



ELABORAÇÃO DA LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS - LDO

Trabalho elaborado pela equipe técnica da Fiorilli Software

Abril de 2021

SUMÁRIO

Introdução	03
1 - Legislação	05
1.1 - Constituição Federal	05
1.2 - Lei Complementar nº 101, de 2000 (LRF)	06
1.3 - Lei nº 10.257, de 2001 (Estatuto da Cidade)	07
1.4 - NBCT 16 - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público NBCT 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil	07
1.5 - Recomendações do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo Comunicado SDG nº 14 de 2010	08
2 - Definição	09
3 - As regras da LRF	09
3.1 - Equilíbrio entre receitas e despesas	09
3.2 - Limitação de empenho	09
3.3 - Controle de custos e avaliação de resultados	10
3.4 - Transferência de recursos a entidades públicas e privadas	10
3.5 - Reserva de contingência	11
3.6 - Critérios para a programação financeira e o cronograma de desembolso	11
3.7 - Renúncia de receita	11
3.8 - Despesa irrelevante	11
3.9 - Despesa com pessoal	12
3.10 - Critérios para novos projetos	12
3.11 - Custeio de despesas do Estado e/ou União	12
4 - Elaboração dos Programas	12
4.1 - Identificação do programas, metas e ações	13
4.1.1 - Objetivos e Justificativa dos Programas de Governo	14
4.1.2 - Custos das ações e programas	15
4.2 - Classificações da Despesa Orçamentária	15
4.2.1 - Classificação Institucional	15
4.2.2 - Classificação Funcional	16
4.2.2.1 - Função	16
4.2.2.2 - Subfunção	16
4.2.3 - Classificação por Estrutura Programática	17
4.2.3.1 - Programa	17



4.2.3.2 - Ação.....	17
4.2.3.3 - Subtítulo - Localizador de Gasto.....	17
4.2.3.4 - Componentes da Programação Física.....	18
4.3 - Definição dos programa.....	18
4.4 - Indicadores de Programas de Governo.....	19
4.5 - Monitoramento dos Programas.....	20
5 - Os Anexos da Lei de Diretrizes Orçamentárias.....	22
5.1 - Anexo de Metas Fiscais.....	22
5.2 - Anexo de Riscos Fiscais.....	23
6 - Audiência Pública - Obrigatoriedade.....	23
7 - Elaboração (procedimentos).....	24
7.1 - Metas e prioridades.....	24
7.2 - Normas sobre "pessoal".....	25
7.3 - Alterações na legislação tributária.....	25
8- Processo legislativo.....	25
8.1 - Prazo de apresentação do projeto de lei.....	25
8.2 - Discussão, votação e aprovação.....	25
9 - Encerramento.....	26
10 - Modelos.....	27
10.1 - Lei de Diretrizes Orçamentárias - Projeto de Lei.....	27
10.2 - Anexo de Prioridades e Metas.....	32
10.3 - Anexo de Prioridades de Metas Fiscais.....	33
Referência bibliográfica.....	38
Artigos Selecionados do BAM - Boletim de Administração Municipal.....	39

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



ELABORAÇÃO DA LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS - LDO

Introdução

Introduzida pela Constituição de 1988, as diretrizes orçamentárias integram o trio de leis que materializam o **Sistema de Planejamento**. Esse conjunto é integrado por três instrumentos: Plano Plurianual (PPA), Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Orçamento Anual (LOA). É o que se vê na seguinte passagem constitucional:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I - o plano plurianual;

II - as diretrizes orçamentárias;

III - os orçamentos anuais.

Até que não se edite a lei prevista no art. 165, § 9º, da Constituição, a LDO precisará, obrigatoriamente, abrigar os conteúdos requeridos na Lei de Responsabilidade Fiscal e os ditos na Carta Magna, quais sejam:

Art. 165 – (...)

§ 2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias possibilita uma ampla discussão legislativa com a sociedade, atenuando os conflitos entre os Poderes Executivo e Legislativo na apreciação do projeto de lei do orçamento anual.

Esse plano orçamentário apresenta-se essencial na boa gestão do dinheiro público; tanto é verdade que não pode o Legislativo entrar no recesso de julho, caso não aprove aquela peça do ciclo orçamentário nacional (art. 57, § 2º da CF).

Além de prescrever exigências constitucionais e fiscais, referida lei afigura-se espaço ideal para o Município dizer, todo ano, suas próprias normas financeiras, compatíveis, óbvio, com as regras gerais da Constituição, da Lei 4.320/64 e da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Não é demais recordar que se faculta ao Estado-membro legislar, concorrentemente, sobre direito financeiro (art. 24, I da CF), sendo cabível ao Município suplementar, no que couber, a legislação federal e estadual (art. 30, II da CF).

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

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

A apreciação legislativa do projeto de diretrizes orçamentárias deverá obedecer às normas regimentais da Câmara Municipal, nada impedindo que esta, por ato próprio, fixe regras específicas a cada ano. De qualquer forma, deverão ser observados os princípios de ordem constitucional contidos no artigo 166, § 4º, e no artigo 57, § 2º.

Em princípio, a Lei de Diretrizes Orçamentárias não deve vincular receita a órgãos, fundos ou despesa, pois esta competência é da Lei Orçamentária (LOA). Contudo, vale ilustrar, a LDO do Governo do Estado de São Paulo, todo ano, atrela 9,57% do ICMS para o financiamento das 3 (três) universidades estaduais (Usp, Unicamp e Unesp).



Sob a Lei de Responsabilidade Fiscal, a LDO passou a destacar-se nas finanças públicas, já que lhe foram introduzidas substanciais inovações; eis alguns exemplos:

- ✓ Dispor, expressamente, sobre o equilíbrio entre receitas e despesas;
- ✓ Estabelecer os critérios de limitação de empenho, quando houver queda na receita prevista;
- ✓ Estabelecer normas relativas a custos dos serviços e à avaliação dos resultados operacionais;
- ✓ Estabelecer condições e exigências para transferir recursos a entidades públicas e privadas;
- ✓ Acompanhar-se do Anexo de Metas Fiscais, no qual serão estabelecidas metas anuais de receita, despesa, resultado nominal e primário e montante da dívida pública; isso, para o exercício de referência e os dois subsequentes;
- ✓ Acompanhar-se do Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos que afetem o equilíbrio das contas municipais;
- ✓ Sofrer prévia apreciação em audiências públicas, realizadas pelos Poderes Executivo e Legislativo.

Mais recentemente, o Conselho Federal de Contabilidade - CFC, editou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBC T 16 desdobradas em dez subtítulos (16.1 a 16.10). Neste momento, interessa-nos a NBC T 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil, estabelecendo bases para controle contábil do planejamento orçamentário.

Os três planos orçamentários (PPA, LDO e LOA) se viabilizam mediante Programas e Ações, desde o nível estratégico até o operacional. Portanto, tais peças deverão apresentar objetivos, metas, metodologia, prazos de execução, custos e responsabilidades, propiciando assim a avaliação e a instrumentalização do controle. A partir de programas e ações anuais, essa avaliação se balizará nos aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.

No intuito de orientar a elaboração da lei de diretrizes orçamentárias (LDO), a empresa Fiorilli lançou o seguinte comunicado:

Comunicado Fiorilli S/C – Software

O que deve (ou pode) constar da lei de diretrizes orçamentárias (LDO)

Tendo em vista que, em boa das vezes, abril é o mês em que o Executivo apresenta o projeto de LDO, a empresa Fiorilli assim recomenda:

Conteúdos obrigatórios (segundo a Constituição e a Lei de Responsabilidade Fiscal).

- *Anexo indicando os projetos do PPA que serão realizados no orçamento 2019 (anexo de metas e prioridades);*
- *Anexo de metas fiscais, indicando os pretendidos resultados primário e nominal e, principalmente, o superávit bruto de execução orçamentária quando projetado déficit financeiro para 2018;*
- *Anexo de riscos fiscais, neles descritos eventos que podem comprometer o equilíbrio orçamentário de 2019 (ex: precatórios; queda na arrecadação; contestação judicial de tributos municipais);*
- *Sinalização das mudanças que ocorrerão, em 2019, na política tributária do Município (ex.: revisão da planta genérica de valores; aumento real do IPTU; majoração das taxas);*
- *Sinalização das alterações na política de pessoal (ex.: criação de cargos; admissão nas áreas de saúde e educação; revisão geral anual);*
- *Indicação do que sofrerá corte de despesa, caso haja queda da receita e, alerta do TCE-SP (ex.: obras, propaganda, viagens, festas e comemorações);*
- *Normas específicas de repasse a entidades do terceiro setor (ex.: prestação de contas na página eletrônica da ONG; atendimento de famílias com renda de até dois salários mínimos; aplicação de 80% na atividade-fim; visita prévia e parecer final do Controle Interno);*



- *Em anexo próprio, detalhamento dos serviços privativos da União e do Estado que serão financiados pelo Município (ex.: combustível nas viaturas da polícia; cessão de servidores para a junta de alistamento militar, fórum e cartório eleitoral);*
- *Definição de critérios para o início de novos projetos, após o atendimento dos que estão em andamento;*
- *Determinação da parte da receita corrente líquida que será retida, na lei orçamentária, como Reserva de Contingência (em nível compatível com os eventos descritos no anexo de riscos fiscais);*
- *Identificação da despesa tida irrelevante que, ao ser expandida, dispensa os procedimentos do artigo 16, I e II, da Lei de Responsabilidade Fiscal;*
- *Demonstração dos casos de contratação excepcional de horas extras quando o Município já tenha atingido o limite prudencial para as despesas com pessoal;*

Tendo em vista as orientações gerais para a lei orçamentária anual (art. 165, § 2º, da CF), o Município, caso queira, pode incorporar os seguintes componentes:

- *Margem percentual para realização, em 2019, de transposições, remanejamentos e transferências, pois isso não pode acontecer na lei orçamentária anual;*
- *Para segurança jurídica da Prefeitura, conveniente a LDO sinalizar o percentual máximo que será pedido, na lei orçamentária, para abertura de créditos adicionais suplementares (art. 165, § 8º, CF);*
- *Também para segurança jurídica do Município, interessante a LDO preceituar que, em caso de não devolução do projeto orçamentário, sua programação será executada, a cada mês, à razão de 1/12 do total orçado;*
- *Conveniente determinar específicas ações programáticas para gastos sujeitos a limites ou vulneráveis a desvios, que não possam ser claramente identificados no elemento de despesa (ex: publicidade oficial, propaganda, adiantamentos, despesas com viagens);*
- *Para atender à Lei Federal 8069, de 1990 (art. 4º, § único, "d") e ao Comunicado TCE-SP 8, de 2011, interessante a destinação de parte da receita para despesas de proteção à criança e ao adolescente;*
- *Elenco de despesas proibidas (ex: compra de carros luxuosos; verbas de representação para Vereadores; auxílio-moradia; obras que superem, em muito, consagrados parâmetros de preços; adiantamentos que, no todo, superam 10% da despesa total);*
- *Limites específicos para as despesas com pessoal das autarquias, fundações e empresas dependentes;*
- *Definição das relações financeiras com a Câmara de Vereadores (ex.: retenção de parte do orçamento legislativo que superou o limite constitucional; devolução mensal dos valores não utilizados; meses em que serão transferidos os valores para as despesas de capital da Edilidade).*

1 - Legislação

Dispositivos constitucionais, legais e regulamentares regem a lei de diretrizes orçamentárias. Esses dispositivos trazem definições, forma, prazo de apresentação e apreciação do projeto de lei respectivo, assim como outros aspectos de caráter geral.

1.1 - Constituição Federal

A Constituição Federal de 1988 dedica alguns de seus artigos às diretrizes orçamentárias. Dentre eles, destacam-se os seguintes:

"Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I - o plano plurianual;

II - as diretrizes orçamentárias;

III - os orçamentos anuais.

.....
§ 2º - A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente,



orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Logo a seguir, o artigo 166 da Constituição Federal fornece elementos a respeito da apreciação dos projetos pelo Poder Legislativo:

"Art. 166. Os projetos de lei relativos ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais serão apreciados pelas duas Casas do Congresso Nacional, na forma do regimento comum.

§ 4º - As emendas ao projeto de lei de diretrizes orçamentárias não poderão ser aprovadas quando incompatíveis com o plano plurianual.

Mais adiante, importante a menção das disposições contidas no § 1º do artigo 167 e do § 1º do artigo 169 da Constituição Federal:

"Art. 167. São vedados:

§ 1º. Nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a sua inclusão, sob pena de crime de responsabilidade.

"Art. 169. A despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder os limites estabelecidos em lei complementar.

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

I - se houver prévia dotação orçamentária suficiente para atender às projeções de despesa de pessoal e aos acréscimos dela decorrentes;

II - se houver autorização específica na lei de diretrizes orçamentárias, ressalvadas as empresas públicas e as sociedades de economia mista.

O artigo 57 da Constituição Federal aponta para a necessidade da aprovação da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

"Art. 57. O Congresso Nacional reunir-se-á, anualmente, na Capital Federal, de 15 de fevereiro a 30 de junho e de 1º de agosto a 15 de dezembro.

§ 2º - A sessão legislativa não será interrompida sem a aprovação do projeto de lei de diretrizes orçamentárias.

Com relação ao prazo de apresentação do projeto de lei, assim dispõe a Constituição Federal:

Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (Constituição Federal)

"Art. 35.

§ 2º - Até a entrada em vigor da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º, I e II, serão obedecidas as seguintes normas:

I -

II - o projeto de lei de diretrizes orçamentárias será encaminhado até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa;

III -

1.2 - Lei Complementar nº 101, de 2000, (LRF)

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), trouxe novidades a respeito da Lei de Diretrizes Orçamentárias, conforme a redação de seu artigo 4º:

"Art. 4º. A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

I - disporá também sobre:

a) equilíbrio entre receitas e despesas;

b) critérios e forma de limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses previstas na alínea b do inciso II deste artigo, no art. 9º e no inciso II do § 1º do art. 31;



c) (VETADO)

d) (VETADO)

e) *normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;*

f) *demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas;*

II - (VETADO)

III - (VETADO)

§ 1º. *Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.*

§ 2º. *O Anexo conterá, ainda:*

I - avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior;

II - demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional;

III - evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;

IV - avaliação da situação financeira e atuarial:

a) dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores públicos e do Fundo de Amparo ao Trabalhador;

b) dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial;

V - demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

§ 3º. *A lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.*

§ 4º. *A mensagem que encaminhar o projeto da União apresentará, em anexo específico, os objetivos das políticas monetária, creditícia e cambial, bem como os parâmetros e as projeções para seus principais agregados e variáveis, e ainda as metas de inflação, para o exercício subsequente."*

Para assegurar o fundamento da transparência, a Lei de Responsabilidade Fiscal dispõe sobre a necessidade de audiências públicas durante o processo de elaboração e discussão da lei de diretrizes orçamentárias:

"Art. 48 -

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos."

1.3 - Lei nº 10.257, de 2001 (Estatuto da Cidade)

Reforçando a necessidade daquelas audiências públicas, assim determina o Estatuto da Cidade:

"Art. 44. No âmbito municipal, a gestão orçamentária participativa de que trata a alínea f do inciso III do art. 4º desta Lei incluirá a realização de debates, audiências e consultas públicas sobre as propostas do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e do orçamento anual, como condição obrigatória para sua aprovação pela Câmara Municipal."

1.4 - NBCT 16 - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público NBCT 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil

Aprovada pela Resolução nº 1.130, de 21 de novembro de 2008, do Conselho Federal de Contabilidade - CFC, com adoção de forma facultativa a partir daquela data, e de forma obrigatória a partir de 1º de janeiro de 2010, a NBC T 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil, apresenta alguns dispositivos regulamentares dignos de destaque. São eles:

2. *Para efeito desta Norma, entende-se por:*

Avaliação de desempenho: a ferramenta de gestão utilizada para a aferição de aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de programas e ações executadas por entidades do setor público.



Planejamento: o processo contínuo e dinâmico voltado à identificação das melhores alternativas para o alcance da missão institucional, incluindo a definição de objetivos, metas, meios, metodologia, prazos de execução, custos e responsabilidades, materializados em planos hierarquicamente interligados.

Plano hierarquicamente interligado: o conjunto de documentos elaborados com a finalidade de materializar o planejamento por meio de programas e ações, compreendendo desde o nível estratégico até o nível operacional, bem como propiciar a avaliação e a instrumentalização do controle.

3. A Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve permitir a integração dos planos hierarquicamente interligados, comparando suas metas programadas com as realizadas, e evidenciando as diferenças relevantes por meio de notas explicativas.

5. As informações dos planos hierarquicamente interligados devem ser detalhadas por ano, ações, valores e metas.

1.5 – Recomendações do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE-SP)

COMUNICADO SDG nº. 14, de 2010

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

1. A lei de diretrizes orçamentárias há de estabelecer critérios para repasse financeiro a entidades do terceiro setor, podendo ainda explicitar, em anexo próprio, o nome desses beneficiários. É o que se vê no art. 4º, I, “f” conjugado com art. 26, ambos da Lei de Responsabilidade Fiscal.

2. Em vista do fundamental princípio da transparência fiscal, aquelas condições não podem apresentar-se genéricas.

3- Assim, há de haver certo detalhamento que iniba a má utilização do dinheiro público. Cabem, assim, critérios que ora se exemplificam: a) certificação da entidade junto ao respectivo conselho municipal; b) o beneficiário deve aplicar, nas atividades-fim, ao menos 80% de sua receita total; c) manifestação prévia e expressa do setor técnico e da assessoria jurídica do governo concedente; d) declaração de funcionamento regular, emitida por duas autoridades de outro nível de governo; e) vedação para entidades cujos dirigentes sejam também agentes políticos do governo concedente.

4- Tendo em mira os dispositivos mencionados no item 1, a lei de diretrizes orçamentárias há de também enunciar critérios para ajuda financeira a entidades da Administração indireta do mesmo nível de governo.

5- Destinados a autarquias, fundações, empresas públicas ou sociedades de economia mista, as transferências monetárias do ente central devem, portanto, submeter-se a condições ditas na LDO, às quais, em nível de exemplo, podem assentar-se em metas operacionais a ser cumpridas por aquelas entidades subvencionadas.

6- Para atender ao art. 45 da Lei de Responsabilidade Fiscal, deve o Poder Executivo, em anexo próprio da LDO, mostrar que as obras em andamento dispõem de suficiente dotação no próximo orçamento. Do contrário, a Administração justificará, naquele anexo, a paralisação ou o retardamento do projeto.

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

8- A lei de diretrizes orçamentárias deve prescrever objetivos critérios para limitação da despesa, caso haja queda na arrecadação prevista (art. 4º, I, “b”, da Lei de Responsabilidade Fiscal).



9- Para atender à **especificidade** dita no art. 169, § 1º, II da Constituição, a lei de diretrizes orçamentárias deve autorizar, no **específico programa** do anexo de metas e prioridades, a criação de cargos, empregos ou funções, a concessão de qualquer vantagem ou aumento remuneratório, bem como a admissão ou contratação de pessoal.

10- No escopo de possibilitar o controle do art. 73, VI, "b" e VII da Lei Eleitoral, deve a LDO prever que os gastos de propaganda e publicidade oficial componham específica atividade programática.

SDG, 20 de abril de 2010
SÉRGIO CIQUERA ROSSI
SECRETÁRIO DIRETOR GERAL

2 - Definição

A Lei de Diretrizes Orçamentárias é um plano tático, de curto prazo. Faz a "ponte" entre o plano plurianual e o orçamento anual. Tem por finalidade orientar a montagem da proposta orçamentária. Não obstante a programação plurianual, ao longo de cada um dos quatro exercícios, evidenciar-se a cada ano (*vide apostila Fiorilli sobre PPA*), a Lei de Diretrizes Orçamentárias também deverá destacar, daquela plurianualidade, as prioridades e metas a serem executadas em cada orçamento anual. Este destaque atenderá duas premissas básicas: primeiro, demonstrar coerência entre PPA e da LDO; segundo, identificar alterações a serem discutidas com o Legislativo, o que demanda modificações no já aprovado Plano Plurianual - PPA. Daí se comprova a consistência entre os instrumentos de planejamento orçamentário. De lembrar que o planejamento é um processo dinâmico, sujeito a alterações de rumo.

Além disso, a LDO disporá sobre alteração na legislação tributária, criação de cargos, empregos ou funções, contratação de pessoal, reajustes ou aumentos de remuneração, alteração na estrutura de carreira, critérios para transferir recursos para entidades públicas e privadas, bem como sobre outros assuntos, adiante comentados, além de estar acompanhada de anexos de metas, de riscos e de prioridades.

3 - As Regras da LRF

A Lei de Responsabilidade Fiscal determinou conteúdos fundamentais para a LDO:

3.1 - Equilíbrio entre receitas e despesas

A Lei de Responsabilidade Fiscal busca o equilíbrio fiscal, nisso priorizando o combate ao déficit orçamentário e, por consequência, a redução da dívida pública. No primeiro caso, procura conter a despesa sem receita; quanto ao segundo, induz os superávits primário e nominal. É o que se deduz dos comandos de metas fiscais, de contingenciamento de empenhos, de limites para a despesa de pessoal e dívida consolidada, de programação financeira de desembolso.

Sob a LRF, esse equilíbrio acontece mediante o bom planejamento orçamentário e a transparência na execução de receitas e despesas.

3.2 - Limitação de empenho

A Lei de Diretrizes Orçamentárias disporá sobre critérios e forma de limitação de empenho (alínea "b", do inciso I, do art. 4º, da LRF).

Essa restrição ocorrerá quando a execução orçamentária estiver comprometendo as metas de resultado primário ou nominal.

Esses indicadores deverão apresentar-se no Anexo de Metas Fiscais. O controle realiza-se ao final de cada bimestre, com base nos valores arrecadados à vista da programação financeira e o cronograma mensal de desembolsos.

Portanto, interessante fixar-se, na LDO, os critérios para limitação de empenho. Esses meios poderão ser representados por percentuais de restrição (por exemplo, 90% de cada dotação não obrigatória), assim como representados por categorias, grupos de natureza da despesa, ou mesmo elementos das despesas a serem "congeladas".



Não serão limitadas as despesas relativas a obrigações constitucionais e legais (ex.: aplicação mínima em Saúde e Educação), inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida (LRF, art. 9º, § 2º).

Se o Legislativo não promover a limitação de empenho, fica o Executivo autorizado a fazê-lo. É o que reza o art. 9º, § 3º da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Contudo, sobredita norma foi suspensa, liminarmente, pelo Supremo Tribunal Federal, segundo decisão proferida, em 22.02.2001, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.238-5.

3.3 - Controle de custos e avaliação de resultados

Determina a Lei de Responsabilidade Fiscal dois novos conteúdos para a LDO: a) definição de métodos para controlar os custos dos serviços públicos oferecidos à população; b) definição de métodos para avaliar as ações governamentais desenvolvidas.

Quer na área pública, quer no setor privado, as instituições almejam sempre a eficiência, princípio este cada vez mais valorizado frente às demandas da economia globalizada. O exercício de avaliar ações desenvolvidas deve balizar-se em certos padrões de eficiência.

Aliás, outro trecho da LRF reafirma a necessidade de a Administração medir custos, no intento de avaliar o nível da gestão do dinheiro público (art. 50, § 3º). A implantação, ainda que gradual, desse processo é medida altamente salutar. Nunca é demais lembrar que os custos públicos têm sido um indecifrável enigma, uma autêntica caixa-preta da Administração, muito embora a legislação, de há muito, vir exigindo sua mensuração. É o caso do Decreto-lei n.º 200, de 1967, que, em seu art. 79, dispõe: "A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão".

Conforme Roberto Alexandre Elias Afonso, "o sistema de custo baseado nas atividades se adequa muito bem ao serviço público. Através da classificação funcional-programática pode-se estabelecer direcionadores de custos para cada programa, subprograma etc., estabelecendo bases de comparação com o orçamento e com outros entes públicos" (in Modernização da Gestão – Uma Introdução à Contabilidade Pública de Custos, BNDES, Secretaria de Assuntos Fiscais, agosto de 2000; disponível no site oficial da LRF, www.federativo.bndes.gov.br).

3.4 - Transferência de recursos a entidades públicas e privadas

Caberá à lei de diretrizes orçamentárias prescrever condições para transferir recursos a entidades públicas e privadas (LRF, art. 4º, I, "f"). Certamente, essas exigências revestir-se-ão de características complementares, pois esses repasses já se submetem a regras constitucionais e, se não adiada, mais uma vez, a Lei 13.019, de 2014, ao chamado marco regulatório das organizações da sociedade civil (MROSC).

De fato, a nova versão legal do MROSC prevê sua validade em 1º/01/2017 para os Municípios. De todo modo e por cautela contra mais um adiamento, a LDO poderia estabelecer que, nos termos do art. 16 da Lei 4.320/64, serão contempladas entidades voltadas à cultura, assistência social, saúde e educação, desde que preenchidos os seguintes requisitos:

- Atendimento direto ao público, de forma gratuita;
- Manifestação prévia e expressa do setor técnico e da assessoria jurídica da Prefeitura, após visita ao local de atendimento.
- Certificação junto ao respectivo Conselho Municipal ou Estadual.
- Aplicação na atividade-fim de, ao menos, 80% da receita.
- Compromisso de a entidade franquear, na Internet, demonstrativo atualizado de uso do recurso público.
- Prestação de contas dos dinheiros anteriormente recebidos, devidamente avaliada pelo controle interno e externo.
- Declaração de funcionamento regular, emitida por duas autoridades locais sob as penas da lei.



3.5 - Reserva de contingência

A reserva de contingência, segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal, está intimamente ligada a riscos fiscais. As leis orçamentárias deverão conter reserva de contingência destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos (LRF. art. 5º, III).

Definido com base na receita corrente líquida, o montante e a forma de sua utilização estarão estabelecidos na LDO. A base poderá ser o mês de julho, com projeção até o final do exercício.

E se aqueles riscos fiscais não se concretizarem?

Nada impede que, passados vários meses do exercício financeiro, a reserva de contingência suporte a abertura de créditos adicionais, que nada tenham a ver com passivos contingentes. Nesse contexto, não deverá a reserva ser utilizada logo no início do ano civil.

Nessa linha de raciocínio, poderá a lei de diretrizes orçamentárias estabelecer data limite, a partir da qual a Reserva de Contingência será utilizada em outros fins, que não o dos riscos fiscais.

3.6 - Critérios para a programação financeira e o cronograma de desembolso

O artigo 8º da Lei Complementar nº 101, de 2000, determina que o Poder Executivo deverá estabelecer, até trinta dias após a publicação dos orçamentos, a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias.

Portanto, esta deverá dispor sobre os critérios para essa programação. Pelas disposições da Lei Complementar nº 101, percebe-se, facilmente, que a programação financeira deverá prever a arrecadação das receitas e determinar a realização das despesas em função das disponibilidades financeiras. As receitas deverão estar previstas por bimestre, enquanto os desembolsos financeiros deverão estar estabelecidos mês a mês.

No intuito de que esta programação não fique muito longe da capacidade de realização, deverá a lei de diretrizes orçamentárias determinar que esta utilize como base a arrecadação dos últimos doze meses, além de outros fatores que poderão incrementar a arrecadação da receita, como por exemplo, o início de atividades de novas indústrias, comércios, enfim de novos contribuintes.

3.7 - Renúncia de receita

Conforme o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, a lei de diretrizes orçamentárias disporá critérios para a concessão ou ampliação de incentivos ou benefícios de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita.

Portanto, a não ser que determine maiores restrições à renúncia de receita, pouco resta a LDO, que não definir, por exemplo, o valor do cancelamento de débitos; isso porque sobredita norma fiscal, como regra geral, bem supre toda a questão.

3.8 - Despesa irrelevante

A criação, expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental se sujeita aos procedimentos determinados na Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 16). Caso contrário, as despesas são consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público (LRF, art. 15).

De tais práticas se isentam as despesas consideradas irrelevantes (art. 16, §3º), nos termos propostos na lei de diretrizes orçamentárias.

Gasto irrelevante, claro, tem a ver com cifra de baixa monta.

A modo de exemplificar, tem-se que, todo ano, a LDO do Estado de São Paulo assim quantifica a despesa irrelevante:

Artigo 31 - Na ocorrência de despesas resultantes de criação, expansão ou aperfeiçoamento de ações governamentais que demandam alterações orçamentárias, aplicam-se as disposições do artigo 16 da Lei Complementar Federal nº 101, de 4 de maio de 2000.

Parágrafo único - São consideradas como despesas irrelevantes, para fins do artigo 16, § 3º, da Lei Complementar Federal nº 101, de 4 de maio de 2000, aquelas cujo valor não ultrapasse, para



a contratação de obras, bens e serviços, os limites estabelecidos no artigo 23, inciso I, "a", e inciso II, "a", da Lei Federal nº 8.666, de 21 de junho de 1993.

3.9 - Despesa com pessoal

O § 5º do artigo 20 da Lei Complementar nº 101, mesmo que de forma indireta, submete ao Poder Executivo a responsabilidade pelo acompanhamento e fiscalização da despesa total com os servidores do Município.

De toda forma, a LDO poderá fixar percentuais inferiores aos limites fiscais, nisso alcançando, se for o caso, percentuais específicos para entidades da Administração indireta do Município (autarquias, fundações e empresas dependentes).

3.10 - Critérios para novos projetos

A LDO vedará a inclusão, no orçamento, de novos projetos, caso não tenham sido atendidos aqueles em andamento e, também, as despesas de conservação do patrimônio público (art. 45, Lei de Responsabilidade Fiscal).

Para tanto, juntamente com o projeto de lei de diretrizes orçamentárias, deverá ser encaminhado relatório contendo as informações necessárias sobre os projetos em andamento, cuja execução se estenda pelo exercício seguinte, assim como as despesas relativas à conservação do patrimônio público.

Mediante o antes transcrito Comunicado nº 14, de 2010, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo recomenda que *"para atender ao art. 45 da Lei de Responsabilidade Fiscal, deve o Poder Executivo, em anexo próprio da LDO, mostrar que as obras em andamento disporão de suficiente dotação no próximo orçamento. Do contrário, a Administração justificará, naquele anexo, a paralisação ou o retardamento do projeto"*.

3.11 - Custeio de despesas do Estado e/ou União

O artigo 62 da Lei Complementar nº 101, procura revestir de legalidade uma situação que vinha ocorrendo corriqueiramente junto a diversos municípios. Mesmo sem qualquer amparo legal, vinham os municípios respondendo por diversas despesas de outros entes da Federação (Estado e União). É o caso, por exemplo, de custeio de despesas com combustíveis das viaturas policiais; de despesas com reforma do prédio da Delegacia Policial, do Fórum; de despesas com aluguel, telefone, energia elétrica de órgãos de outras esferas de governo e até mesmo de alguns de seus servidores etc.

Além dessas despesas onerarem os cofres públicos municipais sem que se tivesse, em muitos casos, nenhuma retribuição que as justificassem, os municípios ainda eram penalizados pelos órgãos responsáveis pelo controle externo, principalmente pelo Tribunal de Contas, considerando-as como impróprias. Em alguns casos, chega o Tribunal de Contas a determinar aos responsáveis a devolução das importâncias pendidas a este título.

A mando da LRF, essas despesas poderão agora ocorrer, desde que autorizadas pela lei de diretrizes orçamentárias, e objetivadas em ajuste entre os governos envolvidos; eis o artigo 62 da Lei Complementar nº 101, de 2000:

"Os Municípios só contribuirão para o custeio de despesas de competência de outros entes da Federação se houver:

I - autorização na lei de diretrizes orçamentárias e na lei orçamentária anual;

II - convênio, acordo, ajuste ou congêneres, conforme sua legislação."

Todavia, caso a ajuda municipal financie gastos estranhos às competências comuns dos entes federados (art. 23, da CF), sob tal hipótese a despesa continua imprópria, mesmo cumpridos os rituais da sobredita norma fiscal.

4 - Elaboração dos Programas

O roteiro de elaboração do plano plurianual deve seguir algumas normas técnicas de planejamento. Na inexistência de uma comissão permanente de planejamento no município, os técnicos de diversas áreas da administração, deverão, pelo menos informal e temporariamente, constituir um grupo de



planejamento e contribuir para a formulação do plano. Técnicos das áreas de administração, de finanças, engenharia, assistência social, ensino e saúde, são indispensáveis nesta tarefa.

Tomando-se como ponto de partida o plano de governo, é necessário, nesta fase, que seja feita uma análise e validação de cada uma das propostas do mesmo. Por mais séria que tenha sido a elaboração do plano de governo, os seus programas agora devem ser reestudados para serem postos em prática, à luz das permissões e proibições legais.

Acrescente-se a este marco de partida, outros ideais, problemas e necessidades, que não foram considerados por falta de dados e conhecimento da realidade administrativa de uma forma mais ampla e global.

Uma análise nas bases de dados sócio-econômicos existentes na administração, permitirá que sejam estabelecidas as diretrizes e objetivos dos programas de governo. Caso as bases de dados e informações não existam ou sejam insipientes, inquiridos e pesquisas podem ser rapidamente feitos junto às autoridades administrativas, e, até mesmo, à população.

Audiências públicas, reuniões com autoridades e segmentos da comunidade irão revelar muitos problemas e aspirações da população. Um médico, um delegado, um operário, um religioso, um líder de bairro, vereadores, além de outros, são personagens que sentem os problemas locais, conhecem as aspirações da população, e, geralmente terão soluções a indicar.

Com base no programa de governo revisado, no resultado de audiências e reuniões, na análise do orçamento em execução, e nos levantamentos realizados junto às unidades administrativas, é possível definir as diretrizes e objetivos para o plano.

A **diretriz** ou diretrizes, definida e também entendida como os grandes propósitos, os objetivos globais ou "**macroobjetivos**" que indicam o rumo e a intenção do governo, deve, nesta etapa, ser reavaliada à luz da viabilidade de serem planejados os programas necessários à sua consecução. A diretriz é, portanto, a frase de efeito, a grande promessa, o **slogan** da administração, o alvo máximo a ser atingido pelo plano.

Definido pelo Executivo este "**macroobjetivo**", ou diretriz de governo, teremos o escopo do plano a ser elaborado, aprovado e executado nos próximos anos. Justamente por isto, ele deve ser perfeitamente compatível com as necessidades e ideais da comunidade. Um plano que tenha como diretriz o **desenvolvimento industrial**, em município que contenha oferta de matéria-prima, de mão de obra e que possibilidade de escoamento de produção, é válido e louvável, desde que este não possua ou não prejudique a solução de outros problemas graves encontrados em outras áreas, como saúde, assistência social, educação, abastecimento etc.

Se não puder ser apenas um, que não sejam vários os "macroobjetivos" ou diretrizes do plano plurianual. A transparência e as prestações de contas exigidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal não podem ser tumultuadas e confundidas pela alternância de uma plêiade de diretrizes.

A diretriz deve conter em seu cerne, senão com ele se confundir, um grande objetivo. Por isto o termo "**macroobjetivo**". Os programas, como ferramentas de execução das diretrizes, terão características próprias e distintas, inclusive **objetivos menores**. Assim, por objetivo menor será a descrição da finalidade do programa, mostrando com clareza qual o problema a ser solucionado ou qual objeto a ser atingido.

Como exemplo de um objetivo menor, podemos citar, em um programa de implantação de distrito industrial dentro da diretriz - objetivo maior - de **desenvolvimento industrial**, a implantação de cursos capacitação de mão de obra.

O objetivo, além de se constituir no motivo do programa, será avaliado por metas e indicadores a serem alcançados.

4.1 - Identificação do programas, metas e ações

Definidas as diretrizes, seus objetivos, devem ser organizados em programas, que indicarão os meios de execução ou procedimentos a serem adotados, para que estes objetivos sejam atingidos. Nesta etapa, os programas deverão ser explicitados, no mínimo, em nível ações e de metas físicas ou financeiras, com o estabelecimento dos respectivos prazos.

Acatando a definição regulamentar contida no art. 2º, da Portaria MOG nº 42, de 14.4.1999, entende-se por **programa** o instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual.



As alíneas “b” a “d” do artigo acima citado, complementa a definição, fornecendo o desdobramento dos programas:

- *Projeto* é um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de governo;
- *Atividade* é um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo;
- *Operações Especiais*, as despesas que não contribuem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto, e não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços.

Ainda segundo referida Portaria, as ações que compõem os programas deverão ser identificadas em termos de funções e subfunções (art. 4º). É imprescindível, portanto, que os programas, projetos e atividade, classifiquem-se funcionalmente, conforme determina a Portaria MOG n.º 42, de 1999, com a intenção de verificar a comparação e compatibilidade com os demais planos do sistema orçamentário nacional.

Os programas, que compõem o plano plurianual, acordo com suas características e objetivos podem ser classificados em três tipos distintos:

- *Finalístico*, o programa constituído de ações que resultam em produtos (bens ou serviços) colocados à disposição da sociedade.
- *Apoio administrativo*, o programa que agrupa ações direcionadas à manutenção e ao aprimoramento da administração.
- *Operações especiais*, são as despesas que não concorrem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto, e não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços a população.

Além da *justificativa* do programa, para sua consistência, é indispensável especificar os devidos *indicadores* que se pretende *atingir*.

Os indicadores devem ser fixados em função de parâmetros que indiquem:

- qualidade de vida da população;
- níveis de desenvolvimento sócio-econômico, e
- disponibilidade e qualidade de serviços públicos e de infra-estrutura.

4.1.1 – Objetivos e justificativa dos programas de governo.

Na definição e elaboração dos programas, umas das principais informações que os compõem são seus objetivos, elemento essencial e obrigatório na estrutura do Plano Plurianual. O objetivo deve expressar as escolhas de políticas públicas para a transformação de determinada realidade, orientando taticamente a atuação do governo para o que deve ser feito frente aos desafios, demandas e oportunidades impostos para o desenvolvimento do País e para a melhoria da qualidade de vida da população¹.

O objetivo deve ser descrito de forma clara e associado a estratégia e as políticas públicas do município, sendo um facilitador para a criação dos indicadores de programa de governo, do qual irão mensurar os seus resultados.

Uma forma de facilitar a adequação dos objetivos aos indicadores, é associar ao enunciado e a caracterização do objetivo um verbo no infinitivo.

Ex: MELHORAR, AMPLIAR, EXPANDIR, REDUZIR, CAPACITAR, QUALIFICAR, ATENDER, ERRADICAR, ESTIMULAR, DESENVOLVER, PROPORCIONAR E CONTRIBUIR

Associados ao objetivo do programa encontramos a Justificativa e o público alvo, o primeiro contém a descrição do problema que se pretende solucionar ou da demanda que se pretende atender, podendo ser usados também os efeitos decorrentes do não enfrentamento do problema. É o momento de demonstrar a contribuição do Programa para o alcance dos objetivos do Governo e dos objetivos setoriais, e



o segundo define o Segmento da sociedade (pessoas, comunidades, outros) que possui em comum alguma necessidade ou potencialidade e à qual se pretende atingir, de forma direta, com os resultados esperados pela execução do programa.²

4.1.2 - Custos das ações e programas

Definidos os programas, deve seguir a apuração de custos de cada uma das ações que o compõem. Interação nesta etapa técnicos de diversas áreas de atuação.

As ações que se constituem em projetos devem ser enviadas para o setor de obras. Este, utilizando indicadores de custos unitários de publicações especializadas em construção deverão fornecer um orçamento do custo do projeto. Caso necessário, poderá haver detalhamentos e pré-projetos para que o orçamento de custo seja o mais seguro possível.

As ações que se constituem em atividades e não puderem ser estimadas por outros setores, ficam a cargo do setor de finanças. A estimativa de custo de atividades de manutenção e funcionamento de serviços, requer certo conhecimento do próprio funcionamento da administração pública. Ao invés de utilizar valores unitários externos de atividades similares, recomenda-se a comparação com outras atividades internas existentes que refletem o funcionamento intrínseco da administração. Sempre que possível é boa técnica desdobrar a atividade, quantificando os custos por pessoal, material de consumo, serviços de terceiros, comunicações e outros inerentes à atividade. Outra técnica é a de averiguar os custos pelos grupos de natureza da despesa, ou mesmo pelos elementos da despesa, da classificação da despesa a que se refere a Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 2001.

A complexidade de apuração de custos de atividades é apenas aparente. Pode-se dizer que ela é mais trabalhosa do que complexa. Atualmente, não se tem notícias de contabilidade pública que não esteja informatizada e, assim sendo, pode-se levantar custos reais, dentro do funcionamento da máquina administrativa, na própria contabilidade com certa rapidez e segurança. Naturalmente, o sistema de custos dos bons programas informatizados deve permitir a simulação de novas atividades, ao mesmo tempo que o controle de preços do almoxarifado pode fornecer os valores unitários e globais dos materiais a serem utilizados.

4.2 - Classificações da Despesa Orçamentária (MCASP 7ª Edição)

4.2.1 - Classificação Institucional

A classificação institucional reflete a estrutura de alocação dos créditos orçamentários e está estruturada em dois níveis hierárquicos: órgão orçamentário e unidade orçamentária. Constitui unidade orçamentária o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias (art. 14 da Lei nº 4.320/1964). Os órgãos orçamentários, por sua vez, correspondem a agrupamentos de unidades orçamentárias. As dotações são consignadas às unidades orçamentárias, responsáveis pela realização das ações.

No caso do Governo Federal, o código da classificação institucional compõe-se de cinco dígitos, sendo os dois primeiros reservados à identificação do órgão e os demais à unidade orçamentária. Não há ato que a estabeleça, sendo definida no contexto da elaboração da lei orçamentária anual ou da abertura de crédito especial.

		X X X X X	
		Órgão Orçamentário	Unidade Orçamentária
Exemplos de Órgão Orçamentário e Unidade Orçamentária do Governo Federal:			
Órgão		Unidade Orçamentária	
26000	Ministério da Educação	26242	Universidade Federal de Pernambuco
		26277	Fundação Universidade Federal de Ouro Preto
		26403	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas (IFAM)
30000	Ministério da Justiça	30107	Departamento de Polícia Rodoviária Federal
		30109	Defensoria Pública da União
		30911	Fundo Nacional de Segurança Pública
		39250	Agência Nacional de Transportes Terrestres – ANTT
39000	Ministério dos Transportes	39252	Departamento Nacional de Infraestrutura de

¹ Orientações para elaboração do PPA -Ministério do Planejamento - 2015

² Orientações para elaboração do PPA -Ministério do Planejamento - 2015



Cabe ressaltar que um órgão orçamentário ou uma unidade orçamentária não correspondem necessariamente a uma estrutura administrativa, como ocorre, por exemplo, com alguns fundos especiais e com as unidades orçamentárias “Transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios”, “Encargos Financeiros da União”, “Operações Oficiais de Crédito”, “Refinanciamento da Dívida Pública Mobiliária Federal” e “Reserva de Contingência”.

4.2.2. Classificação Funcional

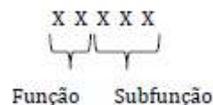
A classificação funcional segrega as dotações orçamentárias em funções e subfunções, buscando responder basicamente à indagação “em que área” de ação governamental a despesa será realizada.

A atual classificação funcional foi instituída pela Portaria nº 42/1999, do então Ministério do Orçamento e Gestão, e é composta de um rol de funções e subfunções prefixadas, que servem como agregador dos gastos públicos por área de ação governamental nas três esferas de Governo. Trata-se de uma classificação independente dos programas e de aplicação comum e obrigatória, no âmbito da

União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, o que permite a consolidação nacional dos gastos do setor público.

A classificação funcional é representada por cinco dígitos. Os dois primeiros referem-se à função, enquanto que os três últimos dígitos representam a subfunção, que podem ser traduzidos como

agregadores das diversas áreas de atuação do setor público, nas esferas legislativa, executiva e judiciária.



4.2.2.1. Função

A função é representada pelos dois primeiros dígitos da classificação funcional e pode ser traduzida como o maior nível de agregação das diversas áreas de atuação do setor público. A função quase sempre se relaciona com a missão institucional do órgão, por exemplo, cultura, educação, saúde, defesa, que, na União, de modo geral, guarda relação com os respectivos Ministérios.

A função “Encargos Especiais” engloba as despesas orçamentárias em relação às quais não se pode associar um bem ou serviço a ser gerado no processo produtivo corrente, tais como: dívidas, ressarcimentos, indenizações e outras afins, representando, portanto, uma agregação neutra. A utilização dessa função irá requerer o uso das suas subfunções típicas. Nesse caso, na União, as ações estarão associadas aos programas do tipo “Operações Especiais” que constarão apenas do orçamento, não integrando o PPA.

A dotação global denominada “Reserva de Contingência”, permitida para a União no art. 91 do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, ou em atos das demais esferas de Governo, a ser utilizada como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais e para o atendimento ao disposto no art. 5º, inciso III, da Lei Complementar nº 101, de 2000, sob coordenação do órgão responsável pela sua destinação, bem como a Reserva do Regime Próprio de Previdência do Servidor - RPPS, quando houver, serão identificadas nos orçamentos de todas as esferas de Governo pelos códigos “99.999.9999.xxxx.xxxx” e “99.997.9999.xxxx.xxxx”, respectivamente, no que se refere às classificações por função e subfunção e estrutura programática, onde o “x” representa a codificação da ação e o respectivo detalhamento. Tais reservas serão identificadas, quanto à natureza da despesa, pelo código “9.9.99.99.99”.

4.2.2.2. Subfunção

A subfunção, indicada pelos três últimos dígitos da classificação funcional, representa um nível de agregação imediatamente inferior à função e deve evidenciar cada área da atuação governamental, por intermédio da agregação de determinado subconjunto de despesas e identificação da natureza básica das ações que se aglutinam em torno das funções.

As subfunções podem ser combinadas com funções diferentes daquelas às quais estão relacionadas na Portaria MOG nº 42/1999. Deve-se adotar como função aquela que é típica ou principal do órgão. Assim, a programação de um órgão, via de regra, é classificada em uma única função, ao passo que



a subfunção é escolhida de acordo com a especificidade de cada ação governamental. A exceção à combinação encontra-se na função 28 – Encargos Especiais e suas subfunções típicas que só podem ser utilizadas conjugadas.

Exemplo:

Função		Subfunção	
12	Educação	365	Educação Infantil

4.2.3. Classificação por Estrutura Programática

Toda ação do Governo está estruturada em programas orientados para a realização dos objetivos estratégicos definidos no Plano Plurianual (PPA) para o período de quatro anos. Conforme estabelecido no art. 3º da Portaria MOG nº 42/1999, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estabelecerão, em atos próprios, suas estruturas de programas, códigos e identificação, respeitados os conceitos e determinações nela contidos. Ou seja, todos os entes devem ter seus trabalhos organizados por programas e ações, mas cada um estabelecerá seus próprios programas e ações de acordo com a referida Portaria.

4.2.3.1. Programa

Programa é o instrumento de organização da atuação governamental que articula um conjunto de ações que concorrem para a concretização de um objetivo comum preestabelecido, visando à solução de um problema ou ao atendimento de determinada necessidade ou demanda da sociedade.

O orçamento Federal está organizado em programas, a partir dos quais são relacionadas às ações sob a forma de atividades, projetos ou operações especiais, especificando os respectivos valores e metas e as unidades orçamentárias responsáveis pela realização da ação. A cada projeto ou atividade só poderá estar associado um produto, que, quantificado por sua unidade de medida, dará origem à meta.

As informações mais detalhadas sobre os programas da União constam no Plano Plurianual e podem ser visualizados no sítio www.planejamento.gov.br.

4.2.3.2. Ação

As ações são operações das quais resultam produtos (bens ou serviços), que contribuem para atender ao objetivo de um programa. Incluem-se também no conceito de ação as transferências obrigatórias ou voluntárias a outros entes da Federação e a pessoas físicas e jurídicas, na forma de subsídios, subvenções, auxílios, contribuições e financiamentos, dentre outros.

As ações, conforme suas características podem ser classificadas como atividades, projetos ou operações especiais.

a. Atividade É um instrumento de programação utilizado para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto ou serviço necessário à manutenção da ação de Governo. Exemplo: "Fiscalização e Monitoramento das Operadoras de Planos e Seguros Privados de Assistência à Saúde".

b. Projeto É um instrumento de programação utilizado para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de Governo. Exemplo: "Implantação da rede nacional de bancos de leite humano".

c. Operação Especial Despesas que não contribuem para a manutenção, expansão ou aperfeiçoamento das ações de governo, das quais não resulta um produto, e não gera contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços.

4.2.3.3. Subtítulo / Localizador de Gasto

A Portaria MOG nº 42/1999 não estabelece critérios para a indicação da localização física das ações, todavia, considerando a dimensão do orçamento da União, a Lei de Diretrizes Orçamentárias tem determinado a identificação da localização do gasto, o que se faz por intermédio do Subtítulo.

O subtítulo permite maior controle governamental e social sobre a implantação das políticas públicas adotadas, além de evidenciar a focalização, os custos e os impactos da ação governamental.

No caso da União, as atividades, projetos e operações especiais são detalhadas em subtítulos, utilizados especialmente para especificar a localização física da ação, não podendo haver, por conseguinte,



alteração da finalidade da ação, do produto e das metas estabelecidas. Vale ressaltar que o critério para priorização da localização física da ação em território é o da localização dos beneficiados pela ação. A localização do gasto poderá ser de abrangência nacional, no exterior, por Região (NO, NE, CO, SD, SL), por estado ou município ou, excepcionalmente, por um critério específico, quando necessário. A LDO da União veda que na especificação do subtítulo haja referência a mais de uma localidade, área geográfica ou beneficiário, se determinados.

Na União, o subtítulo representa o menor nível de categoria de programação e será detalhado por esfera orçamentária (fiscal, seguridade e investimento), grupo de natureza de despesa, modalidade de aplicação, identificador de resultado primário, identificador de uso e fonte de recursos, sendo o produto e a unidade de medida os mesmos da ação orçamentária.

4.2.3.4. Componentes da Programação Física

Meta física é a quantidade de produto a ser ofertado por ação, de forma regionalizada, se for o caso, num determinado período e instituída para cada ano. As metas físicas são indicadas em nível de subtítulo e agregadas segundo os respectivos projetos, atividades ou operações especiais.

Ressalte-se que a territorialização das metas físicas é expressa nos localizadores de gasto previamente definidos para a ação. Exemplo: No caso da vacinação de crianças, a meta será regionalizada pela quantidade de crianças a serem vacinadas ou de vacinas empregadas em cada estado (localizadores de gasto), ainda que a campanha seja de âmbito nacional e a despesa paga de forma centralizada. Isso também ocorre com a distribuição de livros didáticos.

4.3 - Definição dos programas

Todos os programas validados até esta etapa passam a compor o plano plurianual. Entretanto, para a Lei do PPA serão selecionados programas até o limite de recursos disponíveis.

Nesta etapa, começa a ser montado o “quebra-cabeças”. De um lado, os recursos disponíveis, seus vínculos e limitações. De outro, um conjunto de programas que se quer realizar. Normalmente, o valor dos programas supera o valor dos recursos disponíveis.

Para equilibrar os valores totais, dando viabilidade ao plano, existem duas alternativas. Uma delas é diminuir as despesas. Essa diminuição de despesas deve ser feita alterando metas ou excluindo ações ou mesmo programas, ao mesmo tempo que se observa as vinculações com ensino e saúde e as limitações com pessoal e com o Legislativo. A outra alternativa é a busca de recursos de outras fontes tais como convênios, operações de crédito e não orçamentárias, oriundas da iniciativa privada e entidades do terceiro setor.

Não será conveniente excluir um programa do ensino ou da saúde, se a atividade ficar com projeção de aplicação inferior ao mínimo constitucional. Por outro lado deverá ser excluído ou compensado um programa que extrapole os limites seguros de gastos com pessoal ou com o Legislativo.

A única forma de lidar com essa embaraçada equação é utilizar-se do ensaio e erro. A cada alteração de valor de programa ou exclusão, verifica-se os níveis de vinculação com saúde e educação e os limites de despesas com pessoal e com o legislativo e assim sucessivamente até que o valor total das despesas do plano seja igual ou inferior ao das disponibilidades de recursos financeiros.

A escolha e decisão pelos programas que devem ser descartados ou colocados em segundo plano estará, automaticamente, definindo uma escala de prioridades. Quando nos referimos a programas descartados ou colocados em segundo plano estamos excluindo-os do projeto de lei do PPA.

Nesta fase de definições de programas é aconselhável que se defina níveis de prioridade para cada ação. Isto porque com todos os programas em análise ao mesmo tempo, tem-se uma visão global que facilita esta definição. Todos os programas validados continuarão no plano plurianual, embora não alguns deles possam não constar do projeto de lei. Em tempo de execução, se houver uma mudança de prioridades ou mesmo uma sobra de recursos financeiros, estes programas, ou mesmo determinadas ações, poderão ser incluídos por meio de nova lei, alterando, portanto, o plano plurianual em execução.

Da mesma forma que em tempo de execução, pode ocorrer mudança de prioridades com sobra de recursos, podem ocorrer outros fatores que impliquem em falta de recursos. Neste caso, o nível de prioridade de cada programa, naturalmente considerando aí o seu estágio de execução, vai auxiliar na determinação de qual deverá ser afastado da execução.



Escolhidos os programas que integrarão o plano, deve ser elaborado o projeto de lei do plano plurianual, o qual é composto de três peças: a mensagem, o projeto de lei propriamente dito e os demonstrativos anexos.

Por ser o plano plurianual um projeto de planejamento com características próprias, o plano tem em seu bojo uma série de elementos, informações e apresentação incompatível com a de uma Lei. Portanto, resultante deste plano, é necessário apresentar seus principais objetivos e elementos em forma de Lei. A redação do projeto de lei deve acolher e obedecer os ditames das leis superiores, dispor sobre as diretrizes e objetivos locais e apresentar os demonstrativos resultantes do plano.

Recomenda-se que na mensagem de remessa do projeto de lei do plano plurianual ao Legislativo seja feita uma explanação da situação econômico-financeira, demonstrando o eventual endividamento do município (dívidas fluante e fundada), especificação e justificativa das diretrizes e objetivos fixados e, finalmente da viabilidade do plano com a demonstração da origem dos recursos disponíveis e das despesas para o período.

Como anexos da Lei do PPA, recomenda-se a inclusão apenas dos principais demonstrativos da receita e dos programas. Com relação à receita, um demonstrativo de análise e projeção e o demonstrativo de recursos disponíveis bastam para elucidar o projeto de lei. Com relação às despesas, é necessário um detalhamento maior, qual sejam, demonstrativos completos por programas e ações; por macroobjetivos; por função e subfunção.

4.4 - Indicadores de programas de governo

Os indicadores são fundamentais no apoio ao monitoramento das ações do governo, permitindo avaliar o desempenho e a evolução das ações públicas. A construção e o acompanhamento de indicadores de programas subsidiam a tomada de decisão do gestor e permite avaliar com eficácia a aplicação e o direcionamento na utilização dos recursos públicos.

Na concepção de que o orçamento é uma peça "tecnopolítica", ou seja, reúne informações de cunho técnico e legal (estrutura/classificações/cálculos/previsões) e também informações políticas (tomadas de decisão), a junção desses dois fatores sempre foi um desafio às administrações governamentais. A correta utilização dos indicadores minimiza a subjetividade nas análises sobre a atuação do governo, aproximando técnica e política.

"Os indicadores¹ são informações que permitem descrever, classificar, ordenar, comparar ou quantificar de maneira sistemática aspectos de uma realidade e que atendam às necessidades dos tomadores de decisões"

Na avaliação dos recursos alocados e resultados alcançados, os indicadores podem ser classificados segundo os seguintes aspectos; Eficácia, Eficiência e Efetividade.

O levantamento e implementação dos indicadores, bem como o seu monitoramento deve ser uma ação conjunta do setor de planejamento/Fazenda, com as demais unidades responsáveis pela aplicação dos recursos, em especial as áreas fim, cujo produtos estão associados diretamente as expectativas da sociedade. Dessa forma, buscando viabilizar a melhor aplicação dos recursos, quase sempre escassa, às demandas da sociedade. A qualidade dos indicadores está associada a elaboração de objetivos consistentes e que facilitem a associação dos indicadores aos mesmos.

O indicador é o Instrumento capaz de medir o desempenho do programa. Deve ser passível de aferição, coerente com o objetivo estabelecido, sensível à contribuição das principais ações e apurável em tempo oportuno. O indicador permite, conforme o caso, mensurar a eficácia, eficiência ou efetividade alcançada com a execução do programa.

Ex : Objetivo: "Reduzir o analfabetismo no País"

Indicador: "Taxa de analfabetismo" (relação percentual entre a população não-alfabetizada e a população total)

Para cada programa de governo deve haver pelo menos um indicador, com sua denominação que é a forma pelo qual o indicador será apresentado a sociedade. A unidade de medida do indicador que é o Padrão escolhido para mensuração da relação adotada como indicador. Por exemplo, para o indicador "taxa de analfabetismo" a unidade de medida seria "porcentagem", e para o indicador "taxa de mortalidade infantil" a unidade de medida seria "1/1000" (1 óbito para cada 1000 nascimentos).

Devem fazer parte ainda dos indicadores o índice recente e o índice futuro e a evolução desses indicadores ao longo dos quatro anos do PPA.



PROGRAMA GOVERNAMENTAL:			
Tipo	Cód.	Descrição	Classificação:
1	0020	INCENTIVO A PRODUÇÃO E ABASTECIMENTO AGROPECUARIO	X Finalístico X Apoio Administrativo X Operações Especiais
Público Alvo: Produtores Rurais			
Objetivo: Estimular e ampliar a produção agropecuária local			

Justificativa: Necessidade da ampliação da produção agropecuária e consequente aumento da renda do produtor local.

META(S) de Resultado(s)				Previsão da Evolução do(s) Indicador(es) por Exercício				
Indicador(es) do(s) Programa(s)	Unidade de Medida do(s) Indicador(es)		Índice Recente	Índice Futuro	2018	2019	2020	2021
	Produtores rurais atendidos	Un.	UNIDADE	100	200	120	140	170
Custo Total Estimado para o PROGRAMA					1.790.000,00			
Legenda: Tipo: 0-Encargos Especiais 1-Caráter Continuado (Plurianual) 2-Não Continuado (Anual / Temporário)								

Classificação Institucional:											
Entidade	1	PREFEITURA MUNICIPAL DE									
Poder	02	PREFEITURA MUNICIPAL									
Órgão	02.15	SECRETARIA MUNICIPAL DE AGRICULTURA									
Unidade	02.15.01	AGRICULTURA									
AÇÃO(ÕES) de Governo:											
Tipo	Cód.	Descrição	Classificação Funcional		Unidade de Medida dos Produtos	METAS FISICAS por Exercício				Meta PPA	
			Função	SubFunção		2018	2019	2020	2021		
1	1002	Construir Casa Agricultura, Reformar e ampliar Pq Exposição	20	608	m²	Metros quadrados	320	200	0	0	520

4.5 - Monitoramento dos programas

Nos termos das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, em especial a NBC T 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve permitir a integração dos planos hierarquicamente interligados, comparando suas metas programadas com as realizadas, e evidenciando as diferenças relevantes por meio de notas explicativas. Essa evidenciação deve contribuir para a tomada de decisão e facilitar a instrumentalização do controle social, de modo a permitir que se conheçam o conteúdo, a execução e a avaliação do planejamento das entidades do setor público.

Portanto, o plano plurianual passa a ser acompanhado e avaliado; principalmente em relação às metas programadas.

Apesar do acompanhamento e detalhamento contábil de sua execução, recomenda-se que a execução dos programas deva estar prevista e devidamente detalhada no plano plurianual. Recomenda-se, também, que cada programa tenha um agente responsável, a quem cabe estabelecer cooperação com o controle interno, articular recursos, esforços e informações, visando à eficácia e à eficiência na execução das ações propostas. Isto poderá ou não estar previsto na Lei do PPA,

A opção para atribuição desse gerenciamento normalmente deverá recair ao responsável pela unidade administrativa encarregada da execução da ação governamental voltada ao cumprimento do programa, de acordo com a estrutura previamente estabelecida no planejamento orçamentário. Esse gerenciamento vai monitorar, avaliar e sugerir revisões nos programas, certamente auxiliando a tomada de decisões e melhora da qualidade dos gastos públicos.

É indispensável que o gerente de programa tenha as informações gerais do programa contidas no plano plurianual e elabore quadros de acompanhamento periódicos, sempre atualizados para o melhor desempenho de suas funções. Esse acompanhamento permitirá ao controle interno e ao Executivo, avaliar se os resultados parciais estão de acordo com as metas e indicadores pretendidos, possibilitando a tomada de decisões para eventuais revisões, necessidades de correção de rumos, ou de outros procedimentos.

¹ Indicadores - Orientações Básicas Aplicadas à Gestão Pública / Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.



Caso seja detectada alguma imperfeição grave, seja do planejamento ou da execução, que comprometa os objetivos finais do programa, será necessário rever a definição do programa, alterando-o, para evitar o desperdício de recursos públicos. Se alguma falha encontrada constar dos demonstrativos da Lei do PPA, então, há que ser feita a alteração via nova Lei. Caso não conste da Lei do PPA, é suficiente definir novas orientações que permitam melhorar os resultados desejados, a nível de execução de plano.

Embora a amplitude do plano plurianual seja de curto prazo, uma série de fatores (políticos, sociais ou econômicos imprevisíveis), pode determinar a necessidade de inclusão ou de exclusão de programas. A própria dinâmica do planejamento poderá assim determinar.

Importante reafirmar que a inclusão, exclusão ou alteração de programas ou ações que forem necessárias e que constarem da Lei do Plano Plurianual aprovada, deverão se dar por leis específicas, com projetos apresentados pelo Poder Executivo, e com a aprovação do Poder Legislativo. Acaso essas alterações sejam substanciais, principalmente no caso de exclusão de programas ou ações, haverá a necessidade da realização de prévias audiências públicas. Acaso sejam de menor importância, ou para corrigir valores dos custos estimados, das metas estabelecidas, ou mesmo dos indicadores fixados, as audiências públicas poderão ser dispensadas, a despeito de não ser este o entendimento do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, mediante informações contidas em manuais por ele editados.

A avaliação dos programas está relacionada a informações sobre o desempenho dos programas como eficácia, eficiência e afetividade e pode ser verificada por indicadores de efeito e indicadores de impacto. Os indicadores de avaliação medem os efeitos e impactos das ações relacionando aos seus objetivos.

Os indicadores de efeitos dizem respeito aos resultados diretos e mais imediatos do projeto e estão muito próximo ao trabalho do acompanhamento;

Os indicadores de impactos, aparecem depois de longo tempo de desenvolvimento do projeto e tratam e aspectos mais amplos da realidade.

Já o monitoramento vai trabalhar com informações relacionadas ao gerenciamento e a tomada de decisões sobre os resultados dos programas. E os indicadores mais indicados são os indicadores de recursos, indicadores de operação e indicadores de desempenho.

Indicadores de recursos: utiliza-se para medir as pessoas envolvidas, os equipamentos utilizados, as instituições envolvidas, oferta de crédito entre outros;

Indicadores de operação: registram e medem a operação, a pontualidade, o cumprimento do cronograma os custos das tarefas e atividade do projeto; Volume de recursos aplicados N° de meses previstos para a execução da atividade N° de meses de execução da atividade % das atividades cumpridas no prazo x

Indicadores de desempenho: comparam os resultados das atividades com as metas estabelecidas. São medidos em termos físicos.

Ex: de indicadores

- Índice de mortalidade infantil
- Taxa de escolaridade da população no Ensino Fundamental – %
- Taxa de analfabetismo da população com mais de 15 anos – %
- Taxa de crianças subnutridas
- Parcela dos servidores capacitados e treinados – %
- Taxa de desemprego da população – %

Fonte de pesquisas indicadores:

<http://www.seade.gov.br>

<http://www.ibge.gov.br>

<http://www.pnud.org.br/>



5 - Os Anexos da LDO

Nos termos da Lei Complementar nº 101, a lei de diretrizes orçamentárias deve estar acompanhada de dois anexos (LRF, art. 4º, §§ 1º e 2º): o *Anexo de Metas Fiscais* e o *Anexo de Riscos Fiscais*.

A matéria relativa aos anexos da lei de diretrizes orçamentárias - de metas fiscais e de riscos fiscais - passou a ser regulada por Portarias editadas pela Secretaria do Tesouro Nacional, e a que se encontra em vigência, atualmente, se trata da Portaria STN nº 637, de 18 de outubro de 2012, que aprovou o Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais (5ª edição), Os detalhes de cada um desses anexos são mencionados a seguir.

5.1 - Anexo de Metas Fiscais

Seus conteúdos estão nos parágrafos 1º e 2º, do artigo 4º, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

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

Este anexo requer metas trienais para cinco variáveis:

- Receitas;
- Despesas;
- Resultado Nominal;
- Resultado Primário;
- Dívida Pública.

Determina a LRF que as metas trienais se apresentem em valores correntes e constantes; estes resultam do expurgo inflacionário sobre aqueles. Dito de outro modo, cifras correntes são as nominais, as da época em que ocorre a execução orçamentária; valores constantes levam os números correntes a uma mesmo tempo, assim fazendo mediante a retirada do efeito provocado pela inflação.

Na projeção de receitas, há de se considerar a alteração na legislação tributária local, a evolução do Produto Interno Bruto (PIB) e, também, a expectativa inflacionária.

Na estimativa de despesa, deve-se também levar em conta os novos programas de governo, antevistos no plano plurianual (PPA).

Resultado nominal é a diferença líquida entre os valores da dívida de longo prazo (consolidada ou fundada) em dois períodos de tempo. É líquida porque dela se abatem os ativos financeiros da entidade estatal (*caixa, bancos entre outros numerários de pronta disponibilidade*).

Resultado primário é a diferença entre receitas e despesas que nada têm a ver com empréstimos e financiamentos, ou seja, do conjunto orçamentário são excluídos os juros, o valor principal das operações de crédito e os encargos financeiros, sejam eles pagos ou recebidos. No antes transcrito Comunicado 14/2010, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo assim recomenda: "*caso ainda exista dívida líquida de curto prazo (déficit financeiro), deve o anexo de metas fiscais propor superávit orçamentário para liquidar, ainda que progressivamente, aquele passivo de curta exigibilidade (art. 4º, § 1º da LRF)*".

A dívida é a de longo prazo, consolidada ou fundada, e, também, a de curto prazo, integrada, sobremaneira, pelos Restos a Pagar.

De mais a mais, o § 2º, do art. 4º, da LRF, requer conteúdos adicionais para o Anexo de Metas Fiscais. Elaborado por dois técnicos do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, o livro "*A Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada Artigo por Artigo*" (editora NDJ, 2005) assim comenta esses teores suplementares do Anexo de Metas Fiscais:

- Descritivo mostrando que se cumpriram, ou não, as metas relativas ao ano anterior. Obviamente, o não-atendimento será suficientemente motivado.



- Memória e metodologia de cálculo que justifiquem as metas propostas para os três próximos exercícios financeiros.
- Evolução do patrimônio líquido; (...) nesse estudo será destacado o que se pretende alienar do patrimônio público e onde serão empregados os recursos daí arrecadados; depois, essa vinculação será demonstrada no Relatório de Execução Orçamentária do último bimestre (art. 53, § 1.º, III). Nesse ponto, vale refletir, quantificar o patrimônio líquido é lide bastante prejudicada, visto que grande parte do ativo governamental, o permanente, não é ainda atualizada monetariamente, nem depreciada, nem provisionada; ademais, não se lhe agregam os bens de uso comum do povo (praças, estradas vicinais, viadutos, pontes etc.). De todo modo, a evolução do patrimônio líquido é explicada pelo resultado colhido na Demonstração das Variações Patrimoniais de cada exercício, o chamado resultado econômico.
- Avaliação da situação financeira e atuarial do regime de previdência dos servidores. O quadro financeiro tem a ver com o equilíbrio de curto prazo do sistema; aqui, é preciso saber se as receitas amealhadas junto ao Município e aos segurados vêm, mesmo, cobrindo as aposentadorias e pensões pagas. A outra, a atuarial, trata do equilíbrio de longo prazo do sistema, considerando fatores como a idade dos servidores, expectativa de vida, tempo médio de contribuição, entre outros.
- Demonstrativo da margem de crescimento da renúncia de receitas e das despesas obrigatórias de caráter continuado. Enquanto a lei orçamentária anual informa de que forma serão compensados esses fatos contábeis (art. 5.º, II), o Anexo de Metas Fiscais sinalizará, em percentual da receita corrente líquida, o grau de expansão das despesas continuadas e da renúncia fiscal.

A modo de lembrar, despesa obrigatória de caráter continuado é a que atende às condições do artigo 17 da Lei de Responsabilidade Fiscal:

- possui natureza corrente, ou seja, destina-se ao custeio geral da atividade pública (*salário dos servidores; compra de material de consumo; contratação de serviços de terceiros; subvenção a entidades que cooperam com o ente estatal, entre outras*);
- decorre de ato normativo ou de lei específica, que não seja a do orçamento anual;
- prolonga-se por, ao menos, dois exercícios financeiros.

5.2 - Anexo de Riscos Fiscais

Conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal, no anexo de riscos fiscais serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, com as informações das providências a serem tomadas.

Nos termos do Manual STN sobre demonstrativos fiscais, os riscos classificam-se em dois grupos: *os orçamentários e os decorrentes da gestão da dívida*.

Os riscos orçamentários estão ligados à possibilidade da não realização de receitas ou à necessidade de execução de despesas antes não previstas.

Os riscos da dívida estão ligados a possíveis ocorrências que, independentemente da vontade da administração e, caso venham a se efetivar, resultarão em aumento da dívida pública. Estas ocorrências derivam de duas situações: a primeira, relacionada com a administração da dívida, como variação da taxa de juros e de câmbio em títulos vincendos; a segunda relaciona-se com os chamados passivos contingentes que representam dívidas decorrentes de fatos imprevisíveis, como resultados dos julgamentos em processos judiciais, que resultam nos precatórios.

6 - Audiência Pública

A Lei Complementar nº 101, de 2000, determina a obrigatoriedade da realização de audiências públicas, tanto no processo de elaboração e de discussão do projeto de lei relativo às diretrizes orçamentárias (parágrafo único do art. 48), quanto no de avaliação do cumprimento das metas fiscais estabelecidas (§ 4º, do art. 9º).



Reforçando a necessidade da realização dessa audiência pública, a Lei Federal nº 10.257, de 10 de julho de 2001, autodenominada de Estatuto da Cidade, assim dispõe em seu artigo 44:

*Art. 44. No âmbito municipal, a gestão orçamentária participativa de que trata a alínea f do inciso III do art. 4º desta Lei incluirá a realização de debates, audiências e consultas públicas sobre as propostas do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e do orçamento anual, como condição obrigatória para sua aprovação pela Câmara Municipal.
(grifos nossos)*

Embora não existam regras para essas audiências públicas, a Administração deverá se cercar de cuidados, promovendo a sua divulgação e estabelecendo o local e horário onde serão realizadas. Da mesma forma, será lavrada a respectiva ata de realização.

Nada impede que sejam estabelecidos procedimentos para realização daquelas reuniões, buscando, sobretudo, evitar tumultos e confusões, além de discussões partidárias.

7 - Elaboração

Como visto, a elaboração do projeto das diretrizes orçamentárias dependerá de uma metodologia de trabalho, da participação popular e da realização de audiências públicas.

Ultrapassadas as questões de ordem legal e, considerando que, dentre outras, a finalidade da lei de diretrizes orçamentárias é a de destacar da programação plurianual as prioridades e metas a serem executadas em cada orçamento anual, nesta oportunidade não há a obrigatoriedade do envolvimento de todos os setores da Administração. Bastará o envolvimento dos setores pertencentes à administração superior, como Finanças, Contabilidade, Planejamento, Jurídico etc., de acordo com a estrutura administrativa do ente federado.

Esses setores deverão fornecer as informações necessárias para o perfeito atendimento às disposições legais (principalmente daquelas instituídas pela Lei de Responsabilidade Fiscal - LC 101/2000), quando da elaboração do projeto de lei respectivo.

Certamente, deverá a Administração revestir-se de todo o cuidado quando da elaboração deste projeto de lei, porque além de representar uma "fatia" do plano plurianual, trata-se do principal instrumento de planejamento, conforme se pode depreender das disposições contidas na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Aliás, pode-se dizer que pouquíssimas são as Câmaras Municipais que, efetivamente, desenvolvem a sua função de fiscalização. Quando a fazem, em muitos casos, não a realizam isentas de questões políticas que, infelizmente, não trazem qualquer benefício ao município.

7.1 - Metas e prioridades

Trata-se de previsão contida na Constituição Federal, em seu artigo 165, § 2º.

Por metas devem ser entendidas as unidades de medida que venham permitir a mensuração e a avaliação das ações governamentais representadas por políticas públicas, programas, projetos e atividades.

Imaginemos, por exemplo, que determinado município tenha priorizado o pleno atendimento da educação infantil. Para que isso ocorra são delimitadas as ações necessárias. Tal se dará sob dois aspectos: o temporal e o material. O aspecto temporal irá definir o espaço de tempo necessário para que a prioridade possa ser satisfeita. O aspecto material definirá o que será necessário (bens e serviços) para que essa prioridade se concretize.

Neste exemplo, poderíamos definir o período de seis anos para que o município venha a atender, plenamente, a demanda de matrículas em creches e pré-escolas. Da mesma forma, poderíamos definir que seriam necessárias a construção de cinco creches e de quatro pré-escolas.

Esta prioridade, certamente, constaria do Plano Plurianual. E, em nossa Lei de Diretrizes Orçamentárias estaria evidenciado aquilo que se pretendesse realizar: quantas "escolas" seriam construídas - no período a que ela se referir. Teríamos aí a definição de duas metas: a física (construção de escolas) e a financeira (o custo dessas construções).



Considerando que, no PPA, já é anual o nível de detalhamento das ações, serão mostradas, na LDO, as ações previstas para o ano de sua vigência.

Porém, não basta construir creches e de pré-escolas para que nossa prioridade venha ser satisfeita. Será necessária a operação dessas novas instalações. Há necessidade de mobiliário, de professores e demais servidores, e de materiais.

7.2 - Normas sobre gastos com pessoal

A admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título, assim como a concessão de qualquer vantagem ou aumento de remuneração, e, ainda, a criação de cargos, empregos e funções, a alteração na estrutura de carreiras, todas essas ações somente ocorrerão se houver autorização específica na lei de diretrizes orçamentárias, ressalvadas, apenas, as empresas públicas e as sociedades de economia mista.

Esta regra decorre de mandamento constitucional (CF, art. 169, § 1º, II), apesar de, em muitos casos, não ser obedecida em grande parte dos entes federados; principalmente os municípios.

Portanto, importante que a lei de diretrizes orçamentárias não se esqueça de incluir essa regra constitucional.

7.3 - Alterações na legislação tributária

Tratando-se, também, de previsão constitucional (CF, art. 165, § 2º), a lei de diretrizes orçamentárias deverá dispor sobre o impacto de alterações na legislação tributária.

Essas alterações, no entanto, deverão observar a capacidade econômica do contribuinte e a

justa distribuição de renda, podendo recair na revisão da legislação municipal do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e do Imposto sobre Transmissão Intervivos e de Bens Imóveis e Direitos Reais sobre Imóveis (ITBI), além de instituição ou revisão de taxas pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou colocados à sua disposição, e, ainda, de contribuições específicas.

Ainda sobre matéria tributária, a lei de diretrizes orçamentárias poderá dispor sobre atualização da planta genérica de valores, revisão da legislação sobre o uso do solo, com redefinição dos limites do perímetro urbano, assim como sobre a revisão de isenções de tributos municipais, tendo por objetivo a manutenção do interesse público e a justiça social.

8 - Processo Legislativo

8.1 - Prazo de apresentação do projeto de lei

No autógrafo de LRF encaminhado ao Presidente da República, regulamentava-se os prazos de apresentação dos projetos de lei sobre o plano plurianual e lei orçamentária anual. Para o plano plurianual, determinava-se que o prazo de apresentação seria de até trinta de abril do primeiro ano do mandato do Chefe do Poder Executivo (§ 2º, do art. 3º). Para a lei orçamentária, o projeto deveria ser encaminhado até quinze de agosto de cada ano (§ 7º, do art. 5º). Ambos os dispositivos foram vetados pelo Presidente da República.

Sendo assim e desde que não previstos na Lei Orgânica Municipal, os prazos de apreciação legislativa da LDO serão os da Constituição do Estado de São Paulo (art. 174, § 9º, 2):

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

8.2 - Discussão, votação e aprovação



Com o encaminhamento ao Poder Legislativo do projeto relativo às diretrizes orçamentárias, inicia-se a segunda etapa do processo relativo ao sistema de planejamento, ou seja, de discussão, apresentação de emendas, votação e aprovação.

Bom que se diga: embora o Poder Legislativo tenha competência para modificar o projeto encaminhado através de emendas, lhe é vedado apresentar novos projetos, substitutivos. Da mesma forma, a apresentação de emendas não poderão descaracterizar o projeto original do Executivo.

Após os trâmites legais, conforme dispuser a Lei Orgânica e o Regimento Interno da Câmara, a proposta do Executivo e as emendas parlamentares serão debatidas e votadas pelo Legislativo Municipal. Cabe aqui, mais uma vez, frisar a impossibilidade de rejeição total do projeto de LDO. De fato, o artigo 57, § 2º, da Constituição, determina que cabe ao Legislativo aprovar, mesmo com emendas, o projeto da Prefeitura; jamais rejeitá-lo em sua integralidade:

Art. 57. – (...)

.....

§ 2º - A sessão legislativa não será interrompida sem a aprovação do projeto de lei de diretrizes orçamentárias.

Aprovado o projeto de lei, a Câmara fará a redação final do autógrafa, encaminhando-o à Prefeitura para a devida apreciação. Como nas demais leis, a aprovação dependerá da sanção executiva, podendo o Alcaide utilizar-se da prerrogativa do veto àquelas emendas que julgar inconstitucionais ou contrárias ao interesse público.

O veto pode ser conceituado como o ato do Poder Executivo, devidamente acompanhado das respectivas razões, que rejeita no todo ou em parte o projeto aprovado pelo Poder Legislativo. Porém, este não restaura matéria suprimida pelo Poder Legislativo. O veto parcial abrangerá texto integral de artigo, parágrafo, inciso e alínea, não podendo recair em passagens do texto.

Após a sanção, seguem-se a promulgação e a publicação, como atos indispensáveis à própria validade da lei. A promulgação é a própria divulgação ou a publicação do texto legal, de modo solene. A publicação, por sua vez, é indispensável para que a lei possa surtir seus efeitos.

Com esses atos encerra-se o processo legislativo.

9. Encerramento

Com certeza, a elaboração do projeto de lei de diretrizes orçamentárias deixou de ser apenas para o cumprimento das disposições insertas no artigo 165 da Constituição Federal. O que antes era apenas uma simples "cópia" de um modelo inicialmente elaborado e reiteradamente apresentado ao Poder Legislativo, passou a representar a peça mais importante dentro do sistema de planejamento. Justamente por isto deverão os responsáveis pela sua elaboração estarem atentos às novas regras introduzidas pela Lei Complementar nº 101, de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

Da mesma forma, pode-se afirmar, tranquilamente, que a ação do Poder Legislativo deverá estar muito mais concentrada quando da apreciação do projeto de lei de diretrizes orçamentárias do que quando da apreciação do projeto da lei orçamentária anual. Isto decorre do simples fato de que nesta oportunidade (apreciação do projeto de lei de diretrizes orçamentárias), o "poder" de emendas estará muito mais evidenciado, já que por oportunidade da apreciação do projeto de lei orçamentária anual estar-se-á discutindo apenas valores daquilo que já foi previamente aprovado, tanto pelo plano plurianual quanto pela própria lei de diretrizes orçamentárias.

Em assim sendo, tanto o Poder Executivo quanto o Poder Legislativo deverão se empenhar para que a Lei de Diretrizes Orçamentárias reflita não só os aspectos legais, como também passe a refletir, corretamente, as prioridades e metas da Administração Municipal



10. Modelos

10.1 - Lei de Diretrizes Orçamentárias - projeto de lei

PROJETO DE LEI Nº

Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para elaboração e execução da lei orçamentária para o exercício financeiro do ano 2021, e dá outras providências.

....., Prefeito do Município de usando das atribuições que me são conferidas por lei, faço saber que a Câmara Municipal decreta e eu sanciono e promulgo a seguinte lei:

CAPÍTULO I DISPOSIÇÕES PRELIMINARES

Art. 1º. Ficam estabelecidas as diretrizes para o orçamento municipal de 2021, compreendendo:

- I. As orientações sobre elaboração e execução;
- II. As prioridades e metas operacionais;
- III. As alterações na legislação tributária municipal;
- IV. As disposições relativas à despesa com pessoal;
- V. Outras determinações de gestão financeira.

Parágrafo único - Integram a presente Lei os anexos de metas, riscos fiscais e de prioridades operacionais, bem como outros demonstrativos exigidos pelo direito financeiro.

CAPÍTULO II DAS DIRETRIZES PARA A ELABORAÇÃO E EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO

Seção I Das Diretrizes Gerais

Art. 2º. A elaboração da proposta orçamentária abrangerá os Poderes Legislativo, Executivo, seus fundos e entidades da administração direta e indireta, assim como as empresas públicas dependentes, observando-se os seguintes objetivos:

- I. Combater a pobreza, promover a cidadania e a inclusão social;
- II. Municipalizar todo o ensino fundamental, da primeira à quarta série (se for o caso);
- III. Apoiar estudantes carentes na realização do ensino médio e superior;
- IV. Promover o desenvolvimento econômico do Município;
- V. Reestruturar os serviços administrativos;
- VI. Buscar maior eficiência arrecadatória;
- VII. Prestar assistência à criança e ao adolescente;
- VIII. Melhorar a infraestrutura urbana.
- IX. Oferecer assistência médica, odontológica e ambulatorial à população carente.

Art. 3º. O Projeto de Lei Orçamentária será elaborado conforme as diretrizes fixadas nesta Lei e as cabíveis normas da Constituição, da Lei Federal nº 4.320, de 1964 e da Lei de Responsabilidade Fiscal.

§ 1º. A Lei Orçamentária Anual compreenderá:

- I - o orçamento fiscal;
- II - o orçamento de investimento das empresas não dependentes;



III - o orçamento da seguridade social.

§ 2º. Os orçamentos fiscal e da seguridade social discriminarão a receita em anexo próprio, conforme o Anexo I, da Portaria Interministerial nº 163, de 2001.

§ 3º. Os orçamentos fiscal e da seguridade social discriminarão o gasto no mínimo até o elemento de despesa, a modo do artigo 15 da Lei Federal nº 4.320, de 1964.

§ 4º. Caso o projeto de lei orçamentária seja elaborado por sistema de processamento de dados, deverá o Poder Executivo disponibilizar acesso aos vereadores e técnicos da Câmara Municipal, para as pertinentes funções legislativas.

Seção II Das Diretrizes Específicas

Art. 4º. A proposta orçamentária para o exercício financeiro de 2021, obedecerá as seguintes disposições:

I - Cada programa identificará as ações necessárias para atingir os seus objetivos, sob a forma de atividades, projetos e operações especiais, nisso especificado valores e metas físicas;

II - Desde que tenham o mesmo objetivo operacional, as Atividades apresentarão igual código, independentemente da unidade orçamentária a que se vinculem;

III - A alocação dos recursos será efetuada de modo a possibilitar o controle de custos e a avaliação dos resultados programáticos;

IV - Na estimativa da receita será considerada a atual tendência arrecadatória, as modificações na legislação tributária, bem como a perspectiva de evolução do PIB e da inflação no biênio 2020/2021.

V - As receitas e despesas serão orçadas a preços de julho de 2020.

VI - Novos projetos contarão com dotação apenas se supridos os que se encontram em andamento, e somente se atendidas as despesas de conservação do patrimônio público;

Parágrafo único. Os projetos a serem incluídos na lei orçamentária anual poderão conter previsão de execução por etapas, devidamente definidas nos respectivos cronogramas físico-financeiros.

Art. 5º. As unidades orçamentárias da Administração direta e as entidades da Administração indireta encaminharão ao Departamento de Contabilidade e Orçamento da Prefeitura Municipal (ou órgão equivalente) suas propostas parciais até 29 de junho de 2020.

Art. 6º - A Câmara Municipal encaminhará à Prefeitura sua proposta orçamentária até 29 de julho de 2020.

Art. 7º - Para atender ao art. 4º, parágrafo único, "d", da Lei Federal 8.069, de 1990, serão destinados não menos que% da receita para despesas relativas à proteção da criança e do adolescente.

Art. 8º - A Lei Orçamentária Anual conterà reserva de contingência equivalente a% da receita corrente líquida, conforme o Anexo de Riscos Fiscais que acompanha a presente lei.

Art. 9º - Além da reserva prevista no artigo anterior, a Lei Orçamentária Anual conterà reserva de contingência para o atingimento de superávit orçamentário que reduza, ainda que progressivamente, a dívida líquida de curto prazo do Município (*se for o caso*).

Art. 10 – Em adição às reservas prescritas nos artigos 7º e 8º, a Lei Orçamentária Anual conterà reserva de contingência em tamanho equivalente ao esperado superávit do regime próprio de previdência social (*se for o caso*).

Art. 11 - Até o limite de 15% da despesa inicialmente fixada, fica o Poder Executivo autorizado a realizar transposições, remanejamentos e transferências entre órgãos orçamentários e categorias de programação.

Parágrafo único- Para fins do art. 167, VI, da Constituição, categoria de programação é o mesmo que Atividade, Projeto ou Operação Especial ou, sob a classificação econômica, os grupos corrente e de capital da despesa.

Art. 12 - Nos moldes do art. 165, § 8º da Constituição e do art. 7º, I, da Lei 4.320/1964, a lei orçamentária poderá conceder, no máximo, até 25% para abertura de créditos adicionais suplementares.

§ 1º - Do percentual determinado no caput, 60% (sessenta por cento) estarão vinculados a créditos suplementares financiados pela anulação parcial ou total de dotações orçamentárias, nos termos do art. 43, § 1º, III, da Lei nº 4.320, de 1964.



§ 2º - Do percentual determinado no caput, 40% (quarenta por cento) estarão vinculados a créditos suplementares financiados pelo superávit financeiro do exercício de 2017, excesso de arrecadação ou por operações de crédito, tudo conforme o t. 43, § 1º, I, II e IV, da Lei nº 4.320, de 1964.

Art. 13. Os auxílios, subvenções e contribuições estarão submetidos às regras da Lei Federal nº 13.019, de 2014, devendo ainda as entidades atender ao que segue:

- I - Atendimento direto e gratuito ao público;
- II - Certificação junto ao respectivo Conselho Municipal ou Estadual;
- III - Aplicação na atividade-fim de, ao menos, 80% da receita total;
- IV - Compromisso de franquear, na Internet, demonstrativo semestral de uso do recurso municipal repassado;
- V - Prestação de contas dos recursos anteriormente recebidos, devidamente avalizada pelo controle interno e externo.
- VI - Salário dos dirigentes nunca maior que o do Prefeito.

Parágrafo Único - Haverá manifestação prévia e expressa da assessoria jurídica e do controle interno da Prefeitura, após visita ao local de atendimento.

Art. 14. O custeio de despesas estaduais e federais se realizará nos moldes apresentados em anexo que acompanha esta Lei.

Art. 15- As despesas de publicidade e propaganda, do regime de adiantamento e as com obras decorrentes do orçamento participativo serão todas destacadas em específica categoria programática, sob denominação que permita a sua clara identificação.

Art. 16- Até 5 (cinco) dias úteis após o envio à Câmara Municipal, o Poder Executivo publicará, na Internet, o projeto de lei orçamentária, resumindo-o em face dos seguintes agregados:

- I - Órgão orçamentário;
- II - Função de governo;
- III - Grupo de natureza de despesa.

Art. 17- Será dada ampla publicidade das datas, horários e locais de realização das audiências determinadas no art. 48, parágrafo único, I, da Lei de Responsabilidade Fiscal, com antecedência mínima de 10 (dez) dias, inclusive com divulgação na página oficial da Prefeitura e na rede mundial de computadores (Internet).

Art. 18 – Ficam proibidas as seguintes despesas:

- I - Promoção pessoal de autoridades e servidores públicos;
- II - Novas obras, desde que financiadas pela paralisação das antigas;
- III - Pagamento, a qualquer título, a empresas privadas que tenham em seu quadro societário servidor municipal em atividade;
- IV - Obras cujo custo global supere os valores do Sistema Nacional de Pesquisa de Custos e Índices da Construção Civil - SINAPI, mantido e divulgado, na internet, pela Caixa Econômica Federal e pelo IBGE;
- V - Ajuda financeira a clubes e associações de servidores;
- VI - Pagamento de salários, subsídios, proventos e pensões maiores que o subsídio do Prefeito;
- VII - Pagamento de horas extras a ocupantes de cargos em comissão;
- VIII - Pagamento de 13º salário a agentes políticos;
- IX - Pagamento de sessões extraordinárias aos Vereadores;
- X - Pagamento de verbas de gabinete aos Vereadores;
- XI - Distribuição de agendas, chaveiros, buquês de flores, cartões e cestas de Natal entre outros brindes.



XII - Pagamento de anuidade de servidores em conselhos profissionais como OAB, CREA, CRC, entre outros.

Seção III Da Execução do Orçamento

Art. 19. Até trinta dias após publicação da lei orçamentária anual, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma mensal de desembolso.

§ 1º As receitas serão propostas em metas bimestrais, enquanto os desembolsos financeiros se apresentarão sob metas mensais.

§ 2º A programação financeira e o cronograma de desembolso poderão ser modificados segundo o comportamento da execução orçamentária.

Art. 20. Caso haja frustração da receita prevista e dos resultados fiscais esperados, será determinada a limitação de empenho e da movimentação financeira.

§ 1º A restrição do caput será proporcional à participação dos Poderes no total das dotações orçamentárias e dos créditos adicionais.

§ 2º Excluem-se da limitação as despesas alusivas às obrigações constitucionais e legais do Município, bem como as contrapartidas requeridas em convênios com a União e o Estado.

§ 3º A limitação de empenho e da movimentação financeira será ordenada pelos Chefes do Poder Legislativo e Executivo, dando-se, respectivamente, por Ato da Mesa e Decreto.

Art. 21. O Poder Legislativo, por ato da Mesa, estabelecerá até trinta dias após a publicação da Lei Orçamentária, seu cronograma de desembolso mensal.

Parágrafo único. O cronograma de que trata este artigo contemplará as despesas correntes e as de capital.

Art. 22. Para isentar os procedimentos requeridos na criação, expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental, considera-se irrelevante a despesa que não ultrapasse os limites do art. 24, I e II, da Lei Federal nº 8.666, de 1993.

Art. 23. Os atos relativos à concessão ou ampliação de incentivo ou benefício tributário que importem em renúncia de receita obedecerão às disposições da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

Parágrafo único. Excluem-se os atos relativos ao cancelamento de créditos inferiores aos custos de cobrança, bem como o desconto para pagamento à vista do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), desde que os respectivos valores tenham composto a estimativa da receita orçamentária.

CAPÍTULO III DAS PRIORIDADES E METAS

Art. 24. As prioridades e metas para 2021 são as especificadas no Anexo que integra esta lei.

CAPÍTULO IV DAS ALTERAÇÕES NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Art. 25. O Poder Executivo poderá encaminhar projetos de lei dispondo sobre alterações na legislação tributária, especialmente sobre:

I - Revisão e atualização do Código Tributário Municipal, de forma a corrigir distorções;

II - Revogação das isenções tributárias que contrariem o interesse público e a justiça fiscal; revisão das taxas, de forma a adequá-las aos custos dos respectivos serviços;

III - Atualização da Planta Genérica de Valores ajustando-a à realidade do mercado imobiliário;

IV - Aperfeiçoamento do sistema de fiscalização, cobrança, execução fiscal e arrecadação de tributos.



CAPÍTULO V DAS DISPOSIÇÕES RELATIVAS À DESPESA DE PESSOAL

Art. 26. O Poder Executivo poderá encaminhar projetos de lei referentes ao servidor público, nisso incluído:

- I - concessão e absorção de vantagens e revisão ou aumento da remuneração dos servidores;
- II - criação e extinção de cargos públicos;
- III - criação, extinção e alteração da estrutura de carreiras;
- IV - provimento de cargos e contratações estritamente necessárias, respeitada a legislação municipal vigente;
- V - revisão do sistema de pessoal, particularmente o plano de cargos, carreiras e salários, objetivando a melhoria da qualidade do serviço público por meio de políticas de valorização, desenvolvimento profissional e melhoria das condições de trabalho do servidor público.

Parágrafo único - As alterações autorizadas neste artigo dependerão de saldo na respectiva dotação orçamentária, suficiente para atender às projeções de acréscimo na despesa com pessoal.

Art. 27. Na hipótese de superação do limite prudencial referido no art. 22 da Lei Federal nº 101, de 2000, a convocação para horas extras somente ocorrerá nos casos de calamidade pública, na execução de programas emergenciais de saúde pública ou em situações de extrema gravidade, devidamente reconhecida pela Chefia do Poder Executivo.

Art. 28. Dependentes de transferências da Administração direta, as autarquias, fundações e empresas municipais deverão reduzir, em % (), a despesa de pessoal (*caso tal despesa tenha ultrapassado o limite prudencial*).

CAPÍTULO VI DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 29. Os repasses mensais ao Poder Legislativo serão realizados segundo o cronograma de desembolso de que trata o art. 19 desta Lei, respeitado o limite total do art. 29-A da Constituição.

§ 1º. Caso o orçamento legislativo supere o limite referido no caput, fica o Poder Executivo autorizado ao corte do excesso, não sem antes haver a oitiva da Mesa Diretora da Câmara quanto às despesas que serão expurgadas.

§ 2º. Não elaborado o cronograma de desembolso mensal, os recursos financeiros serão repassados à razão mensal de 1/12 das dotações consignadas ao Poder Legislativo, respeitado, em qualquer caso, o limite constitucional.

Art. 30. Ao final de cada mês, a Câmara Municipal recolherá na Tesouraria da Prefeitura a parcela não utilizada do duodécimo anterior, nisso incluído o Imposto de Renda Retido na Fonte.

Art. 31. A Câmara Municipal deverá identificar as emendas legislativas que, nos termos do art. 166, §§ 9º a 18, da Constituição, são de execução obrigatória pelo Executivo.

32. Os projetos de lei de créditos adicionais serão apresentados na forma e com o detalhamento estabelecido na Lei Orçamentária Anual.

Parágrafo único. Os projetos de lei relativos a créditos adicionais do Poder Legislativo, com indicação dos recursos compensatórios, serão encaminhados à Câmara Municipal no prazo de até trinta dias, a contar da data do recebimento na Prefeitura.

Art. 33. Caso o projeto de lei orçamentária não seja devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa, a sua programação será executada, a cada mês, na proporção de até 1/12 do total da despesa orçada.

Art. 34. Esta Lei entrará em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.

Prefeitura Municipal de, .. de de 2020.

Prefeito Municipal



10.2 - Anexo de Prioridades e Metas

Em trabalho intitulado Plano Plurianual - Manual de Elaboração (vide referência bibliográfica), defendem Vainer, Albuquerque e Garson um aprofundamento de informações com maior riqueza de Chegam a estabelecer a necessidade de identificação dos programas e das ações, em metas físicas e metas financeiras, individualizando-as, exercício a exercício, para todo o período a que o plano se referir.

O entendimento defendido pelos referidos autores veio a prevalecer diante do que estabelecem as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, em especial a NBC T 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil.

Meta do Plano Plurianual (PPA)	Nº Meta	Entrega física para o ano de referência desta LDO (2018)	Valor Estimado (R\$)
Construção de 8 postos de saúde	1	2 postos de saúde nos bairros do Grajau e Rio das Ostras, ofertando mais 3.000 consultas mensais.	
Reforma do hospital municipal	2	Conclusão de 40% da reforma, com a entrega de mais 50 leitos hospitalares.	
Construção de 10 creches	3	3 creches nos bairros de Pajeú, Pau Seco e Riso da Velha, beneficiando mais 600 crianças de 0 a 5 anos.	
Construção de 8 escolas de ensino fundamental	4	2 escolas nos bairros de Pajeú e Morro das Ilusões, beneficiando mais 1500 alunos.	
Implantação de 12 centros de referência de assistência social	5	Implantação de 2 centros de referência (bairros do Jubiabá e Onça Desdentada), nisso atendendo mais 1.000 famílias carentes.	
Obter terrenos, projetar, licitar, financiar e produzir 1.000 unidades habitacionais	6	Entrega de 100 unidades habitacionais a 100 famílias carentes cadastradas.	
Ampliar o efetivo da Guarda Municipal em 50 integrantes	7	Admissão, mediante concurso público, de 10 guardas municipais.	
Criar duas praças públicas	8	Uma nova praça no centro da cidade.	
Implantar a Ouvidoria do Município	9	Ouvidoria municipal implantada.	
Fortalecer os Conselhos Tutelares	10	Capacitação de 40 novos conselheiros.	
Recuperação asfáltica de 100 km. de vias urbanas	11	Recuperação asfáltica de 15 km. de vias urbanas.	
Construção de 45 km. de estradas vicinais na zona rural	12	Construção de 5 km. de estradas vicinais nos bairros rurais do Milionário e Casinha Amarela.	

**10.3 - Anexo de Metas Fiscais****ANEXO DE METAS FISCAIS
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS****Demonstrativo de Metas Anuais**

(art. 4º, § 1º, da Lei Complementar nº 101/2000)

**<ENTE DA FEDERAÇÃO>
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS
ANEXO DE METAS FISCAIS
METAS ANUAIS
<ANO DE REFERÊNCIA>**

AMF - Demonstrativo 1 (LRF, ar 4º, § 1º)									R\$ 1,00
Especificação	<Ano de Referência>			<Ano+1>			<Ano+2>		
	Valor Corrente (a)	Valor Constante	% PIB	Valor Corrente (b)	Valor Constante	% PIB (b/PIB)x100	Valor Corrente (c)	Valor Constante	% PIB (c/PIB)x100
Receita Total									
Receitas Primárias (1)									
Despesa Total									
Despesas Primárias (II)									
Resultado Primário (III)=(I-II)									
Resultado Nominal									
Dívida Pública Consolidada									
Dívida Consolidada Líquida									
Receitas Primárias advindas de PPV (IV)									
Receitas Primárias geradas por PPV (V)									
Impacto do saldo das PPP (VI)=(IV-V)									

Fonte: Sistema <nome>, unidade responsável <nome>, Data de emissão <dd/mm/aaaa> e hora de emissão <hhh e mmm>

FONTE:: Observação: as instruções de preenchimento encontram-se dispostas no Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais, 5ª edição, aprovado pela Portaria STN nº 637, de 18.10.2012

Demonstrativo da avaliação das metas anuais

(art. 4º, § 2º, inciso I, da Lei Complementar nº 101/2000)

**<ENTE DA FEDERAÇÃO>
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS
ANEXO DE METAS FISCAIS
AVALIAÇÃO DO CUMPRIMENTO DAS METAS FISCAIS DO EXERCÍCIO ANTERIOR
<ANO DE REFERÊNCIA>**

AMF - Demonstrativo 2 (LRF, art. 4º, §2º Inciso1)						R\$ 1,00
Especificação	Metas Previstas Em <Ano-2> (a)	% PIB	Metas Realizadas em <Ano-2> (b)	% PIB	Variação	
					Valor (c)=(b-a)	% (c/a)x100
Receita Total						
Receitas Primárias (1)						
Despesa Total						
Despesas Primárias (II)						
Resultado Primário (III)=(I-II)						
Resultado Nominal						
Dívida Pública Consolidada						
Dívida Consolidada Líquida						

Fonte: Sistema <nome>, unidade responsável <nome>, Data de emissão <dd/mm/aaaa> e hora de emissão <hhh e mmm>

FONTE:: Observação: as instruções de preenchimento encontram-se dispostas no Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais, 5ª edição, aprovado pela Portaria STN nº 637, de 18.10.2012

Demonstrativo das Metas Fiscais com as Fixadas nos Três Exercícios Anteriores

(art. 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 101/2000)

**<ENTE DA FEDERAÇÃO>
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS
ANEXO DE METAS FISCAIS**



METAS FISCAIS ATUAIS COMPARADAS COM AS FIXADAS NOS TRÊS EXERCÍCIOS ANTERIORES
<ANO DE REFERÊNCIA>

AMF - Demonstrativo 3 (LRF, art 4º, § 2º, inciso II)								R\$ 1,00
ESPECIFICAÇÃO	VALORES A PREÇOS CORRENTES							
	<Ano-3>	<Ano-2>	%	<Ano-1>	%	<Ano de Referência>	%	<Ano+1>
Receita Total								
Receitas Primárias (I)								
Despesa Total								
Despesas Primárias (II)								
Resultado Primário (III)=(I-II)								
Resultado Nominal								
Dívida Pública Consolidada								
Dívida Consolidadas Líquida								

AMF - Demonstrativo 3 (LRF, art 4º, § 2º, inciso II)								R\$ 1,00
ESPECIFICAÇÃO	VALORES A PREÇOS CORRENTES							
	<Ano-3>	<Ano-2>	%	<Ano-1>	%	<Ano de Referência>	%	<Ano+1>
Receita Total								
Receitas Primárias (I)								
Despesa Total								
Despesas Primárias (II)								
Resultado Primário (III)=(I-II)								
Resultado Nominal								
Dívida Pública Consolidada								
Dívida Consolidadas Líquida								

Fonte: Sistema <nome>, unidade responsável <nome>, Data de emissão <dd/mmm/aaaa> e hora de emissão <hhh e mmm>

FONTE: Observação: as instruções de preenchimento encontram-se dispostas no Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais, 5ª edição, aprovado pela Portaria STN nº 637, de 18.10.2012

Demonstrativo da Evolução do Patrimônio Líquido
(art. 4º, § 2º, inciso III, da Lei Complementar nº 101/2000)

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS
ANEXO DE METAS FISCAIS
EVOLUÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO
<ANO DE REFERÊNCIA>

AMF - Demonstrativo 4 (LRF, art 4º, § 2º, inciso II)						R\$ 1,00
Patrimônio Líquido	<Ano-2>	%	<Ano-3>	%		
Patrimônio/Capital						
Reservas						
Resultado Acumulado						
TOTAL						

REGIME PREVIDENCIÁRIO					
Patrimônio Líquido	<Ano-2>	%	<Ano-3>	%	
Patrimônio/Capital					
Reservas					
Lucros ou Prejuízos Acumulados					
TOTAL					

FONTE: Observação: as instruções de preenchimento encontram-se dispostas no Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais, 5ª edição, aprovado pela Portaria STN nº 637, de 18.10.2012

Demonstrativo da Origem e Aplicação dos Recursos com Alienação de Ativos
(art. 4º, § 2º, inciso III, da Lei Complementar nº 101/2000)

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS
ANEXO DE METAS FISCAIS
ORIGEM E APLICAÇÃO DOS RECURSOS OBTIDOS COM A ALIENAÇÃO DE ATIVOS
<ANO DE REFERÊNCIA>

AMF - Demonstrativo 5 (LRF, art 4º, § 2º, inciso II)			
RECEITAS REALIZADAS	<Ano-2> (a)	Ano-3> (b)	Ano-4> (c)
RECEITAS DE CAPITAL - ALIENAÇÃO DE ATIVOS (I)			
Alienação de Bens Móveis			
Alienação de Bens Imóveis			



DESPESAS EXECUTADAS	<Ano-2> (d)	Ano-3> (e)	Ano-4> (f)
APLICAÇÃO DOS RECURSOS DA ALIENAÇÃO DE ATIVOS (II) DESPESAS DE CAPITAL Investimentos Inversões Financeiras Amortização da Dívida DESPESAS CORRENTES DOS REGIMES DE PREVIDÊNCIA Regime Geral de Previdência Social Regime Próprio de Previdência dos Servidores			
SALDO FINANCEIRO	<Ano-2> (g) = ((Ia-Id)+IIIh)	<Ano-3> (h) = ((Ib-Ile)+IIIi)	<Ano-4> (i) = (Ic-Ilf)
VALOR (III)			
Fonte: Sistema <nome>, unidade responsável <nome>, Data de emissão <dd/mm/aaaa> e hora de emissão <hhh e mmm>			

FONTE: Observação: as instruções de preenchimento encontram-se dispostas no Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais, 5ª edição, aprovado pela Portaria STN nº 637, de 18.10.2012

Demonstrativo da Avaliação da Situação Financeira e Atuarial do RPPS (art. 4º, § 2º, inciso IV, alínea a, da Lei Complementar nº 101/2000)

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS
ANEXO DE METAS FISCAIS

RECEITAS E DESPESAS PREVIDENCIÁRIAS DO REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA DOS SERVIDORES
<ANO DE REFERÊNCIA>

AMF - Demonstrativo 5 (LRF, art 4º, § 2º, inciso II)	R\$ 1,00		
RECEITAS	<Ano=4>	<Ano=3>	<Ano=2>
RECEITAS PREVIDENCIÁRIAS - RPPS (EXCETO INTRA-ORÇAMENTÁRIAS) (I)			
RECEITAS CORRENTES			
Receita de Contribuições dos Segurados			
Pessoal Civil			
Pessoal Militar			
Outras Receitas de Contribuições			
Receita Patrimonial			
Receita de Serviços			
Outras Receitas Correntes			
Compensação Previdenciária da RGPS para o RPPS			
Demais Receitas Correntes			
RECEITAS DE CAPITAL			
Alienação de Bens, Direitos e Ativos			
Amortização de Empréstimos			
Outras Receitas de Capital			
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA			
RECEITAS PREVIDENCIÁRIAS - RPPS (INTRA-ORÇAMENTÁRIAS) (ii)			
RECEITAS CORRENTES			
Receita de Contribuições			
Patronal			
Pessoa Civil			
Pessoa Militar			
Para Cobertura de Déficit Atuarial			
Em Regime de Débitos e Parcelamentos			
Receita Patrimonial			
Receita de Serviços			
Outras Receitas Correntes			
RECEITAS DE CAPITAL			
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA			
TOTAL DAS RECEITAS PREVIDENCIÁRIAS (III)=(I+II)			



DESPESAS		<Ano=4>	<Ano=3>	<Ano=2>
RECEITAS PREVIDENCIÁRIAS (IV)	- RPPS (EXCETO INTRA-ORÇAMENTÁRIAS)			
ADMINISTRAÇÃO				
Despesas Correntes				
Despesas de Capital				
PREVIDÊNCIA				
Pessoal Civil				
Pessoal Militar				
Outras Despesas Previdenciárias				
Compensação Previdenciária do RPPS para o RGPS				
Demais Despesas Previdenciárias				
RECEITAS PREVIDENCIÁRIAS - RPPS (INTRA-ORÇAMENTÁRIAS) (V)				
ADMINISTRAÇÃO				
Despesas Correntes				
Despesas de Capital				
TOTAL DAS RECEITAS PREVIDENCIÁRIAS (VI)=(IV+V)				

(Continuação)

APORTES DE RECURSOS PARA O REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA DO SERVIDOR		<Ano=4>	<Ano=3>	<Ano=2>
TOTAL DOS APORTES PARA O RPPS				
Plano Financeiro				
Recursos para Cobertura de Insuficiências Financeiras				
Recursos para Formação de Reserva				
Outros Aportes para o RPPS				
Plano Previdenciário				
Recursos para Cobertura de Déficit Financeiro				
Recursos para Cobertura de Déficit Atuarial				
Outros Aportes para o RPPS				
RESERVA ORÇAMENTÁRIA DO RPPS				
BENS E DIREITOS DO RPPS				

Fonte: Sistema <nome>, unidade responsável <nome>, Data de emissão <dd/mmm/aaaa> e hora de emissão <hhh e mmm>

FONTE: Observação: as instruções de preenchimento encontram-se dispostas no Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais, 5ª edição, aprovado pela Portaria STN nº 637, de 18.10.2012

Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos

(art. 4º, § 2º, inciso IV, alínea a, da Lei Complementar nº 101/2000)

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS
ANEXO DE METAS FISCAIS
PROJEÇÃO ATUARIAL DO REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA DOS SERVIDORES
<ANO DE REFERÊNCIA>

AMF - Demonstrativo 6 (LRF, art 4º, § 2º, inciso II)				R\$ 1,00
EXERCÍCIO	RECEITAS PREVIDENCIÁRIAS (a)	RECEITAS PREVIDENCIÁRIAS (b)	RESULTADO PREVIDENCIÁRIO (c)=(a-b)	SALDO FINANCEIRO DO EXERCÍCIO (d) = (d Exercício Anterior) + (c)

Fonte: Sistema <nome>, unidade responsável <nome>, Data de emissão <dd/mmm/aaaa> e hora de emissão <hhh e mmm>

Nota: Projeção atuarial elaborada em <DATA DA AVALIAÇÃO>

FONTE: Observação: as instruções de preenchimento encontram-se dispostas no Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais, 5ª edição, aprovado pela Portaria STN nº 637, de 18.10.2012



Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita
(art. 4º, § 2º, inciso V, da Lei Complementar nº 101/2000)

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS
ANEXO DE METAS FISCAIS
ESTIMATIVA E COMPENSAÇÃO DA RENUNCIA DE RECEITA
<ANO DE REFERÊNCIA>

AMF - Demonstrativo 7 (LRF, art 4º, § 2º, inciso II)						R\$
1,00						
TRIBUTOS	MODALIDADE	SETORES/PROGRAMAS/ BENEFICIÁRIO	RENUNCIA DA RECEITA PREVISTA			COMPENSAÇÃO
			<Ano de Referência>	<Ano+1>	<Ano+2>	
Total						

Fonte: Sistema <nome>, unidade responsável <nome>, Data de emissão <dd/mm/aaaa> e hora de emissão <hh e mmm>

FONTE: Observação: as instruções de preenchimento encontram-se dispostas no Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais, 5ª edição, aprovado pela Portaria STN nº 637, de 18.10.2012

Demonstrativo da Estimativa da Margem de Expansão das Despesas Obrigatórias
(art. 4º, § 2º, inciso V, da Lei Complementar nº 101/2000)

AMF - Demonstrativo 8 (LRF, art 4º, § 2º, inciso II)		R\$
1,00		
EVENTOS	Valor Previsto para <Ano de Referência>	
Aumento Permanente da Receita		
(-) Transferências Constitucionais		
(-) Transferências ao FUNDEB		
Saldo Final do Aumento Permanente de Receita (I)		
Redução Permanente de Despesa (II)		
Margem Bruta (III)=(I+II)		
Saldo Utilizado da Margem Bruta (IV)		
Novas DOCC		
Novas DOCC deradas por PPP		
Margem Líquida da Expansão de DOCC (V)=(III-IV)		

Fonte: Sistema <nome>, unidade responsável <nome>, Data de emissão <dd/mm/aaaa> e hora de emissão <hh e mmm>

FONTE: Observação: as instruções de preenchimento encontram-se dispostas no Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais, 5ª edição, aprovado pela Portaria STN nº 637, de 18.10.2012

Anexo de Riscos Fiscais

DEMONSTRATIVO DE RISCOS FISCAIS E PROVIDÊNCIAS

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS
ANEXO DE METAS FISCAIS
DEMONSTRATIVO DE RISCOS FISCAIS E PROVIDÊNCIAS
<ANO DE REFERÊNCIA>

ARF (LRF, art 4º, § 3º)				R\$ 1,00
PASSIVOS CONTINGENTES		PROVIDÊNCIAS		
DESCRIÇÃO	VALOR	DESCRIÇÃO	VALOR	
Demandas Judiciais				
Dívidas em Processo de Reconhecimento				
Avais e Garantias Concedidas				
Assunção de Passivos				
Assistências Diversas				
Outros Passivos Contingentes				
SUBTOTAL		SUBTOTAL		
DEMAIS RISCOS FISCAIS PASSIVOS		PROVIDÊNCIAS		
DESCRIÇÃO	VALOR	DESCRIÇÃO	VALOR	
Frustração de Arrecadação				
Restituição de Tributos a Maior				



Discrepância de Projeções:			
Outros Riscos Fiscais			
SUBTOTAL		SUBTOTAL	
TOTAL		TOTAL	

Fonte: Sistema <nome>, unidade responsável <nome>, Data de emissão <dd/mmm/aaaa> e hora de emissão <hhh e mmm>

FONTE: Observação: as instruções de preenchimento encontram-se dispostas no Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais, 5ª edição, aprovado pela Portaria STN nº 637, de 18.10.2012

ANEXO – REALIZAÇÃO DE DESPESAS DE COMPETÊNCIA DA UNIÃO E DO ESTADO (ART. 62 DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL)

Órgão federal ou estadual	Atividade custeada pelo Município	Valor anual
Quartel da Polícia Militar	Fornecimento de 6.750 l de gasolina para 3 viaturas	R\$
Junta de Alistamento Militar	Disponibilização de 2 servidores municipais	R\$
Delegacia de Polícia	Fornecimento de 7.000 l de álcool para 3 viaturas	R\$
Corpo de Bombeiros	Fornecimento de 120 cestas básicas para os servidores estaduais	R\$
Total		R\$

Referências bibliográficas

ALBUQUERQUE, Claudiano Manoel de, MEDEIROS, Márcio Bastos, SILVA, Paulo Henrique Feijó da. Gestão de finanças públicas. 2ed. Brasília, 2008. 580p.

BRASIL. Constituição da República Federativa do. 5 out. 1988. Atualizada até a Emenda Constitucional n. 57

BRASIL. Lei Complementar n. 101, 4 mai. 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

BRASIL. Lei n. 10.257, 10 jul. 2001. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências.

BRASIL. Ministério do Orçamento e Gestão. Portaria n. 42, 14 abr. 1999. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1.964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria n. 577, 15 out. 2008. Aprova a 1ª edição do Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais.

SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Estado de. Projeto Audesp: auditoria eletrônica de órgãos públicos: orientações básicas - 2005: Caderno B, Lei de Diretrizes Orçamentárias. São Paulo: Imesp, 2005.

VAINER, Ari, ALBUQUERQUE, Josélia Castro de, GARSON, Sol. Lei de Diretrizes Orçamentárias: manual de elaboração. Rio de Janeiro, 2001. 95p.

_____. Plano plurianual: manual de elaboração. Rio de Janeiro, 2001. 173p.



ELABORAÇÃO DA LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS - LDO ARTIGOS

Coletânea de artigos publicados no Boletim de Administração Pública Municipal
Editado pela Fiorilli Software
Março de 2019

Sumário

Cód. BAM Discriminação

IV.01.129 - Lei de Diretrizes Orçamentárias - Excelente Oportunidade para Inibir o Mau Uso do Dinheiro Público (<i>Flávio C. De Toledo Junior</i>).....	41
IV.01.166 LRF 12 - Necessidade de Financiamento do Setor Público. Entendendo a Resultdo Primario (<i>Paulo Henrique Feijó</i>).....	49
IV.01.175 - AFO 05 - Lei de Diretrizes Orçamentárias. Anexo de Metas Fiscais - AMF (<i>Paulo Henrique Feijó</i>).....	55
IV.02.160 A Lei de Diretrizes Orçamentárias - Conteúdos Relevantes, mas Pouco Observados pelos Municípios. O Modelo Fiorilli de LDO (<i>Flávio C. De Toledo Junior</i>).....	63
IV.02.270 Lei de Diretrizes Orçamentárias. A melhor norma própria de direito financeiro. Conteúdos e sugestões (<i>Flávio C. De Toledo Junior</i>).....	71
ERF 09 - Entendendo Resultados Fiscais. Exemplos de Resultado Fiscal Deficitário e Superávitário. (<i>Paulo Henrique Feijó</i>).....	81
ERF 10 - Entendendo Resultados Fiscais. Conceitos de Resultado Fiscal. (<i>Paulo Henrique Feijó</i>).....	85
ERF 15 - Entendendo Resultados Fiscais. Exemplo de cálculo pelo acima da Linha e pelo abaixo da Linha. (<i>Paulo Henrique Feijó</i>).....	89





Lei de Diretrizes Orçamentárias – excelente oportunidade para inibir o mau uso do dinheiro público

Flavio C. de Toledo Jr.

1- Apresentação

Inovação da Carta de 1988, a lei de diretrizes orçamentárias – LDO apresenta-se essencial na boa gestão do dinheiro público; tanto é verdade que não pode o Legislativo entrar no recesso de julho, caso não aprove aquela peça do ciclo orçamentário nacional (art. 57, § 2º da CF).

Faz a LDO a vital ligação entre o planejamento estratégico do plano plurianual – PPA e a programação operacional da lei orçamentária anual – LOA, daí evidenciando as metas de trabalho para o ano seguinte; do contrário, o gasto de expansão é tido não autorizado, irregular e lesivo ao patrimônio público (art.15 da Lei de Responsabilidade Fiscal).

Além disso e visando sempre o orçamento anual, sinaliza a LDO as políticas alusivas a tributos, gastos com pessoal e agências oficiais de fomento à economia ¹.

Sobreditas finalidades estão ditas na Lei Maior; art. 165, § 2º e art. 169, § 1º, II.

Depois, veio a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelecer outros conteúdos para as diretrizes orçamentárias, fundamentais, diga-se de passagem, no combate ao déficit e à dívida pública; entre tantos sobressai a meta de resultado primário², número hoje tão indispensável quanto o da inflação ou do crescimento da economia (PIB).

O mencionado diploma fiscal também quer que a LDO, todo ano, regule 10 (dez) outros pontos decisivos de responsabilidade fiscal. Entre eles se destacam os que seguem:

- Modo de conter o gasto frente à queda na receita esperada; é a limitação de empenho, antídoto contra a nociva superestimativa do orçamento, que gera o déficit financiado, irregularmente, por Restos a Pagar sem cobertura de caixa (art. 4º, I, “b” c.c. art. 9º).
- O tamanho da provisão para absorver despesas imprevistas, a chamada reserva de contingência (art. 5º, III).
- Critério para ajudar financeiramente instituições privadas de fins não lucrativos; as organizações não-governamentais – ONGs (art. 4º, I, f).
- Autorização para o Município auxiliar no custeio de despesas próprias do Estado e da União (Ex.: gastos do Tiro de Guerra; art. 62, I).
- Método para o Executivo estabelecer a programação financeira mensal, nela incluída os demais Poderes estatais (art. 8º, caput, LRF).

Além de prescrever as sobreditas exigências constitucionais e fiscais, a lei de diretrizes orçamentárias afigura-se como espaço ideal para o ente político dizer, todo ano, suas próprias normas financeiras, compatíveis, óbvio, com as normas gerais da Constituição, Lei 4.320/64 e Lei de Responsabilidade Fiscal.

Não é demais recordar que se faculta ao Estado-membro legislar, concorrentemente, sobre direito financeiro (art. 24, I da CF), sendo cabível ao Município suplementar, no que couber, a legislação federal e estadual (art. 30, II da CF).

Ante o fato de o plano plurianual limitar-se à expectativa quadrienal de projetos governamentais e à vista do orçamento anual constituir-se documento sintético, codificado, restrito a cifras de receita e despesa ³, nesse modelo constitucional, a lei de diretrizes orçamentárias é peça bem mais detalhada, analítica, descritiva, motivada e, por isso, acessível ao entendimento do leigo, vindo isso a possibilitar envolvimento por parte do cidadão e do parlamentar.

¹ Eis alguns exemplos de agências financeiras oficiais de fomento: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES; Banco do Brasil; Caixa Econômica Federal; Agência de Fomento do Paraná – AFPR; Agência de Fomento do Estado do Amazonas – AFEAM

² Economia que faz a Administração para saldar os juros e o principal da dívida

³ Em face do princípio orçamentário da exclusividade; art. 165, § 8º da Constituição, com somente duas exceções: margem para créditos suplementares e operações de antecipação de receita – ARO.



É por isso que a feitura da LDO é o melhor momento para a participação dos segmentos organizados da população ¹.

Além disso, todo ano, é editada uma nova lei de diretrizes, o que facilita ajustes em face do diploma anterior. Em sentido diferente, a revogação de uma lei comum, não-orçamentária, requer processo bem mais complicado e moroso. Disso faz prova a LDO-2011 do Estado de São Paulo ao determinar que 9,57% do ICMS financiem as 3 (três) universidades estaduais (USP, UNICAMP e UNESP); se excessivo ou insuficiente o percentual, bem mais fácil uma nova indicação na próxima LDO do que iniciar projeto de lei despojado da celeridade própria das leis do ciclo orçamentário.

A propósito, a LDO da União exemplifica, à farta, que tal instrumento é excelente oportunidade para inibir desvios e desperdícios com o dinheiro recolhido da sociedade.

De fato, aquela LDO não se limita aos teores constitucionais e fiscais; de igual modo, ordena saudáveis normas próprias de direito financeiro; eis os preceitos para transparecer gastos sujeitos a desvios (*propaganda, publicidade, precatórios judiciais, valores adiantados a servidores, representação*); da proibição de fazer certas despesas (*ex.: compra de automóveis de luxo; festas de confraternização de servidores*); da maneira de o Tribunal de Contas da União fiscalizar obras públicas; dos critérios para o Executivo solicitar créditos adicionais por tendência de excesso de arrecadação.

Ressalte-se ainda que, na União, a LDO vem suprimindo, de forma bem satisfatória, a não-edição da lei que, a teor constitucional ², substituirá a de número 4.320/64.

Não bastasse isso, a LDO federal interpreta artigos controversos da Lei de Responsabilidade Fiscal, orientando, de forma objetiva, os órgãos e entidades que se perfilam naquele governo, sem embargo de subsidiar a doutrina e a jurisprudência, tendo em vista a boa qualidade dos orçamentistas que, de há muito, ocupam postos efetivos em Brasília.

No caso mais recente, a LDO federal para 2012, com seus 132 artigos, oferece várias razões para afirmar que, nos demais níveis de governo, tal instrumento pode vir a ser a melhor norma própria de direito financeiro.

De outro lado, tem-se visto que, no mais das vezes, produzem Estados e Municípios LDOs vagas, genéricas, pouco detalhadas, apresentando, todo ano, o mesmo texto.

Feitas essas considerações, o objetivo deste trabalho é propor determinados conteúdos para a lei de diretrizes orçamentárias de Estados e Municípios, os quais, em nome da boa gestão do dinheiro público, poderiam inibir desvios, desperdícios, sobreposições, abusos e fraudes.

Assim se fará adaptando passagens da LDO federal para 2012³ à realidade dos outros entes estatais, sobretudo dos Municípios.

Este artigo, também comentará a interpretação que confere a LDO da União ao artigo mais polêmico da LRF: o de número 42.

2- Metas e Prioridades

Somente neste caso, mostrou-se bem pobre a LDO da União; restringiu-se a priorizar, em 2012, um superávit primário de R\$ 139,8 bilhões.

De outro lado e tal qual antes se consignava nas LDOs federais, poderia noticiar-se, de forma clara, que o Estado ou o Município vai priorizar a melhoria do ensino público, por meio de intenso aperfeiçoamento dos professores ou, talvez, a geração de emprego e a garantia de maior segurança pública, ou, ainda, a melhoria dos serviços de saúde de modo que, em 5 (cinco) anos, a mortalidade infantil caia 20%.

Necessário esse destaque, posto que, em grande parte das vezes, falta capacidade financeira para o governo desenvolver todos os projetos elencados no anexo de metas e prioridades.

Assim saberá o contribuinte, de antemão, em que setor o dinheiro público será aplicado com mais vigor, fato que prestigia, e muito, o hoje fundamental princípio da transparência.

¹ Não é demais recordar que, sob a Lei de Responsabilidade Fiscal, os três planos orçamentários (PPA, LDO, LOA) deverão ser debatidos, em audiência pública, com a sociedade; sem isso, o art. 44 do Estatuto da Cidade impede a aprovação legislativa da Câmara dos Vereadores.

² Art. 165, § 9º da CF.

³ Lei federal nº 12.465, de 12 de agosto de 2011.



3- Exclusivas Categorias de Programação

Sujeitos à restrição legal ou mais vulneráveis a desvios, certos gastos deveriam comparecer, no orçamento, em exclusivas categorias de programação, evitando confundir-se em rubricas genéricas, inespecíficas, abrangentes, a impedir qualquer controle, seja o social ou o executado pelos Tribunais de Contas.

A modo de exemplificar, o elemento “*Outros Serviços de Terceiros*” abriga diversificados tipos de despesa, tais como *fretes e carretos; locação de imóveis; locação de equipamentos; seguros em geral; serviços de asseio e limpeza; serviços de divulgação; impressão; despesas com congressos; vale-transporte; vale-refeição; auxílio-creche; software* ¹.

Nesse diapasão, as LDOs de Estados e Municípios poderiam determinar categorias especiais, para identificar, de modo cabal, os seguintes gastos:

1. Publicidade Institucional ²
2. Propaganda dos Feitos Governamentais.
3. Despesas com Previdência Complementar.
4. Obras Iniciadas em Orçamentos Pretéritos.
5. Novas Obras.
6. Obras Decorrentes do Orçamento Participativo.
7. Pagamento de Precatórios Judiciais e Concessão de Subvenções e Auxílios a ONGs; isso, na hipótese de, sob a classificação econômica, o gasto vir detalhado somente até a modalidade de aplicação, não descendo até o elemento de despesa³
8. Adiantamentos para despesas de pronto pagamento.
9. Adiantamento para viagens.
10. Gastos de representação.

Vital a individualização dos gastos de publicidade e propaganda; assegura que sejam facilmente visualizados em orçamentos e balanços, nisso considerando que a Lei Eleitoral restringe propaganda e publicidade frente ao gasto do ano anterior ou dos 3 (três) últimos exercícios; o que for menor (art. 73, IV). Sem essa especificação programática, fica impossível o monitoramento, visto que, como já se viu, o item *Serviços de Terceiros* recepciona várias espécies desse objeto de despesa.

Quanto a item próprio para valores adiantados a servidores ⁴, notória a necessidade de mais subsídios para o controle desse regime de despesa, considerando os riscos como: a) falta de segregação de funções: o que compra é o mesmo que paga; b) dificuldade de o controle interno impugnar gastos feitos por agentes políticos; b) falta de pesquisa prévia de preços; c) falta de liquidação formal do gasto; e) falta de adequada regulamentação local.

Relativamente às categorias exclusivas para obras iniciadas em pretéritos orçamentos e, também, para as novas obras, não se deve esquecer que, conforme o art. 45 da LRF, a lei orçamentária só incluirá novos projetos após adequadamente atendidos os que estão em andamento; nesse rumo, inibe-se a tão indesejada paralisação de obras públicas.

Quanto às obras oriundas do orçamento participativo, a apartação confere eficácia ao art. 48, parágrafo único, da LRF, fortalecendo o controle social, cujos envolvidos poderão melhor acompanhar as ações por eles sugeridas.

4- As Despesas Proibidas

¹ Conforme Portaria STN/SOF nº 163, de 4 de outubro de 2001.

² Segundo o art. 12 da LDO do Estado de São Paulo para 2011, “as despesas com publicidade deverão ser destacadas em atividade específica na estrutura programática, sob denominação que permita a sua clara identificação”.

³ Esse menor detalhamento provém da Portaria SOF/STN nº 163, de 2001; em sentido diferente, o art. 15 da Lei nº 4.320, de 1964, preceitua que a decomposição seja maior, indo ante o elemento de despesa.

⁴ Art. 68. O regime de adiantamento é aplicável aos casos de despesas expressamente definidos em lei e consiste na entrega de numerário a servidor, sempre precedida de empenho na dotação própria para o fim de realizar despesas, que não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação.



Diante da generalidade do orçamento público, pode o dirigente contar com dotação que também possibilita gasto sem qualquer interesse público, o que contraria o princípio da legitimidade da despesa governamental¹.

Se o Prefeito compra uma Ferrari nova, assim o faz com autorização legal, expressa em dotação relacionada ao abrangente elemento “Equipamentos e Material Permanente”. Aqui, acontece o que usualmente se diz: “*é legal, mas não moral*”.

E, convenhamos, não há meios de se abrir, na peça orçamentária, tantos subelementos de despesa quantos forem os tipos de utilidade ofertados pela economia; agrava isso o fato de a Secretaria do Tesouro Nacional entender que, no orçamento, a decomposição do gasto não vai sequer até o elemento de despesa, parando no muito mais agregado grupo de natureza.

Nessa trilha, Estados e Municípios deveriam vedar, em sua melhor norma de direito financeiro, certas despesas. Talvez, o Governador ou o Prefeito assim não desejem, mas o Senador, Deputado ou Vereador poderia emendar o orçamento, complicando, por razões óbvias, o subseqüente veto do Executivo.

De outro lado e também à vista da opinião pública, o legislador terá enorme dificuldade de derrubar norma que proíbe a Casa de Leis homenagear, à custa do erário, cidadãos ilustres.

Em livro do qual fui co-autor, sustentamos que “*mesmo em situação de equilíbrio das contas públicas, os gastos perdulários, publicamente desnaturados, repercutem mal junto à comunidade e, tendo em mira que o cidadão, no mais das vezes, não interpreta balanços e resultados financeiros, tais despesas geram negativo efeito moral sobre o contribuinte que, de antemão, não vislumbra boa utilização dos tributos por ele pagos, estimulando, depois, a elisão e a sonegação fiscais*”²

À guisa de ilustrar, segue rol de despesas que poderiam estar proibidas pela lei de diretrizes orçamentárias.

- Novas obras, desde que bancadas pela paralisação das antigas.
- Clubes e associações de agentes públicos, ou quaisquer outras entidades congêneres.
- Aquisição de automóveis de luxo para representação.
- Pagamento, a qualquer título, a empresas privadas que tenham em seu quadro societário servidor público da ativa.
- Homenagem a cidadãos ilustres.
- Confeção de mensagens de cumprimento.
- Pagamento de anuidade de servidores em conselhos profissionais como OAB, CREA, CRC, entre outros.
- Despesas incompatíveis com a atividade legislativa (exemplo: subvencionar entidades do 3º setor, auxiliar pessoas carentes, custear apresentações artísticas, publicar mensagens comemorativas em jornais, entre outros gastos próprios do outro Poder municipal: o Executivo).
- Pagamento de sessões extraordinárias para Deputados Estaduais e Vereadores 13.
- Distribuição de agendas, chaveiros, buquês de flores, cartões e cestas de Natal entre outros brindes.
- Festas de confraternização dos funcionários públicos.
- Assinatura de TV a cabo e revistas que não veiculam temas ligados à Administração Pública.
- Obras cujo custo global supere à mediana de seus correspondentes no Sistema Nacional de Pesquisa de Custos e Índices da Construção Civil - SINAPI, mantido e divulgado, na internet, pela Caixa Econômica Federal e pelo IBGE.

5- Transferências para Organizações Não-Governamentais - ONGs

A experiência tem-nos mostrado que as leis de diretrizes orçamentárias não cumprem, a rigor, o art. 4º, I, “f” da Lei de Responsabilidade Fiscal:

¹ Art. 70 da Constituição

² In “A Lei 4.320 no Contexto da Lei de Responsabilidade Fiscal”, Ed. NDJ, São Paulo, 2005, em co-autoria com Sérgio Ciquera Rossi.



“Art. 4º - A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

I – disporá também sobre:

f) demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas”.

É porque se apresentam critérios vagos, genéricos, difusos, para Estados e Município subvencionarem asilos, creches, orfanatos, APAEs, organizações sociais, entre outras entidades sem fins lucrativos.

De outro lado, tem sido pródiga a imprensa em noticiar vários e muitos desvios perpetrados por sobreditas entidades. É o caso de instituições que gastam, em demasia, com atividades-meio ou cujos dirigentes percebem elevados salários; é também a situação de a entidade beneficiária servir como meio de o agente político contratar seus apaniguados.

Ao finalizar auditoria específica, verificou o Tribunal de Contas da União irregularidades em nada menos que 54% dos repasses feitos às organizações não-governamentais. Nesse passo, o relatório do TCU assim consigna: *“O que está ocorrendo é uma verdadeira terceirização da execução de políticas públicas para organizações da sociedade civil, daí descambando para toda sorte de ilícitos administrativos, tais como a burla da exigência do concurso público e de licitações, o uso político-eleitoral dos recursos transferidos, o desvio de recursos para enriquecimento ilícito, entre muitos outros....Em geral, os objetos dos convênios não são definidos com precisão, as metas são vagas e as irregularidades incluem ainda superfaturamento de preços e notas fiscais frias”* (in: *“Folha de São Paulo”, 12/11/2006, pg.A4*).

Nessa trilha e tal qual bem o faz o Governo Federal, poderiam os Estados e Municípios estabelecer, em suas diretrizes orçamentárias, que, nos termos do art. 16 da Lei 4.320/64, serão contempladas entidades voltadas à cultura, assistência social, saúde e educação, desde que preenchidos os seguintes requisitos:

- Atendimento direto ao público, de forma gratuita;
- Manifestação prévia e expressa do setor técnico e da assessoria jurídica da entidade concedente, após visita ao local de atendimento.
- Certificação do respectivo Conselho Municipal ou Estadual.
- Aplicação na atividade-fim de, ao menos, 80% da receita.
- Compromisso de a entidade franquear, na Internet, demonstrativo atualizado de uso do recurso público.
- Prestação de contas dos dinheiros anteriormente recebidos, devidamente avaliada pelo controle interno e externo.
- Declaração de funcionamento regular, emitida por duas autoridades locais sob as penas da lei.
- Vedação de recebimento por parte de entidade cujos dirigentes sejam também agentes políticos do ente estatal concedente.

Quanto ao tema em comento, assim orientou Tribunal de Contas do Estado de São Paulo:

COMUNICADO SDG nº. 14, de 2010

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

1. *A lei de diretrizes orçamentárias há de estabelecer critérios para repasse financeiro a entidades do terceiro setor, podendo ainda explicitar, em anexo próprio, o nome desses beneficiários. É o que se vê no art. 4º, I, “f” c.c. art. 26, ambos da Lei de Responsabilidade Fiscal.*

2. *Em vista do fundamental princípio da transparência fiscal, aquelas condições não podem apresentar-se genéricas.*

¹ Entende o Supremo Tribunal Federal que a proibição de indenizar sessões extraordinárias não se limita ao Congresso Nacional; alcança os demais entes estatais; eis o que diz o Excelso Pretório. ADI 4509 MC/PA, rel. Min. Crmen Lcia, 7.4.2011. (ADI-4509)



3- Assim, há de haver certo detalhamento que iniba a má utilização do dinheiro público. Cabem, assim, critérios que ora se exemplificam: a) certificação da entidade junto ao respectivo conselho municipal; b) o beneficiário deve aplicar, nas atividades-fim, ao menos 80% de sua receita total; c) manifestação prévia e expressa do setor técnico e da assessoria jurídica do governo concedente; d) declaração de funcionamento regular, emitida por duas autoridades de outro nível de governo; e) vedação para entidades cujos dirigentes sejam também agentes políticos do governo concedente.

SDG, 20 de abril de 2010

SÉRGIO CIQUERA ROSSI
SECRETÁRIO DIRETOR GERAL

6- Normas específicas para autarquias, fundações e estatais dependentes

No intuito de garantir equilíbrio orçamentário, freia a LRF as despesas de pessoal, a dívida de longo prazo (consolidada), os restos a pagar de último ano de mandato, as operações de crédito e a concessão de garantias.

Os limites do Poder Executivo também atingem as entidades da Administração indireta, ou seja, não há barreiras específicas para autarquias, fundações ou estatais dependentes.

Nesse rumo, pode certa autarquia gastar, com pessoal, 98% de sua receita, desde que, no consolidado de todo o Poder Executivo, o percentual esteja abaixo do freio fiscal de 54% (Município) ou 49% (Estado), incidentes ambos sobre a receita corrente líquida.

Verificado excessos por parte das entidades descentralizadas, deve a Administração direta propor, na lei de diretrizes orçamentárias, limites especiais ao dispêndio laboral de autarquias, fundações e estatais dependentes.

E para evitar que a Administração indireta seja utilizada para o ente central esquivar-se das barreiras fiscais de último ano de mandato, deve também a LDO determinar que as entidades descentralizadas não possam assumir, nos últimos 8 (oito) meses do mandato do Chefe do Executivo, despesas sem lastro financeiro (art. 42 da LRF); de igual forma, deve-se ordenar que, nos derradeiros 180 dias daquela gestão, não aconteça crescimento da despesa com recursos humanos (art. 21, parágrafo único da LRF).

7- A interpretação da LDO federal quanto ao art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Já foi dito que a LDO da União também interpreta artigos polêmicos da Lei de Responsabilidade Fiscal, orientando órgãos e entidades federais, sem embargo de subsidiar a doutrina e a jurisprudência, tendo em vista a excelente qualidade dos orçamentistas que, de há muito, ocupam postos efetivos em Brasília.

O artigo 42 da LRF é ainda o mais polêmico da LRF; eis o que ele quer:

“Art. 42 - Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

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

Em suma, impede tal dispositivo que, nos últimos oito meses do mandato, realize o gestor obrigação de despesa sem a correspondente disponibilidade de caixa.

Na atual controvérsia, certa corrente defende que o art. 42 jamais alcança as despesas preexistentes, ou seja, as nascidas antes dos dois últimos quadrimestres do mandato. Assim, o cômputo consideraria apenas os novos gastos, isto é, os criados nos dois últimos quadrimestres do mandato.

Pois bem, assim determina o art. 102 da LDO da União para 2012



“Art. 102. Para efeito do disposto no art. 42 da LRF, considera-se contraída a obrigação no momento da formalização do contrato administrativo ou instrumento congênere.

*Parágrafo único. **No caso de despesas relativas à prestação de serviços já existentes e destinados à manutenção da Administração Pública, consideram-se compromissadas apenas as prestações cujos pagamentos devam ser realizados no exercício financeiro, observado o cronograma pactuado**” (grifamos).*

Quanto ao *caput*, há de se lembrar que, a modo do art. 62 da Lei nº 8.666/93, o empenho equivale ao termo de contrato; é, pois, o “*instrumento congênere*” aludido naquele art. 102.

Relativamente ao parágrafo único, claro está que, sob o art. 42 da LRF, deve haver suporte monetário para os gastos preexistentes (*folha salarial, encargos, serviços contínuos*), desde que tenham sido eles regularmente liquidados, habilitando-os, assim, ao pagamento.

Dáí se infere que, para a LDO federal, há de haver disponibilidade financeira para as despesas empenhadas e liquidadas entre maio e dezembro do último ano de mandato, ***sejam elas novas ou antigas***.

Se assim não fosse, os gestores irresponsáveis reservariam numerário para as novas despesas, aquelas contraídas entre maio e dezembro do último ano, deixando descobertas as geradas em época pretérita, às quais, tal qual sabido e consabido, têm muito maior vulto, posto que se relacionam, no mais das vezes, à operação e manutenção da máquina pública.

(*) Assessor Técnico do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo





Necessidade de Financiamento do Setor Público Entendendo a Resultado Primário

(Série de Artigos: Histórico, Perspectivas e Desafios da Responsabilidade Fiscal no Brasil)¹

Paulo Henrique Feijó*

1. Introdução

O leitor certamente já se deparou com notícias como a seguinte:

"No mês passado, o superávit primário foi de R\$ 8,796 bilhões, o melhor resultado para julho desde o início da série. Como sempre, a maior contribuição veio do governo central, que economizou R\$ 5,615 bilhões. Os governos regionais registraram um superávit de R\$ 1,217 bilhão e as estatais, de R\$ 1,964 bilhão.

Já os gastos com juros somaram R\$ 12,136 bilhões. Com isso, o déficit nominal foi de R\$ 3,340 bilhões.

A dívida líquida do setor público atingiu em junho R\$ 971,8 bilhões, o que representa 51,3% do PIB, contra R\$ 966 bilhões (51% do PIB) do mês anterior."

Notícias dessa natureza usualmente procuram fornecer indicativos quanto ao grau de dificuldades que o governo terá para financiar suas despesas ou, em última análise, para manter a economia sob controle. Estão relacionadas com os impactos que a atividade do governo exerce sobre toda a economia, ou seja, sobre as finanças de cada empresa, de cada instituição, de cada pessoa.

Os objetivos dos tópicos a seguir é desmistificar este "economês" trazendo de uma maneira simples os principais conceitos relacionados com a gestão da dívida pública, e sobre como são aplicados no modelo brasileiro. Ha destaque para o entendimento dos conceitos de resultado primário e de resultado nominal, que são essenciais e recorrentes ao longo do livro, visto que constituem pilares da política fiscal.

2. Financiamento da Despesa Pública

Parcela relevante da **política fiscal** diz respeito à forma como o governo atua, junto à sociedade, para obter os recursos necessários à cobertura dos gastos públicos. O primeiro mecanismo de que os governos se valem para obter receitas é a tributação, que pode também ser complementada pela exploração de ativos públicos, como a cobrança por concessões e os aluguéis. Além dessas fontes primárias de receitas, os governos contam usualmente com mecanismos que lhes permitem antecipar receitas futuras. Isso ocorre sempre que o governo utiliza recursos de terceiros, assumindo a obrigação de devolvê-los no futuro.

Esses são os dois mecanismos adotados para cobertura das despesas públicas: as fontes primárias, em que o governo não contrai obrigação futura (ou dívida), e as fontes de financiamento, em que o governo obtém recursos mediante contratação de dívida. Conceitualmente, inclui-se no conjunto de fontes primárias qualquer receita que o governo obtenha e não amplie a sua dívida ou não diminua os seus ativos.

Toda vez que a despesa de manutenção e investimentos do governo supera o valor de suas receitas primárias, ocorre o que se chama déficit primário. Essa situação exige que o governo lance mão de outras fontes de receitas para a cobertura do valor do déficit. Pode então cobrir tais despesas utilizando recursos obtidos no passado, ou contraindo obrigação de pagamento no futuro.

No primeiro caso, o déficit pode ser pago mediante redução dos ativos do governo, como as sobras de recursos acumulados no caixa em período anterior, ou as receitas decorrentes da venda de ativos adquiridos no passado. Ainda que o governo tenha se valido de recursos próprios para financiar o excesso de despesa, ou déficit primário, é importante avaliar a situação das contas públicas por esse conceito, pois o mesmo demonstra que houve, no período avaliado, uma piora da situação das finanças do governo em relação ao período anterior.

No caso de financiamento do déficit primário com utilização de recursos obtidos mediante endividamento, a piora do quadro fiscal fica evidente em decorrência da ampliação da dívida pública.

¹O conteúdo deste trabalho é de responsabilidade do autor e não reflete necessariamente a opinião de instituições e grupos com as quais tem relação profissional.



Governos frequentemente recorrem ao endividamento para financiar suas operações. É uma opção que acarreta riscos, especialmente quando a razão entre o montante da dívida pública e o valor do Produto Interno Bruto - PIB se mantém em trajetória de crescimento por longo período de tempo. O problema reside não no tamanho da dívida, por si só, mas principalmente na forma como o seu financiamento se realiza, o que implica avaliar questões como os prazos de amortização da dívida e as taxas de juros.

Países que possuem elevado nível de endividamento, assim como qualquer tipo de entidade, apresentam menor capacidade de absorção de novos déficits. Por outro lado, são esses os países mais sujeitos à ocorrência de déficits elevados, visto que os pagamentos de juros tornam-se, rapidamente, um componente expressivo dos gastos públicos.

Um nível elevado ou crescente de dívida poderá provocar dificuldades macroeconômicas e criar desequilíbrios. Uma dívida externa elevada aumenta a vulnerabilidade da posição fiscal (e da taxa de câmbio aos acontecimentos nos mercados internacionais de capitais. As expectativas em torno das consequências futuras do serviço de uma dívida vultosa (aumento da carga tributária ou criação de moeda para pagamento da dívida) poderão provocar a perda da confiança na capacidade do governo em administrar suas finanças podendo acarretar resultados desastrosos para a administração e para a economia do país. Entra-se, assim, na questão mais ampla da credibilidade e da importância da gestão da dívida e do resultado fiscal, como indicadores do desempenho dos responsáveis pela condução da política econômica, e de sua capacidade de manter o poder aquisitivo da moeda.

A dívida pública é considerada insustentável quando, projetada para o futuro, não se vislumbram condições favoráveis para que sua trajetória seja mantida pelo governo. Tal situação significa que os mecanismos usuais de administração da dívida terão que ser modificados, no presente ou no futuro, para evitar o estrangulamento das contas públicas.

A sustentabilidade da dívida passa a constituir um problema grave especialmente quando o aumento dos pagamentos de juros pelo governo ultrapassa a capacidade de aumento da receita pública.

3. Necessidades de Financiamento do Setor Público – NFSP

As organizações, de qualquer natureza, utilizam-se de informações que traduzem os impactos de suas operações, sob os aspectos econômicos com o objetivo de manter permanente avaliação e monitoramento dos resultados de suas atividades. Usualmente, os demonstrativos contábeis, associados a outras fontes de informação, permitem avaliar as instituições sob os aspectos da geração de riqueza propiciada por suas atividades, e de sua solvabilidade, ou seja, sua capacidade de saldar compromissos assumidos junto a terceiros, no curto ou no longo prazo.

Demonstrações contábeis são relevantes também para que seja avaliada a sustentabilidade dos negócios da instituição ao longo do tempo, o que implica mensurar a evolução de seus custos, a capacidade de geração de receitas, e a eventual necessidade de se recorrer a empréstimos ou outras fontes de financiamento.

As organizações se utilizam de recursos de terceiros no desenvolvimento de suas atividades. Insumos são adquiridos, pessoas são contratadas e capitais são mobilizados, sob o compromisso de pagamento das compras, dos salários, dos juros ou dos dividendos. Assim, é relevante para a própria organização, para seus fornecedores, clientes ou beneficiários, e para seus financiadores, que seja permanentemente apurada a sustentabilidade desses compromissos, ou seja, sua capacidade de geração dos recursos financeiros necessários para saldá-los.

Quando se trata da atividade econômica do setor público, algumas preocupações adicionais são agregadas. Conforme já mencionado, a condução da política fiscal produz impactos expressivos sobre a demanda agregada, os preços, o nível de emprego e o balanço de pagamentos. Assim, estatísticas fiscais são elaboradas com o propósito de evidenciar as consequências macroeconômicas da política fiscal, e não só os seus impactos quanto ao endividamento e à sustentabilidade da dívida.

Diversas metodologias podem ser empregadas para o cálculo do resultado fiscal do governo. A escolha entre uma ou outra caberá aos gestores das contas públicas, conforme forem as necessidades de gerenciamento específicas de cada país e de sua conjuntura. Segundo Blejer e Cheasty (1999), dentre as modalidades de apuração adotadas em diferentes países, a utilizada com maior frequência é a apuração das "necessidades de financiamento do setor público", NFSP.

Nessa metodologia, assume-se que a necessidade de financiamento do governo, em um determinado período, pode ser representada pelo seu déficit de caixa, consideradas ainda as necessidades



de ampliação da dívida para financiamento desse déficit. Com isso, as NFSP correspondem à variação da dívida líquida, e somente são consideradas na apuração do resultado fiscal as receitas que efetivamente ingressaram no caixa e as despesas que efetivamente foram pagas.

Necessidades de financiamento do setor público (NFSP) representam o resultado da variação da dívida líquida.

Para melhor compreensão do conceito de déficit público, apresentam-se a seguir alguns conceitos básicos, como as definições de setor público, dívida líquida, resultado primário, necessidades de financiamento do setor público, ajuste patrimonial e ajuste metodológico.

Setor Público não Financeiro

No Brasil, o conceito de setor público utilizado para mensuração da dívida líquida e do déficit público é o setor público não-financeiro mais o Banco Central. Setor público não-financeiro corresponde às administrações diretas federal, estaduais, distrital e municipais; às administrações indiretas; ao sistema público de previdência social e às empresas estatais não-financeiras federais, estaduais e municipais, além da Itaipu Binacional e da Alca[^] Cyclone Space.

Incluem-se no conceito de setor público não-financeiro os fundos públicos que não possuem características de intermediários financeiros, como o Fundo de Amparo ao Trabalhador - FAT e o Fundo Penitenciário Nacional - Funpen. Assim, Banco do Brasil, Caixa Econômica Federal, Banco do Nordeste do Brasil - BNB, Banco de Brasília - BRB, Banco do Estado do Rio grande do Sul – Banrisul, são exemplos de setor público financeiro, pois são empresas controladas pelo governo, mas suas operações não serão consideradas para fins de apuração das necessidades de financiamento do governo.

Dívida Líquida

A dívida líquida do setor público corresponde ao saldo líquido do endividamento do governo junto ao sistema financeiro, público ou privado, ao setor privado não-financeiro e ao resto do mundo. Nesse cômputo considera-se:

- **Governo:** exclusivamente o setor público não-financeiro. Não inclui, portanto, instituições financeiras como o Banco do Brasil e a Caixa Econômica Federal, bem como outras instituições financeiras estaduais e municipais constituídas ou se vierem a se constituir. No caso específico do Brasil, diferentemente de outros países, o Banco Central também é inserido no a[^] do governo, para fins de apuração da dívida líquida do setor público; e
- **Saldo líquido:** o saldo decorrente do balanceamento entre débitos e créditos do governo.

A dívida líquida, ou dívida consolidada líquida (DCL), corresponde à diferença entre o valor da dívida consolidada bruta (DCB) e o valor dos ativos financeiros do governo, como as disponibilidades de caixa, as aplicações em bancos e outros créditos a receber líquido e certo. No Brasil, como o cômputo da dívida abrange o Banco Central, com seus ativos e passivos financeiros, a base monetária é considerada no montante da dívida.

4. Resultado Primário

Conforme mencionado anteriormente, o governo dispõe basicamente de duas formas distintas para obter os recursos necessários à cobertura de suas despesas. A primeira é a obtenção de recursos pela via da tributação ou outras formas de realização de receitas que não acarretem nem endividamento, nem contração de obrigação futura (que em última análise é também uma forma de endividamento), nem redução de seu patrimônio. Este primeiro grupo de recursos é entendido como "fontes primárias" de financiamento da despesa pública.

O outro grupo de fontes de financiamento é aquele constituído pelas ações que geram receitas, mas ao mesmo tempo produz endividamento ou redução do patrimônio público. Este segundo grupo é denominado "fontes não primárias" ou "Fontes Financeiras".

Fontes primárias: receitas que o governo obtém sem ampliação de sua dívida ou redução de seus ativos.

A apuração do resultado primário tem por objetivo avaliar a sustentabilidade da política fiscal, ou seja, a capacidade dos governos em gerar receitas em volume suficiente para pagar suas contas usuais (despesas correntes e investimentos), sem que seja comprometida sua capacidade de administrar a dívida existente.



A metodologia resulta do entendimento de que governos altamente endividados necessitam gerar recursos para pagamento de encargos da dívida, de forma a que estes não venham a se acumular indefinidamente até inviabilizar a administração da dívida. Uma vez que os encargos da dívida não podem ser indefinidamente pagos mediante contração de novas dívidas, terão que ser pagos com o saldo obtido entre as receitas não decorrentes de endividamento (não financeiras ou primárias), e as despesas usuais (correntes e investimentos). A esse saldo se denomina "resultado primário".

O Resultado Primário indica se os níveis de gastos são compatíveis com a arrecadação, ou seja, se as receitas não-financeiras são capazes de suportar as despesas não-financeiras.

O cálculo do resultado primário se realiza mediante apuração da diferença entre a arrecadação de impostos, taxas, contribuições e outras receitas inerentes à função arrecadadora do Estado, e suas despesas, conforme definidas a seguir:

Receitas não financeiras ou primárias: correspondem ao total da receita arrecadada, deduzidas as seguintes:

- I. ganhos obtidos em aplicações financeiras;
- II. ingressos decorrentes de operações de crédito;
- III. recebimentos decorrentes de empréstimos concedidos pelo governo; e
- IV. receitas decorrentes de alienações de bens, como as relativas à privatização de empresas estatais;

Os recursos arrecadados em exercício anterior e que tenham gerado superávit financeiro, quando utilizado como fonte para abertura de créditos orçamentários adicionais devem ser classificados como fonte financeira. Em alguns entes a anulação de restos a pagar é indevidamente classificada como receita orçamentária. Não obstante a impropriedade, quando e se por acaso for reconhecida como receitas orçamentárias, estas constituem fontes financeiras.

Despesas não financeiras ou primárias: despesa total, deduzidas aquelas com:

- I. amortização, juros e outros encargos da dívida interna e externa;
- II. aquisição de títulos de capital já integralizado; e
- III. concessão de empréstimos com retorno garantido;

A transferência de recursos entre entidades que compõem o ente federativo não deve ser classificada como receita e despesa orçamentária, mas se for assim classificada deverá ser reconhecida como fonte e dispêndio financeiros, de forma a evitar a ocorrência de dupla contagem. Não confundir este último caso com as receitas e despesas intra-orçamentárias que deverão ser classificadas em primárias ou financeiras da mesma forma que acontece com os demais ingressos e dispêndios.

Receita Financeira x Receita Não-Financeira (Primária)





Assim, o Resultado Primário será apurado pela diferença entre as receitas primárias e as despesas primárias:

Resultado Primário = Receitas Não-Financeiras (RNF) – Despesas Não-Financeiras (DNF)

RNF > DNF = Superávit Primário (os recursos arrecadados são suficientes para o pagamento das despesas não-financeiras e há sobra, que pode ser utilizada para honrar outros compromissos como juros e amortizações da dívida).

RNF < DNF = Déficit Primário (os recursos arrecadados não são suficientes para pagamento das despesas não-financeiras, tornando necessário elevar o nível de endividamento).

RNF = DNF = Resultado Nulo (não há economia de recursos para o pagamento de juros e amortização das operações de crédito, mas também não há necessidade de ampliar a dívida para pagamento das despesas primárias do governo).

Resultado Primário

(+) Receitas Não-financeiras – RNF (Receitas Primárias)

(-) Despesas Não-financeiras – DNF (Despesas Primárias)

(=) Resultado Primário, onde:

Receitas Não-Financeiras (Primárias) =

(+) Receitas Arrecadadas no Exercício

(-) Receitas de Operações de Crédito

(-) Receitas de Alienação de Bens (privatização)

(-) Receitas de Aplicações Financeiras.

Despesas Não-Financeiras (Primárias) =

(+) Total de despesas

(-) Despesas com Juros e Amortização da Dívida

(-) Despesas de Concessão de Empréstimos com Retorno Garantido



**Graduado em Ciências Contábeis e Atuariais pela Universidade de Brasília – UNB e Pós-Graduado em Contabilidade e Finanças pela Fundação Getúlio Vargas – FGV. Autor dos Livros: Gestão de Finanças Públicas: Fundamentos e Práticas de Planejamento, Orçamento e Administração Financeira com Responsabilidade Fiscal, Curso de Siafi: Uma Abordagem Prática da Execução Orçamentária e Financeira, Suprimento de Fundos: Teoria e Prática da Execução Financeira no Siafi. Membro do Grupo de Trabalho constituído pelo CFC que elaborou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicáveis ao Setor Público, no âmbito do programa de convergência aos padrões internacionais*





Lei de Diretrizes Orçamentárias Anexo de Metas Fiscais - AMF

(Série AFO: Teoria e Prática de Administração Financeira e Orçamentária no Setor Público) ¹

Paulo Henrique Feijó*

Além de estabelecer regras gerais substantivas, traçar as metas anuais e indicar os rumos a serem priorizados no decorrer do exercício a que se refere, a partir da vigência da LRF, passa a integrar o projeto de lei de diretrizes orçamentárias o Anexo de Metas Fiscais, no qual devem ser estabelecidas metas anuais em valores correntes e constantes para um período de três anos. Essas metas são relativas às receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

Como se pode observar, a LRF imputou à LDO um elemento de planejamento para a realização de receitas e o controle das despesas públicas, com o objetivo de alcançar e manter o equilíbrio fiscal. O Anexo de Metas Fiscais - AMF demonstra como será a condução da política fiscal para os próximos exercícios e avalia o desempenho fiscal dos exercícios anteriores.

Dessa forma, o AMF fixa as metas de Receita, Despesa, Resultado Primário e Nominal e montante da dívida pública a serem observadas no exercício financeiro a que se refere, além de sinalizar com metas fiscais para os dois exercícios seguintes. O anexo contém, ainda:

- a avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior;
- demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional;
- evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;
- avaliação da situação financeira e atuarial dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores públicos e do Fundo de Amparo ao Trabalhador, bem como dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial; e
- demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

É primordial, para a elaboração do Anexo de Metas Fiscais, o domínio dos conceitos de resultado primário e nominal, renúncia de receita e margem de expansão.

1. Avaliação do Cumprimento das Metas Relativas ao Ano Anterior

A LDO deverá trazer demonstrativo comparando a meta fixada e o resultado obtido no ano anterior, descrevendo os fatores determinantes de eventuais desvios em relação à meta originalmente fixada. No quadro a seguir apresentamos, a título de exemplo, o Anexo de Metas Fiscais constante no Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias da União:

¹O conteúdo deste trabalho é de responsabilidade do autor e não reflete necessariamente a opinião de instituições e grupos com as quais tem relação profissional. Texto base extraído do Livro Gestão de Finanças Públicas, 2a Edição, 2008, Editora Gestão Pública, com revisão do autor.



Anexo de Metas Fiscais
Lei de Diretrizes Orçamentárias União
(Art. 4º, § 2º, inciso I da Lei Complementar nº 101/2000)
Exemplo de Avaliação do Cumprimento das Metas Relativas ao Ano Anterior (União)

Em seu artigo 2º, a Lei nº 12.309, de 9 de agosto de 2010, Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2011 (LDO-2011), com alterações da Lei nº 12.377, de 30 de dezembro de 2010, estabeleceu que a elaboração e a aprovação do Projeto de Lei Orçamentária de 2011, bem como a execução da respectiva Lei, seriam compatíveis com a obtenção de um superávit primário para o setor público consolidado de R\$ 117,9 bilhões para 2011, conforme disposto no Anexo de Metas Fiscais Anuais. Dessa meta, o Governo Central ficou responsável por R\$ 81,8 bilhões, definindo-se uma meta de resultado nulo para as Empresas Estatais Federais.

O art. 3º da LDO-2011 previa a possibilidade de redução da meta de resultado primário do Governo Federal, até o montante de R\$ 32,0 bilhões, para atendimento das despesas no âmbito do Programa de Aceleração do Crescimento - PAC. Adicionalmente, nos termos dos incisos I e II do § 1º desse artigo, poderiam ser acrescidos a esse valor os pagamentos de restos a pagar do PAC inscritos em exercícios anteriores e o excesso de meta de superávit primário apurado no exercício de 2010. Apesar desta prerrogativa, os Decretos de programação orçamentária e financeira editados ao longo do exercício de 2011 não contemplaram essa possibilidade.

A Lei nº 12.381, de 9 de fevereiro de 2011, Lei Orçamentária de 2011 (LOA-2011), estimou a receita e fixou a despesa para o exercício financeiro de 2011 no âmbito do Governo Central e das Empresas Estatais Federais. Em decorrência de vetos do Poder Executivo, na ocasião da sanção da LOA-2011, o resultado primário do Governo Federal apresentou um superávit superior à meta em R\$ 1,6 bilhão.

.....

Concluído o 1º bimestre, procedeu-se em março à reavaliação das receitas e despesas primárias do Governo Federal, conforme art. 70 da LDO - 2011. Nessa reavaliação foi recomendada a limitação adicional das despesas discricionárias em R\$ 577,1 milhões em relação ao Decreto nº 7.445/2011, a fim de assegurar o cumprimento da meta anual de superávit primário. Desta forma, o total de despesas discricionárias contingenciadas no ano alcançou R\$ 36,8 bilhões. Deste montante, o Poder Executivo ficou responsável pela limitação de R\$ 36,2 bilhões, enquanto aos Poderes Legislativo e Judiciário e ao Ministério Público da União (MPU) coube a responsabilidade, em conjunto, por R\$ 577,1 milhões. Neste contexto, o Poder Executivo publicou o Decreto nº 7.477, de 10 de maio de 2011.

.....

Encerrado o 3º bimestre, foi procedida em julho à reavaliação das receitas e despesas primárias do Governo Federal, a partir dos dados realizados até o mês de junho, dos parâmetros macroeconômicos atualizados e em consonância com as metas fiscais vigentes. A revisão das estimativas de receita líquida de Transferências a Estados e Municípios, exceto do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), demonstrou um acréscimo de R\$ 3,9 bilhões em relação à segunda avaliação bimestral de 2011. As estimativas de despesas primárias de execução obrigatória, exceto as despesas do RGPS, foram elevadas no montante de R\$ 1,5 bilhão. Por sua vez, as projeções para Créditos Extraordinários foram aumentadas em R\$ 1,8 bilhão, que somadas às majorações nas despesas de Doações e Convênios, em R\$ 93,2 milhões, à abertura de Créditos Adicionais para o Poder Judiciário, da ordem de R\$ 31,2 milhões, e à maior expectativa de déficit do RGPS, da ordem de R\$ 500,0 milhões, foram suficientes para compensar aquele aumento líquido de receita primária. Diante da combinação dos fatores citados, foi recomendada a manutenção dos limites de movimentação e empenho e de pagamento estabelecidos no Decreto no 7.534/2011. De forma a implementar tais recomendações, o Poder Executivo publicou o Decreto no 7.558, de 30 de agosto de 2011.

Ao fim do 4º bimestre de 2011, o Poder Executivo reavaliou novamente as projeções das receitas e despesas primárias, utilizando os dados realizados até o mês de agosto. A expectativa para a receita primária total, exceto RGPS, foi elevada em R\$ 19,5 bilhões. O aumento da estimativa das receitas causou uma elevação nas Transferências a Estados e Municípios da ordem de R\$ 3,8 bilhões, resultando em uma perspectiva de receita total líquida (exceto RGPS) da ordem de R\$ 15,7 bilhões. Em relação às despesas primárias obrigatórias, exceto benefícios da previdência social, houve aumento nas estimativas em aproximadamente R\$ 4,9 bilhões. No que tange ao resultado do RGPS, houve aumento tanto na previsão de arrecadação (R\$ 5,5 bilhões) quanto na de pagamentos de benefícios (R\$ 5,5 bilhões),



gerando uma redução do déficit da ordem de R\$ 30,1 milhões. Além disso, houve mudanças nas previsões de Doações e Convênios (aumento de R\$ 614,1 milhões), Créditos Extraordinários (redução de R\$ 7,7 milhões) e Créditos Adicionais (aumento de R\$ 0,5 milhão).

Como consequência das novas previsões, configurou-se a possibilidade do aumento nos limites de empenho e movimentação financeira no montante de R\$ 10,2 bilhões. Nesse cenário, o Poder Executivo decidiu por utilizar parte desse valor (R\$ 10,0 bilhões) para elevar o esforço de superávit primário de R\$ 81,8 para R\$ 91,8 bilhões. O objetivo dessa medida foi manter a situação fiscal brasileira sólida, de modo a proteger o país de possíveis reflexos da crise econômica internacional. Os R\$ 159,4 milhões restantes foram destinados à ampliação dos limites de empenho e movimentação financeira dos Poderes Legislativo e Judiciário e do MPU. As orientações decorrentes da reavaliação do 4o bimestre foram implementadas por meio do Decreto nº 7.575, de 29 de setembro de 2011.

.....

Encerrado o exercício de 2011, verificou-se que o Governo Federal realizou superávit primário de R\$ 93,6 bilhões no período de janeiro a dezembro de 2011, superando em R\$ 1,9 bilhão a meta do período, considerando-se a elevação do esforço fiscal disposta nos Decretos (nº 7.575/2011 e 7.622/2011). O superávit primário do Governo Central superou em R\$ 1,3 bilhão sua meta prevista, enquanto o resultado das Empresas Estatais Federais ficou acima do previsto em R\$ 579,1 milhões. Desta forma, fica comprovado o cumprimento da meta de superávit primário do Governo Federal no período avaliado.

Cabe acrescentar que o valor a maior do resultado primário realizado pelo Governo Federal (R\$ 1,9 bilhão) foi suficiente para garantir o cumprimento da meta de resultado primário do setor público consolidado (R\$ 127,9 bilhões), considerando que o superávit primário realizado dos Governos Regionais, no valor de R\$ 35,1 bilhões, ficou abaixo do previsto na LDO-2011 (R\$ 36,1 bilhões). Dessa forma, o resultado primário realizado superou em R\$ 820,5 milhões a meta do setor público.

2. Demonstrativo das Metas Anuais

Na fixação da meta de resultado será levado em consideração o montante necessário para a recondução do endividamento público aos limites estabelecidos em Resolução do Senado Federal ¹.

O demonstrativo da meta de resultado deverá ser acompanhado dos fatores que justificam os resultados pretendidos para o exercício financeiro em referência e para os dois seguintes. As metas fixadas devem guardar coerência com a previsão de arrecadação das receitas e com a projeção realista do nível de gastos. Assim, já por ocasião da elaboração da LDO, é necessário que se realize a estimativa da receita para o exercício em referência e para os dois seguintes.

A previsão deve ser acompanhada da memória e metodologia de cálculo. Atente-se que as metas para receitas e despesas são meramente indicativas, devendo prevalecer as metas de resultado. Ressalte-se que o Poder Executivo demonstrará e avaliará junto ao Poder Legislativo o cumprimento das metas fiscais ao término de cada quadrimestre.

Cabe lembrar que a partir da Lei nº 10.028/2000, constitui infração administrativa contra as leis de finanças públicas deixar de propor lei de diretrizes orçamentárias que não contenha metas fiscais na forma da lei. A infração será punida com multa de 30% dos vencimentos anuais do agente que lhe der causa.

No quadro a seguir apresentamos, a título de exemplo, extrato do Anexo de Metas Fiscais constante na LDO da União para 2013:

¹ Destaque-se o fato de que a LRF não determina que o resultado primário estabelecido na LDO tenha que ser necessariamente positivo. Caso haja entendimento comum entre os Poderes Executivo e Legislativo, o resultado pode ser negativo, significando a assunção de dívidas a serem pagas por gerações futuras. Contudo, essa situação não é muito factível, visto que a própria LRF impõe uma série de mandamentos que dificultam tal situação, como é o caso do limite para a dívida dos entes da Federação.

**Anexo de Metas Fiscais****Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2013**

(Art. 4º, § 1º, da Lei Complementar nº 101, de 4 de Maio de 2000)

Anexo IV. 1ª - Anexo de Metas Anuais 2013 a 2015**Preços Correntes**

Discriminação	2013		2014		2015	
	R\$ milhões	% PIB	R\$ milhões	% PIB	R\$ milhões	% PIB
I. Receita Primária	1.226.433,8	24,39	1.358.520,8	24,39	1.497.735,2	24,39
II. Despesa Primária	1.118.343,8	22,24	1.238.789,3	22,24	1.365.734,2	22,24
III. Resultado Primário Governo Central (I - II)	108.090,0	2,15	119.731,5	2,15	132.001,0	2,15
IV. Resultado Primário Empresas Estatais Federais	0,0	0,00	0,0	0,00	0,0	0,00
V. Resultado Primário Governo Federal (III + IV)	108.090,0	2,15	119.731,5	2,15	132.001,0	2,15
VI. Resultado Nominal Governo Federal	-31.424,0	-0,63	-15.232,5	-0,27	1.814,0	0,03
VII. Dívida Líquida Governo Federal	1.113.0,92	22,10	1.140.400,00	20,40	1.150.628,0	18,70

Observação:

A meta poderá ser reduzida em virtude dos recursos previstos para o Programa de Aceleração do Crescimento - PAC

Preços Médios de 2012 - IGP-DI

Discriminação	2013		2014		2015	
	R\$ milhões	% PIB	R\$ milhões	% PIB	R\$ milhões	% PIB
I. Receita Primária	1.171.980,5	24,39	1.242.299,4	24,39	1.310.625,8	24,39
II. Despesa Primária	1.068.689,7	22,24	1.132.810,9	22,24	1.195.115,5	22,24
III. Resultado Primário Governo Central (I - II)	103.290,8	2,15	109.488,5	2,15	115.510,3	2,15
IV. Resultado Primário Empresas Estatais Federais	0,0	0,00	0,0	0,00	0,0	0,00
V. Resultado Primário Governo Federal (III + IV)	103.290,8	2,15	109.488,5	2,15	115.510,3	2,15
VI. Resultado Nominal Governo Federal	-30.028,8	-0,63	-13.929,4	-0,27	1.587,4	0,03
VII. Dívida Líquida Governo Federal	1.048.493,4	22,10	1.027.958,4	20,40	992.514,8	18,70

Observação: A meta poderá ser reduzida em virtude dos recursos previstos para o Programa de Aceleração do Crescimento - PAC

Exemplo de Anexo de Metas Anuais (União)

Em cumprimento ao disposto na Lei Complementar no. 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, o Anexo de Metas Anuais da Lei de Diretrizes Orçamentárias 2013, LDO-2013, estabelece a meta de resultado primário do setor público consolidado para o exercício de 2013 e indica as metas de 2014 e 2015. A cada exercício, havendo mudanças no cenário macroeconômico interno e externo, as metas são revistas no sentido de manter política fiscal responsável.

O objetivo primordial da política fiscal do governo é promover a gestão equilibrada dos recursos públicos, de forma a assegurar a manutenção da estabilidade econômica e o crescimento sustentado. Para isso, atuando em linha com as políticas monetária, creditícia e cambial, o governo procura criar as condições necessárias para a queda gradual do endividamento público líquido em relação ao PIB, a redução das taxas de juros e a melhora do perfil da dívida pública. Nesse sentido, anualmente, são estabelecidas metas de resultado primário no intento de garantir as condições econômicas necessárias para a manutenção do crescimento sustentado, o que inclui a sustentabilidade intertemporal da dívida pública. Por sua vez, o resultado nominal e o estoque da dívida do setor público são indicativos, por sofrerem influência de fatores fora do controle direto do governo.



.....

Diante deste cenário, a projeção para a taxa de crescimento real anual do PIB é de 5,5% para 2013 (Tabela 1), sendo mais elevada no ano de 2014 em virtude da Copa do Mundo de Futebol a ser realizada no Brasil. A taxa de inflação em 2013 deverá se manter consistente com a meta fixada pelo Conselho Monetário Nacional – CMN. As estimativas de taxa de câmbio levam em consideração expectativas de mercado. Esse ambiente macroeconômico considera ainda uma progressiva queda das taxas de juros reais, incorporada nas projeções de mercado.

Tabela 1 - Parâmetros Macroeconômicos Projetados

Variáveis	2013	2014	2015
PIB (crescimento real % a.a.)	5,5	6,0	5,5
Taxa Selic Efetiva (média % a.a.)	9,43	8,75	8,09
Câmbio (R\$/US\$ - final de período - dezembro)	1,86	1,88	1,89

Para 2013, a meta de superávit primário está fixada em R\$ 155,9 bilhões para o setor público não-financeiro, o que equivale a 3,1% do PIB nominal estimado para o ano. A meta de superávit primário é mantida em 3,1% do PIB nos dois anos seguintes. A meta anual de superávit primário do Governo Central para 2013 é de R\$ 108,1 bilhões, equivalente a 2,15% do PIB estimado para o ano. Como nos anos anteriores, a meta do Governo Central poderá ser reduzida até o montante de R\$ 44,2 bilhões, relativos ao Programa de Aceleração do Crescimento – PAC. A meta das empresas estatais federais, por sua vez, mantém-se em R\$ 0,0 para 2013 e para os próximos dois anos. É de se mencionar que, segundo o compromisso do governo com o equilíbrio fiscal, caso a estimativa de superávit primário de R\$ 47,8 bilhões prevista no âmbito estadual e municipal não se verifique, será compensada pelo governo federal, de forma a atingir a meta global de R\$ 155,9 bilhões.

Tabela 2 - Trajetória Estimada para a Dívida Líquida do Setor Público e para o Resultado Nominal

Variáveis (em % do PIB)	2013	2014	2015
Superávit Primário do Setor Público Não Financeiro	3,10	3,10	3,10
Previsão para reconhecimento de passivos	0,34	0,28	0,26
Dívida Líquida com reconhecimento de passivos	32,5	30,0	27,5
Resultado Nominal	-0,78	-0,41	-0,10

* Não considera a redução relativa ao Programa de Aceleração do Crescimento - PAC

O superávit primário de R\$ 155,9 bilhões, o crescimento real projetado da economia e a redução do custo da dívida pública permitirão a continuidade da trajetória de queda da dívida pública líquida do setor público não-financeiro como proporção do PIB ao longo desse período (Tabela 2). Mesmo considerando o reconhecimento de passivos contingentes, a trajetória da dívida pública líquida como proporção do PIB permanece com tendência decrescente, passando de 39,1% em 2010 para 27,5% em 2015, o que poderá levar a um déficit próximo a zero no resultado nominal em 2015. Estes resultados, mais uma vez, confirmam o compromisso do governo com a estabilidade macroeconômica e o crescimento sustentado com inclusão social.

2.1.1 Evolução do Patrimônio Líquido Destacando a Origem e a Aplicação Dos Recursos Obtidos com a Alienação de Ativos

A LRF determina que o Anexo de Metas Fiscais contenha a evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos. Tal exigência trata de assuntos que se relacionam, mas que são apresentados em quadros distintos.

Evolução do Patrimônio Líquido

Algumas exigência da LRF estão à frente do seu tempo e visam mudar uma realidade pré-estabelecida e a demonstração da evolução do patrimônio líquido é uma dessas. A análise da evolução do patrimônio líquido de uma entidade seja esta um órgão, um município, um estado ou um país, tem a finalidade de avaliar a gestão a partir dos impactos no aumento ou diminuição do patrimônio da entidade. No entanto, quando se trata de setor público brasileiro tal informação pouco representa nos dias atuais, pois a



contabilidade do setor público não registra todos os ativos e passivos e em consequência o valor do patrimônio líquido que é a diferença entre o total dos ativos e dos passivos não representa uma informação fidedigna e confiável. Entretanto em cumprimento à exigência legal a LDO da União tem trazido um anexo com a informação da evolução nos três exercícios:

TABELA 1 - EVOLUÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO (Art. 4º, § 2º, Inciso III, da Lei Complementar nº 101, de 2000)						
PATRIMONIO LÍQUIDO	Valor			%		
	2011	2010	2009	2011	2010	2009
Capital Social ¹	16.599	581.761	352.390	1,9	100,2	100,6
Reservas	5.484	4.907	2.804	0,6	0,8	0,8
Resultados acumulados ²	854.645	(5.833)	(4.860)	96,9	(0,1)	(1,4)
Resultado do Exercício	292.271	-	-	33,1	-	-
Resultado de Exercícios Anteriores	562.373	-	-	63,8	-	-
Ajustes de Avaliação Patrimonial	20	2	2	0,0	0,0	0,0
Ajustes de Exercícios Anteriores	4.956	0	-	0,6	0,0	-
TOTAL	881.705	580.837	350.336	100,0	100,0	100,0

Em R\$ milhões

Fonte - SIAFI/Secretaria do Tesouro Nacional
¹ O item "Patrimônio/Capital" foi renomeado para "Capital Social"
² O item "Lucros ou Prejuízos Acumulados" foi renomeado para "Resultados Acumulados"
Nota: Os valores foram truncados e, dessa forma, os totais poderão divergir do somatório das partes.

Aplicação dos Recursos Obtidos com Alienação de Ativos

Alienar um ativo é sinônimo de vender patrimônio e no caso do setor público deve ser dado total transparência do que foi vendido e o que foi feito com os recursos. Tal exigência da LRF vem ao encontro do anseio da sociedade brasileira que se perguntava ao final dos anos 90 onde se aplicou os recursos arrecadados com a venda de estatais no processo de privatização que se iniciou em 1990, mas ganhou mais força na segunda metade da década. Se naquela época já existisse a determinação de se evidenciar na LDO onde foram aplicados os recursos com alienação de ativos a cada ano a sociedade teria conhecimento dessa informação. A título de exemplo a União assim evidencia na LDO:

Tabela - Demonstrativo da Origem e Aplicação dos Recursos Obtidos com Alienação de Ativos (Art. 4º § 2º, Inciso III, da Lei Complementar nº 101, de 2000)								
								R\$
milhares								
Receitas	Receitas Realizadas							TOTAIS
	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	
Receita de Capital								
Alienação de Ativos								
Alienação de Bens Móveis	1.734.483	600.327	312.326	944.664	1.293.284	4.804.682	761.986	10.451.752
Alienação de Bens Imóveis	201.977	197.464	161.984	102.840	83.582	103.395	79.719	931.143
TOTAL	1.936.460	797.794	474.309	1.047.504	1.376.866	4.908.077	841.705	11.382.895
Despesas	Despesas Executadas							TOTAIS
	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	
Aplicação dos Recursos da Alienação de Ativos								
Investimentos	234.598	223.669	186.373	172.606	301.979	304.119	204.002	1.627.346
Inversões Financeiras	1.256.604	552.243	266.649	531.771	695.342	1.015.487	451.850	4.769.946
Amortização/Ref. da Dívida	20.728	20.973	1.651	319.878	8.860	3.250.156	94.920	3.717.166
TOTAL	1.511.931	796.886	454.673	1.024.255	1.006.181	4.569.763	750.772	10.114.461
Saldo Financeiro	424.529	1.087	19.636	23.249	370.685	338.314	90.933	1.268.433

*Fonte: STN/CCONT/GEINC



1. Avaliação da Situação Financeira e Atuarial do RGPS, RPPS e do FAT

Cuidar da sustentabilidade do regimes de previdência mantidos pelo setor público é dever de todo governante. O Brasil tem passado por transformações sociais semelhantes aos dos países desenvolvidos com a redução das taxas de crescimento da população e indicativos de significativas modificações na estrutura etária com o progressivo envelhecimento populacional. De maneira geral processo de envelhecimento populacional é explicado pela composição de dois fenômenos: o aumento da expectativa de vida e a redução da taxa de fecundidade. O aumento da expectativa de vida e de sobrevida em idades avançadas, da população está relacionado aos avanços na área de saúde, assim como ao investimento em saneamento e educação. Esta combinação gera um efeito perverso para os sistemas de previdência e consequentes custos fiscais aos governos que devem arcar com os déficits previdenciários.

Ao determinar que o Anexo de Metas Fiscais contenha a avaliação da situação financeira e atuarial dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores públicos e do Fundo de Amparo ao Trabalhador, bem como dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial a LRF visa dar transparência dos possíveis riscos fiscais do presente (financeiro) e do futuro (atuarial). O quadro abaixo demonstra o balanço atuarial do Regime Próprio de Previdência Social do servidores civis da União, publicado na LDO da União:

Balanço Atuarial (Juros = 6% a.a.) - Situação Atual			
União - Consolidado - Todos os Poderes - Grupo Aberto			
Data-base: Dezembro/2011			
ATIVO		PASSIVO	
Valor Presente das Contribuições	556.285.447.157,61	Valor Presente Atuarial dos Benefícios Concedidos	465.651.597.404,55
Sobre Salários	474.145.982.639,55	Aposentadorias	305.391.073.977,75
Sobre Benefícios	82.139.464.518,06	Pensões	160.260.523.426,81
Déficit Atuarial	1.107.103.384.388,70	Valor Presente Atuarial dos Benefícios a Conceder	1.197.737.234.141,76
		Aposentadorias	890.588.157.153,87
		Pensões	307.149.076.987,89
Total	1.663.388.831.546,31		1.663.388.831.546,31

Numa análise simplista e supondo que o governo viesse a constituir um fundo para pagamento de aposentadorias e pensões dos servidores civis da União, o quadro demonstra que para garantir estes benefícios e considerando as receitas futuras da contribuição previdenciária tanto do servidor quanto da União (empregador), o governo teria que fazer um aporte da ordem de R\$ 1,1 trilhão.

4. Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita e da Margem de Expansão das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado.

Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita

Em muitas situações os governos com o intuito muitas vezes de atrair investimentos ou fomentar determinadas áreas e setores da economia abre mão ou renuncia parte da arrecadação de determinado tributo. Tais medidas podem, se não acompanhadas de um planejamento do impacto nas contas públicas, causar desequilíbrios fiscais no presente e no futuro.

O Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita visa dar transparência do montante de recursos que estão sendo deixados de arrecadar e que área está sendo beneficiada com esses incentivos governamentais. De acordo com o Manual dos Demonstrativos Fiscais o demonstrativo deverá ser acompanhado de análise dos critérios estabelecidos para as renúncias de receitas e suas respectivas compensações, a fim de dar maior consistência aos valores apresentados.

De acordo com a LRF a renúncia compreende incentivos fiscais, anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. A renúncia pode ser destinada a um setor específico, programa de



governo ou a Pessoa Física ou Jurídica. Exemplos: Concessão de incentivo fiscal para a Zona Franca de Manaus, Isenção de Imposto de Renda para pessoas beneficiárias de aposentadoria por moléstia grave ou acidente de trabalho, etc.

O demonstrativo também visa dar transparência das medidas de compensação que serão adotadas, quando for o caso, pois de acordo com a LRF o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas de compensação.

Margem de Expansão das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado

A estimativa da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado visa assegurar que não haverá a criação de nova despesa sem fontes permanentes de financiamento, seja por aumento permanente de receita ou redução de outra despesa de caráter continuado. A LRF entende como aumento permanente de receita aquele proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo ou majoração ou criação de tributo ou contribuição (§ 3º do art. 17 da LRF).

Por sua vez, A LRF considera como obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios (caput do art. 17 da LRF). A LDO da União de determinado exercício apresentou da seguinte forma a margem de expansão das despesas de caráter continuado para o exercício:

MARGEM DE EXPANSÃO DAS DESPESAS OBRIGATÓRIAS DE CARÁTER CONTINUADO - DOCC	
Eventos	Valor Previsto para 2013 (R\$ milhões)
Aumento da Receita Permanente	59.543
(-) Transferências Constitucionais	9.304
(-) Transferências ao FUNDEB	2.083
(-) Complementação da União ao FUNDEB	177
Saldo Final do Aumento Permanente de Receita (I)	47.979
Redução Permanente de Despesa (II)	217,1
Margem Bruta (III) = (I) + (II)	48.196
Saldo Utilizado da Margem Bruta (IV)	15.664
IV.1. Crescimento vegetativo dos gastos sociais	9.722
IV.2. Aumento real do salário mínimo	5.942
Margem Líquida de Expansão de DOCC (V) = (III - IV)	32.532

* Graduado em Ciências Contábeis e Atuariais pela Universidade de Brasília – UNB e Pós-Graduado em Contabilidade e Finanças pela Fundação Getúlio Vargas – FGV. Autor dos Livros: *Gestão de Finanças Públicas: Fundamentos e Práticas de Planejamento, Orçamento e Administração Financeira com Responsabilidade Fiscal*, *Curso de Siafi: Uma Abordagem Prática da Execução Orçamentária e Financeira*, *Suprimento de Fundos: Teoria e Prática da Execução Financeira no Siafi*. Membro do Grupo de Trabalho constituído pelo CFC que elaborou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicáveis ao Setor Público, no âmbito do programa de convergência aos padrões internacionais.



A Lei de Diretrizes Orçamentárias Conteúdos relevantes mas pouco observados pelos Municípios O modelo Fiorilli de LDO

Flavio Corrêa de Toledo Junior
Consultor da Fiorilli S/C Ltda. - Software

1- Apresentação

Ao orientar a feitura do orçamento público, a lei de diretrizes orçamentárias (LDO) se reveste de importantíssima função na boa gestão do dinheiro público. É bem assim pois, entre tantos outros conteúdos, esse instrumento legal:

- ✓ Revela as ações indicadas no plano plurianual (PPA) que serão desenvolvidas no ano seguinte; do contrário, o gasto de expansão é tido não autorizado, irregular e lesivo ao patrimônio público (*art.15 da Lei de Responsabilidade Fiscal*), deixando o responsável à mercê do art. 359-D do Código Penal¹.
- ✓ É a melhor ocasião para o envolvimento dos cidadãos e Vereadores, posto que ela, a LDO, é descritiva, motivada, autoexplicativa, ao contrário da hermética e codificada lei orçamentária anual e do temporalmente muito abrangente plano plurianual.
- ✓ Mostra quanto se economizará para reduzir a dívida pública, ou seja, anuncia o pretendido superávit primário, que, no caso do Município, nada mais do que é uma meta de superávit bruto de execução orçamentária, porquanto as Comunas, em grande maioria, padecem dos extraorçamentários Restos a Pagar sem cobertura monetária e, muito menos, da orçamentária dívida de longo prazo (*consolidada ou fundada*).
- ✓ Sinaliza mudanças na cobrança do IPTU, ISS, ITBI e das taxas municipais.
- ✓ Sinaliza alterações na remuneração do servidor público.
- ✓ Apresenta critérios para subvencionar entidades do terceiro setor (*asilos, creches, orfanatos, organizações sociais, entre outras instituições sem fins lucrativos*).
- ✓ Diz quanto deve o orçamento reservar, provisionar, para situações que põem em risco o equilíbrio entre receitas e despesas (*ex.: despesas ligadas a precatórios judiciais; insolvência de empresas municipais; devolução de impostos cobrados a maior*).

Em que pese o significado desses conteúdos, a realidade tem-nos mostrado LDOs pobres, insuficientes, insatisfatórias, ineficientes, as quais, ano a ano, apresentam o mesmo texto, além de reproduzirem trechos da Constituição, da Lei de Responsabilidade Fiscal e da Lei 4.320/1964, o que contraria, de modo claro, a boa técnica legislativa. De fato, se a Carta Magna e os diplomas federais já ordenaram a aplicação mínima em Educação e Saúde ou as barreiras opostas à despesa de pessoal, não faz sentido repetir tais comandos em lei local; é chover no molhado.

Perde assim o Município relevante oportunidade para dizer, todo ano, suas próprias normas financeiras, suprimindo a falta do diploma complementar que substituirá o de número 4.320/1964², o qual não tem qualquer chance de, sequer a médio prazo, positivar-se no direito pátrio.

Não é demais recordar que se faculta ao Estado-membro legislar, concorrentemente, sobre direito financeiro (art. 24, I da CF), sendo cabível ao Município suplementar, no que couber, a legislação federal e estadual (art. 30, II da CF).

¹ "Art. 359-D. Ordenar despesa não autorizada por lei:"

"Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos."

² Art. 165 – (...)

(.....)

§ 9º - Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual;

II - estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos.



Em sendo assim, este artigo comentará alguns conteúdos da lei de diretrizes orçamentárias (LDO); uns obrigatórios por força de norma geral; outros opcionais, mas indispensáveis à boa formulação e execução da lei orçamentária anual.

2- O Anexo de Metas e Prioridades

Este documento essencial para orientar o plano anual de governo.

Regra geral, os anexos de metas e prioridades são confusos, obscuros; desdobram-se num emaranhado de funções, subfunções, programas, objetivos, projetos e atividades, marcantes, bem verdade, para o contador e o orçamentista, mas que dificultam, e muito, a leitura e o controle do município e do parlamentar.

Baseado na LDO do Município de São Paulo, o modelo Fiorilli traz um anexo prático, simplificado, objetivo, que facilita bastante o trabalho do controle social, interno e externo.

Apesar de descomplicado, aquele padrão contém todos os teores necessários aos propósitos em questão; demonstra a parte física do plano plurianual (PPA) a ser executada no ano vindouro, bem como as metas concretas e a previsão de custo de cada projeto.

Não é demais lembrar que, implantado em 2008, o anexo de prioridades do Município de São Paulo é fruto de emenda à Lei Orgânica, vindo a se constituir no primeiro programa de metas do Brasil, o que obriga prestação semestral de contas à população, sendo que esta, baseada em informações a todo o tempo disponíveis, poderá ofertar, eletronicamente, denúncias e representações.

Sendo assim, a *Fiorilli S/C Ltda. – Software*, na apostila do curso LDO, propõe o seguinte anexo de metas e prioridades:

Meta do Plano Plurianual (PPA)	Nº Meta	Entrega física para o ano de referência desta LDO (2016)	Valor Estimado (R\$)
Construção de 8 postos de saúde	1	2 postos de saúde nos bairros do Grajaú e Rio das Ostras, ofertando mais 3.000 consultas mensais.	
Reforma do hospital municipal	2	Conclusão de 40% da reforma, com a entrega de mais 50 leitos hospitalares.	
Construção de 10 creches	3	3 creches nos bairros de Pajeú, Pau Seco e Riso da Velha, beneficiando mais 600 crianças de 0 a 5 anos.	
Construção de 8 escolas de ensino fundamental	4	2 escolas nos bairros de Pajeú e Morro das Ilusões, beneficiando mais 1500 alunos.	
Implantação de 12 centros de referência de assistência social	5	Implantação de 2 centros de referência (bairros do Jubiabá e Onça Desdentada), nisso atendendo mais 1.000 famílias carentes.	
Obter terrenos, projetar, licitar, financiar e produzir 1.000 unidades habitacionais	6	Entrega de 100 unidades habitacionais a 100 famílias carentes cadastradas.	
Ampliar o efetivo da Guarda Municipal em 50 integrantes	7	Admissão, mediante concurso público, de 10 guardas municipais.	
Criar duas praças públicas	8	Uma nova praça no centro da cidade.	
Implantar a Ouvidoria do Município	9	Ouvidoria municipal implantada.	
Fortalecer os Conselhos Tutelares	10	Capacitação de 40 novos conselheiros.	
Recuperação asfáltica de 100 km. de vias urbanas	11	Recuperação asfáltica de 15 km. de vias urbanas.	
Construção de 45 km. de estradas vicinais na zona rural	12	Construção de 5 km. de estradas vicinais nos bairros rurais do Milionário e Casinha Amarela.	

3- Limite Percentual para o Orçamento Autorizar Créditos Adicionais Suplementares



A Constituição, excepcionado o princípio da exclusividade, assegura que a lei orçamentária autorize, de forma prévia e genérica, que o Executivo, mediante simples decreto, possa suplementar dotações orçamentárias:

Art. 165 – (...)

§ 8º - A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

E tal permissão deve ter limite certo; é o que quer a Lei 4.320, de 1964:

Art. 7º A Lei de Orçamento poderá conter autorização ao Executivo para:

I - Abrir créditos suplementares até determinada importância obedecidas as disposições do artigo 43;

Sabido e consabido que autorizações elevadas descaracterizam o orçamento, uma vez que o Prefeito, por vontade própria, isolada, unilateral, poderá modificar grande parte da proposta original, desqualificando a função do Legislativo, bem como o processo de formação das leis e o essencial princípio da harmonia e independência entre os Poderes (art. 2º, da Constituição).

Depois, a Câmara Municipal pode definir, por emenda, percentual menor que o pretendido pelo Executivo. Sob essa hipótese, comparece sério entrave à boa gestão financeira. Desde que vete o Prefeito aquela alteração legislativa, não há, por força constitucional¹, restauração da matéria original, ou seja, fica o Município sem qualquer margem para créditos suplementares, alta ou baixa, o que é bem complicado para a gestão orçamentária; percentuais avantajados são muito ruins; nenhuma margem é pior ainda.

Realmente, bem interpreta o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo que não mais pode ser feito por decreto a troca orçamentária entre elementos de uma mesma categoria programática; para isso deve também haver autorização do Parlamento, mesmo que sob aquele percentual concedido na lei orçamentária anual.

É assim porque transposições, remanejamentos e transferências nada têm a ver com créditos suplementares por anulação, parcial ou total de outras dotações.

Então, sem a margem concedida no orçamento anual, haveria de haver lei específica para, numa igual atividade de governo, trocar-se dotação, por exemplo, entre Pessoal e Encargos Patronais, contexto que entrava, e bem, a execução orçamentária.

Para evitar tal impasse, o projeto de LDO pode limitar a suplementação orçamentária a um patamar moderado, razoável, tal qual se vê no modelo Fiorilli:

Art. 8º. Nos moldes do art. 165, § 8º da Constituição e do art. 7º, I, da Lei 4.320/1964, a lei orçamentária poderá conceder, no máximo, até 20% para abertura de créditos adicionais suplementares.

Observe-se que as diretrizes orçamentárias não estão adentrando competência privativa da outra lei: a do orçamento, mas conformando o Executivo a uma taxa plausível, admissível, muito próxima da concedida, todo ano, ao Governo do Estado de São Paulo (17%).

4- As Relações Financeiras entre o Legislativo e o Executivo.

No trecho sobre “congelamento” de dotações, assim determinava a Lei de Responsabilidade Fiscal:

Art. 9º - (...)

(...)

§ 3.º No caso de os Poderes Legislativo e Judiciário e o Ministério Público não promoverem a limitação no prazo estabelecido no caput, é o Poder Executivo autorizado a limitar os valores financeiros segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

Art. 65. (...)

§ 2º - O veto parcial somente abrangerá texto integral de artigo, de parágrafo, de inciso ou de alínea.



Todavia, em fevereiro de 2001, o Supremo Tribunal Federal (STF) suspendeu¹ liminarmente aquela normal isto é, o corte parcial nos repasses à Edilidade, caso esta se omitisse no contingenciamento das suas próprias dotações. Assim, o Executivo não mais poderá restringir transferências destinadas a outros Poderes.

Para solver esse dilema, a lei de diretrizes orçamentárias poderia, todo ano, pactuar que, em situação de comprovada queda na receita, a Câmara Municipal também participará do esforço fiscal, contendo parcela de sua despesa não obrigatória.

Importante tal comando, pois apesar daquela suspensão do STF, o Chefe do Legislativo que não limita despesa também fica sujeito à multa prescrita na Lei de Crimes Fiscais:

Art. 5º Constitui infração administrativa contra as leis de finanças públicas:

III – deixar de expedir ato determinando limitação de empenho e movimentação financeira, nos casos e condições estabelecidos em lei;

§ 1º A infração prevista neste artigo é punida com multa de trinta por cento dos vencimentos anuais do agente que lhe der causa, sendo o pagamento da multa de sua responsabilidade pessoal.

Também, poderia a LDO dizer que, na hipótese de o orçamento da Câmara, por erro de estimativa, superar o limite constitucional (art. 29-A), o Executivo poderá contingenciar, de imediato, a parcela excedente. Para tanto, vale recordar que o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo recusa balanços de Prefeitos e Presidentes de Câmaras quando o gasto legislativo supera aquela barreira financeira (*um porque repassou a maior; o outro porque gastou mais do que podia*).

É por isso que o modelo Fiorilli de LDO assim sugere:

Art. 21. Os repasses mensais ao Poder Legislativo serão realizados de acordo com o cronograma de desembolso mensal (...), respeitado o limite estabelecido no art. 29-A da Constituição.

§ 1º. Caso a Lei Orçamentária tenha contemplado dotações superiores àquele limite constitucional, aplicar-se-á a necessária limitação de empenho e da movimentação financeira.

Além disso, a lei de diretrizes orçamentárias pode suprir omissões da Lei Orgânica do Município, prescrevendo que, não utilizados pela Câmara, os valores sobrantes sejam mensalmente entregues à Tesouraria da Prefeitura, bem como o Imposto de Renda sobre rendimentos pagos pela Edilidade.

Ainda, a LDO deveria convencionar os meses em que serão transferidos os dinheiros para a Câmara realizar suas despesas de capital (obras e compra de viaturas, por exemplo).

5- Autorização Genérica e Moderada para Transposições, Remanejamentos e Transferências entre Categorias e Órgãos Orçamentários

A lei orçamentária anual (LOA) pode conter autorização prévia, inespecífica, global, para abertura de créditos adicionais suplementares, mas, nunca, para transposição, *remanejamento e transferências* (art. 165, § 8º).

É desse modo porque, relativamente ao orçamento anual, a Constituição proíbe matéria estranha à previsão de receitas e gastos, disso excetuado a licença para empréstimos e financiamentos e, o que ora interessa: a licença prévia para créditos suplementares.

Então são duas e somente duas as exceções ao princípio orçamentário da exclusividade: créditos suplementares e operações de crédito; nelas não se encontram as *transposições, remanejamentos e transferências*.

Vai daí que afronta a Constituição a prévia autorização, no orçamento anual (LOA), para realizar, por decreto executivo, qualquer um daqueles três instrumentos orçamentários.

De outra parte, há de se enfatizar que a Carta Política não solicita, expressamente, diploma próprio, específico, particular, para transposições, transferências e remanejamentos; apenas demanda “*prévia autorização legislativa*”:

Art. 167. São vedados:

VI - a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa.

¹ ADIn(mc) nº 2.238–DF.



Se quisesse o constituinte lei específica, teria assim claramente dito, tal qual fez em diversos outros trechos da Carta Política (por exemplo: art. 166, § 8º e art. 167, VII).

Além disso, o Supremo Tribunal Federal compreendeu que a lei de diretrizes orçamentárias (LDO) pode, sim, autorizar transposições, remanejamentos e transposições:

ADIn: Lei estadual 503/2005, do Estado de Roraima, que dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para o exercício de 2006 (...). Permitidos a transposição, o remanejamento e a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra, desde que mediante prévia autorização legislativa, no caso substantivada no dispositivo impugnado (da LDO) (...). (ADI 3.652, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 19-12-2006, Plenário, DJ de 16-3-2007

Diante disso, permitimo-nos sustentar que a lei de diretrizes orçamentárias possa conceder, de forma limitada, permissão para a Administração realizar, no ano seguinte, transposições, transferências e remanejamentos.

Nesse cenário, a apostila Fiorilli assim sugere no modelo de lei de diretrizes orçamentárias:

Art. 7º. Fica o Poder Executivo autorizado a realizar, até o limite de 15% da despesa inicialmente fixada, transposições, remanejamentos e transferências de uma categoria de programação para outra ou de um órgão orçamentário para outro.

6- O Custeio de Atividades Próprias da União e do Estado

A partir da Constituição de 1988 e da maior participação da esfera local de poder no bolo tributário nacional, verifica-se inequívoca transferência para o Município de serviços antes respondidos pela União e pelo Estado; eis o caso da saúde, do ensino fundamental, da assistência social, do trânsito, da segurança e da iluminação pública.

Não bastasse tudo isso, a Prefeitura vem custeando parte das ações particularmente atribuídas a outros entes federados, sobretudo na Segurança Pública, Justiça e Defesa Nacional. É a hipótese, para citar algumas, de a Prefeitura cooperar na manutenção do Quartel da Polícia Militar, do Tiro de Guerra, do Cartório Eleitoral, da Delegacia de Polícia, do Fórum, do Corpo de Bombeiros; isso é feito pela disponibilização de servidores municipais ou mediante o abastecimento das viaturas ou, até mesmo, fornecimento de cestas básicas a funcionários lotados naquelas repartições federais e estaduais.

Segundo o Professor François E. J. de Bremaeker, "os Municípios paulistas gastam 4,53% do seu orçamento com o custeio das ações, programas e serviços das demais esferas de governo. Os Municípios com menos de 10 mil habitantes gastam, em média, 10,11% de seus recursos. (...) Isso acontece porque quanto menor o Município mais ele se vê pressionado a realizar estes gastos para que a população não fique prejudicada".¹

Nos termos do art. 62 da Lei de Responsabilidade Fiscal, para que haja tal custeio, a genérica dotação orçamentária não é mais suficiente; é preciso que a cooperação intergovernamental seja permitida, todo ano, pela lei de diretrizes orçamentárias.

Assim, no projeto de diretrizes orçamentárias, a Administração informará em que serviço cooperará o Município, além do respectivo custo. Cabe ao Vereador atestar o interesse público desses gastos adicionais. Sem isso, alguns Tribunais de Contas consideram imprópria a despesa.

Nesse rumo, a LDO poderia conter o seguinte anexo:

Anexo da LDO: Custeio de Parte das Ações Locais Conferidas ao Estado e à União

Órgão Federal ou Estadual	Atividade custeada pelo Município	Valor anual (em R\$)
Quartel da Polícia Militar	Fornecimento de 6.750 litros de gasolina para 3 viaturas	
Junta de Alistamento Militar	Disponibilização de 2 servidores municipais	
Delegacia de Polícia	Fornecimento de 7.000 litros de álcool para 3 viaturas	
Corpo de Bombeiros	Fornecimento de 120 cestas básicas para os servidores estaduais	
Total		

¹ In *Jornal do Interior da União dos Vereadores do Estado de São Paulo*, fevereiro de 2013.



7- Exclusivas Categorias de Programação para Gastos Sujeitos a Abusos

Submetidos à restrição legal ou mais vulneráveis a desvios, certos gastos deveriam orçamentariamente comparecer em exclusivas categorias de programação, não se ocultando em rubricas genéricas, inespecíficas, abrangentes, que impedem qualquer controle, seja o social, o interno ou o executado pelos Tribunais de Contas.

De fato e conforme o Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público¹, é facultativo, não obrigatório, o maior detalhamento da despesa; isso, apesar de algumas Cortes de Contas exigirem abertura até os mais específicos subelementos de despesa.

De qualquer forma, ousamos indagar: se, a modo da Portaria Interministerial 163, de 2001, não é necessário que o orçamento alcance o elemento de despesa, tal dispensa não atinge, com maior ênfase, as partes constitutivas: os subelementos de despesa?

Então, como saber, no abrangente item Outros Serviços de Terceiros, quanto foi gasto com publicidade dos atos oficiais e, ainda, com propaganda das realizações governamentais, nisso lembrando que a Lei Eleitoral restringe a propaganda oficial frente ao gasto havido nos três últimos exercícios (art. 73, IV).

Nesse diapasão, as LDOs poderiam determinar categorias programáticas para identificar, de modo cristalino, os seguintes gastos:

1. Publicidade Institucional
2. Propaganda dos Feitos Governamentais.
3. Despesas com Previdência Complementar.
4. Obras Iniciadas em Orçamentos Pretéritos.
5. Novas Obras.
6. Obras Decorrentes do Orçamento Participativo.
7. Pagamento de Precatórios Judiciais e Concessão de Subvenções e Auxílios a ONGs; aqui, na hipótese de, sob a classificação econômica, o gasto apresentar-se até a modalidade de aplicação, não descendo ao elemento de despesa.¹
8. Adiantamentos para despesas de pronto pagamento.
9. Adiantamento para viagens.
10. Gastos de representação.

É por isso que o modelo Fiorilli de LDO assim propõe:

Art. 11- As despesas de publicidade e propaganda e as com obras decorrentes do orçamento participativo serão ambas destacadas em específica categoria programática, sob denominação que permita a sua clara identificação.

8- As Despesas Proibidas

Pode o dirigente contar com dotação que também possibilita gasto despojado de interesse público, o que contraria o princípio da legitimidade da despesa governamental².

Se o Prefeito compra uma Ferrari nova, assim o faz sob autorização legal, expressa na extensa rubrica "Equipamentos e Material Permanente". Aqui, acontece o que "é legal, mas não moral".

Já antes foi visto que não há meios de se abrir, na peça orçamentária, tantos subelementos de despesa quantos forem os tipos de utilidade ofertados pela economia; também se comentou que nem o elemento, tampouco o subelemento devem obrigatoriamente compor a lei orçamentária anual.

Nessa trilha, os Municípios deveriam vedar, em sua melhor norma de direito financeiro (LDO) certas despesas. Talvez o Prefeito não queira isso, mas o Vereador poderia emendar o orçamento, complicando, por razões óbvias, o posterior veto do Executivo.

¹ Conforme Portaria Conjunta STN/SOF nº 3, de 2008.



De outro lado e também à vista da opinião pública, o legislador terá enorme dificuldade de derrubar norma que lhes proíbe verba de gabinete ou homenagem de certos cidadãos.

Em livro do qual fui co-autor, sustentamos que *“mesmo em situação de equilíbrio das contas públicas, os gastos perdulários, publicamente desnaturados, repercutem mal junto à comunidade e, tendo em mira que o cidadão, no mais das vezes, não interpreta balanços e resultados financeiros, tais despesas geram negativo efeito moral sobre o contribuinte que, de antemão, não vislumbra boa utilização dos tributos por ele pagos, estimulando, depois, a elisão e a sonegação fiscais”*.³

À guisa de ilustrar, segue rol de despesas que poderiam estar vedadas pela lei de diretrizes orçamentárias.

- Gastos com viagem, acima de determinada quantia.
- Novas obras, desde que bancadas pela paralisação das antigas.
- Obras cujo custo global supere à mediana de seus correspondentes no Sistema Nacional de Pesquisa de Custos e Índices da Construção Civil - SINAPI, mantido e divulgado, na internet, pela Caixa Econômica Federal e pelo IBGE.
- Aquisição de automóveis de luxo para representação.
- Pagamento, a qualquer título, a empresas privadas que tenham em seu quadro societário servidor público da ativa.
- Homenagem a cidadãos.
- Publicação de mensagens de cumprimento.
- Distribuição de agendas, chaveiros, buquês de flores, cartões e cestas de Natal entre outros brindes.
- Pagamento de anuidade de servidores em conselhos profissionais como OAB, CREA, CRC, entre outros.
- Clubes e associações de agentes públicos, ou quaisquer outras entidades congêneres.
- Despesas incompatíveis com a atividade legislativa (exemplo: subvencionar entidades do 3º setor; auxiliar pessoas carentes; custear apresentações artísticas; publicar mensagens comemorativas em jornais, entre outros gastos próprios do outro Poder municipal: o Executivo).
- Pagamento de sessões extraordinárias para Vereadores¹.
- Pagamento de verbas de gabinete para Vereadores.
- Festas de confraternização dos funcionários públicos.
- Assinatura de TV a cabo e revistas que não veiculam temas ligados à Administração Pública.

9- Normas específicas para autarquias, fundações e estatais dependentes

No intuito de garantir equilíbrio orçamentário, freia a LRF as despesas de pessoal, a dívida de longo prazo (consolidada), os restos a pagar de último ano de mandato, as operações de crédito e a concessão de garantias.

Os limites do Poder Executivo também atingem as entidades da Administração indireta, ou seja, não há barreiras específicas para autarquias, fundações ou estatais dependentes.

Nesse rumo, pode certa autarquia gastar, com pessoal, 98% de sua receita, desde que, no consolidado de todo o Poder Executivo, o percentual esteja abaixo do freio fiscal de 54% da receita corrente líquida.

¹ Esse menor detalhamento provém da Portaria SOF/STN nº 163, de 2001; em sentido diferente, o art. 15 da Lei nº 4.320, de 1964, preceitua que a decomposição seja maior, indo ante o elemento de despesa.

² Art. 70 da Constituição

³ In “A Lei 4.320 no Contexto da Lei de Responsabilidade Fiscal”, Ed. NDJ, São Paulo, 2005, em co-autoria com o doutor Sérgio Ciquera Rossi.



Verificado excessos por parte das entidades descentralizadas, deve a Administração direta propor, na lei de diretrizes orçamentárias, limites especiais ao dispêndio laboral de autarquias, fundações e estatais dependentes.

E para evitar que a Administração indireta seja utilizada para o ente central esquivar-se das barreiras fiscais de último ano de mandato, deve também a LDO determinar que as entidades descentralizadas não possam assumir, nos últimos 8 (oito) meses do mandato do Chefe do Executivo, despesas sem lastro financeiro (art. 42 da LRF); de igual forma, deve-se ordenar que, nos derradeiros 180 dias daquela gestão, não aconteça crescimento da despesa com recursos humanos (art. 21, parágrafo único da LRF).

¹ Entende o Supremo Tribunal Federal que a proibição de indenizar sessões extraordinárias não se limita ao Congresso Nacional; alcança os demais entes estatais; eis o que diz o Excelso Pretório. ADI 4509 MC/PA, rel. Min. Crmen Lcia, 7.4.2011. (ADI-509



Lei de Diretrizes Orçamentárias. A melhor norma própria de direito financeiro. Conteúdos e sugestões.

*Flavio Corrêa de Toledo Junio Consultor da Fiorilli Software.
Ex-Assessor Técnico do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo.*

1- A lei de diretrizes orçamentárias segundo a Constituição do Brasil

No contexto desenhado pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a lei de diretrizes orçamentárias (LDO) é o meio mais importante de planejar a contenção do déficit e da dívida.

Na Carta de 1988, a LDO revelou-se a grande inovação no sistema orçamentário nacional. Seu conteúdo básico enuncia-se no art. 165, § 2.º da Constituição:

2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subseqüente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Na lei de diretrizes orçamentárias, as metas e prioridades integram o Anexo 1, onde se detalham, um a um, os projetos que se realizarão à conta do orçamento anual, Aqui, a LDO funciona como “*ponte*” entre o plano plurianual e a lei orçamentária anual. Tais projetos deverão de se conformar à real capacidade de o Município assumir novas despesas e encargos . Devem, os Projetos, traduzirem-se em metas físicas e financeiras. Em suma, esse Anexo 1 informará o parlamentar e a sociedade as novas obras e demais projetos ou, o que dá na mesma, as despesas de expansão e aprimoramento da ação governamental que pretende o Executivo desenvolver no ano seguinte.

Fundamental aquele detalhamento, pois que o orçamento é um conglomerado técnico de rubricas e cifras que, claramente, não revelam os novos empreendimentos que se iniciarão, ano vindouro, à conta dos recursos do contribuinte.

Em seguida, a LDO precisa dizer as orientações básicas para elaboração do orçamento anual; isso pode se dar sob a forma de:

- a. Vinculação de parte da receita para as políticas de proteção à criança e ao adolescente, assim como faz o Governo do Estado de São Paulo, atrelando, na LDO, 9,57% do ICMS para o custeio das três universidades paulistas (Usp, Unicamp e Unesp).
- b. Percentual para o Executivo abrir, por decreto, transposições, remanejamentos e transferências (art. 167, VI, da CF);
- c. Explicitação de despesas controladas ou vulneráveis a desvios, às quais deveriam compor específica categoria de programação (ex.: propaganda oficial, adiantamentos, viagens, representação).
- d. Elenco de despesas proibidas (ex: compra de carros luxuosos, verbas de representação para Vereadores, auxílio-moradia, obras que superem, em muito, consagrados parâmetros de preços; adiantamentos que, no todo, superam 10% da despesa total).
- e. Limites específicos para as despesas com pessoal das autarquias, fundações e empresas dependentes;
- f. Relações financeiras com a Câmara de Vereadores.
- g. Autorização para uso mensal de um duodécimo das dotações, em caso de rejeição total do projeto de lei orçamentária anual.

Ainda segundo a Constituição, a LDO sinaliza alterações na legislação tributária local. Assim, quando a Administração pretende aumentar alíquotas ou a base de cálculo de seus impostos, revogar isenções antigas, elevar as taxas de modo a adequá-las ao custo dos serviços, deve ela, a Administração, sinalizar tal intento na LDO, sem embargo da lei específica que autorizará o aumento tributário (art. 150, I, CF).



Já, o artigo 169, § 1º, da Constituição, determina que a LDO explicita as modificações na política de pessoal. Esse teor não se enuncia no dispositivo que introduziu aquela lei no ordenamento pátrio, o antes transcrito art. 165, § 2º. Nesse sentido, a concessão de vantagens funcionais, a criação e ocupação de cargos públicos, a reformulação no plano de cargos e salários, tudo isso precisa de autorização específica na lei de diretrizes orçamentárias (LDO). Nesse cenário, é mais clara e taxativa a Lei de Responsabilidade Fiscal ao determinar que é nulo, de pleno direito, o ato que provoque aumento de despesa com pessoal sem a específica programação nas diretrizes orçamentárias (art. 21, I).

Ao demais, a LDO haveria de apresentar um limite para o gasto legislativo; tal se depreende de outra norma constitucional: os artigos 51, IV e 52, XIII da Constituição.

No Município, tal comando perdeu eficácia, na medida em que a Emenda Constitucional 25, de 2000, limita a despesa das Câmaras de Vereadores, posto que esta, dependendo do porte do município, não pode gastar mais que 3,5% a 7% da receita tributária ampliada do ano anterior.

Caso as Leis Orgânicas e, à omissão destas, as Constituições Estaduais não prevejam os prazos de tramitação da lei de diretrizes orçamentárias, o Município se referenciará nos períodos da Carta Magna, quais sejam, envio do projeto à Câmara: até 15 de abril; devolução para o ato da sanção: até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa, que, no mais das vezes, encerra-se em 30 de junho (art. 35, § 2.º, ADCT).

O legislador constituinte bem entendeu a importância da LDO no processo orçamentário nacional, determinando que não inicia o recesso parlamentar enquanto não aprovado o projeto das diretrizes orçamentárias (art. 57, § 2.º).

Neste ponto, de lembrar que a LDO pode ser emendada mesmo no período de execução da orientada lei orçamentária anual.

É bem isso o que mostra Comunicado Fiorilli:

Comunicado Fiorilli Software

LDO para 2018 – possibilidade de alteração no próprio ano da execução orçamentária

Entendem alguns que a LDO (lei de diretrizes orçamentárias) cessa seus efeitos após a edição do orçamento anual; daí em diante, tal lei não poderia mais ser alterada.

Tal interpretação está equivocada. De fato, no anterior Comunicado foi visto que, em 9.01.2018, a União promoveu modificações em sua LDO, **mesmo já tendo sido publicado o orçamento federal para 2018** (Lei 13.587).

Nesse passo, a LDO municipal-2018 poderia, mediante lei aditiva, receber inserções que facilitariam a execução do atual orçamento, além de evitar possíveis censuras, recomendações e advertências do Tribunal de Contas.

Obviamente, tais mudanças só seriam feitas caso não previstas no texto aprovado.

São essas as propostas de inclusão na LDO para 2018:

Art. XX-a) - Até o limite de 15% da despesa inicialmente fixada, fica o Poder Executivo autorizado a realizar transposições, remanejamentos e transferências entre órgãos orçamentários e categorias de programação.

Parágrafo único- Para fins do art. 167, VI, da Constituição, categoria de programação é o mesmo que Atividade, Projeto ou Operação Especial ou, sob a classificação econômica, os grupos corrente e de capital da despesa.

Art. XX-b) - Os auxílios, subvenções e contribuições estarão submetidos às regras da Lei Federal nº 13.019, de 2014, devendo ainda as entidades atender ao que segue:

I. Atendimento direto e gratuito ao público;

II. Certificação junto ao respectivo Conselho Municipal ou Estadual;



III. Aplicação na atividade-fim de, ao menos, 80% da receita total;

IV. Compromisso de franquiar, na Internet, demonstrativo semestral de uso do recurso municipal repassado;

V. Prestação de contas dos recursos anteriormente recebidos, devidamente avalizada pelo controle interno e externo.

VI. Salário dos dirigentes nunca maior que o do Prefeito.

Parágrafo Único - Haverá manifestação prévia e expressa da assessoria jurídica e do controle interno da Prefeitura, após visita ao local de atendimento.

Art. XX-c). O custeio de despesas estaduais e federais se realizará nos moldes apresentados em anexo que acompanha esta Lei.

Anexo YYYYY – Realização de despesas de competência da União e do Estado (art. 62 da Lei de Responsabilidade Fiscal).

Órgão federal ou estadual	Atividade custeada pelo Município	Valor anual
Quartel da Polícia Militar	Fornecimento de 6.750 l de gasolina para 3 viaturas	R\$
Junta de Alistamento Militar	Disponibilização de 2 servidores municipais	R\$
Delegacia de Polícia	Fornecimento de 7.000 l de álcool para 3 viaturas	R\$
Corpo de Bombeiros	Fornecimento de 120 cestas básicas para os servidores estaduais	R\$
Total		R\$

Art. XX-d) - Os repasses mensais ao Poder Legislativo serão realizados segundo o cronograma de desembolso de que trata o art. XXX desta Lei, respeitado o limite total do art. 29-A da Constituição.

§ 1º. Caso o orçamento legislativo supere o limite constitucional, fica o Poder Executivo autorizado ao corte do excesso, não sem antes haver a oitiva da Mesa Diretora da Câmara quanto às despesas que serão expurgadas.

§ 2º. Não elaborado o cronograma de desembolso mensal, os recursos financeiros serão repassados à razão mensal de 1/12 das dotações consignadas ao Poder Legislativo, respeitado, em qualquer caso, o limite constitucional.

Art. XX-e) - Ao final de cada mês, a Câmara Municipal recolherá na Tesouraria da Prefeitura a parcela não utilizada do duodécimo anterior, nisso incluído o Imposto de Renda Retido na Fonte.

2- Os novos conteúdos da LDO, segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal

De seu turno, a Lei de Responsabilidade Fiscal definiu vários novos conteúdos das Diretrizes Orçamentárias, sendo certo que um deles, o Anexo de Metas Fiscais, é documento de imensa serventia, visto que projetará a dívida municipal, cuja diminuição é um dos fundamentos de responsabilidade fiscal.

É o que em seguida se verá:

2.1- Equilíbrio entre receitas e despesas

A Lei de Responsabilidade Fiscal não proíbe, explicitamente, o déficit orçamentário, seja ele nominal, primário ou o bruto da execução orçamentária. Busca ela, mediante vários mecanismos, conter as formas imoderadas de desequilíbrio orçamentário e, por isso, reduzir o nível de endividamento do setor governamental.



O legislador quis que a estratégia para alcançar o equilíbrio entre receitas e despesas esteja claramente delineada na LDO.

Nos moldes do art. 7.º, II da Lei 4.320, a contratação de uma operação orçamentária de crédito pode financiar o déficit e, ao final das contas, garantir o equilíbrio contábil. Esse tipo de descompasso será aceito, porque antes convencionado com o parlamentar, na lei de diretrizes orçamentárias e, depois, na de orçamento anual. Aqui nada se esconde do Legislativo.

Apesar de absolutamente indesejado, o déficit de exercício não é proibido. Prova disso, o Poder Executivo Federal, na LDO, vem propondo, nos últimos anos, déficit primário, sendo isso aceito pelo Congresso Nacional.

Explicando melhor o artigo 98 da L. 4.320, o Prof. James Giacomoni, assim define a rubrica orçamentária "Operações de Crédito": *"envolve a captação de recursos para atender desequilíbrios orçamentários ou, ainda, financiar empreendimentos públicos. É através dessa conta de receita que são cobertos os déficits orçamentários que ensejam a formação da Dívida Pública (in "Orçamento Público", 8ª edição, 1998, Ed. Atlas, pg. 129).*

Sob a responsabilidade fiscal, não se pode mais admitir o déficit motivado pela superestimação da receita; no orçamento ou em créditos adicionais. Assim fazendo, o Município se financia aplicando "calote" em fornecedores e servidores, contrariando, por certo, a proposta feita no Anexo de Metas Fiscais, assim como os artigos 47 a 50 da Lei 4.320, que determinam a programação financeira. Não bastasse isso, afrontará também o Município o princípio da sinceridade dos números orçamentários.

Tendo em mira que a imensa parte dos municípios não vem obtendo operação de crédito com exigibilidade superior a 12 meses, considerando que o Anexo de Metas Fiscais não poderá prever déficit sem fonte orçamentária de cobertura e, além do mais, levando-se em conta que a peça orçamentária não pode apresentar-se negativamente desequilibrada (despesa maior que receita), todos esses fatores, mostram que o déficit amparado em receita fictícia, hoje, mais do que nunca, é prática que deve ser evitada a todo custo.

Neste ponto, sempre é bom refletir, o ente local de poder beneficiou-se da reforma tributária de 1.988, mas, em contrapartida, a pressão sobre seu orçamento aumentou e, muito, porquanto vários serviços, antes respondidos pela União e Estados, passaram para a órbita municipal. É o caso da saúde, através do SUS; do ensino fundamental, com a municipalização induzida pelo extinto Fundef (hoje o Fundeb); da assistência social, com a maior demanda frente ao desemprego dos trabalhadores; do tráfego urbano, dentre outros. Além do mais, e isso atingiu todos os entes da Federação, o Município perdeu seu meio inflacionário de financiamento. Explica-se melhor, nos tempos da inflação alta, os ativos indexados (impostos, taxas) cresciam mais do que os passivos não indexados (salários dos servidores, precatórios, pendências junto a fornecedores), criando, assim, uma fonte adicional de receita para a Administração. Os antigos contadores e orçamentistas haverão de lembrar que, à época, as receitas de aplicação financeira superavam fontes básicas como as transferências do ICMS ou FPM.

A modo de ilustrar, a Carta de 1988 priorizou o combate do déficit corrente, que é a diferença negativa entre receitas e despesas correntes. Isto se depreende do art. 167, III, que impede a destinação de empréstimos e financiamentos para gastos de operação da máquina estatal, ou seja, para gastos correntes (pagamento de pessoal, gastos de consumo ou com serviços de terceiros, subvenções etc.). Nesse contexto, as operações de crédito devem, apenas, custear as despesas de capital, aquelas que engrandecem o patrimônio público (obras, compra de equipamentos) ou refinanciam o principal da dívida pública (rolagem). É esta a regra designada como de ouro.

Na Constituição anterior, havia explícita preocupação com o déficit total. Segundo o Professor James Giacomoni: *"a Constituição de 1967 exigia orçamentos equilibrados. Rezava o art. 66: O montante da despesa autorizada em cada exercício financeiro não poderá ser superior ao total das receitas estimadas para o mesmo período". O artigo previa exceções nos casos de recessão econômica e nas situações em que é recomendada a abertura de créditos extraordinários. Em outro parágrafo do mesmo artigo, o Texto Constitucional chegava ao detalhe de determinar que o Executivo deveria propor ao Legislativo medidas de restabelecimento do equilíbrio orçamentário toda vez que, no decorrer do exercício, houvesse a probabilidade de um déficit superior a dez por cento do total da receita estimada"* (in obra citada, pg. 80).



2.2 - Critérios para a limitação de empenhos e movimentação financeira

No caso da arrecadação da receita, bimestralmente avaliada, evoluir aquém do esperado e, exatamente por isso, comprometer os resultados antes negociados, o artigo 9.º da LRF determina a contenção de despesas, através da limitação de empenhos e quotas financeiras, instituto designado também por contingenciamento ou congelamento de verbas e quotas de numerário.

O corte, contudo, não pode ser linear. Despesas incomprimíveis e inadiáveis como as de terceirização de serviços públicos essenciais, folha de pagamento, para citar apenas duas, não podem sofrer restrição. Além disso, o § 2.º do artigo 9.º imuniza as despesas que representem obrigações constitucionais e legais do ente público (aplicação mínima em Saúde, Educação, precatórios judiciais, repasse do duodécimo para a Câmara de Vereadores).

Dessa forma, é a lei de diretrizes orçamentárias que evidenciará o tipo de despesa a ser contida. Os entes que mais praticam essa política de contenção (União, Estados e grandes municípios) fazem com que o corte atinja obras e outros investimentos e despesas correntes não afetadas a serviços básicos.

Nesse cenário, será também mostrada a participação da Câmara de Vereadores nesse esforço de contenção fiscal.

Nisso tudo, Comunicado Fiorilli oferece uma boa dica para a Administração limitar empenhos:

Comunicado Fiorilli S/C Software

Limitação de Empenhos X Restos a Pagar Liquidados

*Considerando que o TCE-SP emite parecer desfavorável quando o déficit **financeiro** supera 30 dias de receita.*

*Considerando que os Restos Pagar **Liquidados** predominam no sobredito déficit financeiro (dívida flutuante sem cobertura monetária).*

*Considerando que, **após o alerta do TCE-SP, a falta de limitação de empenho** poder levar à inelegibilidade do Prefeito, vez que caracterizado ato doloso de improbidade administrativa e enquadramento no art. 5º, III, da Lei de Crimes Fiscais (nº 10.028, de 2000).*

*Tendo em vista tais considerações, interessante a **edição de decreto de limitação de empenho**, em valor próximo aos **Restos a Pagar liquidados e descobertos** (sem cobertura de caixa).*

Assim fazendo, a Prefeitura demonstrará, numa eventual defesa junto àquela Corte, os esforços inaugurais para uma boa gestão fiscal, na qual prevalece a redução da dívida que mais pressiona o Município: a de curto prazo (déficit financeiro).

2.3- Normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados governamentais

Na Lei de Responsabilidade Fiscal, o inciso I do artigo 4º indica mais dois novos conteúdos para a lei de diretrizes orçamentárias:

- Definição de métodos para controlar os custos dos serviços públicos oferecidos à população;
- Definição de métodos para avaliar as ações governamentais desenvolvidas.

Eis dois teores muito pouco exercitados pelos Municípios.

De toda forma, seja na área pública, seja no setor privado, as instituições almejam, sempre, a eficiência, princípio este cada vez mais valorizado. Assim, para se avaliar as ações realizadas, é preciso balizar-se em padrões de eficiência.

Dessa forma, esses dois novos requisitos da LDO interligam-se, tendo em conta que eficiência significa realizar metas a um menor custo possível.



Não há de falar em eficiência, sem antes sabermos o custo da atividade em foco. Apesar de interligados, esses conteúdos demandam ações específicas de implantação. Primeiro, introduzir a contabilidade de custos, depois obter parâmetros em que se possam balizar as ações governamentais.

A Administração Municipal que dispõe de sistema informatizado de escrituração contábil poderia negociar com as empresas prestadoras desse serviço a inserção de novo programa que, a cada empenho emitido, aloque custos aos respectivos centros de despesa. Esses centros agregam atividades realizadas, às vezes, por vários departamentos do Município. É o caso de ações de saúde, que podem envolver as Secretarias de Saúde, de Saneamento Básico, de Obras e Urbanismo, de Educação e de Administração. Em seguida, o sistema gerará relatórios que permitem decisões gerenciais.

Aliás, outro trecho da LRF dispõe que a Administração manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (artigo 50, § 3.º).

Depois, há de se estabelecer parâmetros básicos sobre os quais se possam comparar as metas realizadas, tais como:

- Porcentagem média estadual de crianças entre 4 e 6 anos matriculadas na pré-escola ou de 7 a 14 anos agregadas ao ensino fundamental;
- Índice médio de mortalidade infantil do Estado;
- Número médio estadual de habitantes por leito hospitalar.

Em suma, a LDO passará a demonstrar os centros de custos do Município e a forma de neles se fazer a medição. Evidenciará, também, os parâmetros a partir dos quais se avaliarão os resultados dos programas financiados com recursos orçamentários.

A propósito, convém lembrar, a eficiência das ações governamentais é o mais novo princípio constitucional da Administração Pública (artigo 37, *caput*), introduzido pela Emenda Constitucional n.º 19, de 1998, a da Reforma Administrativa.

Avaliar a eficácia e a eficiência da gestão orçamentária é, desde a Carta de 1988, incumbência do controle interno (artigo 74, II).

2.4- Condições para transferir recursos a entidades públicas e privadas

A ajuda governamental a entidades privadas depende de lei específica, nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal e do Marco Regulatório das ONGs (Lei 13.019, de 2014). Agora, não mais se justificam autorizações genéricas, sob a mera forma de dotações de orçamento. Com efeito, o Vereador deve conhecer e, aprovar, de antemão, qual o asilo, o orfanato, a creche a ser contemplada com os auxílios governamentais. Assim procedendo, atende-se aos princípios constitucionais da legitimidade, moralidade e publicidade.

Além dessa lei específica, as subvenções, auxílios, contribuições, todos esses benefícios, precisarão atender às condições antes pactuadas na lei de diretrizes orçamentárias. Exemplo: as instituições de benemerência deverão receber visita prévia do Controle Interno; estar certificadas pelo Conselho Municipal de Assistência Social; prestar contas a cada seis meses e atender, prioritariamente, famílias com renda abaixo de dois salários mínimos.

Ao tratar dos repasses do Tesouro a entidades públicas municipais, sejam elas autarquias, fundações ou empresas dependentes, a LDO poderá dispor sobre metas físicas a serem alcançadas por tais pessoas da estrutura descentralizada; isto, enquanto contrapartida operacional pelos recursos provindos do erário. Exemplificando, uma fundação de ensino municipal receberá \$ 700.000/ano do caixa central e, por seu turno, compromete-se a oferecer 100 bolsas de estudo a munícipes carentes.

2.5- Outros conteúdos da LDO explicitados em dispositivos da LRF, que não o artigo 4.º

O artigo 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal não esgota os novos conteúdos das diretrizes orçamentárias, na medida em que, mais adiante, outros dispositivos preceituam 7 (seis) disposições para a LDO:

- Artigo 5.º, III – prescrição do percentual da receita corrente líquida que será retido, na lei de meios, enquanto Reserva de Contingência;



- Artigo 5.º, § 3.º - determinação do índice de preços que atualizará o principal da dívida mobiliária refinanciada;
- Artigo 8.º, *caput* – identificação de parâmetros para o Poder Executivo estabelecer a programação financeira mensal de todo o Município, nele incluído a Câmara de Vereadores;
- Artigo 16, § 3.º - identificação da despesa tida como irrelevante que, ao ser expandida, não demanda os procedimentos dos incisos I e II, artigo 16, LRF (estimativa trienal de custos; declaração do ordenador da despesa quanto à compatibilidade no PPA e LDO).
- Art. 22, parágrafo único, V – contratação excepcional de horas extras quando o Município atingiu o limite prudencial para despesas com servidores;
- Artigo 45, *caput* – definição de critérios para o início de novos projetos, após o atendimento dos que em andamento estão;
- Artigo 62, I - autorização para o Município auxiliar o custeio de despesas próprias de outros entes federados, União ou Estado. Ex.: gastos de operação do quartel da Polícia Militar, do Tiro de Guerra, do Cartório Eleitoral, do Fórum, dentre muitos outros;

2.6- O Anexo de Metas Fiscais

Esse Anexo da LDO é peça fundamental para os intuitos da gestão fiscal responsável. Nele, o Município apresentará suas metas de resultado primário e nominal, para o próximo exercício e para os dois seguintes. Dentro desse período trienal, também será previsto o comportamento da dívida municipal, seja ela de curto prazo (passivo financeiro) ou de longo prazo (passivo permanente).

Prefeito que não apresentar o Anexo de Metas Fiscais, a rigor, desembolsa multa equivalente a 30% de seus vencimentos anuais (artigo 5.º, II da Lei de Crimes Fiscais), sem bem que não temos notícia de aplicação de tal penalidade pelos Tribunais de Contas.

Entre o resultado primário e o tradicional resultado bruto de execução orçamentária, a diferença é que este compara todas as receitas arrecadadas com todas as despesas empenhadas; já, aquele, o primário, enfoca o custo de operação da máquina pública, desconsiderando receitas e despesas relacionadas a empréstimos e financiamentos, denominadas financeiras ou não primárias (*juros e principal, pagos e recebidos*).

Tal qual já antes se disse, o superávit primário é para honrar os juros e o principal da dívida contraída junto a bancos ou mediante a emissão de títulos públicos (mobiliária), com majoritário perfil de longo prazo, referindo-se, em larga escala, à dívida consolidada ou fundada.

Vai daí que tal resultado não é para solver os Restos a Pagar, ou seja, nada tem a ver com essa dívida não financeira, contraída junto a fornecedores que ainda não receberam seus créditos, muito embora já tenham fornecido, à Administração, bens e serviços.

Nesse contexto, o resultado primário é indicador relevante somente para os poucos entes estatais que, todo ano, precisam pagar elevada carga de juros sobre a robusta dívida consolidada; é o caso da União, dos Estados e, no máximo, 180 municípios da Federação (3,2% do todo).

De outro lado, a imensa maioria dos Municípios padece da extraorçamentária dívida flutuante, de curtíssimo prazo, constituída, em boa parte, por Restos a Pagar sem cobertura de caixa. Nesse cenário, pode-se dizer que a impontualidade com os fornecedores é a maior fonte de financiamento dos governos locais, os quais recebem bens e serviços, por eles pagando, não raro, em prazos dilatados. Eis aí uma das origens dos sobrepreços nas compras públicas e das inversões na ordem cronológica de pagamento.

Conforme a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), em 2010, apenas 13% dos municípios brasileiros apresentavam dívida consolidada líquida (723, *num total de 5.565 comunas*), seja porque nada deviam a esse título ou à vista de que suas disponibilidades financeiras ultrapassavam a obrigação bruta.

Tal se confirma em estudo da Federação das Indústrias do Rio de Janeiro, que culminou no bastante divulgado Índice Firjan – 2012: ***“diante da combinação de despesas correntes em ascensão e nível de receitas independente da capacidade de arrecadação local, a inscrição de restos a pagar transformou-se na principal variável de ajuste das contas municipais, em detrimento da contratação de dívida de longo prazo, restrita ao financiamento dos investimentos. Em 2010, enquanto apenas 13% dos municípios***



brasileiros apresentaram dívida consolidada líquida, 95% deles inscreveram restos a pagar. Em muitos casos, o uso desta conta tem sido tão recorrente que não existem recursos disponíveis para fazer frente aos contratos firmados no ano.

Conforme o IPEA- *Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas*, do Governo Federal, apenas 14 municípios brasileiros superam o limite da dívida consolidada (120% da receita corrente líquida), sendo que, em tal universo, o Município de São Paulo responde por 49,76% de todo o endividamento municipal ¹.

De mais a mais, a dívida consolidada bruta, no Município, é formada, geralmente, por precatórios judiciais, parcelamentos junto ao INSS, FGTS e PASEP e por financiamentos obtidos em bancos estatais. Assim, quer queira, quer não, os respectivos pagamentos devem ser obrigatoriamente efetivados, conquanto o descumprimento da nova moratória dos precatórios enseja várias e muitas penalidades, o parcelamento daqueles encargos patronais acontece por retenção, na fonte, do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e, caso não se quite o financiamento bancário estatal, fica o Município impedido de receber transferências voluntárias (art. 25, § 1º, IV, "a" da LRF).

Em suma, a dívida consolidada municipal, em proporção à receita municipal, é baixa, muitas vezes inexistente e, caso não paga, sujeita a Administração e o gestor a fortes penalidades; é por isso que, no caso municipal, o superávit primário tem de ser compulsoriamente obtido.

Diferente, a dívida municipal de curto prazo (flutuante), em imensa parte dos casos, já está toda vencida; deveria ser paga em curtíssimo prazo, mas, se isso não se der, nenhuma sanção, de pronto, penaliza a Administração. Se a Prefeitura não paga fornecimento de carne na merenda escolar, nenhuma punição embarça o Governo e o gestor; quando muito, em futuro distante, tal débito pode se transformar num precatório judicial.

Dito de outro modo, os juros e o principal da dívida consolidada constituem despesa obrigatória, às vezes vinculada, natureza compulsória essa que não atinge o endividamento principal do Município: o dos Restos a Pagar.

De mais a mais, a flexível dívida flutuante não sofre qualquer limite fiscal.

Feitas essas considerações, resta claro que a dívida flutuante municipal solicita maior controle por parte da Administração financeira dos Municípios e, claro, dos Tribunais de Contas.

Nesse contexto, o resultado bruto de execução orçamentária é, de longe, o mais importante para avaliar a boa gestão fiscal dos Municípios; isso porque impacta, diretamente, a dívida de maior peso no Município: a flutuante, de curto prazo.

Assim sucede porque, oriunda do resultado bruto de execução orçamentária, a sobra ou a insuficiência monetária não mais tem caráter orçamentário, mas, sim, financeiro, o que influencia, diretamente, o saldo de outra conta financeira: a dos Restos a Pagar.

Com efeito e sob hipótese de uma dívida flutuante sem cobertura monetária (*déficit financeiro*), o superávit orçamentário gera sobra monetária que diminui o saldo dos Restos a Pagar, ou seja, reduz (ou solve) o déficit financeiro do Município; em sentido contrário, o déficit orçamentário aumenta, mais ainda, os Restos a Pagar sem cobertura de caixa, elevando o déficit financeiro da Administração.

Diversamente, a dívida flutuante não pode ser abatida pelo superávit primário, pois este só enfrenta despesas financeiras empenhadas no próprio ano de competência e, não, em anos anteriores, como é o caso dos extraorçamentários Restos a Pagar, os quais, além disso, nada têm de financeiros; seu credor é o fornecedor e, não, as instituições de crédito.

Assim, claro está que os resultados primário e nominal pouca importância têm na avaliação das contas dos Prefeitos; para estas, o que mais importa é o comportamento da conta Restos a Pagar.

Ante todas essas razões, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo recusa balanço municipal que, mesmo com baixo déficit orçamentário, carrega, de anos anteriores, déficit financeiro maior que 30 dias de receita, composto, majoritariamente, pelos Restos a Pagar sem lastro de caixa.

¹ In: "Texto para Discussão - LRF e os Municípios – impactos sobre a despesa com pessoal e dívida consolidada" Autoria: Dea Guerra Fioravante, Maurício Mota Saboya Pinheiro e Roberta da Silva Vieira (Brasília, outubro de 2006).



Essa prevalência do resultado orçamentário não quer dizer que o Município deva se abster da previsão de metas fiscais. **De fato, as Prefeituras deverão de prever, no Anexo de Metas Fiscais, quando for o caso, não só as metas de resultado primário e nominal (art. 4º, § 1º, LRF), mas, também, meta de superávit bruto de execução orçamentário, quando carrega a Fazenda Municipal Restos a Pagar sem lastro de caixa.**

2.7- O Anexo de Riscos Fiscais

Precatórios judiciais, tributos contestados, passivo trabalhista de empresas pública, queda na arrecadação, tudo isso pode, a qualquer tempo, comprometer o equilíbrio fiscal do Município. Assim, tal anexo definirá margem de risco, que transformada em receita corrente líquida, comporá uma reserva orçamentária técnica, a reserva de contingência de que fala o inciso III do artigo 5.º.

3- O que não pode faltar na lei de diretrizes orçamentárias

Comunicado Fiorilli bem ilustra teores básicos da lei de diretrizes orçamentárias:

Comunicado Fiorilli S/C – Software

Elaboração da lei de diretrizes orçamentárias

Tendo em vista que, em grande parte dos casos, o projeto de lei de diretrizes orçamentárias (LDO) será encaminhado até 30 de abril, alertamos nossos clientes para o que segue:

1- Interessante a lei de diretrizes orçamentárias (LDO) apresentar margem percentual para realização, em 2019, de transposições, remanejamentos e transferências, pois isso não pode acontecer na lei orçamentária anual.

2- Para segurança jurídica da Prefeitura, conveniente a LDO sinalizar o percentual máximo que será pedido, na lei orçamentária, para abertura de créditos adicionais suplementares (art. 165, § 8º, CF).

3- Também para segurança jurídica do Município, interessante a LDO preceituar que, em caso de não devolução do projeto orçamentário, sua programação será executada, a cada mês, à razão de 1/12 do total orçado.

4- Apesar de o Marco Regulatório das ONGs (Lei 13.019, de 2014) vigorar desde 1º de janeiro, a Lei de Responsabilidade Fiscal, nos artigos 4º, I, “f” e 26, determina que a LDO preveja normas específicas, municipais, de repasse a entidades do terceiro setor (ex.: atendimento de famílias com renda até 2 salários mínimos; aplicação de 80% na atividade-fim; visita prévia do Controle Interno).

5- Conveniente determinar específicas ações programáticas para gastos sujeitos a limites ou vulneráveis a desvios, que não possam ser claramente identificados no elemento de despesa (ex: publicidade oficial, propaganda, adiantamentos, despesas com viagens). É isso o que quer o Comunicado TCE-SP nº 14, de 2010.

6- Deve a LDO detalhar, em anexo próprio, os serviços vinculados à União e ao Estado que serão financiados pelo Município, aqui satisfazendo ao art. 62 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Do contrário, tem o TCE-SP considerado impróprio o dispêndio.

7-À vista das dificuldades financeiras dos municípios, salutar a LDO prescrever que, na limitação da despesa não obrigatória (art. 9º da LRF), a Câmara dos Vereadores também participará do esforço fiscal.

8-Para atender à Lei Federal 8069, de 1990 (art. 4º, § único, “d”) e o Comunicado TCE-SP 8, de 2011, interessante a destinação de parte da receita para despesas de proteção à criança e ao adolescente.





Entendendo Resultados Fiscais ERF¹

Exemplos de Resultado Fiscal Deficitário e Superávitário²

Organizador: Paulo Henrique Feijó (*)

Exemplo de resultado fiscal (deficitário)

Vejamos agora como se apura o resultado fiscal com base na ótica do controle do endividamento líquido. Você vai perceber que o resultado fiscal, até por conta dos conceitos estabelecidos para receitas e despesas, representará a variação da dívida líquida no período exemplificado (entre T1 e T2). Então, vamos lá!

Ao final do ano T1, determinado ente da Federação apresentava os seguintes saldos:

Haveres Financeiros 100.000 (10%)	Obrigações 150.000 (20%)
Ativos Não Financeiros 130.000	Patrimônio Líquido 80.000

Podemos verificar que as obrigações somavam R\$ 150.000 e custavam ao ente federado 20% ao ano, ou seja, a taxa de juros média que incidia sobre as obrigações registradas no patrimônio era de 20% ao ano. De outro lado, o montante dos haveres financeiros era de R\$ 100.000, remunerados em 10% ao ano. Tais montantes representavam, ao final de T1, uma dívida líquida de R\$ 50.000.

Dívida Líquida	=	Obrigações	-	Haveres Financeiros
Dívida Líquida	=	150.000	-	100.000
Dívida Líquida	=	50.000		

Ao longo do exercício financeiro de T2 foram realizadas as seguintes operações (receitas e despesas):

Receitas	R\$	Despesas	R\$
Tributos	15.000	Pessoal	22.000
Alienação de Bens	5.000	Investimentos	2.000
Juros Ativos	10.000	Juros Passivos	30.000
Total	30.000	Total	54.000

A diferença entre o total das receitas e o das despesas evidenciava um déficit no montante de R\$ 24.000:

Resultado Total	=	Receitas	-	Despesas
Resultado Total	=	30.000	-	54.000
Resultado Total	=	- 24.000		← Déficit

Após a ocorrência (registro dos lançamentos contábeis) de cada uma das operações listadas, os saldos dos haveres financeiros, dos ativos não financeiros, das obrigações e do patrimônio líquido, ao final de T2, ficaram com os montantes apresentados a seguir. Perceba também que cada coluna mostra as variações sofridas nos diferentes grupos (HF, ANF, OB, DL e PL) em razão do registro das operações.

¹ A Série de artigos Entendendo Resultados Fiscais está baseada no livro de mesmo nome, publicado pela Editora Gestão Pública, tendo sido transformado em artigos para utilização exclusiva do Boletim de Administração Municipal da Fiorilli. Para compra do livro com o conteúdo completo de toda a série acesse www.gestaopublica.com.br.

² O conteúdo deste trabalho é de responsabilidade dos autores e não reflete necessariamente a opinião de instituições e grupos com as quais tem relação profissional.



	Saldo em T1	Tributos	Alienação de Bens	Receita de Juros	Custeio	Investimentos	Despesa de Juros	Saldo em T2	Varição do Saldo
HF	100.000	+15.000	+5.000	+10.000	-22.000	-2.000	-	106.000	↑ 6.000
ANF	130.000	-	-5.000	-	-	+2.000	-	127.000	↓ 3.000
OB	150.000	-	-	-	-	-	+30.000	180.000	↑ 30.000
PL	80.000	+15.000	-	+10.000	-22.000	-	-30.000	53.000	↓ 27.000
DL	50.000	-15.000	-5.000	-10.000	+22.000	+2.000	+30.000	74.000	↑ 24.000

Haveres Financeiros 106.000	Obrigações 180.000
Ativos Não Financeiros 127.000	Patrimônio Líquido 53.000

O saldo da dívida líquida, portanto, mudou para:

Dívida Líquida	=	Obrigações	-	Haveres Financeiros
Dívida Líquida	=	180.000	-	106.000
Dívida Líquida	=	74.000		

É possível, então, calcular a variação do endividamento líquido, como segue:

À Dívida Líquida	=	Dívida Líquida em T2	-	Dívida Líquida em T1
À Dívida Líquida	=	74.000	-	50.000
À Dívida Líquida	=	+ 24.000		← Déficit

A dívida líquida ao final de T1 era de R\$ 50.000, passando a R\$ 74.000 ao final de T2, ou seja, houve um aumento de R\$ 24.000 do saldo da dívida líquida ao longo de T2. Significa dizer que, durante o exercício financeiro de T2, o montante das operações que aumentaram (despesas) o endividamento líquido foi superior em R\$ 24.000 ao das operações que diminuiram (receitas) o endividamento líquido. Nesse caso, o exercício financeiro de T2 apresentou um déficit de R\$ 24.000.

Vê-se, pois, que é possível calcular o resultado fiscal do exercício financeiro de T2 de duas formas: pelo método **acima da linha** e pelo método **abaixo da linha**. Para o método acima da linha são utilizados os valores das receitas e das despesas:

Acima da linha	=	Receitas	-	Despesas
Acima da linha	=	30.000	-	54.000
Acima da linha	=	- 24.000		← Déficit

E para o método abaixo da linha são utilizados os dados sobre a variação da dívida líquida entre T1 e T2:

Abaixo da linha	=	Dívida Líquida em T2	-	Dívida Líquida em T1
Abaixo da linha	=	74.000	-	50.000
Abaixo da linha	=	+ 24.000		← Déficit

Outras informações interessantes que podem ser extraídas dos dados apresentados são:

- o resultado deficitário apurado pelo método acima da linha apresenta o sinal negativo, pois o total das receitas foi menor que o das despesas;
- o resultado deficitário apurado pelo método abaixo da linha apresenta sinal positivo, porque houve aumento da dívida líquida ao longo do exercício financeiro de T2.

Exemplo de resultado fiscal (superavitário)

Consideremos uma situação na qual o total das receitas é maior que o total das despesas. Nesse caso haverá, portanto, redução do endividamento líquido. Para o respectivo exemplo, utilizaremos a mesma situação patrimonial inicial (aquela apresentada ao final de T1).

Ao final do ano T1, determinado ente da Federação registrava os seguintes saldos:



Haveres Financeiros 100.000 (10%)	Obrigações 150.000 (20%)
Ativos Não Financeiros 130.000	Patrimônio Líquido 80.000

As obrigações do referido ente somavam R\$ 150.000 e custavam-lhe 20% ao ano. De outro lado, o montante dos haveres financeiros era de R\$ 100.000, remunerados em 10% ao ano. Tais montantes representavam, ao final de T1, uma dívida líquida de R\$ 50.000.

Dívida Líquida	=	Obrigações	-	Haveres Financeiros
Dívida Líquida	=	150.000	-	100.000
Dívida Líquida	=	50.000		

Durante o ano T2, foram realizadas as seguintes operações (receitas e despesas):

Receitas	R\$	Despesas	R\$
Tributos	40.000	Pessoal	12.000
Alienação de Bens	10.000	Investimentos	3.000
Juros Ativos	10.000	Juros Passivos	30.000
Total	60.000	Total	45.000

A diferença entre o total das receitas e das despesas evidencia um superávit no montante de R\$ 15.000:

Resultado Total	=	Receitas	-	Despesas
Resultado Total	=	60.000	-	45.000
Resultado Total	=	+ 15.000		← Superávit

Após a ocorrência das operações, os saldos de haveres financeiros, ativos não financeiros, obrigações e patrimônio líquido, ao final de T2, passaram a ser os seguintes:

	Saldo em T1	Tributos	Alienação de Bens	Receita de Juros	Custeio	Investimentos	Despesa de Juros	Saldo em T2	Varição do Saldo
HF	100.000	+40.000	+10.000	+10.000	-12.000	-3.000	-	145.000	↑ 45.000
ANF	130.000	-	-10.000	-	-	+3.000	-	123.000	↓ 7.000
OB	150.000	-	-	-	-	-	+30.000	180.000	↑ 30.000
PL	80.000	+40.000	-	+10.000	-12.000	-	-30.000	88.000	↑ 8.000
DL	50.000	-40.000	-10.000	-10.000	+12.000	+3.000	+30.000	35.000	↓ 15.000

A nova composição do patrimônio, ao final de T2, era a seguinte:

Haveres Financeiros 145.000	Obrigações 180.000
Ativos Não Financeiros 123.000	Patrimônio Líquido 88.000

O saldo da dívida líquida, portanto, mudou para:

Dívida Líquida	=	Obrigações	-	Haveres Financeiros
Dívida Líquida	=	180.000	-	145.000
Dívida Líquida	=	35.000		

É possível, então, calcular a variação do endividamento líquido:

À Dívida Líquida	=	Dívida Líquida em T2	-	Dívida Líquida em T1
À Dívida Líquida	=	35.000	-	50.000
À Dívida Líquida	=	- 15.000		← Superávit



A dívida líquida ao final de T1 era de R\$ 50.000, passando a R\$ 35.000 ao final de T2, ou seja, houve uma redução de R\$ 15.000 do saldo da dívida líquida ao longo de T2. Significa dizer que, durante o exercício financeiro de T2, o montante das operações que diminuíram (receitas) o endividamento líquido foi superior em R\$ 15.000 ao das operações que aumentaram (despesas) o endividamento líquido. Nesse caso, o exercício financeiro de T2 apresentou um superávit de R\$ 15.000.

Vê-se, pois, que também é possível calcular o resultado fiscal do exercício financeiro de T2 pelos métodos acima da linha e abaixo da linha. Para o método acima da linha são utilizados os valores das receitas e das despesas:

Acima da linha	=	Receitas	-	Despesas
Acima da linha	=	60.000	-	45.000
Acima da linha	=	+ 15.000	←	Superávit

E para o método abaixo da linha são utilizados os dados sobre a variação da dívida líquida entre T1 e T2:

Abaixo da linha	=	Dívida Líquida em T2	-	Dívida Líquida em T1
Abaixo da linha	=	50.000	-	35.000
Abaixo da linha	=	-15.000	←	Superávit

Outras informações interessantes que podem ser extraídas dos dados mostrados são:

- o resultado superavitário apurado pelo método **acima da linha** apresenta **sinal positivo**, pois significa que o total das receitas foi maior que o das despesas;
- o resultado superavitário apurado pelo método **abaixo da linha** apresenta **sinal negativo**, porque houve redução da dívida líquida ao longo do exercício financeiro de T2.

(*) *Graduado em Ciências Contábeis e Atuariais pela Universidade de Brasília – UNB e Pós-Graduado em Contabilidade e Finanças pela Fundação Getúlio Vargas – FGV. Co-Autor dos Livros: Gestão de Finanças Públicas: Fundamentos e Práticas de Planejamento, Orçamento e Administração Financeira com Responsabilidade Fiscal; Curso de Siafi: Teoria e Prática da Execução Financeira no Siafi – Volume 1 - Execução Orçamentária e Financeira; Volume 2: Suprimento de Fundos; Entendendo Resultados Fiscais; Entendendo a Contabilidade Orçamentária Aplicada ao Setor Público; Autor do livro Entendendo as Mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Representante do CFC na Associação Interamericana de Contabilidade (AIC).*



Entendendo Resultados Fiscais ERF¹

Conceitos de Resultado Fiscal²

Organizador: Paulo Henrique Feijó (*)

Nos textos anteriores foi mostrado que existe uma lógica para o controle do endividamento bruto e uma para o controle do endividamento líquido e que, naturalmente, existem diferenças na maneira como são calculadas as receitas e despesas em cada uma dessas lógicas. Desse modo, por exemplo, na lógica da dívida bruta os dispêndios e ganhos com juros são apurados, respectivamente, pelo regime de empenho e de arrecadação, enquanto que na lógica da dívida líquida os juros são apurados pelo regime de competência.

Apesar disso, a apresentação dos conceitos de resultado fiscal, realizada a seguir, será feita de forma genérica, ou seja, sem levar em consideração as diferenças existentes entre as lógicas de controle, deixando para subitens específicos a construção do relacionamento entre os conceitos de resultado e o controle do endividamento líquido e bruto.

Nominal, Primário, Operacional, Juros Reais, Correção Monetária e Juros Nominais

Controlar a dívida pública, mensurar a sustentabilidade da dívida (solvência do setor público) e o impacto da política fiscal sobre a demanda agregada são alguns dos objetivos da divulgação de estatísticas fiscais. Para alcançá-los, é preciso responder, entre outros, aos seguintes questionamentos:

- (i) Quanto da variação total da dívida é influenciado pelo próprio estoque da dívida existente?
- (ii) Quanto da variação da dívida é condicionado pelas chamadas operações primárias?
- (iii) É possível comparar estatísticas fiscais de países com taxas de inflação fortemente distintas?

Para responder a essas perguntas, o “economês” apresenta alguns conceitos, a saber: resultado nominal, resultado primário e resultado operacional. A eles, por uma questão didática, esta obra agregará outros conceitos complementares, que são: juros nominais, correção monetária e juros reais. Você perceberá que os parágrafos a seguir somente darão nome (conceito) ao que já foi estudado em textos anteriores, ou seja, será apenas uma espécie de tradução do português para o “economês”.

O **resultado nominal** representa o resultado total apresentado pelo ente federado. Ou seja, abrange não só o desempenho financeiro (receitas e despesas com juros) como também o resultado não financeiro (receitas e despesas que não são juros).

$$\text{Resultado Nominal} = \text{Resultado Financeiro} + \text{Resultado Não Financeiro}$$

O **resultado com juros nominais** é o resultado financeiro, ou seja, é a diferença entre as receitas com juros e as despesas com juros. Mostra, assim, quanto da dívida atual é afetada pelas dívidas contraídas em períodos anteriores. Em outras palavras, evidencia qual é a influência das políticas fiscais adotadas anteriormente sobre a trajetória atual da dívida pública.

$$\text{Resultado com Juros Nominais} = \text{Resultado Financeiro}$$

O **resultado primário** é o resultado não financeiro, ou seja, é a diferença entre as receitas não financeiras e as despesas não financeiras. Representa o esforço que está sendo atualmente realizado pelo ente federado para o controle da trajetória do endividamento.

¹ A Série de artigos Entendendo Resultados Fiscais está baseada no livro de mesmo nome, publicado pela Editora Gestão Pública, tendo sido transformado em artigos para utilização exclusiva do Boletim de Administração Municipal da Fiorilli. Para compra do livro com o conteúdo completo de toda a série acesse www.gestaopublica.com.br.

² O conteúdo deste trabalho é de responsabilidade dos autores e não reflete necessariamente a opinião de instituições e grupos com as quais tem relação profissional.



Resultado Primário = Resultado Não Financeiro

a) **Juro real** – é a remuneração que o financiador cobra do financiado pelo fato de ele, agente financiador, ter adiado seu próprio consumo. Ou seja, para quem concede o financiamento, deixar de utilizar, no presente, os recursos para seu próprio consumo tem um custo, o qual estará sendo cobrado de quem tomou o dinheiro emprestado (e que obtém, no presente, os prazeres do consumo).

b) **Correção monetária** – serve para recompor o poder de compra do agente financiador. Desse modo, quando os recursos forem devolvidos pelo agente tomador, o financiador poderá, enfim, efetuar o consumo que havia adiado.

Pode-se concluir, então, que os juros nominais são compostos pelo juro real e pela correção monetária, como segue:

Juros Nominais = Juro Real + Correção Monetária

Isso posto, pode-se afirmar que o resultado operacional é:

Resultado Operacional = Resultado Nominal - Correção Monetária

Existe outra forma de se escrever o resultado operacional. Como o resultado primário é o resultado nominal menos os juros nominais, e como os juros nominais são a soma dos juros reais e da correção monetária, então:

Resultado Primário = Resultado Nominal - Correção Monetária - Juro Real

Reescrevendo a igualdade acima, encontra-se:

Resultado Primário = Resultado Operacional - Juro Real

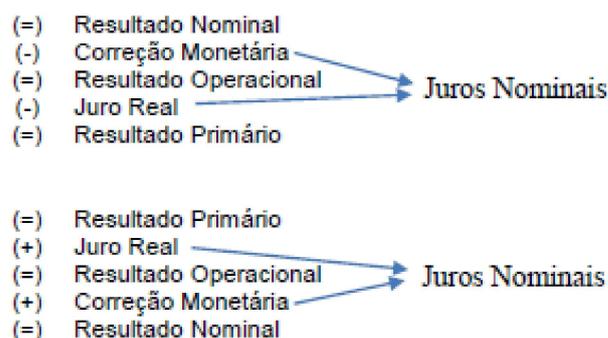
Assim, temos que:

Resultado Operacional = Resultado Primário + Juro Real

A publicação de informações sobre o resultado operacional é muito útil em países onde a taxa de inflação é elevada, isso porque, em tais economias, o montante dos juros nominais acaba ficando distorcido, em face de o componente da correção monetária ser muito alto.

Para que seja possível, então, comparar o desempenho fiscal de países com altos índices inflacionários e países com inflação baixa, é preciso “isolar” o componente da correção monetária. Significa dizer que tais comparações não serão feitas por intermédio do resultado nominal, mas com a utilização do resultado operacional.

Por fim, podemos listar os conceitos de resultado fiscal em duas sequências lógicas. A primeira parte do conceito mais amplo de resultado fiscal (nominal) para chegar ao conceito mais restrito (primário); a segunda parte do conceito mais restrito para o conceito mais amplo.



Nos textos anteriores foram apresentadas, sob a ótica do controle do endividamento líquido, duas situações distintas de apuração de resultado fiscal: uma deficitária e outra superavitária. Observa-se



nos exemplos estudados que o montante das receitas e despesas com juros não se alterou. Tanto no primeiro quanto no segundo casos, as receitas com juros foram de R\$ 10.000 e as despesas com juros foram de R\$ 30.000.

Independentemente do desempenho das demais receitas e despesas ao longo do ano, as receitas e despesas com juros não se alteraram (ou quase não se alteraram). Isso porque as mesmas decorreram dos contratos que, ao final de T1, já estavam devidamente assinados pelo setor público, e determinavam que os haveres financeiros (R\$ 100.000) deveriam render 10% (R\$ 10.000) ao ano e que as obrigações (R\$ 150.000) deveriam custar 20% (R\$ 30.000) ao ano.

Por isso mesmo, quando do controle da variação do endividamento, é preciso isolar/separar/excluir as receitas e despesas com juros, para que seja possível verificar qual seria a variação do endividamento se as receitas e despesas com juros não existissem. Vejamos, então, em primeiro lugar, os conceitos relacionados à apropriação de juros:

1) **Receita financeira** – É toda redução da dívida líquida provocada pela apropriação de juros ativos aos estoques de haveres financeiros ou aos estoques de obrigações.

Receita Financeira é a ↓ da dívida líquida provocada pela apropriação de juros

2) **Despesa financeira** – É todo aumento da dívida líquida provocado pela apropriação de juros passivos aos estoques de obrigações ou aos estoques de haveres financeiros.

Despesa Financeira é o ↑ da dívida líquida provocado pela apropriação de juros

3) **Resultado financeiro** – É a diferença entre as receitas financeiras e as despesas financeiras. Em outras palavras, é a variação da dívida líquida ocorrida em função da apropriação de juros (ativos e passivos) aos estoques de obrigações e de haveres financeiros.

Resultado Financeiro é a dívida líquida ocorrida em razão dos juros

Nos exemplos apresentados, o resultado financeiro foi o seguinte:

Resultado Financeiro	=	Receitas Financeiras	-	Despesas Financeiras
Resultado Financeiro	=	10.000	-	30.000
Resultado Financeiro	=	20.000		← Déficit

Os juros fizeram com que a dívida líquida aumentasse em R\$ 20.000. Isso significa dizer que a simples existência, ao final de T1, de saldos de obrigações e de direitos financeiros foi suficiente para, em razão da apropriação dos juros, fazer o endividamento líquido do ente federado aumentar em R\$ 20.000.

É importante saber apurar referido montante, pois o mesmo representa quanto a dívida líquida crescerá "por conta própria". Queira o gestor público ou não, a dívida líquida provocará uma variação em seu saldo (aumento ou redução), em razão dos juros que, ela mesma, fará "nascer" ao longo do exercício financeiro.

Desse modo, para que se consiga analisar o esforço fiscal efetuado pelo ente federado durante o ano, será preciso excluir da variação total da dívida líquida a parcela referente ao resultado financeiro, uma vez que, repita-se, o resultado financeiro é reflexo de dívidas e haveres – e de suas taxas de juros – já contratados.

Assim, o **esforço fiscal** é mensurado pelo resultado que não seja o financeiro, ou seja, pelo **resultado não financeiro**, como segue:

1) **Receita não financeira** – É a operação que provoca redução no saldo da dívida líquida e não está relacionada à apropriação de juros.

Receita Não Financeira é a ↓ da dívida líquida referente a operações que não sejam apropriação de juros.

2) **Despesa não financeira** – É a operação que provoca aumento no saldo da dívida líquida e não está relacionada à apropriação de juros.



Despesa Não Financeira é o ↑ da dívida líquida referente a operações que não sejam apropriação de juros.

3) **Resultado não financeiro** – É a diferença entre as receitas não financeiras e as despesas não financeiras, ou seja, o resultado não financeiro é a ↓ dívida líquida que não está associada à apropriação de juros aos estoques de endividamento líquido.

Ao contrário do resultado financeiro, os resultados não financeiros foram diferentes para cada um dos exemplos estudados.

No primeiro caso, o resultado não financeiro foi deficitário. Significa dizer que contribuiu para aumentar o estoque da dívida líquida entre T1 e T2. Assim, além do aumento proporcionado pela apropriação de juros (R\$ 20.000), a dívida líquida ainda subiu em razão do resultado não financeiro (R\$ 4.000 deficitário).

Resultado Não Financeiro	=	Receitas Não Financeiras	-	Despesas Não Financeiras
Resultado Não Financeiro	=	(15.000 + 5.000)	-	(22.000 + 2.000)
Resultado Não Financeiro	=	- 4.000		← Déficit

No segundo exemplo, contudo, o resultado não financeiro foi superavitário em R\$ 35.000, ou seja, contribuiu para que o estoque do endividamento líquido diminuísse. Em outras palavras, o montante das receitas não financeiras (R\$ 50.000) foi maior que o montante das despesas não financeiras (R\$ 15.000).

Resultado Não Financeiro	=	Receitas Não Financeiras	-	Despesas Não Financeiras
Resultado Não Financeiro	=	(40.000 + 10.000)	-	(12.000 + 3.000)
Resultado Não Financeiro	=	35.000		← Superávit

Apresentados os conceitos de receitas e despesas financeiras e não financeiras, é possível entender o conceito de resultado fiscal total, que nada mais é do que a soma do resultado financeiro e do resultado não financeiro. Em suma, o resultado total é a diferença entre a soma de todas as receitas (financeiras e não financeiras) e a soma de todas as despesas (financeiras e não financeiras). Vejamos:

Resultado Financeiro	=	Receitas Financeiras	-	Despesas Financeiras
Resultado Não Financeiro	=	Receitas Não Financeiras	-	Despesas Não Financeiras
Resultado Total	=	Resultado Financeiro	+	Resultado Não Financeiro

No primeiro exemplo dado, o resultado financeiro contribuiu para aumentar a dívida líquida em R\$ 20.000 e o resultado não financeiro para elevar a dívida líquida em R\$ 4.000. Desse modo, o resultado total, que é o somatório das variações provocadas pelos resultados financeiro e não financeiro, foi um déficit de R\$ 24.000 ou uma elevação da dívida líquida em R\$ 24.000.

- No segundo exemplo, embora os juros tenham elevado o endividamento líquido em R\$ 20.000, o resultado não financeiro contribuiu para reduzi-lo em R\$ 35.000. Desse modo, ao final do período, a dívida líquida, somados os dois efeitos, reduziu seu montante em R\$ 15.000. Significa dizer que o resultado fiscal total foi superavitário em R\$ 15.000.

(*) *Graduado em Ciências Contábeis e Atuariais pela Universidade de Brasília – UNB e Pós-Graduado em Contabilidade e Finanças pela Fundação Getúlio Vargas – FGV. Co-Autor dos Livros: Gestão de Finanças Públicas: Fundamentos e Práticas de Planejamento, Orçamento e Administração Financeira com Responsabilidade Fiscal; Curso de Siafi: Teoria e Prática da Execução Financeira no Siafi – Volume 1 - Execução Orçamentária e Financeira; Volume 2: Suprimento de Fundos; Entendendo Resultados Fiscais; Entendendo a Contabilidade Orçamentária Aplicada ao Setor Público; Autor do livro Entendendo as Mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Representante do CFC na Associação Interamericana de Contabilidade (AIC).*



Entendendo Resultados Fiscais ERF¹

Exemplo de Cálculo pelo acima da Linha e pelo abaixo da Linha²²

Organizador: Paulo Henrique Feijó (*)

Para que você possa compreender melhor a integração de todos os conceitos vistos até o momento, suponhamos que determinado ente público, ao final do ano T1, tivesse um patrimônio com a seguinte composição:

- a) haveres financeiros = 50.000 (remunerados à taxa de juros de 10% ao ano);
- b) obrigações = 70.000 (custo de 20% ao ano);
- c) ativos não financeiros = 100.000;
- d) patrimônio líquido = 80.000.

Ativos	Passivos
Haveres Financeiros 50.000 (10%)	Obrigações 70.000 (20%)
Ativos Não Financeiros 100.00	Patrimônio Líquido 80.000

Consideremos que durante o ano T2 tenham ocorrido os fluxos especificados a seguir.

- 1. Fluxos que alteraram o montante da dívida líquida:
 - a. recebimento de tributos = 20.000;
 - b. alienação de bens = 3.000;
 - c. apropriação de juros ativos aos saldos de haveres financeiros = $10\% \times 50.000 = 5.000$;
 - d. pagamento de salários de servidores = 15.000;
 - e. aquisição de bens = 1.000;
 - f. apropriação de juros passivos aos saldos de obrigações = $20\% \times 70.000 = 14.000$.
- 2. Fluxos que não alteraram o montante da dívida líquida:
 - a. pagamento de obrigações = 10.000;
 - b. emissão de títulos = 6.000.

Ao registrarmos cada uma dessas operações (fluxos), os saldos dos itens do patrimônio do ente público se alterariam, da seguinte forma:

- a. Saldo dos haveres financeiros

Haveres Financeiros → Saldo Anterior + (Fluxos) = Saldo Atual

Haveres Financeiros = **50.000** + (+ 20.000 + 3.000 + 5.000 - 15.000 - 1.000 - 10.000 + 6.000)

Haveres Financeiros = **58.000**

¹ A Série de artigos Entendendo Resultados Fiscais está baseada no livro de mesmo nome, publicado pela Editora Gestão Pública, tendo sido transformado em artigos para utilização exclusiva do Boletim de Administração Municipal da Fiorilli. Para compra do livro com o conteúdo completo de toda a série acesse www.gestaopublica.com.br.

² O conteúdo deste trabalho é de responsabilidade dos autores e não reflete necessariamente a opinião de instituições e grupos com as quais tem relação profissional.



b. Saldo dos ativos não financeiros

Ativo Não Financeiro → Saldo Anterior + (Fluxos) = Saldo Atual

Ativo Não Financeiro = **100.000** + (- 3.000 + 1.000)

Ativo Não Financeiro = **98.000**

c. Saldo das obrigações

Obrigações → Saldo Anterior + (Fluxos) = Saldo Atual

Obrigações = **70.000** + (+ 14.000 - 10.000 + 6.000)

Obrigações = **80.000**

Ativos	Passivos
Haveres Financeiros 58.000	Obrigações 80.000
Ativos Não Financeiros 98.000	Patrimônio Líquido 76.000

Nesse exemplo, existem duas possibilidades de se efetuar o cálculo do resultado fiscal: pelo lado das receitas e despesas e pelo lado da variação do endividamento líquido.

1. Receitas e Despesas → Acima da Linha

Para calcular o resultado fiscal acima da linha é preciso:

- identificar os fluxos de receitas e despesas ocorridos no ano 02;
- calcular a diferença entre os dois montantes.

	Valor (R\$)	Total (R\$)	
Fluxos de Receitas			
Recebimento de tributos	20.000		
Alienação de bens	3.000		
Apropriação de juros ativos	5.000	<u>28.000</u>	
Fluxos de Despesas			
Pagamento de salários de servidores	15.000		
Aquisição de bens	1.000		
Apropriação de juros passivos	14.000	<u>30.000</u>	
			Resultado Fiscal
			(28.000) - (30.000)
			Déficit de 2.000

2. Variação da Dívida Líquida → Abaixo da Linha

Quando não é possível identificar os fluxos de receitas e despesas do período ou quando se deseja efetuar o cálculo com menos informações ou em menor tempo, a forma para mensurar o resultado fiscal é a que utiliza a variação do estoque da dívida líquida. Lembrando que:

$$\text{Dívida Líquida} = \text{Obrigações} - \text{Haveres Financeiros}$$

a) Ao final do ano 01, a dívida líquida do ente público era igual a:

Dívida Líquida no ano 01 = (Obrigações no ano 01) - (Haveres Financeiros no ano 01)

Dívida Líquida no ano 01 = (70.000) - (50.000)

Dívida Líquida no ano 01 = **20.000**

b) Ao final do ano 02, a dívida líquida para o ente público mudou para:

Dívida Líquida no ano 02 = (Obrigações no ano 02) - (Haveres Financeiros no ano 02)

Dívida Líquida no ano 02 = (80.000) - (58.000)



Dívida Líquida no ano 02 = **22.000**

c) A variação da dívida líquida entre o ano 01 e o ano 02 foi de:

Variação da Dívida Líquida = (Dívida Líquida no ano 02) - (Dívida Líquida no ano 01)

Variação da Dívida Líquida = (22.000) - (20.000)

Variação da Dívida Líquida = + 2.000 (**déficit**, pois ocorreu **aumento da dívida líquida**)

É interessante observar que, na realidade, a variação total da dívida líquida é a diferença entre as variações totais dos estoques das obrigações e dos haveres financeiros. Nesse caso, teríamos:

Item	Saldo no ano 01	Saldo no ano 02	Variação
Haveres Financeiros	50.000	58.000	+ 8.000
Obrigações	70.000	80.000	+ 10.000
Dívida Líquida	20.000	22.000	+ 2.000

Como pôde ser observado, para o cálculo do resultado fiscal pela metodologia abaixo da linha não foi necessário identificar os fluxos de receitas e despesas. Bastou identificar a variação ocorrida, entre os instantes T1 e T2, nos saldos de haveres financeiros e obrigações, uma vez que esses estoques "registram" todos os tipos de fluxos ocorridos durante o período.

A seguir, evidenciamos cada um dos fluxos apresentados no exemplo e o respectivo efeito sobre os estoques dos haveres financeiros, das obrigações e da dívida líquida:

Item	Saldo no ano 01	VARIAÇÕES								Saldo no ano 02
		Variações que alteram a Dívida Líquida						Variações que não alteram a Dívida Líquida		
		Tributos	Alienação de Bens	Juros Ativos	Salários	Aquisição de Bens	Juros Passivos	Pagamento de Obrigações	Emissão de Obrigações	
Haveres Financeiros	50.000	+ 20.000	+ 3.000	+ 5.000	- 15.000	- 1.000	-	- 10.000	+ 6.000	58.000
Obrigações	70.000	-	-	-	-	-	+ 14.000	- 10.000	+ 6.000	80.000
Dívida Líquida	20.000	- 20.000	- 3.000	- 5.000	+ 15.000	+ 1.000	+ 14.000	-	-	22.000

(*) *Graduado em Ciências Contábeis e Atuariais pela Universidade de Brasília – UNB e Pós-Graduado em Contabilidade e Finanças pela Fundação Getúlio Vargas – FGV. Co-Autor dos Livros: Gestão de Finanças Públicas: Fundamentos e Práticas de Planejamento, Orçamento e Administração Financeira com Responsabilidade Fiscal; Curso de Siafi: Teoria e Prática da Execução Financeira no Siafi – Volume 1 - Execução Orçamentária e Financeira; Volume 2: Suprimento de Fundos; Entendendo Resultados Fiscais; Entendendo a Contabilidade Orçamentária Aplicada ao Setor Público; Autor do livro Entendendo as Mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Representante do CFC na Associação Interamericana de Contabilidade (AIC).*