tem sido ponderada e, de alguma forma, favorável aos administradores municipais. Entendem os Tribunais que a interpretação da LRF nem sempre poderá ser feita literalmente, sendo necessário ainda, a verificação dos seus efeitos, no sentido de não prejudicar o bom funcionamento dos serviços públicos.

Os comentários a seguir foram extraídos do Manual do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul e demonstram o entendimento desse órgão, com o qual concordamos, no julgamento das questões relativas aos restos a pagar.

*"O art. 42, o qual apresenta limitações ao Administrador em seu final de mandato, foi inserido na Seção VI - Dos Restos a Pagar, Capítulo VI - Da Dívida e do Endividamento. Este dispositivo, a princípio, apresenta um cunho moralizador, coibindo o Administrador Público de legar débitos a seu sucessor, situação muito comum nos dias de hoje.*

*Dois aspectos preliminares são importantes: o primeiro diz respeito ao fato de que o dispositivo encontra-se, como dito, inserido dentro do Capítulo sobre o endividamento e que, por isso, em conformidade com o art. 1º, § 1º, se constitui em um dos meios para o atingimento do equilíbrio das contas públicas. O segundo, é que o artigo se refere à dívida flutuante e, mais especificamente, do controle rígido dessa dívida flutuante nos últimos oito meses do mandato do titular do Poder. Logo, o seu cumprimento é requisito para o enquadramento no conceito de gestão fiscal responsável. No que se refere ao endividamento, a LRF se restringiu a dispor sobre limites e condições quanto à dívida fundada, não o fazendo, com exceção do artigo ora em comento, quanto à dívida flutuante. Portanto, se o equilíbrio das contas públicas é um dos princípios a ser buscado durante toda a gestão do administrador, a Lei, no que se refere aos últimos oito meses do mandato, trata o equilíbrio de forma mais rígida, devendo-se, desta forma, buscar o entendimento do artigo em conformidade com os demais dispositivos legais existentes.*

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

*Entretanto, isto não foi verificado ao longo dos tempos, pois, normalmente, os valores eram ali inscritos sem haver a respectiva disponibilidade de caixa, onerando, conseqüentemente, a execução orçamentária do(s) exercício(s) seguinte(s).*

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

*O mandamento em análise veda ao titular de Poder ou órgão contrair "obrigação de despesa" sem que a mesma possa ser paga nos últimos oito meses do mandato ou, ainda, sem que o Poder/órgão possua, em caixa, em 31 de dezembro, recursos financeiros para a sua satisfação, no caso de vir a efetuar seu pagamento no exercício seguinte. A expressão grifada "obrigação de despesa" merece alguns comentários, considerando inexistir na Lei 4.320/64, embora esteja inserida na Constituição Federal, em seu art. 167, inciso II. Em decorrência do art. 35 da Lei 4.320/64, pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas legalmente empenhadas. Por isso, diz-se que temos um regime contábil misto adotado no Brasil, qual seja, de caixa para a receita e de competência para a despesa, daí decorrendo, em uma análise conjunta e em conformidade com os artigos 58 a 65 da Lei 4.320/64, que todo o empenho gera obrigação de despesa.*

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

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

*Ocorre que o "caput" do art. 42 refere-se à obrigação de despesa; contudo, o seu parágrafo único, ao regulamentar o "caput", esclarece que, na determinação das disponibilidades de caixa, deverão ser consideradas as despesas compromissadas a pagar até o final do exercício. Nada mais correto. As despesas compromissadas são aquelas que foram ou irão ultrapassar a fase da liquidação do empenho até o final do exercício; logo, do total da obrigação de despesa contraída nos dois últimos quadrimestres, que ultrapassassem aquele exercício, para fins da apuração das disponibilidades de caixa, somente seriam consideradas aquelas parcelas do compromisso assumido que fossem liquidadas até o final do exercício, ficando as demais, em obediência ao princípio da anualidade orçamentária, com fonte de financiamento nos orçamentos dos próximos exercícios.*

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

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

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

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

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

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

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

*Visando à perfeita compreensão, deve-se ater à análise dos exatos termos postos no caput do art. 42 em comento. Como vimos, o dispositivo veda a contratação "de obrigação de despesa que*



não possa ser cumprida integralmente dentro" dos dois últimos quadrimestres do mandato do administrador.

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

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

Nada mais lógico, pois as parcelas vencíveis a contar de janeiro de 2001, somente criariam obrigação de pagamento ao ente a contar da realização do objeto do contrato no referido mês, e assim sucessivamente Celso Antônio Bandeira de Mello, em sua obra, Curso de Direito Administrativo, até o término da avença."

## 11.10. Resultado Primário e Resultado Nominal

Ainda com relação ao artigo 30 da LC 101, determina o seu inciso IV do § 1º, que a proposta para limites de endividamento para a dívida consolidada e mobiliária, será acompanhada de metodologia de cálculo do resultado primário e nominal, conceitos a serem verificados a partir das metas acertadas no Anexo de Metas Fiscais da LDO.

Por definição, o resultado primário corresponde à diferença entre as receitas não financeiras e as despesas não financeiras. É considerado um dos melhores indicadores da saúde financeira dos entes públicos. Os acordos assinados junto ao FMI quase sempre representam metas ligadas ao resultado primário. A Lei nº 9.496, de setembro de 1997, apresenta o resultado primário como meta a ser alcançada anualmente dentro dos programas de ajuste fiscal assinados no âmbito da referida Lei. A análise do resultado primário demonstra, ainda, o quanto o ente público (União, Estados e Municípios) depende de recursos de terceiros para a cobertura das suas despesas. É um indicador, portanto, de "auto-suficiência". A partir de um Plano de Contas Simplificado apresentado a seguir, podemos encontrar o resultado primário da seguinte forma:

### Quadro 7

Plano de Contas Simplificado

<b>I - RECEITAS CORRENTES</b>		<b>III - DESPESAS CORRENTES</b>	
	<b>805</b>		<b>790</b>
<b>Receitas Tributárias</b>	<b>220</b>	<b>Pessoal</b>	<b>500</b>
IPTU	100	Ativo	300
ISS	50	Inativos	100
ITBI	55	Outras de Pessoal	100
Taxas	15		
<b>Transferências</b>	<b>560</b>	<b>Serviço Terceiros</b>	<b>80</b>
FPM	185	Prestação de Serv.	50
ICMS	200	Subst. de Pessoal	30
IPVA	65		
União	60	<b>Mat. Consumo</b>	<b>150</b>
FUNDEF	50	<b>Transferências</b>	<b>40</b>
<b>Outras</b>	<b>25</b>	FUNDEF	40
Contr. Previd.	15		
Aplicações Financ.	10	<b>Encargos da Dívida</b>	<b>20</b>
<b>II - RECEITAS DE CAPITAL</b>		<b>IV - DESPESAS DE CAPITAL</b>	
	<b>100</b>		<b>115</b>
<b>Operações de Crédito</b>	<b>75</b>	<b>Investimentos</b>	<b>70</b>
Interna	65	Obras	40
Externa	10	Instalações	30
<b>Alienação de Bens</b>	<b>15</b>	<b>Inversões Financeiras</b>	<b>30</b>
<b>Convênios</b>	<b>10</b>	<b>Amortização da Dívida</b>	<b>15</b>

Passos para o Cálculo do Resultado Primário:

- Destacar as receitas não financeiras: Somatório das receitas correntes e receitas de capital, subtraídas as aplicações financeiras e as operações de crédito. Além disso, devem ser subtraídas as receitas de alienações, por configurarem receitas de caráter eventual;
- Destacar as despesas não financeiras: Correspondem ao somatório das despesas correntes com as despesas de capital, subtraídos os encargos da dívida e as amortizações pagas no período;
- Finalmente, o resultado primário será a diferença dos resultados definidos em (a) e (b).

Portanto: + Receita Corrente.....R\$ 805 mil  
(no exemplo) + Receita de Capital..... R\$ 100 mil  
Aplicações Financeiras.....R\$ 10 mil  
Operações de Crédito..... R\$ 75 mil  
Alienação de Bens.....R\$ 15 mil  
= Receita não Financeira ..... R\$ 805 mil  
Despesa Corrente.....R\$ 790 mil  
Despesa de Capital.....R\$ 115 mil  
Encargos da Dívida.....R\$ 20 mil  
Amortização da Dívida..... R\$ 15 mil  
= Despesa não Financeira .....R\$ 870 mil  
Receita não Financeira..... R\$ 805 mil  
Despesa não Financeira ..... R\$ 870 mil  
= Resultado Primário.....( R\$ 65 mil )

O Resultado Nominal corresponde à variação da dívida líquida entre dois períodos. O quadro a seguir mostra uma situação hipotética de estoque (saldo) da dívida de um determinado ente, apresentado nos Balanços Anuais, em 1999 e 2000.

#### Quadro VII

Dívida Consolidada Líquida

R\$ mil

De acordo com o quadro acima, o resultado nominal referente ao exercício financeiro de 1999 é igual a R\$ 75 mil. Corresponde ainda ao inverso do resultado

primário somados os juros líquidos (pagos menos recebidos). Em outras palavras, o resultado nominal aproxima-se do conceito de "necessidade de financiamento líquida" em um exercício financeiro. Uma forma alternativa, portanto, para o cálculo do resultado nominal, a partir dos dados do Plano de Contas Simplificado, é o seguinte:

	1999	2000
<b>Dívida Consolidada Líquida</b>	45	120

Resultado Nominal = - Resultado Primário + (Encargos da Dívida – Aplicações Financeiras) .

Portanto: - Resultado Primário..... (R\$ 65 mil)

Juros Líquidos..... R\$ 10 mil

Resultado Nominal..... R\$ 75 mil

Cumpramos ressaltar que, para encontrarmos o Resultado Nominal a partir da segunda alternativa (através do Resultado Primário), devemos atentar para a contabilização dos precatórios de competência do exercício e não liquidados até 31 de dezembro. Esses precatórios não liquidados, para o cálculo do Resultado Nominal,

deverão constar como despesa do exercício, aumentando, portanto, o déficit primário.

Cálculo da Receita Corrente Líquida a partir do Plano de Contas Simplificado.

Receita Corrente Total ( sem retorno do FUNDEF).....R\$ 755 mil

(-) Contribuição Previdenciária.....R\$ 15 mil

(+) Saldo do FUNDEF.....R\$ 10 mil

Receita Corrente Líquida.....R\$ 750 mil

### **11.10.1. Cálculo do resultado primário e do resultado nominal, de acordo com as propostas elaboradas pelo Executivo**

#### **1 – RESULTADO PRIMÁRIO**

O resultado primário corresponde à diferença entre receitas e despesas, conforme definidas a seguir:

a) Receita: receita orçamentária arrecadada, deduzidas as operações de crédito, as receitas de privatização, as receitas decorrentes de anulação de restos a pagar e as receitas provenientes de rendimentos de aplicações financeiras. Não serão consideradas as receitas provenientes de transferências entre as entidades que compõem o ente federativo, de forma a evitar-se a ocorrência de dupla contagem.

b) Despesa: despesa total, deduzidas aquelas com amortização e encargos da dívida interna e externa, com aquisição de títulos de capital já integralizado, bem como a anulação de restos a pagar inscritos no exercício anterior. Não serão consideradas as despesas com transferências entre as entidades que compõem o ente federativo, de forma a evitar-se a dupla contagem.

c) A despesa deverá incluir o valor dos precatórios orçados e não pagos no exercício, mesmo que ainda não liquidado, em rubrica específica.

No que diz respeito às empresas estatais dependentes, o cálculo do resultado primário deve guardar a compatibilidade com os dados contábeis constantes dos balancetes e balanços dessas empresas, em conformidade com a Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76). São receitas e despesas das empresas estatais dependentes:

a) Receitas: aquelas decorrentes da exploração da atividade objeto da empresa, demais receitas não operacionais, transferências de ente federativo com vistas à manutenção da operação da própria empresa e aportes capital destinados ao aumento do seu patrimônio. Os rendimentos oriundos de aplicações financeiras não são registrados no resultado primário.

b) Despesas: aquelas com pessoal, compra de materiais e produtos, serviços de terceiros, tributos e demais encargos, e demais gastos com manutenção e operação da empresa. Também incluem as despesas com investimentos e demais despesas de capital, como participação societária em subsidiárias/coligadas, além de outras operações que resultem em redução do patrimônio líquido, tais como dividendos, ações em tesouraria e resgate de partes beneficiárias. Os encargos financeiros não são registrados no resultado primário.

Para adequação da apuração com base no balancetes e balanços à ótica de caixa, deve ser acrescido ao resultado um ajuste financeiro, definido a seguir:

c) Ajuste financeiro: diferença entre a rubrica "variação de contas a pagar" e "variação de contas a receber", constantes do Fechamento do Fluxo de Caixa da empresa.

#### **2 – RESULTADO NOMINAL**

O resultado nominal corresponde à diferença entre o resultado primário e a conta de juros líquidos. Os juros líquidos são encargos financeiros calculados pelo critério de competência, a partir do estoque da dívida líquida nominal no mês anterior ao de referência e do fluxo de pagamentos e novos endividamentos ocorridos até o mês de referência.

A dívida líquida deve ser apurada em termos nominais. O saldo do mês em referência corresponde àquele do último dia útil do mês.

Registra-se na dívida líquida o saldo decorrente dos recursos efetivamente liberados à conta do beneficiário. Em se tratando de dívida mobiliária, registram-se os títulos emitidos, deduzidos aqueles em tesouraria. A

dívida em moeda estrangeira deve ser convertida para Reais pela taxa de câmbio de compra do dia.

A taxa referente à conta de juros líquidos será aquela do contrato. No caso de dívida mobiliária, será aquela do título, acrescida da correspondente ao deságio. Como alternativa, poderá ser utilizada uma taxa média, sujeita a revisão a cada quatro meses, para cada grande item da dívida líquida: dívida interna contratual, dívida interna mobiliária, dívida externa contratual, dívida externa mobiliária, dívida com precatórios, disponibilidades de caixa, aplicações financeiras e demais haveres financeiros.

No caso de dívida com capitalização de juros acima de um mês, consideram-se os encargos devidos a cada mês.

Os juros líquidos também podem ser calculados de forma simplificada, com base na seguinte fórmula:

*Sendo:*

$JN$  = juros nominais;

$i$  = remuneração ou encargos incidentes sobre a dívida líquida;

$D$  = estoque no último dia do mês corrente ( $t$ ) e do último dia do mês anterior ( $t-1$ ).

$$JN_t = D_{t-1} * i + \left[ \frac{D_t - D_{t-1} * (1+i)}{(1+i)^{0,5}} \right] * [(1+i)^{0,5} - 1]$$

No caso da dívida externa, poderão também ser considerados os juros nominais pagos no mês. Para isso, os valores pagos em moeda estrangeira deverão ser convertidos pela taxa de câmbio de venda do dia.

Alternativamente, o resultado nominal corresponde à diferença entre o saldo da dívida fiscal líquida no período de referência e o saldo da dívida fiscal líquida no período anterior ao de referência.

O saldo da dívida fiscal líquida corresponde ao saldo da dívida consolidada líquida, deduzidas as receitas de privatização e, no caso da União, os passivos reconhecidos, decorrentes de déficits ocorridos em exercícios anteriores.

A dívida consolidada líquida corresponde ao saldo da dívida consolidada, deduzidas as disponibilidades de caixa, as aplicações financeiras e demais ativos financeiros. Os títulos de emissão do Banco Central do Brasil compõem a dívida consolidada líquida da União.

Eventuais garantias concedidas, bem como suas contragarantias, não são consideradas na dívida fiscal líquida. O estoque de precatórios anteriores à data de 5 de maio de 2000 também não compõe a dívida fiscal líquida.

A valoração dos passivos segue o critério de valor atual no caso de passivos contratuais e da curva do papel para os títulos de dívida mobiliária. Relativamente aos ativos, a valoração é feita pelo valor nominal para os ativos domésticos, sendo os ativos externos valorados a mercado.

## **12. Gestão Patrimonial**

Neste capítulo a LRF realça três aspectos considerados de alta relevância para a administração do patrimônio dos entes públicos - as *disponibilidades de caixa*, a *preservação do patrimônio* e as *relações com as empresas controladas pelo poder público*.

Obviamente, a abordagem desses três aspectos não se faz de modo articulado, até porque o patrimônio público e a maneira como ele é administrado não se resumem às normas aqui reunidas. Isso, contudo, não retira a essas normas seu caráter cogente.

Tampouco as torna, por outro lado, o resumo daquilo que há a considerar-se quando em pauta o tema *gestão patrimonial*.

### **12.1. Disponibilidades de Caixa**

Com relação às disponibilidades de caixa, verifica-se haver duas preocupações básicas a presidir o estabelecimento das normas. A primeira reporta-se à imperiosidade de que, para o fim de depósito de recursos públicos, seja observada a norma do § 3º do art. 164 da Constituição Federal (CF). Segundo o dispositivo constitucional, devem as disponibilidades da União ser depositadas no Banco Central, enquanto que as dos

demais entes da Federação, em instituições financeiras oficiais, ressalvados os casos previstos na legislação.

A segunda preocupação diz respeito aos regimes previdenciários, tanto geral quanto dos servidores, cujos recursos devem ser depositados em contas específicas, distintas das demais contas do ente federativo, vedada sua aplicação nos ativos relacionados nos incisos I e II do § 2º do art. 43 da LRF, que são:

I - títulos da dívida pública estadual e municipal, bem como em ações e outros papéis relativos às empresas controladas pelo respectivo ente da Federação;

II – empréstimos de qualquer natureza, aos segurados e ao poder público, inclusive às suas empresas controladas.

## **12.2. Preservação do Patrimônio Público**

Três assuntos compõem esta seção da LRF: a aplicação de receitas oriundas da alienação de bens e direitos; a inclusão de novos projetos na lei orçamentária anual; e a expedição de atos de desapropriação de imóveis urbanos.

Não é admitida a hipótese de aplicação de receitas oriundas da alienação de bens e direitos em outros ativos que não os decorrentes da realização de despesas de capital. Uma única exceção é feita: a destinação legal de tais recursos aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores.

No tocante à inclusão de novos projetos na lei orçamentária anual, a regra constante do art. 45 da LRF estabelece ordem de precedência, na qual figuram como prioritários os projetos em andamento e as despesas de conservação do patrimônio público, tudo conforme previsto na lei de diretrizes orçamentárias. Dessa forma, a inclusão de novos projetos na lei orçamentária se dará apenas se estiverem adequadamente contempladas as despesas prioritárias.

Tendo em vista o estabelecimento dessa ordem de precedência, deve naturalmente o Poder Executivo encaminhar ao Legislativo, até a data de envio do projeto da lei de diretrizes, relatório contendo as informações necessárias sobre projetos em andamento e as despesas de conservação.

Finalmente, no que diz respeito à desapropriação de imóveis urbanos, a ordem é garantir que a destinação dos recursos necessários a tanto seja prévia à expedição do respectivo ato. Nesse sentido, inclusive na hipótese de contencioso, pode a destinação dos recursos operar-se pelo depósito judicial do valor da indenização.

## **12.3 Empresas Controladas pelo Poder Público**

O objetivo visado pela norma é o estabelecimento de relação biunívoca entre, de um lado, a assinatura de contratos de gestão e, de outro, o gozo de autonomia gerencial, orçamentária e financeira. Dispõem, portanto, dessa autonomia as empresas controladas cujos objetivos e metas de desempenho estejam estabelecidos em contratos de gestão.

Desde logo, devem as empresas controladas pelo poder público fazer publicar balanços trimestrais, devendo constar, das correspondentes notas explicativas, informações sobre as operações realizadas sob condições diversas das de mercado e, em relação ao controlador, os bens e os serviços a ele fornecidos, assim como sobre os recursos por ele transferidos a qualquer título.

## **13. Transparência, Controle e Fiscalização**

Este capítulo reúne todos os comandos normativos necessários à confecção e à divulgação de relatórios e demonstrativos ligados às atividades de condução das finanças públicas, estabelecendo regras e procedimentos de fiscalização, controle e avaliação do grau de sucesso obtido na administração das finanças públicas, particularmente sob o prisma das normas previstas na LRF.

### **13.1. Transparência da Gestão Fiscal**

Nesta seção, verifica-se a existência de dois blocos normativos distintos: um de caráter geral, dedicado à explicitação dos instrumentos de transparência na gestão fiscal; outro, específico, voltado às contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo.

Para efeito da LRF, consideram-se instrumentos de transparência:

- Os planos, os orçamentos e a lei de diretrizes orçamentárias.

- As prestações de contas e o respectivo parecer prévio.
- Relatório Resumido da Execução Orçamentária e a sua versão simplificada.
- Relatório de Gestão Fiscal e a sua versão simplificada.

A transparência ainda se assegura pelo incentivo à participação popular e pela realização de audiências públicas, tanto durante a elaboração como no curso da discussão dos planos, da lei de diretrizes orçamentárias e dos orçamentos.

Por sua vez, as contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo devem estar à disposição do público, no âmbito tanto do respectivo Poder Legislativo como do órgão técnico responsável por sua elaboração. Tratando-se da União, as contas devem ser acompanhadas por demonstrativos, confeccionados pelo Tesouro Nacional e pelas agências financeiras oficiais de fomento, especificando as aplicações efetuadas com recursos oriundos dos orçamentos fiscal e da seguridade social, assim como o impacto fiscal das operações realizadas pelas agências de fomento.

### **13.2. Escrituração e Consolidação das Contas**

Nesta seção, dois objetivos são determinados. Em primeiro lugar, a par das normas de contabilidade pública já em vigor, prevêem-se disposições especiais, que tratam de:

- Registro das disponibilidades de caixa.
- Métodos de apuração de despesas e de contabilização de compromissos assumidos.
- Abrangência das demonstrações contábeis.
- Demonstração de receitas e despesas previdenciárias.
- Escrituração de obrigações junto a terceiros, particularmente operações de crédito e despesas que restam a pagar.
- Demonstração das variações patrimoniais.

Além disso, prevê-se que as normas gerais para a consolidação das contas públicas sejam estabelecidas pelo órgão central de contabilidade da União, pelo menos enquanto não for implantado o Conselho de Gestão Fiscal, de que trata o art. 67 da LRF. Em segundo lugar, são fixados prazos a fim de que Estados e Municípios encaminhem suas contas ao governo federal, tendo em vista a consolidação dos correspondentes demonstrativos contábeis, por esfera de governo e nacionalmente (Municípios até 30 de abril, com cópia ao Executivo estadual; Estados, até 31 de maio).

### **13.3. Relatório Resumido da Execução Orçamentária**

Neste item, cuidam as normas da LRF de especificar, em caráter nacional, os parâmetros necessários à elaboração do chamado Relatório Resumido da Execução Orçamentária. Trata-se de documento cuja publicação é comandada pela própria CF, por intermédio de seu § 3º do art. 165, devendo ocorrer em até trinta dias após o encerramento de cada bimestre.

O Relatório Resumido da Execução Orçamentária é composto de duas peças básicas e de alguns demonstrativos de suporte. As peças básicas são o balanço orçamentário, cuja função é especificar, por categoria econômica, as receitas e as despesas, e o demonstrativo de execução das receitas (por categoria econômica e fonte) e das despesas (por categoria econômica, grupo de natureza, função e subfunção).

Nessas peças, devem os valores referentes ao refinanciamento da dívida mobiliária ser destacados dentre as demais receitas de operações de crédito. Já os demonstrativos de suporte visam evidenciar a receita corrente líquida, as receitas e despesas previdenciárias, os resultados primário e nominal, as despesas com juros e os valores inscritos em restos a pagar. Tratando-se do Relatório de último bimestre de cada exercício, exige-se a demonstração das projeções atuariais dos regimes de previdência social, da variação patrimonial e da conformidade do montante das operações de crédito com aquele das despesas de capital, nos termos previstos no inciso III do art. 167 da CF.

As limitações impostas ao empenho de dotações devem ser justificadas, assim como relacionadas as medidas destinadas à elevação da arrecadação, no caso de frustração na previsão de receitas.

### **13.4. Relatório de Gestão Fiscal**

Do ponto de vista do regime de finanças públicas implantado com a LRF, o Relatório de Gestão Fiscal ocupa posição central no que diz respeito ao acompanhamento das atividades financeiras do Estado. Cada um dos

Poderes, além do Ministério Público, devem emitir o seu próprio Relatório de Gestão Fiscal, abrangendo todas as variáveis imprescindíveis à consecução das metas fiscais e à observância dos limites fixados para despesas e dívida. Constatam, portanto, do Relatório:

- As informações necessárias à verificação da conformidade, com os limites de que trata a LRF, das despesas com pessoal, das dívidas consolidada e mobiliária, da concessão de garantias, das operações de crédito e das despesas com juros;
- Elenco de medidas adotadas com vistas à adequação das variáveis fiscais aos seus respectivos limites; tratando-se do último quadrimestre, demonstração do montante das disponibilidades ao final do exercício financeiro e das despesas inscritas em restos a pagar.

### **13.5. Aspectos Operacionais**

O Relatório de Gestão Fiscal-RGF, de acordo com o artigo 54 da LRF será emitido ao final de cada quadrimestre, pelos titulares dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, além dos titulares dos órgãos referidos no artigo 20 (Ministério Público, Tribunais de Contas, Presidentes das Assembleias Legislativas, Câmara de Vereadores, Tribunais de Justiça).

Isso significa que a publicação deste Relatório acompanhará a publicação dos relatórios quadrimestrais referidos no artigo 9º, com exceção das publicações referentes ao último quadrimestre do ano.

Enquanto que para o RGF o prazo para a publicação será o final de janeiro do exercício seguinte, o último relatório quadrimestral do ano, será publicado até o final de fevereiro. Mas a principal diferença entre os dois relatórios, além do conteúdo, diz respeito ao período de apuração. Os relatórios quadrimestrais obedecem o quadrimestre civil, enquanto que o RGF, tendo a RCL como parâmetro básico e as despesas com pessoal com elemento fundamental, será quadrimestral na apresentação, mas, anual na apuração. Por exemplo: as despesas com pessoal, como percentual da RCL referentes ao segundo quadrimestre (referente à agosto) começarão a ser contadas a partir de setembro do exercício anterior, totalizando 12 meses, de acordo com o §3º, inciso IV, do artigo 2º e de acordo com o § 2º do artigo 18. O RGF será assinado também pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno. Serão também padronizados, segundo modelos que poderão ser atualizados pelo Conselho de Gestão Fiscal (a ser formado de acordo com o artigo 67).

O quadro a seguir apresenta um modelo de RGF elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Quadro 8

Modelo de Relatório de Gestão Fiscal Municipal

RFI ATÓRIO DE GESTÃO FISCAL  
 DEMONSTRATIVO DA DESPESA DE PESSOAL EM RELAÇÃO À RECEITA CORRENTE LÍQUIDA  
 PERÍODO DE REFERÊNCIA

LRF, art. 55, inciso I, alínea "a" - Anexo XII

DESPESAS DE PESSOAL	DESPESAS LIQUIDADAS		
	Últimos 12 Meses	Até o Quadrimestre	% da Despesas/ RCL
<b>PODER EXECUTIVO</b>			
DESPESA DE PESSOAL			
Pessoal Ativo			
Pessoal Inativo e Pensionistas			
(+/-) Precatórios (Sentenças Judiciais), referente ao período de apuração			
(-) Inativos com recursos vinculados			
(-) Indenizações por Demissão			
Outras Despesas de Pessoal (artigo 18, parágrafo 1.º)			
DESPESA LÍQUIDA DE PESSOAL (I)			
<b>PODER LEGISLATIVO</b>			
DESPESA DE PESSOAL			
Pessoal Ativo			
Pessoal Inativo e Pensionistas			
(+/-) Precatórios (Sentenças Judiciais), referente ao período de apuração			
(-) Inativos com recursos vinculados			
(-) Convocação Extraordinária (inciso II do § 6º do art. 57 da CF)			
(-) Indenizações por Demissão			
Outras Despesas de Pessoal (artigo 18, parágrafo 1.º)			
DESPESA LÍQUIDA DE PESSOAL (II)			
<b>DESPESA LÍQUIDA TOTAL (I+II)</b>			
<b>RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL</b>			
<b>LIMITE PRUDENCIAL (1)</b>			
<b>LIMITE LEGAL (2)</b>			

(1) e (2) - Definidos nos artigos 20 e 22 da LC 101

### 13.6. Prestações de Contas

Três são os aspectos abordados, nesta seção, quanto às prestações de contas: a sua composição, as condições para a emissão do respectivo parecer prévio e o seu conteúdo.

Quanto à sua composição, devem as contas prestadas pelo Chefe do Poder Executivo ser acompanhadas pelas dos Presidentes dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, além das do Chefe do Ministério Público. Todas elas, as contas, são objeto de parecer prévio da respectiva Corte de Contas.

A emissão do parecer prévio deve ocorrer no prazo de sessenta dias, contados da data do recebimento das contas, e, tratando-se de Município com menos de duzentos mil habitantes, desde que não seja capital, esse prazo é dilatado para cento e oitenta dias. Acaso as constituições estaduais ou as leis orgânicas municipais disponham diferentemente, prevalece o prazo, para a emissão do parecer, por elas estabelecido. Em todo e qualquer caso, veda-se aos Tribunais de Contas o recesso de suas atividades enquanto houver contas pendentes do respectivo parecer.

Finalmente, deve o conteúdo das prestações de contas englobar, sem prejuízo de que se abordem outros assuntos, o desempenho da arrecadação de receitas, destacando: as providências adotadas quanto à fiscalização e ao combate à sonegação; as medidas administrativas e judiciais de recuperação de créditos e as destinadas ao incremento das receitas tributárias e de contribuições.

### 13.7. Fiscalização da Gestão Fiscal

A responsabilidade pela fiscalização quanto ao cumprimento das normas de gestão fiscal é atribuída ao Poder Legislativo, este com o auxílio do Tribunal de Contas, e aos sistemas de controle interno de cada Poder e do Ministério Público. Ênfase especial deve ser atribuída, na fiscalização, a alguns aspectos específicos:

- Verificação do cumprimento das metas previstas na lei de diretrizes.



- Observância dos limites e das condições para a realização de operações de crédito e a inscrição de despesas em restos a pagar.
- Adoção de medidas para a adequação das despesas com pessoal e das dívidas mobiliária e consolidada aos respectivos limites.
- Observância das normas atinentes à destinação dos recursos oriundos da alienação de ativos.
- Respeito aos limites aplicáveis aos gastos do Poder Legislativo municipal, caso existam tais limites.

Cabe ainda aos Tribunais de Contas, além de verificar o cumprimento dos limites relativos às despesas com pessoal, alertar Poderes e órgãos:

- Sobre a possibilidade de extrapolação do limite referencial para as despesas com juros;
- Quando as despesas com pessoal e os montantes das dívidas consolidada e mobiliária, das operações de crédito e das garantias concedidas ultrapassarem 90 por cento dos limites a elas aplicáveis;
- Que as despesas com inativos e pensionistas se encontram acima do limite correspondente (Lei 9.717);
- Sobre fatos que comprometam os custos ou os resultados de programas, assim como indícios de irregularidades na gestão.

Ao Tribunal de Contas da União reserva-se a especial incumbência de acompanhar a legalidade das operações com títulos públicos, realizadas entre a União, por intermédio do Tesouro Nacional, e o Banco Central do Brasil.

#### **14. Disposições Finais e Transitórias**

As disposições finais e transitórias, abrangendo os arts. 60 a 75, além de albergar as cláusulas de vigência e revogação, estabelecem as normas necessárias à aplicação da LRF. Para tanto existem comandos específicos, uns destinados à previsão de exceções às regras gerais, outros, a fazer a transição do antigo para o novo regime fiscal. Por essa razão, não há, no capítulo, sistemática de organização das matérias que se vão abordando, sucessivamente, em seus artigos, sendo, portanto, esta parte da LRF um grupo de normas pouco homogêneas entre si.

No que diz respeito aos Municípios, merecem destaque as regras previstas nos arts. 62, 63 e 64. Abordam esses artigos, respectivamente, as seguintes matérias de particular interesse municipal: o custeio de despesas da responsabilidade de outro ente da Federação; as flexibilizações, em termos de prazos, para aqueles Municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes; a prestação de assistência técnica por parte da União.

A despeito da existência de normas gerais aplicáveis às relações financeiras entre entes da Federação, cuida o citado art. 62 de estabelecer comando especial para o custeio, por Município, de despesas de competência de outro ente da Federação. Segundo esse comando, a transferência de recursos com essa finalidade somente pode ocorrer se, previamente à firtadura de convênio, acordo, ajuste ou congênere, houver autorização na lei de diretrizes ou na lei orçamentária local.

No que se refere ao art. 63, vem esse dispositivo facultar aos Municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes três formas de procedimento diferenciadas daquelas previstas nas normas gerais da LRF:

1º) verificar semestralmente, ao invés de quadrimestralmente, o cumprimento dos limites aplicáveis à dívida consolidada e às despesas com pessoal e encargos sociais;

2º) divulgar semestralmente o Relatório de Gestão Fiscal e os demonstrativos relativos à receita corrente líquida, às receitas e despesas previdenciárias, aos resultados primário e nominal, às despesas com juros e aos Restos a Pagar;

3º) elaborar o Anexo de Metas Fiscais e o Anexo de Riscos Fiscais somente a partir do quinto exercício financeiro seguinte ao de publicação da LRF (o Anexo de Política Fiscal foi suprimido em consequência do veto aposto ao art. 3º da LRF).

Como exceção a esses procedimentos, figura apenas o caso em que, ultrapassados os limites relativos à despesa total com pessoal ou à dívida consolidada, e enquanto perdurar a situação, o Município fica sujeito à verificação quadrimestral quanto ao cumprimento desses limites, além da publicação dos relatórios bimestrais.

Já o art. 64 cuida da prestação de assistência técnica e da cooperação financeira entre, de um lado, a União

e, de outro, os Municípios, tendo em vista a modernização da administração tributária, financeira, patrimonial e previdenciária destes entes da Federação, assim como o cabal cumprimento das normas previstas na LRF. A assistência técnica inclui as ações destinadas ao treinamento e à capacitação de recursos humanos, a transferência de tecnologia e o apoio ao trabalho de divulgação, por meio eletrônico, de relatórios, demonstrativos e prestações de contas considerados instrumentos de transparência fiscal pela LRF. A cooperação financeira, por seu turno, compreende doações, a concessão de financiamentos por intermédio de instituições financeiras oficiais e o repasse de recursos oriundos de operações de crédito externo.

Dando continuidade à abordagem dos dispositivos deste capítulo, de acordo com sua ordem de importância para efeito de aplicação da LRF, cabe considerar os artigos 65 e 66. Cuidam esses artigos de estabelecer, respectivamente, as conseqüências resultantes:

- do reconhecimento de estado de calamidade pública, defesa ou sítio;
- da ocorrência de mudanças drásticas nas políticas monetária e cambial ou de crescimento do produto interno da economia em termos negativos ou inferior a um por cento, tanto em nível nacional como regional ou estadual.

Tratando-se de calamidade pública, estado de defesa ou estado de sítio, ficam, desde logo, dispensadas a consecução das metas fiscais e a limitação de empenho. Além disso, suspendem-se a contagem dos prazos e a observância das disposições relativas às despesas com pessoal e à dívida consolidada, inclusive, no caso de pessoal, as medidas de adequação das despesas aos respectivos limites, quando verificado excesso no exercício anterior ao de publicação da LRF.

Demonstrando-se negativa, ou inferior a um por cento, a taxa de crescimento do produto interno bruto, os prazos para a adequação das despesas com pessoal e da dívida consolidada aos respectivos limites são duplicados. Caso se trate de drásticas mudanças nas políticas cambial e monetária, esses prazos podem ser ampliados em até quatro quadrimestres.

A par das disposições já reservadas, em capítulo específico, à limitação das despesas com pessoal, vêm os artigos 70 e 71 estabelecer comandos especiais e de caráter transitório.

O primeiro deles, o 70, visa permitir a transição do antigo para o novo regime de controle das despesas com pessoal. Para tanto, estabelece que, verificado excesso dessas despesas no exercício anterior ao de publicação da LRF, ou seja, 1999, o prazo para sua eliminação seja de até dois exercícios financeiros, devendo ser eliminados no primeiro exercício, pelo menos, cinquenta por cento do excesso. Por exemplo; se um Ente da Federação estiver em 1999 com 70% da RCL comprometido com gastos com pessoal, deve reduzir o excesso até o final de 2002. Neste caso, se o ente for Estado ou Município, o comprometimento em 2001 deverá ser de, no máximo, 65% da RCL e em 2002 deverá atingir 60%. No caso da União, em 2001 o limite deverá chegar a 60% e em 2002 em 50% da RCL.

O artigo 71, tem o objetivo de impedir que o novo limite aplicável às despesas com pessoal acabe por transformar-se em "meta", caso essas despesas já estejam devidamente enquadradas nos limites fixados à data de publicação da LRF. Nesse sentido, exige que, até o término de terceiro exercício financeiro seguinte ao de entrada em vigor da Lei, devam as despesas com pessoal manter-se, em percentual da receita corrente líquida, no nível observado durante o exercício financeiro de 1999, podendo-se-lhe acrescentar até dez por cento de despesas adicionais, se, ainda assim, o percentual resultante for inferior àquele fixado no art. 20 da LRF.

Com inspiração análoga àquela dos arts. 70 e 71, o art. 72 cuida de limitar as despesas com serviços de terceiros. Essas despesas, como percentual da receita corrente líquida, devem limitar-se, até o término do terceiro exercício seguinte ao de publicação da LRF, ao nível observado no exercício de 1999.

Por fim, tratam os arts. 60, 61, 67, 68, 69, 73, 74 e 75, respectivamente:

- da faculdade, conferida a Estados e Municípios, para fixar limites inferiores (mais rigorosos) que aqueles estabelecidos pela LRF, no que diz respeito aos limites de endividamento, contratação de operações de crédito e garantias concedidas;
- da possibilidade de oferecimento de títulos da dívida pública em caução, tendo em vista a garantia de empréstimos;
- da constituição do Conselho de Gestão Fiscal;
- da criação do Fundo do Regime Geral de Previdência Social;
- da aplicação de normas penais àqueles que derem causa ao descumprimento da LRF;

- da cláusula de vigência;
- da cláusula de revogação.

Ainda em relação ao artigo 74, que determina a entrada em vigor da LC 101 na data da sua publicação, cumpre ressaltar que a Lei Complementar nº 95, que dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, determina que a vigência da lei seja indicada de forma expressa e de modo a contemplar prazo razoável para que dela se tenha amplo conhecimento, ressalvada a cláusula "...*entra em vigor na data de sua publicação*", para as leis de pequena repercussão. Não é o caso da Lei de Responsabilidade Fiscal que, conforme demonstrado neste texto, promoverá profundas modificações, não apenas nas finanças públicas brasileiras, mas na cultura da administração pública, a partir do incentivo à participação e ao controle social sobre os atos do administrador.

Portanto, a ausência de uma regra transitória explícita não impedirá a observação de outras legislações, paralelamente à LC 101, em especial a Constituição Federal, da qual a Lei de Responsabilidade Fiscal é originária.

## **15. Punições para o não cumprimento da LC 101**

Existem dois tipos de punições para o não cumprimento das regras estabelecidas na Lei de Responsabilidade Fiscal: as punições fiscais, que correspondem ao impedimento do ente para o recebimento de transferências voluntárias, a contratação de operações de crédito e a obtenção de garantias para a sua contratação; e, as sanções penais, que envolvem o pagamento de multa com recursos próprios (podendo chegar a 30% dos vencimentos anuais), a inabilitação para o exercício da função pública por um período de até 5 anos, a perda do cargo público e a cassação de mandato, e, finalmente a prisão.

De acordo com o Professor Amir Khair, existem 11 situações de desrespeito a LRF que podem ser classificadas como transgressões fiscais e cerca de 64 situações que levam a punições penais, entre ações e omissões. Isto porque deixar de divulgar o Relatório de Gestão Fiscal, por exemplo, constitui crime, a ser processado e julgado pelos Tribunais de Contas.

Alguns exemplo de transgressões à LRF e suas punições penais

### Transgressão Punição

Contratação irregular de op. de crédito - reclusão de 1 a 2 anos

Alienação de bens sem autorização - perda de cargo, reclusão

Descumprir o orçamento aprovado - cassação de mandato

Não reduzir despesas com pessoal - multa de 30% dos vencimentos

Liquidação de aros fora dos prazos legais - perda de cargo, inabilitação

Outro descumprimento da LRF que envolve sanção penal é aquela relacionada com a trajetória da dívida, apresentada na proposta de Resolução encaminhada ao Congresso Nacional, onde serão definidos os limites e os prazos para o atingimento destes limites. De acordo com a proposta, após a publicação das novas resoluções, o ente que estiver acima dos limites de endividamento definidos (2 da RCL para Estados e 1,2 da RCL para os Municípios) terá quinze anos para atingir o respectivo limite, sendo que o excesso deverá ser diminuído em uma proporção de 1/15 avos a cada ano. Nos termos da Lei de Crimes, a não obediência a esta regra constitui crime contra a lei orçamentária e levará à perda da função pública e à reclusão do administrador.

Vale lembrar que compete ao Ministério da Fazenda divulgar, a cada mês, dos entes públicos que estiverem acima dos limites de endividamento (artigo 31, § 4º).

Os crimes contra as finanças públicas não excluem o seu autor da reparação civil do dano causado ao patrimônio público ou particular. Certamente que a punição criminal baseada na Lei de Crimes levará ainda o transgressor a responder por outros crimes associados. Considerando ainda que o Poder Legislativo, junto com os Tribunais de Contas, são os órgãos competentes para a julgamento das contas da administração pública, no que tange ao cumprimento da LRF, não há dúvidas de que cresce a importância e o poder destes órgãos com a Lei de Responsabilidade Fiscal.

É de grande importância a transparência e também a lisura a ser empregada nesses julgamentos, para que a Lei de Responsabilidade Fiscal seja vista pela sociedade como instrumento eficiente para definir a conduta

dos agentes públicos.

## 16. Os Dez Mandamentos da Gestão Fiscal Responsável

*Ivo Debus*

- I - Não terás crédito orçamentário com finalidade imprecisa nem dotação ilimitada (Art. 5º, § 4º)
- II - Não farás investimento que não conste do Plano Plurianual (Art. 5º, § 5º)
- III - Não criarás nem aumentarás despesa sem que haja recursos para o seu custeio (Art. 17, § 1º)
- IV- Não deixarás de prever e arrecadar os tributos de tua competência (Art. 11)
- V - Não aumentarás a despesa com pessoal nos últimos seis meses do teu mandato (Art. 21, II, Parágrafo Único)
- VI- Não aumentarás a despesa com a seguridade social sem que a sua fonte de custeio esteja assegurada (Art. 24)
- VII - Não utilizarás recursos recebidos por transferência para finalidade diversa da que foi pactuada (Art. 25, § 2º)
- VIII - Não assumirás obrigação para com os teus fornecedores, para pagamento *a posteriori*, de bens e serviços (Art. 37, IV)
- IX- Não realizarás operação de ARO (Antecipação da Receita Orçamentária), sem que tenhas liquidado a anterior (Art. 38, IV, "a")
- X- Não utilizarás receita proveniente de alienação de bens para o financiamento de despesas correntes (Art. 44).

## 17. Referências Bibliográficas

BARROS e SILVA, Fernando Veiga. *Gestão responsável na administração municipal*;

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

KHAIR, Amir Antônio. *Lei de responsabilidade fiscal: guia de orientação para as prefeituras*. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, 2000. 144 p.

TRIBUNAL de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. *Manual de procedimentos para aplicação da lei de responsabilidade fiscal*;

- 
1. O questionamento mais importante vem a ser a ADIN nº 2.238 proposta pelo PC do B, PSB E pelo PT ao STF, contra a Lei como um todo e/ou contra dispositivos específicos, como o artigo 20.
  2. Trata-se, neste caso, das transferências intragovernamentais que devem ser subtraídas das receitas correntes para apuração da RCL.
  3. No caso, 25% do ICMS, 50% do IPVA e 25% do IPI exportação.
  4. Compensação financeira da União aos E e M pela contribuição que os servidores fizeram ao INSS.
  5. Isto quando não houver compensações da Lei Haully ou outras receitas previdenciárias, utilizadas no pagamento de aposentadorias e pensões.
  6. Art. 165, Caput, e § 1º ao 8º
  7. Este dispositivo, constante do § 3º do artigo 9º, teve sua eficácia suspensa pelo STF em fevereiro de 2001.
  8. Os efeitos do § 3º do artigo 9º da LC 101 foram suspensos a partir de decisão do STF em 22 de fevereiro de 2001.
  9. É importante observar, por ocasião da definição dos valores a serem destinados aos outros Poderes, a

observância e a fixação destes valores em percentual da RCL.

10. Aumento permanente de receita e/ou redução permanente de despesa.

11. Dados da Secretaria do Tesouro Nacional

12. As legislações trabalhistas garantem aos servidores públicos algumas vantagens pessoais que são incrementadas a cada ano : anuênios, passagem de nível, etc

13. A Resolução do Senado Federal que determinará os limites para endividamento deverá apresentar um limite também para o pagamento da dívida.

14. Vale, neste caso, o mesmo raciocínio apresentado no Quadro 2, mostrado no primeiro capítulo deste texto.

15. De acordo com a LC 82/95 a RCL é simplesmente a Receita Corrente Total, subtraída das Transferências Constitucionais: FPE e FPM, por exemplo, no caso da União; parte do ICMS, do IPVA e do IPI exportação no caso dos Estados, Para os Municípios, a RCL, em geral, corresponde à sua Receita Corrente.

16. Advogado, ex-Procurador-Geral da Fazenda Nacional entre 1979 e 1991

17. Certamente que, enquanto o Congresso não aprovar a nova Resolução, que revogará a Resolução nº 78, está criada uma dificuldade para os Tribunais de Contas, na medida em que deverão emitir certidões sem disporem muitas vezes dos elementos necessários para uma avaliação conclusiva e uma dificuldade importante para aqueles Estados e municípios que desejarem contratar novas operações de crédito.