

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
ISC
ADVOCACIA GERAL DA UNIÃO

CÂMARA DOS DEPUTADOS
CEFOR
CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO

Juliana Aguiar de Carvalho Paiva

RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL:
Estudo comparado de procedimentos de análise dos dados

BRASÍLIA
2009

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
ISC
ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO

CÂMARA DOS DEPUTADOS
CEFOP
CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO

Juliana Aguiar de Carvalho Paiva

RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL:
Estudo comparado de procedimentos de análise dos dados

BRASÍLIA

2009

Juliana Aguiar de Carvalho Paiva

**RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL:
Estudo comparado de procedimentos de análise dos dados**

Monografia apresentada para aprovação no Curso de Especialização em Auditoria Interna e Controle Governamental realizado pelo Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União.

Orientador: Francisco Glauber Lima Mota

BRASÍLIA

2009

Autorização

Autorizo a divulgação do texto completo na página da Câmara dos Deputados na *internet* e a reprodução, total ou parcial, exclusivamente para fins acadêmicos e científicos.

Assinatura: _____

Data: ____/____/____

Paiva, Juliana Aguiar de Carvalho.

Relatório de gestão fiscal [manuscrito] : estudo comparado de procedimentos de análise dos dados / Juliana Aguiar de Carvalho Paiva. -- 2009.

42 f.

Orientador: Francisco Glauber Lima Mota.

Impresso por computador.

Monografia (especialização) – Escola da AGU, da Advocacia-Geral da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), da Câmara dos Deputados, Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), da Controladoria Geral da União e Instituto Serzedello Corrêa (ISC), do Tribunal de Contas da União, Curso de Especialização em Auditoria Interna e Controle Governamental, 2009.

1. Brasil. [Lei de responsabilidade fiscal (2000)]. 2. Despesa pública, controle, Brasil. 3. Responsabilidade fiscal, Brasil. 4. Fiscalização orçamentária, Brasil. I. Título.

CDU 336.126.5(81)

**RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL: Estudo comparado de procedimentos de
análise dos dados**

Monografia – Curso de Especialização em
Auditoria Interna e Controle Governamental –
Tribunal de Contas da União – 2º semestre de 2009.

Aluna: Juliana Aguiar de Carvalho Paiva.

Banca Examinadora:

Francisco Glauber Lima Mota

Nilson Rodrigues de Assis

Brasília, 30 de novembro de 2009.

*Este trabalho é dedicado aos meus colegas
de trabalho, que estão sempre dispostos
a compartilhar seus conhecimentos na
busca da melhoria da qualidade
dos produtos gerados no âmbito
da Secretaria de Controle
Interno da Câmara dos Deputados.*

Agradeço, mais uma vez,
ao meu marido Paulo
e aos meus filhos Caio e Luca
a paciência e compreensão nos
momentos em que não pude estar ao seu lado,
dedicando-me à execução deste trabalho.

RESUMO

O Relatório de Gestão Fiscal, previsto no artigo 48 da Lei Complementar 101/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal, é um instrumento de controle dos gastos públicos e deve ser elaborado e publicado ao final de cada quadrimestre. Sua elaboração é de responsabilidade dos órgãos técnicos e seus dados deverão ser validados pelo responsável pelo controle interno do Órgão. Diante das dúvidas de qual seria a extensão dos trabalhos a serem desenvolvidos no âmbito da Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados, buscou-se estudar a matéria e conhecer os procedimentos adotados em outros órgãos da administração pública. Buscou-se, também, analisar os instrumentos de que dispõe os artigos 15 a 17 da LRF no controle dos gastos públicos. Nesse sentido, o presente trabalho foi realizado com o objetivo de se conhecer melhor a sistemática de conferência dos dados do RGF, bem como do cumprimento das exigências dos artigos 16 e 17 da LRF e aprimorar o trabalho executado no âmbito da Coordenação de Auditoria Contábil e Operacional da Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados.

Palavras-chave: relatório de gestão fiscal, despesa de caráter continuado, controle dos gastos públicos.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	8
1.1	OBJETIVOS.....	8
1.1.1	<i>Objetivo Geral.....</i>	8
1.1.2	<i>Objetivos específicos.....</i>	8
1.2	JUSTIFICATIVA.....	9
1.3	METODOLOGIA DE PESQUISA.....	10
2	HISTÓRICO.....	11
2.1	CONTROLE DOS GASTOS PÚBLICOS.....	11
2.2	LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	16
2.2.1	<i>Controle social.....</i>	18
3	DESPESA OBRIGATÓRIA DE CARÁTER CONTINUADO.....	20
3.1	CONCEITO.....	20
3.2	CARACTERÍSTICAS.....	20
3.3	INTERPRETAÇÃO.....	22
3.4	CRIAÇÃO, EXPANSÃO E APERFEIÇOAMENTO DE AÇÃO GOVERNAMENTAL.....	24
3.5	OUTRAS OBSERVAÇÕES.....	26
4	RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL.....	27
4.1	DESPESAS COM PESSOAL.....	28
4.1.1	<i>Despesa Total com Pessoal.....</i>	28
4.1.2	<i>Outras Despesas de Pessoal.....</i>	28
4.1.3	<i>Limites de Gastos com Pessoal.....</i>	29
4.2	DEMONSTRATIVO DA DESPESA COM PESSOAL.....	31
4.2.1	<i>Despesa com pessoal.....</i>	31
4.2.2	<i>Despesas Executadas.....</i>	32
4.2.3	<i>Despesa Bruta com pessoal.....</i>	32
4.2.4	<i>Despesas não computadas.....</i>	33
4.2.5	<i>Despesa Líquida com pessoal.....</i>	34
4.2.6	<i>Despesa Total com pessoal.....</i>	34
4.2.7	<i>Receita Corrente Líquida (RCL).....</i>	34
4.2.8	<i>% da Despesa Total com pessoal.....</i>	34
4.2.9	<i>Limite máximo.....</i>	34
4.2.10	<i>Limite prudencial.....</i>	34
4.3	DISPONIBILIDADE DE CAIXA.....	35
4.4	RESTOS A PAGAR.....	35
5	PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DO RGF.....	36
5.1	CÂMARA DOS DEPUTADOS.....	36
5.2	SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	36
5.3	SENADO FEDERAL.....	37
5.4	CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO (CGU).....	37
5.5	TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO.....	37
5.6	CONSIDERAÇÕES.....	38
6	CONCLUSÃO.....	39
7	REFERÊNCIAS.....	41

1 INTRODUÇÃO

O trabalho desenvolvido nesta pesquisa se insere no campo de análise dos gastos de pessoal de órgãos públicos, mais especificamente na análise dos procedimentos adotados pelas Secretarias de Controle Interno (Secin) da Câmara dos Deputados (CD), do Senado Federal (SF), do Supremo Tribunal Federal (STF), do Tribunal de Contas da União (TCU) e da Corregedoria-Geral da União (CGU) quando da verificação dos dados que devem integrar o Relatório de Gestão Fiscal (RGF), e Anexos I (Demonstrativo da Despesa com Pessoal), V (Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa) e VI (Demonstrativos dos Restos a Pagar).

A elaboração do RGF pelos entes da Federação está prevista no artigo 48 da Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF) e as exigências relativas a responsabilidade pela emissão, conteúdo, prazo de publicação, entre outras encontram-se previstas nos artigos 54 e 55. Os limites estabelecidos por esfera de governo estão definidos no artigo 19 e a repartição dos limites por Poder no artigo 20.

1.1 Objetivos

1.1.1 Objetivo Geral

A pesquisa tem por objetivo geral apresentar subsídios para aprimorar os procedimentos adotados pela Câmara dos Deputados, de forma a tornar a análise do RGF mais eficiente.

1.1.2 Objetivos específicos

- comparar os procedimentos adotados pela Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados com os adotados pelas Secretarias de Controle Interno do Supremo Tribunal Federal, do Tribunal de Contas da União, do Senado Federal e da Corregedoria-Geral da União na análise dos valores constantes dos Relatórios de Gestão Fiscal;
- verificar como ocorre o processo de análise do cumprimento do disposto nos artigos 15 a 17¹ da LRF na Câmara dos Deputados e nos órgãos selecionados; e

¹ Art. 15. Serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público a geração de despesa ou assunção de obrigação que não atendam o disposto nos arts. 16 e 17.

Art. 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de:

I - estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subseqüentes;

- oferecer sugestões à sistemática de análise do RGF, bem como dos procedimentos de análise do cumprimento do disposto nos artigos 15 a 17 da LRF no tocante à despesa de pessoal.

1.2 Justificativa

O interesse por essa matéria surgiu a partir dos trabalhos executados na Coordenação de Auditoria Contábil e Operacional (Cacop), órgão da Secretaria de Controle Interno (Secin), da Câmara dos Deputados, ao qual compete verificar a veracidade das informações constantes do RGF elaborado no âmbito do Departamento de Finanças, Orçamento e Contabilidade (Defin), da Câmara dos Deputados.

A Cacop, no desempenho de suas atribuições, faz, também, o levantamento dos processos que acarretaram aumento de despesa de pessoal e verifica o cumprimento das exigências dispostas nos artigos 15 a 17 da LRF.

A Cacop confere ainda os valores que são informados pelo Defin tanto nos processos examinados, relativos a incremento de despesa de pessoal, quanto os constantes do Relatório de Gestão Fiscal.

Ambas as tarefas são desenvolvidas com o fim de dar suporte ao Secretário de Controle Interno quando da assinatura do referido Relatório.

No entanto, os procedimentos de conferência que subsidiam tal análise não estão definidos no Manual de Elaboração do Anexo de Riscos Fiscais e Relatório de Gestão

II - declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias.

[...]

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

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

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

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

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

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

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

Fiscal, aprovado por meio de Portaria do Ministério da Fazenda, ou mesmo na Lei de Responsabilidade Fiscal. Dessa forma, a Cacop realiza seus trabalhos de forma empírica.

Nesse sentido, o trabalho visa avaliar as melhores práticas empregadas na Administração Pública e sugerir sejam adotadas, no que cabível, no âmbito da Câmara dos Deputados.

1.3 Metodologia de pesquisa

A metodologia adotada foi a pesquisa bibliográfica e o estudo comparado dos procedimentos incorporados pelos órgãos, na qual se incluem:

- levantamento dos dados relativos à análise das informações constantes do RGF, tanto na Câmara dos Deputados, quanto nos demais órgãos a serem estudados;
- identificação dos procedimentos adotados em cada órgão analisado, tanto na análise dos dados do RGF, quanto da análise do cumprimento do disposto nos artigos 15 a 17 da LRF;
- realização de entrevistas padronizadas com perguntas abertas e fechadas a serem feitas com pessoas que de alguma forma se relacionam com o tema, tais como gestores e/ou servidores dos órgãos;
- consolidação das informações obtidas; e
- análise e a interpretação dos dados coletados.

2 HISTÓRICO

2.1 Controle dos Gastos Públicos

Ao se tentar fazer uma análise do histórico do controle dos gastos públicos no Brasil, cabe verificar como tal assunto tem sido tratado nas diversas Cartas Magnas que vigoraram em nosso país desde a Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de março de 1824. Em tal dispositivo, observa-se que competia à Assembleia Geral:

- fixar anualmente as despesas públicas, e repartir a contribuição direta;
- autorizar o Governo a contrair empréstimos;
- estabelecer meios convenientes para pagamento da dívida pública; e
- regular a administração dos bens nacionais e decretar a sua alienação.

Com relação à Fazenda Nacional, a Constituição de 1824 assim estabelecia:

Da Fazenda Nacional.

Art. 170. A Receita, e despeza da Fazenda Nacional será encarregada a um Tribunal, debaixo de nome de "Thesouro Nacional" aonde em diversas Estações, devidamente estabelecidas por Lei, se regulará a sua administração, arrecadação e contabilidade, em reciproca correspondencia com as Thesourarias, e Autoridades das Provincias do Imperio.

Art. 171. Todas as contribuições directas, á excepção daquellas, que estiverem applicadas aos juros, e amortisação da Divida Publica, serão annualmente estabelecidas pela Assembléa Geral, mas continuarão, até que se publique a sua derogação, ou sejam substituidas por outras.

Art. 172. O Ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros Ministros os orçamentos relativos ás despezas das suas Repartições, apresentará na Camara dos Deputados annualmente, logo que esta estiver reunida, um Balanço geral da receita e despeza do Thesouro Nacional do anno antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despezas publicas do anno futuro, e da importancia de todas as contribuições, e rendas publicas.

Observa-se desde então a preocupação com controle dos gastos públicos. Mesmo sendo uma monarquia, o Imperador não detinha plenos poderes, a Assembleia fixava limite de gastos e havia a necessidade de prestação de contas à Câmara dos Deputados das despesas efetuadas pelos Ministros.

A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891, atribuiu, privativamente, ao Congresso, dentre outras competências:

- orçar a receita, fixar a despesa federal anualmente e tomar as contas da receita e despesa de cada exercício financeiro;
- autorizar o Poder Executivo a contrair empréstimos a fazer operações de crédito;
- legislar sobre a dívida pública e estabelecer os meios para o seu pagamento; e
- regular a arrecadação e a distribuição das rendas federais.

Como se vê, a preocupação em 1891 era praticamente a mesma da constituição anterior, porém o legislador foi mais conciso, não especificando o responsável por prestar contas, por exemplo.

Com relação à Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934, além da competência exclusiva de julgar as contas do Presidente da República, eram atribuições do Poder Legislativo, com a sanção do Presidente da República, dentre outras:

- votar anualmente o orçamento da receita e da despesa;
- dispor sobre a dívida pública da União e sobre os meios de pagá-la;
- regular a arrecadação e a distribuição de suas rendas; e
- autorizar emissões de papel-moeda de curso forçado, abertura e operações de crédito.

Essa Constituição trouxe em seu texto algumas inovações importantes em termos de controle, a saber:

Dos Ministros de Estado

Art 60 - Além das atribuições que a lei ordinária fixar, competirá aos Ministros: [...]

c) apresentar ao Presidente da República o relatório dos serviços do seu Ministério no ano anterior; [...]

e) preparar as propostas dos orçamentos respectivos.

Parágrafo único - Ao Ministro da Fazenda compete mais:

1º) organizar a proposta geral do orçamento da Receita e da Despesa, com os elementos de que dispuser e os fornecidos pelos outros Ministérios; e

2º) apresentar, anualmente, ao Presidente da República, para ser enviado à Câmara dos Deputados, com o parecer do Tribunal de Contas, o balanço definitivo da Receita e Despesa do último exercício.

Do Tribunal de Contas

Art 99 - É mantido o Tribunal de Contas, que, diretamente, ou por delegações organizadas de acordo com a lei, acompanhará a execução orçamentária e julgará as contas dos responsáveis por dinheiros ou bens públicos.

As Constituições dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937 e de 18 de setembro de 1946, inovaram ao prever a fiscalização da execução orçamentária. A primeira estabelecia que tal atribuição seria de um Departamento Administrativo, organizado junto à Presidência da República, por decreto do Presidente. A segunda, por sua vez, atribuía a fiscalização da execução orçamentária ao Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas, no âmbito da União.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, em termos de controle, foi mais bem elaborada e trouxe diversas inovações, dentre elas, a previsão da edição de lei para regular o processo de fiscalização, pela Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal, dos atos do Poder Executivo e da administração descentralizada, o

estabelecimento de limites para despesa de pessoal e operações de crédito por antecipação de receita, além da criação, no Poder Executivo, do sistema de controle interno, com vistas a:

- criar condições indispensáveis para eficácia do controle externo e para assegurar regularidade à realização da receita e da despesa;
- acompanhar a execução de programas de trabalho e do orçamento; e
- avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos.

A Emenda Constitucional 1, de 17 de outubro de 1969, não trouxe alterações significativas sobre o tema.

Na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88), o legislador procurou tratar o assunto de forma bem completa.

A CF/88 estabeleceu ser de competência privativa da Câmara dos Deputados proceder à tomada de contas do Presidente da República, quando não apresentadas ao Congresso Nacional dentro de sessenta dias após a abertura da sessão legislativa.

Ao Senado Federal compete privativamente:

- autorizar operações externas de natureza financeira;
- fixar, por proposta do Presidente da República, limites globais para o montante da dívida consolidada;
- dispor sobre limites globais e condições para as operações de crédito externo e interno;
- dispor sobre limites e condições para a concessão de garantia da União em operações de crédito externo e interno; e
- estabelecer limites globais e condições para o montante da dívida mobiliária.

Ao Congresso Nacional cabe dispor, dentre outras matérias de competência da União, sobre plano plurianual, diretrizes orçamentárias, orçamento anual, operações de crédito, dívida pública e emissões de curso forçado.

Compete exclusivamente ao Congresso Nacional julgar anualmente as contas prestadas pelo Presidente da República e apreciar os relatórios sobre a execução dos planos de governo, além de fiscalizar e controlar, diretamente ou por qualquer de suas Casas, os atos do Poder Executivo, incluídos os da administração indireta.

De acordo com os artigos 70 e 71 da Carta Magna,

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia

de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.[...]

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete: [...]

O Sistema de Controle Interno citado no artigo 70, é melhor explicado no artigo 74:

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

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Mesmo sendo analítica, a CF/88 não poderia ser tão exaustiva. Por isso, sobre o que o constituinte entendeu não ser objeto de debate no âmbito da constituição, estabeleceu que lei complementar iria dispor. Com relação ao tema em estudo, há que ser observado o disposto nos artigos 163 e 165 da CF/88, a seguir transcritos:

DAS FINANÇAS PÚBLICAS

Art. 163. Lei complementar disporá sobre:

I - finanças públicas;

II - dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo Poder Público;

III - concessão de garantias pelas entidades públicas;

IV - emissão e resgate de títulos da dívida pública;

V - fiscalização das instituições financeiras;

V - fiscalização financeira da administração pública direta e indireta;

VI - operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

VII - compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional.

DOS ORÇAMENTOS

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

I - o plano plurianual;

II - as diretrizes orçamentárias;

III - os orçamentos anuais.

§ 1º - A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. [...]

§ 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 seu livro *Gestão de Finanças Públicas*, Albuquerque *et al* (2006) destaca que:

a economia brasileira viveu fase de intensa instabilidade entre o início da década de 1980 e a metade da década de 1990. O período foi marcado por elevados índices inflacionários cujo controle era perseguido reiteradamente com a introdução de planos econômico inconsistentes, os quais não alcançaram os resultados pretendidos.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, ampliaram-se os direitos individuais, coletivos, entre outros e o “ambiente político permitiu que se apresentassem demandas sociais relevantes, anteriormente represadas pela ausência de mecanismos de manifestação da sociedade”.

Com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, consolidou-se no País o entendimento de que a transferência de determinadas situações de dificuldades fiscais, para administrações e gerações futuras, práticas até então usuais no setor público, devem ser repelidas mediante aplicação de sanções aos responsáveis (ALBUQUERQUE *et al*, 2006).

Dentre as obrigações dos titulares do Poder Executivo, em suas três esferas de governo, consta a observância dos limites de gastos com pessoal, cujo mecanismo de controle é a divulgação quadrimestral do Relatório de Gestão Fiscal.

Para Guerra (2007) a LRF

objetivou regulamentar os arts. 163, I a III, 165, §9º, II e 169 da Carta Política de 1988, dispostos no Capítulo II do Título VI, estando inserido em um contexto de amplas reformas do Estado brasileiro, integrante do chamado Programa de Estabilidade Fiscal (PEF), que visou à drástica e veloz redução do déficit público, além da estabilização da dívida pública em relação ao Produto Interno Bruto (PIB).

Segundo Santa Helena (2009), a LRF

declara seu objetivo de estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal, estabelecendo [...] c) garantia de equilíbrio nas contas, pelo cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas, com limites e condições para a renúncia de receita e a geração de despesas com pessoal, seguridade, dívida, operações de crédito, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar.

Santa Helena (2009) afirma, ainda, que “o processo orçamentário mostra-se incapaz de por si impedir o surgimento de obrigações e riscos fiscais, controle só atingível por meio de mecanismos paralelos e permanentes, como limites externos às despesas com pessoal...”

Já a Lei 4.320/64 foi recepcionada pela CF/88 e atende, em parte, às exigências

do artigo 165. Para substituí-la, tramita na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei Complementar (PLP) 135/96, que, devido à demora no exame e aprovação do projeto, ficou desatualizado após a entrada em vigor da LRF.

Tramitam, ainda, no Senado Federal os Projetos de Lei dos senadores Tasso Jereissati, o PLS 229/09, que “estabelece normas gerais sobre plano, orçamento, controle e contabilidade pública, voltadas para a responsabilidade no processo orçamentário e na gestão financeira e patrimonial [...]”, Renato Casagrande, o PLS 248/09, que “estabelece normas gerais de finanças públicas voltadas para a qualidade na gestão e dá outras providências” e Raimundo Colombo, o PLS 175/09, que “dispõe sobre normas gerais de Direito Financeiro relativas ao exercício financeiro, ao processo de planejamento financeiro e orçamentário, normas de gestão financeira e patrimonial [...]”.

Tais projetos têm sido amplamente discutidos, tanto no âmbito do próprio Senado Federal, como pela sociedade, em audiências públicas.

2.2 Lei de Responsabilidade Fiscal

A LRF nasceu da necessidade de melhoria na gestão dos recursos públicos, buscando diminuir fraudes e desvios, bem como aumentar a transparência das informações, a racionalidade dos gastos e o planejamento das ações.

Após longo período de déficit e endividamento crônico, verificou-se a necessidade de mudar esse quadro e a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 163, previu a edição de lei complementar para tratar de assuntos relativos a Finanças Públicas:

Art. 163. Lei complementar disporá sobre:

I - finanças públicas;

II - dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo Poder Público;

III - concessão de garantias pelas entidades públicas;

IV - emissão e resgate de títulos da dívida pública;

V - fiscalização financeira da administração pública direta e indireta;

VI - operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

VII - compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional.

Segundo Nascimento e Debus (2001),

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

No Brasil, no entanto, pouco se fez logo após a promulgação da CF/88 na

busca de regulamentar o dispositivo acima citado. Em 1995, o Governo Federal iniciou programas de ajuste fiscal a partir do Voto do Conselho Monetário Nacional (CMN) 162/95, que tratava do Programa de Apoio à Reestruturação e ao Ajuste Fiscal de Estados.

Em 1996 foi editada a Medida Provisória 1.560 que estabelecia “critérios para a consolidação, a assunção e o refinanciamento, pela União, da dívida pública mobiliária e outras que especifica, de responsabilidade dos Estados e do Distrito Federal” que foi convertida, após várias reedições, na Lei 9.496/97.

Jorge e Teodoro (2000), baseados em publicações do FMI disponíveis no site do BNDES, acreditam que “uma das fontes de inspiração para o novo normativo (a LRF) foi o ponto de vista do Fundo Monetário Internacional – FMI sobre a administração da dívida pública”.

Tal crença não parece mal fundamentada. Em 1998, o jornal “O Estado de São Paulo” publicou o artigo “Transparência mobiliza FMI e BIRD”, que assim se inicia:

WASHINGTON - O Fundo Monetário Internacional **continuará pressionando os governos** para abrir suas contas e suas operações tanto quanto possível, como forma de aumentar a estabilidade no mercado financeiro internacional e evitar crises - ou, pelo menos, crises de surpresa. Este deverá ser um dos temas dos encontros de primavera deste ano do FMI e do Banco Mundial (Bird), que começam hoje, com uma entrevista do diretor do Departamento de Pesquisa do Fundo, o economista Michael Mussa. *Grifamos*

Por sua vez, Lopreato (2003), ao analisar o papel do FMI na mudança da política fiscal de países emergentes, afirmou que:

As economias de segunda linha, diante das bruscas oscilações do câmbio e da obrigação de manter taxas de juros diferenciadas frente à moeda padrão internacional, perderam autonomia na gestão da política econômica e **são forçadas a incorporar, a cada momento, as expectativas de risco dos agentes e rever o esforço fiscal.**

As garantias de que as alterações da política fiscal teriam caráter permanente tornava necessário que o **FMI influenciasse diretamente os caminhos através dos quais as metas seriam alcançadas.**

A assinatura dos acordos de assistência financeira ficou condicionada à aceitação das condicionalidades específicas (micro-condicionality) determinadas nas negociações. **O FMI reforçou a sua atuação no redesenho nas políticas tributárias e fiscais,** defendendo as reformas estruturais e as condições de sustentabilidade da dívida.

Além disso, **a determinação do FMI que os países deveriam adotar *fiscal policy rules*,** quando a deterioração fiscal fosse de difícil reversão só com medidas discricionárias, introduziu, na prática, outro elemento de restrição à atuação dos dirigentes.[...] A dificuldade política e o embaraço operacional de alterar regras fiscais já estabelecidas inibem as ações discricionárias e favorecem a continuidade do desenho da gestão fiscal e do ajuste fiscal, pois o governo nem sempre estaria disposto a correr riscos de realizar mudanças capazes de alterar o humor do mercado e de comprometer as variáveis macroeconômicas básicas. *Grifamos*

Após a crise de 1998, as políticas de ajuste do FMI começaram a ser adotadas

no Brasil, e a agenda de implantação, segundo Lopreato (2003),

foi considerada modesta, quando comparada à outras realidades, e concentrou-se, sobretudo, na proposição de reformas consideradas essenciais na sustentação do ajuste fiscal e na restauração da confiança do mercado, incluindo aí as reformas da previdência, tributária e trabalhista, bem como a definição de regras fiscais.

Na definição de regras fiscais, iniciou-se a elaboração da proposta da nova lei complementar que regulamentaria o artigo 163 da CF/88. Alguns países foram exemplares para o Brasil, como a Nova Zelândia, com o *Fiscal Responsibility Act*, de 1994, a Comunidade Européia, com o Tratado de Maastricht, de 1992, e os Estados Unidos, com o *Budget Enforcement Act*, de 1990 (NASCIMENTO e DEBUS, 2001).

Apesar das referências externas, a LRF é uma lei “verde-amarela”, segundo Nascimento e Debus (2001), “elaborada para atender às expectativas da nossa sociedade, na busca pela responsabilidade e pelo bom uso dos recursos públicos” e o seu principal objetivo foi o equilíbrio fiscal, a ser alcançado pela imposição de restrições para o crescimento da despesa e pela fixação de limites para gastos com pessoal, despesas com serviços de terceiros e endividamento.

2.2.1 Controle social

A LRF é um instrumento que estimula o exercício do controle social, em “complemento à atuação dos órgãos incumbidos das atividades de controle” (JORGE e TEODORO, 2000).

Com essa finalidade, determinou em seus artigos 9º, 48, 49, 52, 54 a 56² a

² **Art. 9º.** [...]

§ 4o Até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, o Poder Executivo demonstrará e avaliará o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre, em audiência pública na comissão referida no § 1o do art. 166 da Constituição ou equivalente nas Casas Legislativas estaduais e municipais.

§ 5o No prazo de noventa dias após o encerramento de cada semestre, o Banco Central do Brasil apresentará, em reunião conjunta das comissões temáticas pertinentes do Congresso Nacional, avaliação do cumprimento dos objetivos e metas das políticas monetária, creditícia e cambial, evidenciando o impacto e o custo fiscal de suas operações e os resultados demonstrados nos balanços.

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Art. 49. As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

Art. 52. O relatório a que se refere o § 3o do art. 165 da Constituição abrangerá todos os Poderes e o Ministério Público, será publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre e composto de: [...]

Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatório de Gestão Fiscal, assinado pelo: [...]

Art. 55. O relatório conterá: [...]

ampla divulgação, inclusive por meios eletrônicos de acesso público, dos documentos a seguir:

- Planos;
- Orçamentos;
- Leis de Diretrizes Orçamentárias;
- Prestações de Contas e respectivo parecer prévio;
- Relatório Resumido de Execução Orçamentária; e
- Relatório de Gestão Fiscal.

Jorge e Teodoro (2000) destacam que “as instituições sociais e qualquer cidadão terão acesso às contas apresentadas pelo chefe do Poder Executivo que ficarão disponíveis, por todo o exercício, no Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração”.

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

Art. 56. As contas prestadas pelos Chefes do Poder Executivo incluirão, além das suas próprias, as dos Presidentes dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Chefe do Ministério Público, referidos no art. 20, as quais receberão parecer prévio, separadamente, do respectivo Tribunal de Contas. [...]

§ 3o Será dada ampla divulgação dos resultados da apreciação das contas, julgadas ou tomadas.

3 DESPESA OBRIGATÓRIA DE CARÁTER CONTINUADO

As despesas obrigatórias de caráter continuado foram objeto de estudo no presente trabalho, uma vez que as mesmas, quando relacionadas à despesa de pessoal impactam diretamente o demonstrativo a ser publicado quando da elaboração do Relatório de Gestão Fiscal.

3.1 Conceito

Conforme dispõe o artigo 17 da LRF,

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

Para Santa Helena (2009),

A LRF, a partir de seu art. 17, introduziu em nosso ordenamento nova categoria de despesa pública, as despesas obrigatórias de caráter continuado, com características próprias que as singularizam em face de outras existentes. Em verdade, ela resgatou categoria já existente antes da Lei 4.320/1964, e por essa lei não recepcionada, a das despesas fixas, cuja obrigação independe da própria lei orçamentária, mas advém da legislação que a antecede.

Vieira Júnior (2006), em artigo publicado sobre controle na geração de despesa, esclarece que a Relatoria Geral do Processo Orçamentário para 2001 definiu o seguinte conceito para as despesas obrigatórias de caráter continuado:

Despesa corrente definida em lei ou medida provisória que determine a realização da ação e a obrigatoriedade de alocação de recursos nos orçamentos da União para sua execução por pelo menos três exercícios, segundo critérios estabelecidos na própria lei ou medida provisória ou em ato infralegal, gerando expectativa de direitos para terceiros, oponíveis contra o Estado.

Oliveira (2005) *apud* Santa Helena (2009) menciona ser

o controle das despesas obrigatórias de caráter continuado um dos pilares normativos da LRF, apresentando-se como sistemática inteiramente nova nos processos institucionais de controle das despesas públicas, do déficit orçamentário e da dívida pública.

3.2 Características

Silva (2009) salientou que “são três os requisitos simultâneos que devem ser atendidos para enquadramento nessa hipótese legal”. São eles:

- despesa corrente, ou seja, para manutenção e funcionamento dos serviços públicos, excluindo-se as despesas de capital;
- despesa derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo; e
- despesa para um período superior a dois exercícios.

Sobre o segundo requisito, Silva (2009) afirma que “os atos administrativos normativos disciplinam e colocam em prática a vontade contida nas leis para a sua correta execução. Nessa categoria estão os decretos”.

Hely Lopes Meireles *apud* Silva (2009) define atos administrativos como “aqueles que contêm um comando geral do Executivo, visando à correta aplicação da lei”.

De acordo com o artigo 17, os atos que criarem ou aumentarem despesas de caráter continuado, inclusive a prorrogação das criadas por prazo determinado, deverão ser instruídos com:

- estimativa de impacto orçamentário-financeiro no exercício em que entrar em vigor e nos dois seguintes, acompanhada das premissas e metodologia de cálculo;
- demonstração da origem dos recursos;
- comprovação de que não afetará as metas do resultado fiscal previstas; e
- plano de compensação por meio de aumento permanente da receita³ ou redução permanente de despesa.

Silva (2009) destaca que o projeto de lei a ser encaminhado ao Poder Legislativo, para criação de despesa de caráter continuado, deverá ser acompanhado dos documentos exigidos no artigo 17 para análise das comissões pertinentes. “Nenhuma despesa enquadrada nessas condições poderá ser iniciada antes da implementação das medidas tendentes a compensar o aumento permanente da despesa, as quais integrarão o instrumento que a criar ou aumentar”.

Aguiar (2004) também afirma que:

Antes da edição do ato que promova, de alguma forma, aumento de despesa, deve o Ordenador de Despesa proceder um levantamento correto para saber em quanto esse ato vai provocar de aumento na despesa do exercício e dos dois exercícios seguintes. Esse levantamento deve ser procedido de maneira em que fique demonstrada a estimativa do real valor do aumento da despesa a se realizar com a inclusão do novo gasto público, retratando-se obrigatoriamente, através de documento, tanto as premissas justificadoras do gasto como os cálculos utilizados para encontrar o seu custo total. *grifamos*

Aguiar (2004) ainda reforça que:

Tratando-se de despesa criada por *Lei* ou *Medida Provisória*, tem o Poder Executivo a obrigação legal de encaminhar, juntamente com o Projeto de Lei ou o texto da Medida Provisória baixada a ser remetido ao Poder Legislativo, o documento demonstrativo das premissas e metodologia de cálculos utilizadas na avaliação do impacto orçamentário-financeiro causado com a nova despesa (art.

³ O aumento permanente de receita caracteriza-se pela elevação de alíquotas, ampliação de base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

17, §1º, LRF). Em se tratando de ato administrativo normativo do próprio Poder Executivo, deve o ato criador da despesa (Decreto) ser instruído com o mesmo documento em que se demonstra a estimativa do impacto orçamentário-financeiro provocado pelo novo dispêndio.

Nesse sentido, Santa Helena (2009) ressalta que a despesa obrigatória continuada não é aquela criada na lei orçamentária anual (LOA), mas sim a que depende de instrumento normativo específico para posterior inclusão na LOA.

Santa Helena (2009) ainda lembra que “é considerado aumento de despesa, a prorrogação da despesa obrigatória continuada criada por prazo determinado”.

Vale ressaltar que o artigo 15 estabelece que “serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público a geração de despesa ou assunção de obrigação que não atendam o disposto nos arts. 16 e 17” e as penalidades estão previstas no artigo 359-D da Lei de Crimes Fiscais⁴.

O artigo 21 da LRF ainda estabelece o seguinte:

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

I - as exigências dos arts. 16 e 17 desta Lei Complementar, e o disposto no inciso XIII do art. 37 e no § 1º do art. 169 da Constituição;

II - o limite legal de comprometimento aplicado às despesas com pessoal inativo.

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

Silva (2009) ainda destaca que, nos termos do artigo 21, parágrafo único da LRF, a Lei de Crimes Fiscais, em seu artigo 359-G prevê pena de reclusão de um a quatro anos a quem ordenar, autorizar ou executar ato que acarrete aumento de despesa total com pessoal, nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato ou da legislatura. E observou que a responsabilidade pelo cumprimento do dispositivo é do ordenador de despesa.

3.3 Interpretação

Após nove anos de aprovação da LRF, ainda não existe um entendimento consolidado sobre quais despesas se enquadram na definição de “despesa obrigatória de caráter continuado”.

A exemplo disso, Silva (2009) entende que as substituições de pessoal em virtude de aposentadoria, falecimento ou exoneração não acarretam aumento de despesa, “mas apenas e tão-somente a reposição do respectivo servidor”.

⁴ Art. 359-D. Ordenar despesa não autorizada por lei:
Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.

Parece, então que o presente dispositivo alcança as novas despesas de pessoal em razão de leis aprovadas [...]. Contempla, assim, a criação de novos cargos e funções, as novas gratificações, a instituição de prêmios, bem como novos acréscimos salariais, seja qual for a denominação ou natureza, exceto os acréscimos constitucionais ou legais que independam da vontade do gestor público e o reajustamento geral anual da remuneração de pessoal de que trata o inciso X do art. 37 da Constituição (SILVA, 2009).

Tal entendimento, no entanto, é questionável no que trata da reposição em caso de aposentadoria ou falecimento de servidor, já que em ambos os casos haverá aumento de despesa, já que tais fatos não cessam a despesa pública, apenas alteram a classificação da despesa de pessoal ativo para inativo ou pensionista respectivamente.

Santa Helena (2009) entende que apenas o pagamento de servidores não caracteriza geração de despesa obrigatória de caráter continuado, “mas sim o provimento do cargo pela posse de novos servidores efetivos ou comissionados”, ou ainda a reestruturação de carreiras. Para ele, a obrigação para o Estado “surge com o provimento e exercício pelo funcionário”.

Tal não ocorre nas transferências individuais ou institucionais como prestação de benefícios previdenciários ou assistenciais, cuja condição de exigibilidade já se perfez, não mais sujeita à condição alguma posterior a não ser a própria existência do beneficiário, e, por vezes nem a isso, no caso de pensões cujo fato originador está exatamente na ausência do titular do direito (SANTA HELENA, 2009).

Para Oliveira (2005) o conceito de “despesa obrigatória”, citado no artigo 17 da LRF não pode ser utilizado para toda despesa classificada como obrigatória no processo orçamentário. Este termo pode ser utilizado para fazer referência a:

- a) despesas obrigatórias de caráter continuado, exatamente como definido no art. 17, ou seja, uma imposição legal ao governo de conceder assistência financeira ou pagar benefícios, segundo regras ou fórmulas específicas, a todos os indivíduos que atendam os requisitos de elegibilidade definidos na lei;
- b) despesas que devem ser executadas obrigatoriamente, mas por um período inferior a dois exercícios financeiros, fato que as retira do alcance do art. 17;
- c) um conjunto de despesas cujo montante agregado deve ser superior a valores mínimos definidos de acordo com regras constitucionais (casos das despesas com ações de saúde e manutenção e desenvolvimento do ensino);
- d) transferências de receitas a Estados e Municípios classificadas como despesas, que, de fato, constituem repartição de receitas arrecadadas pela União, determinada pela Constituição ou por leis específicas;
- e) outras despesas classificadas como “obrigações constitucionais e legais da União”, relacionadas em anexo específico da lei de diretrizes orçamentárias. (OLIVEIRA, 2005 *apud* SANTA HELENA, 2009)

Como exemplo de despesas que parecem ser obrigatórias e continuadas para

fins legais, mas que o consumo não é obrigatório, Santa Helena (2009) destaca as despesas com luz, telefone, que apesar de essenciais, seu consumo não é obrigatório e pode ser reduzido. Os contratos de prestação de serviços também podem ser cancelados, revogados, “não há lei que obrigue a administração a fazer a despesa”.

Nesse sentido, Santa Helena (2009) destaca que “há, portanto, de se reconhecer quão fluida pode ser a interpretação do que se enquadra ou não na categoria de despesa obrigatória de caráter continuado como consignado no art. 17 da LRF”.

3.4 Criação, Expansão e Aperfeiçoamento de Ação Governamental

O artigo 16 da LRF, a seguir transcrito, estabelece procedimentos a serem adotados em caso de aumento de despesa que advenha da criação, expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental.

Art. 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de:

I - estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes;

II - declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias.

§ 1º Para os fins desta Lei Complementar, considera-se:

I - adequada com a lei orçamentária anual, a despesa objeto de dotação específica e suficiente, ou que esteja abrangida por crédito genérico, de forma que somadas todas as despesas da mesma espécie, realizadas e a realizar, previstas no programa de trabalho, não sejam ultrapassados os limites estabelecidos para o exercício;

II - compatível com o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, a despesa que se conforme com as diretrizes, objetivos, prioridades e metas previstos nesses instrumentos e não infrinja qualquer de suas disposições.

§ 2º A estimativa de que trata o inciso I do caput será acompanhada das premissas e metodologia de cálculo utilizadas.

§ 3º Ressalva-se do disposto neste artigo a despesa considerada irrelevante, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias.

§ 4º As normas do caput constituem condição prévia para:

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

II - desapropriação de imóveis urbanos a que se refere o § 3º do art. 182 da Constituição.

Apesar das características da despesa citada nesse artigo serem parecidas com as previstas no artigo 17, seu conceito em nada se assemelha ao de despesa de caráter continuado.

Gontijo e Araújo (2006) citam Nascimento (2001, *apud* SHIMITT, 2003), que explica o conceito da despesa prevista no artigo 16:

O vocábulo *criação* deriva do latim *creatio*, sendo empregado no sentido de ato de criar, que configura a manifestação da vontade estatal promotora do nascimento da relação jurídica de repercussão no campo financeiro-orçamentário. Aqui é tomada com o sentido de instituição de uma atividade

nova, portanto, que não esteja prevista no sistema de programação governamental.

Por outro lado, a *expansão* implica conceito que determina a existência de ação preexistente, na medida em que não encerra algo novo. Reproduz tão-somente atividade devidamente institucionalizada que, por opção de política governamental, necessita ser expandida, por conveniência do interesse público. É ditado, portanto, em razão das exigências derivadas das demandas sociais, da prestação de serviços públicos e dos investimentos que ao Poder Público cabe realizar.

(...)

Finalmente, tem-se o *aperfeiçoamento*, que não se encaixa nas situações anteriores, embora de certa forma pressuponha a existência de programa em execução. Nesse caso, a atividade é voltada somente para o aprimoramento das ações de governo, mas gera conseqüências financeiras com sua implementação.

O que se observa é que as exigências do artigo 16 não se restringem às despesas correntes, mas se o aumento da despesa advém de criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação estatal.

Gontijo e Araújo (2006), após análise da opinião de diversos autores, afirmam que é possível inferir que ação governamental “não pode ser entendida como qualquer despesa pública, mas sim como um programa diferenciado de governo, ou seja, toda ação governamental que se possa enquadrar como projeto, programa ou atividade determinada de governo e, quase sempre, gera despesa adicional”.

A estimativa de impacto prevista no inciso I “relaciona-se com previsão orçamentária e disponibilidade de recursos, especialmente com vistas ao cumprimento dos cronogramas de redução das despesas e manutenção do equilíbrio entre estas e as receitas” (MOURA e CASTRO, 2001, *apud* GONTIJO e ARAÚJO, 2006).

Esta deve ser acompanhada das premissas e metodologia de cálculo utilizadas, que instituirão o despacho administrativo, o que significa dizer que tal documento deve ser “claro, motivado e explicativo, de modo a evidenciar de forma realista as previsões de custo e seja confiável, ficando sujeito à avaliação dos resultados pelo controle interno e externo” (SANTA CATARINA, 2002, *apud* GONTIJO e ARAÚJO, 2006).

A declaração do ordenador de despesa, por sua vez, é o documento em que o ordenador se responsabiliza pela gestão dos recursos a seu órgão destinados, demonstrando o efetivo acompanhamento da execução orçamentária e o controle dos gastos.

O § 4º do artigo 16 estabelece, como condição prévia, a estimativa de impacto orçamentário-financeiro e declaração do ordenador de despesa para empenho e licitação de serviços, fornecimento de bens e execução de obras.

Para o Tribunal de Contas do Distrito Federal, o disposto no artigo 16 tem implicação direta nos procedimentos da fase interna da licitação e aumentam a necessidade de

fiscalização e acompanhamento, especialmente pelos órgãos de controle, já que a ausência dos requisitos estabelecidos nesse dispositivo redundará na anulação do procedimento⁵, com apuração da responsabilidade⁶ (JORGE e TEODORO, 2000).

Jorge e Teodoro (2000) reforçam, ainda, que “os requisitos estabelecidos no parágrafo anterior constituem condição prévia para a emissão de empenhos, as licitações e as indenizações por desapropriação de imóveis urbanos”.

É importante lembrar que a LRF, no § 3º do artigo 16, ressalta as despesas consideradas irrelevantes pela LDO⁷ das exigências contidas neste artigo.

3.5 Outras observações

Para Vieira Júnior (2006), um ponto a ser considerado relevante, quando da análise das despesas de caráter continuado é que:

Um governo que aplica uma parcela muito grande de seus recursos nesse tipo de despesa tende a apresentar pouca autonomia para o atendimento de outras demandas da sociedade. Considerando que nos tempos modernos as demandas sociais tendem a se apresentar mais numerosas e mais caras, e muitas vezes imprevistas, podemos inferir que um alto índice de despesas obrigatórias de caráter continuado pode ser prejudicial para a Administração Pública.

Santa Helena (2009), por sua vez destaca que uma despesa considerada obrigatória de caráter continuado “afasta a sistemática do contingenciamento, processo administrativo de constrição dos gastos orçamentários comprimíveis”.

⁵ Conforme artigos 4º, 49 e 82 da Lei 8666/93, e artigos. 15 e 16, § 4º, I, da LRF).

⁶ Conforme artigo 73 da LRF).

⁷ Lei 11.769/08 – LDO para 2009:

Art. 118. Para os efeitos do art. 16 da Lei Complementar no 101, de 2000: [...]

II - entende-se como despesas irrelevantes aquelas cujo valor não ultrapasse, para bens e serviços, os limites dos incisos I e II do art. 24 da Lei no 8.666, de 1993. (ou seja, R\$8.000,00)

4 RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL

O Relatório de Gestão Fiscal é um instrumento, dentre outros, de transparência da gestão fiscal previsto no artigo 48 da LRF e seus procedimentos encontram-se estabelecidos nos artigos 54 e 55. Segundo Culau e Fortis (2006),

a LRF impôs à administração a obrigatoriedade de elaboração e divulgação, ao final de cada quadrimestre, do Relatório de Gestão Fiscal – RGF, no qual devem ser apresentados os níveis de gastos com despesa de pessoal, dívidas consolidada e mobiliária, concessão de garantias, operações de crédito. Caso esses níveis de gasto ultrapassem os limites fixados pela LRF, deverão ser indicadas as medidas corretivas a serem adotadas. Em particular, no último quadrimestre, deverão ser explicitadas detalhadamente as inscrições em restos a pagar.

Culau e Fortis (2006) ressaltam que “o RGF, além de ser publicado, também deve ser disponibilizado ao público, inclusive por meio eletrônico”, como dispõe o artigo 55, inciso III, §2º. Assoni Filho (2007) salienta que a expressão ‘meios eletrônicos’ não está relacionada, necessariamente, à Internet, apesar de esta ser o meio eletrônico mais utilizado na atualidade.

O mesmo doutrinador ainda lembra que “de nada adianta a mera divulgação, ainda que ampla, se seu objeto vier em uma linguagem técnica e ininteligível ao cidadão comum, que na verdade é o legítimo destinatário”.

Conforme Lei 10.028/2000, artigo 5º, inciso I, § 1º, a não publicação do RGF nos prazos e condições estabelecidos na LRF, “constitui infração, 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”. O próprio Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais da STN – Volume III – corrobora o teor do dispositivo citado.

A LRF, em seu artigo 55, exige que o RGF seja padronizado, “segundo modelos que poderão ser atualizados pelo Conselho de Gestão Fiscal”, a ser constituído, nos termos do artigo 67.

Considerando que esse Conselho ainda não foi implantado, o artigo 50, § 2º da LRF define que a “edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67”. Diante disso, o modelo dos anexos que integrarão o RGF é estabelecido por portarias da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) que a cada ano promove aprimoramentos no citado relatório (SILVA, 2009).

O RGF deverá ser assinado pelo Chefe do Poder Executivo, pelo Presidente e demais membros da Mesa Diretora dos órgãos do Poder Legislativo, pelo Presidente do Tribunal e demais membros do Conselho de Administração dos órgãos do Poder Judiciário ou pelo Chefe do Ministério Público, além de ser assinado pelas autoridades responsáveis pela

administração financeira e pelo controle interno.

4.1 Despesas com Pessoal

Jorge e Teodoro (2000) explicam que “a composição das despesas que integram os gastos com pessoal tem como parâmetros a Lei nº 8.112/90 e a própria Lei de Responsabilidade Fiscal”.

A LRF, nos termos do §2º do artigo 18, exige que a apuração da despesa seja feita adotando-se o regime de competência. Por isso, considerou-se mais apropriada a adoção das despesas liquidadas acrescidas dos Restos a Pagar não processados.

Foi desconsiderada a alternativa de quantificação por meio dos empenhos, em face da possibilidade legal de emissão de empenhos estimativos e globais para atendimento de despesas de períodos de apuração distintos, as quais seriam contabilizadas integralmente no mês de emissão (JORGE e TEODORO, 2000).

4.1.1 Despesa Total com Pessoal

Como já citado anteriormente, a LRF regulamenta, entre outros dispositivos constitucionais, o artigo 169 da CF/88, o qual dispõe que "a despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder os limites estabelecidos em lei complementar".

O artigo 18 da LRF estabelece, de forma ampla, a composição da "despesa total com pessoal", incluindo, conforme especifica Silva (2003):

- quanto à atividade: ativos, inativos e pensionistas;
- quanto ao tipo de exercício: cargos, funções, empregos, mandatos eletivos;
- quanto ao comando: civis, militares, membros de Poder; e
- quanto à espécie remuneratória: vencimentos, vantagens (fixas e variáveis), subsídios, proventos, reformas, pensões, adicionais, gratificações, horas extras e outras, somando-se os encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades previdenciárias.

4.1.2 Outras Despesas de Pessoal

Além das despesas acima citadas, a LRF, no § 1º do artigo 18, também incluiu as despesas com terceirização de mão-de-obra, cujos contratos se referiam a substituição de servidores e empregados públicos do quadro efetivo, no cômputo do limite das despesas de pessoal.

Jorge e Teodoro (2000) salientam a necessidade de se distinguir a terceirização de mão-de-obra propriamente dita da terceirização de mão-de-obra para substituição de servidores

efetivos:

Em relação ao primeiro caso, ou seja, terceirização de serviços complementares e acessórios, excluídos formalmente dos planos de cargos e salários, poder-se-á contabilizar como "serviços de terceiros". Quanto ao segundo, a ser classificado como terceirização para substituição de servidores, compreenderia as contratações de mão-de-obra para desempenho de atividades inerentes a cargos previstos no quadro de pessoal do órgão ou entidade, tanto os que se referem à área-meio, como à área-fim, desde que não contrarie o art. 37 da Constituição Federal.

Sobre o assunto, Silva (2009) salienta que “na ausência de legislação específica disciplinando a terceirização de mão-de-obra nos termos do artigo 18, § 1º, da LRF”, recomenda-se a interpretação dada pelo artigo 61 da Lei de Diretrizes Orçamentárias da União de 2001:

Art. 61. O disposto no § 1o do art. 18 da Lei Complementar no 101, de 2000, aplica-se exclusivamente para fins de cálculo do limite da despesa total com pessoal, independentemente da legalidade ou validade dos contratos.

Parágrafo único. Não se considera como substituição de servidores e empregados públicos, para efeito do caput, os contratos de terceirização relativos a execução indireta de atividades que, simultaneamente:

I - sejam acessórias, instrumentais ou complementares aos assuntos que constituem área de competência legal do órgão ou entidade, na forma de regulamento;

II - não sejam inerentes a categorias funcionais abrangidas por plano de cargos do quadro de pessoal do órgão ou entidade, salvo expressa disposição legal em contrário, ou quando se tratar de cargo ou categoria extinto, total ou parcialmente;

III - não caracterizem relação direta de emprego.

4.1.3 Limites de Gastos com Pessoal

A LRF, além de estabelecer percentuais máximos da Receita Corrente Líquida⁸ (RCL) que poderiam ser destinados aos dispêndios com pessoal por ente da Federação (art.19), extrapolou o disposto no artigo 169 do texto Constitucional e fixou limites também

⁸ **LRF**

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

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

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

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

c) na União, nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9o do art. 201 da Constituição.

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

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

por Poderes e órgãos da União, Estados, Distrito Federal e Municípios (art.20).

De acordo com o estabelecido no artigo 19, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração, não poderá exceder, na União, 50% da RCL. Por sua vez, artigo 20 estabeleceu:

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

I - na esfera federal:

- a) 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas da União;
- b) 6% (seis por cento) para o Judiciário;
- c) 40,9% (quarenta inteiros e nove décimos por cento) para o Executivo, destacando-se 3% (três por cento) [...];
- d) 0,6% (seis décimos por cento) para o Ministério Público da União;

O § 1º do artigo 20 da LRF destaca que os limites para os Poderes Legislativo e Judiciário de cada esfera serão repartidos entre seus órgãos de forma proporcional à média das despesas com pessoal, em percentual da RCL, verificadas nos três exercícios financeiros imediatamente anteriores ao exercício de 2000.

Já os limites para os órgãos desses Poderes “foram repartidos entre seus órgãos de forma proporcional à média apurada das despesas de pessoal, em percentual sobre a receita corrente líquida, tal exigência não é contemplada na Lei com relação aos órgãos do Poder Executivo” (VICCARI JÚNIOR *et al*, 2009).

Cabe destacar o disposto nos artigos 22 e 23, os quais estabelecem que os órgãos ou Poderes, cuja despesa com pessoal exceder 95% do limite previsto no artigo 20 e não houver redução nos dois quadrimestres seguintes, não poderão:

- conceder vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalvada a revisão prevista no do artigo 37, X, da CF/88;
- criar cargo, emprego ou função;
- alterar estrutura de carreira que implique aumento de despesa;
- prover cargo público, admitir ou contratar pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança; e
- contratar hora extra, salvo em situações previstas na LDO.

O acompanhamento do cumprimento do limite é feito por meio da publicação quadrimestral do Relatório de Gestão Fiscal, como exige o artigo 54 da LRF,

constituindo-se em infração administrativa, com multa de trinta por cento dos vencimentos do agente que lhe der causa, nos termos do art. 5º, inciso IV, § 1º, da Lei 10.028, de 19/10/2000, “deixar de ordenar ou de promover, na forma e nos prazos da lei, a execução de medida para redução do montante da despesa total com pessoal que houver excedido a repartição por Poder do limite máximo”, sendo o julgamento de eventual infração de responsabilidade do Tribunal de Contas a que competir a fiscalização do respectivo ato administrativo (Silva, 2003).

4.2 Demonstrativo da Despesa com Pessoal

A Portaria/STN 577, de 15 de outubro de 2008, aprovou a 1ª edição do Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais, o qual, segundo artigo 1º, “compreende os relatórios e anexos referentes aos demonstrativos descritos nos §§ 1º, 2º, e § 3º do art. 4º e nos artigos 48, 52, 53 e 55 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.”

O Demonstrativo da Despesa com Pessoal – Anexo I – será publicado conforme modelo abaixo:

Tabela 1 - Demonstrativo da Despesa com Pessoal

<ENTE DA FEDERAÇÃO> - <IDENTIFICAÇÃO DO PODER>
<IDENTIFICAÇÃO DO ÓRGÃO, QUANDO O DEMONSTRATIVO FOR ESPECÍFICO DE UM ÓRGÃO>
RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL
DEMONSTRATIVO DA DESPESA COM PESSOAL
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
<PERÍODO DE REFERÊNCIA PADRÃO>

RGF - ANEXO I (LRF, art. 55, inciso I, alínea "a")		R\$ 1,00	
DESPESA COM PESSOAL	DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 Meses)		
	LIQUIDADAS (a)	INSCRITAS EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (b)	
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I)			
Pessoal Ativo			
Pessoal Inativo e Pensionistas			
Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)			
DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º do art. 19 da LRF) (II)			
Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária			
Decorrentes de Decisão Judicial			
Despesas de Exercícios Anteriores			
Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados			
DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)			
DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (IV) = (III a + III b)			
APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL		VALOR	
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (V)			
% do DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP sobre a RCL (VI) = (IV/V)*100			
LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III, art. 20 da LRF) - <%>			
LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único, art. 22 da LRF) - <%>			
FONTE:			

Nota: Durante o exercício, somente as despesas liquidadas são consideradas executadas. No encerramento do exercício, as despesas não liquidadas inscritas em restos a pagar não processados são também consideradas executadas. Dessa forma, para maior transparência, as despesas executadas estão segregadas em:

- . a) Despesas liquidadas, consideradas aquelas em que houve a entrega do material ou serviço, nos termos do art. 63 da Lei 4.320/64;
- . b) Despesas empenhadas mas não liquidadas, inscritas em Restos a Pagar não processados, consideradas liquidadas no encerramento do exercício, por força do art.35, inciso II da Lei 4.320/64.

4.2.1 Despesa com pessoal

Como se observa na tabela, essa coluna identifica a ‘Despesa Bruta com

onze anteriores, excluídas as duplicidades.

Pessoal’, composta de Pessoal Ativo, Inativo, Pensionistas e Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização, além das ‘Despesas não computadas’, conforme estabelece o § 1º do artigo 19 da LRF.

4.2.2 *Despesas Executadas*

Essa coluna destina-se a evidenciar as despesas executadas nos últimos doze meses, incluindo o mês de referência. Conforme Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais da STN – Volume III estas podem ser:

- Liquidadas: “assim consideradas por ter ocorrido a entrega do correspondente material ou serviço, nos termos do art. 63 da Lei 4.320/64”;
- Inscritas em Restos a Pagar não-processados: “despesas empenhadas mas não liquidadas, inscritas em Restos a Pagar não-processados, consideradas liquidadas no encerramento do exercício, por força inciso II do art.35 da Lei 4.320/64”.

Importante ressaltar que os Restos a Pagar processados são contabilizados junto às despesas liquidadas, uma vez que o material já foi entregue ou o serviço prestado, estando pendente apenas o pagamento.

4.2.3 *Despesa Bruta com pessoal*

Nessa linha deve-se incluir o somatório acumulado nos últimos doze meses da despesa bruta com pessoal ativo, inativo, pensionista e outras de pessoal decorrentes de contratos e terceirização. Vale lembrar que o conceito de despesa bruta com pessoal inclui as despesas de natureza previdenciária.

- Pessoal Ativo: despesas de natureza salarial decorrentes de efetivo exercício de cargo, emprego ou função de confiança no setor público, obrigações trabalhistas, salários, contribuição a entidades fechadas de previdência, bem como soldo, gratificações e adicionais, previstos na estrutura remuneratória dos militares, despesas com o ressarcimento de pessoal requisitado, despesas com a contratação temporária para atender a necessidade de excepcional interesse público, quando se referir à substituição de servidores e despesas com a contribuição patronal ao RPPS, do pessoal ativo, segregadas, por Poder ou órgão, na contabilidade.

Não devem ser consideradas despesas de caráter indenizatório, a exemplo de diárias.

- Pessoal Inativo e Pensionistas: registrar os valores das despesas com pessoal inativo e pensionistas, dos últimos doze meses. Todos os benefícios previdenciários, de caráter contributivo, definidos nas normas gerais de previdência, e as contribuições patronais ao RPPS deverão ser incluídos no somatório.
- Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos e terceirização: registrar os valores referentes a contratos de terceirização que sejam relativos a contratação de mão-de-obra empregada em atividades-fim da instituição, para substituição de servidor ou empregado público.

4.2.4 Despesas não computadas

Nessa linha, registra as despesas que não serão computadas no cálculo do limite conforme estabelece o § 1º do artigo 19 da LRF. São elas:

- Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária: despesas de indenização por demissão de servidores ou empregados e daquelas relativas a incentivos à demissão voluntária, contabilizadas no elemento de despesa 94 – Indenizações Trabalhistas;
- Decorrentes de Decisão Judicial: despesas decorrentes de decisão judicial, relativas à despesa com pessoal, registradas no elemento de despesa 91 – Sentenças Judiciais;
- Despesas de Exercícios Anteriores: despesas de exercícios anteriores, contabilizadas no elemento de despesa 92 – Despesas de Exercícios Anteriores. O período de competência deve ser anterior ao da apuração, se não o for, a despesa não poderá ser deduzida. Excetuam-se as despesas relativas a inativos e pensionistas custeadas com recursos vinculados, as quais estão consideradas em linha própria; e
- Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados: despesas com benefícios previdenciários, custeadas com recursos vinculados ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), ou seja, provenientes de receitas que financiam a Seguridade Social dos servidores inativos e pensionistas. Tais receitas são provenientes, em parte, da arrecadação de contribuições dos segurados e das contribuições patronais ao RPPS.

4.2.5 Despesa Líquida com pessoal

Segundo Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais, nessa linha, deve-se “registrar o valor da diferença entre a Despesa Bruta com Pessoal (I) e as Despesas não Computadas (II), segregadas em despesas liquidadas e inscritas em Restos a Pagar Não-processados”. Esse valor é demonstrado para evidenciar as despesas com pessoal que realmente interessam para fins de apuração do percentual utilizado por cada órgão em relação à RCL.

4.2.6 Despesa Total com pessoal

Já a despesa total com pessoal “refere-se à soma da Despesa Bruta com Pessoal, deduzido o valor das despesas não computadas, considerando-se as despesas liquidadas e as inscritas em Restos a Pagar não-processados”. É a soma dos valores obtidos na linha Despesa Líquida com pessoal.

4.2.7 Receita Corrente Líquida (RCL)

Nessa linha registra-se o valor da RCL obtido no anexo III do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), elaborado e publicado pelo Poder Executivo de cada ente da federação.

4.2.8 % da Despesa Total com pessoal

O percentual é obtido com a divisão do valor da despesa total com pessoal (IV) pelo valor da RCL (V), multiplicado por 100 (cem).

4.2.9 Limite máximo

Nessa linha, deve-se registrar o percentual apurado para o órgão correspondente ao limite máximo sobre a RCL, dos últimos doze meses, incluído o mês de referência. Este limite estabelece que a Despesa Total com Pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da RCL estabelecidos no artigo 20 da LRF.

4.2.10 Limite prudencial

Esse limite corresponde a 95% do limite máximo e refere-se ao percentual da RCL que restringe a despesa com pessoal.

4.3 Disponibilidade de Caixa

O Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa, parte integrante do Relatório de Gestão Fiscal (Anexo V), deverá ser elaborado somente no último quadrimestre.

Segundo o Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais da STN – Volume III – “este demonstrativo visa a assegurar a transparência da disponibilidade financeira e apurar a parcela comprometida para inscrição em Restos a Pagar de despesas não liquidadas, cujo limite é a suficiência financeira”.

4.4 Restos a Pagar

O Demonstrativo de Restos a Pagar, parte integrante do Relatório de Gestão Fiscal (Anexo VI), deverá ser elaborado somente no último quadrimestre.

Segundo o Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais da STN – Volume III –

este demonstrativo visa a assegurar a transparência da inscrição em Restos a Pagar de despesas não liquidadas. Na inscrição deve-se observar que os recursos legalmente destinados ou vinculados à finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação.

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

O demonstrativo deve evidenciar a inscrição em Restos a Pagar das despesas liquidadas e não pagas (processadas), as empenhadas e não liquidadas (não processadas), as não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados, além dos restos a pagar de exercícios anteriores.

5 PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DO RGF

5.1 Câmara dos Deputados

O Relatório de Gestão Fiscal é elaborado pelo Departamento de Finanças, Orçamento e Contabilidade e enviado à Secretaria de Controle Interno para análise ao final de cada quadrimestre.

No âmbito da Secin, a Coordenação de Auditoria Contábil e Operacional elabora seu próprio RGF e compara com o enviado pelo Defin. Para isso, esta coordenação recebe do Departamento de Pessoal (Depes), mensalmente, o relatório da folha de pagamento e confere os valores ali constantes com os lançados no Siafi, por meio das transações >CONRAZAO e >BALANCETE. Havendo divergência, o Setor responsável pelo lançamento da folha no Defin é informado e faz as devidas correções.

Além disso, a Cacop, no intuito de subsidiar o Secretário de Controle Interno quando da assinatura do RGF, verifica ainda os processos que acarretaram aumento de despesa de pessoal, a fim de verificar o cumprimento das exigências do artigo 16 da LRF no tocante à anexação da estimativa de impacto orçamentário-financeiro da despesa (inc. I), além da declaração do ordenador de despesa de que o acréscimo tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias (inc. II).

5.2 Supremo Tribunal Federal⁹

O Relatório de Gestão Fiscal é elaborado pela Secretaria de Orçamento e Finanças, no âmbito da Secretaria de Administração e Finanças (SAF), que o envia para análise da Secretaria de Controle Interno ao final de cada quadrimestre.

Assim como na Câmara dos Deputados, os servidores do STF responsáveis pela conferência dos valores constantes do RGF optam por elaborar seus próprios anexos e confrontar os valores com os fornecidos pela SAF.

O RGF é elaborado com dados extraídos do Siafi operacional a partir da transação >CELULAS. Os valores são lançados em planilha excel e o valor total é conferido com o Balancete do Órgão no Siafi.

A Secretaria de Controle Interno não confere as exigências dos artigos 15 a 17 da LRF.

⁹ Informações obtidas com o Chefe da Seção de Acompanhamento da Execução e Contabilidade Analítica da Secretaria de Controle Interno do Supremo Tribunal Federal.

5.3 Senado Federal¹⁰

A Secretaria de Controle Interno do Senado Federal confere o RGF elaborado pela Secretaria de Finanças e Orçamento a partir de dados extraídos do Siafi operacional, quadrimestralmente.

Com relação ao estudo de impacto das despesas de caráter continuado ou das despesas que criam, aumentam ou aperfeiçoam ação governamental, o Senado está montando grupo de estudo para firmar entendimento sobre quais despesas se enquadram nas definições da LRF.

5.4 Controladoria-Geral da União (CGU)¹¹

O Relatório de Gestão Fiscal é elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional, que o envia à CGU para análise ao final de cada quadrimestre.

Os servidores da CGU fazem a análise dos dados com base em dados extraídos do Siafi gerencial e, por amostragem, eles conferem a veracidade de alguns registros contábeis.

Há controle contínuo das determinações do TCU, com vistas a evitar correções *a posteriori* de informações.

5.5 Tribunal de Contas da União¹²

O Relatório de Gestão Fiscal é elaborado pela Secretaria de Orçamento e Finanças e conferido pela Secretaria de Controle Interno do Tribunal.

A conferência é feita a partir do Siafi operacional, por meio da transação >CONSULTORC.

A auditoria da folha de pagamento é feita quando prevista no planejamento anual, assim como a análise das exigências dos artigos 15 a 17 da LRF. No entanto, o Diretor ressalta que as auditorias são selecionadas pelo fator relevância devido ao baixo número de auditores.

Ao comentar os procedimentos adotados na CD, o Diretor disse não concordar e que há que se tomar cuidado com a co-gestão e que a responsabilidade pela adoção de controles internos é do gestor e não da Secretaria de Controle Interno.

¹⁰ Informações obtidas com o Diretor da Auditoria Contábil da Secretaria de Controle Interno do Senado Federal.

¹¹ Informações obtidas na Coordenação-Geral de Contas do Governo.

¹² Informações obtidas com o gerente da Divisão de Acompanhamento e Orientação de Gestão do Controle Interno do Tribunal de Contas da União.

5.6 Considerações

Conforme planejado, para a elaboração deste trabalho foram feitas entrevistas presenciais e por telefone com servidores do Tribunal de Contas da União, do Supremo Tribunal Federal, da Corregedoria-Geral da União, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e do Senado Federal.

O que se observou foi que em todos os órgãos analisados, a Secretaria de Controle Interno confere os dados do RGF encaminhados pelos órgãos técnicos e os comparam com dados extraídos do Siafi gerencial ou do operacional.

Havendo divergência de valores, o servidor responsável pela conferência entra em contato com o setor que elaborou o demonstrativo para verificar qual a origem da diferença. Sanado o problema, o RGF é assinado pelo responsável pela Secretaria de Controle Interno do órgão e encaminhado para publicação.

Nenhum dos órgãos visitados faz conferência da folha de pagamento, nem tampouco checa sua correta contabilização no Siafi no momento da conferência dos dados constantes do RGF. Tal procedimento é feito em auditorias planejadas durante o exercício.

Com relação à despesa de caráter continuado, no âmbito do Poder Executivo, a Secretaria de Recursos Humanos (SRH) do MPOG é responsável pela elaboração do cálculo da estimativa de impacto da despesa de pessoal, juntamente com a Secretaria de Gestão que é responsável pela elaboração da estimativa de impacto das demais despesas.

6 CONCLUSÃO

O trabalho em questão teve como objetivo aprimorar os procedimentos de análise dos dados do Relatório de Gestão Fiscal no âmbito da Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados.

Para isso, buscou-se fazer pesquisas bibliográficas, bem como conhecer a forma de trabalho de outros órgãos, com vistas a se adotar as melhores práticas implantadas na administração pública federal.

A Coordenação de Auditoria Contábil e Operacional, a fim de subsidiar a assinatura do Secretário de Controle Interno no Relatório de Gestão Fiscal, confere a veracidade dos dados fornecidos pelo Departamento de Finanças, Orçamento e Contabilidade.

Tal conferência é feita a partir da análise do relatório da folha de pagamento enviado pelo Departamento de Pessoal em confronto com os dados constantes do Siafi.

Além disso, a Cacop faz, também, o levantamento dos processos que acarretaram aumento de despesa de pessoal e verifica o cumprimento das exigências dispostas nos artigos 15 a 17 da LRF.

No entanto, após as entrevistas, observou-se que nenhum dos órgãos visitados faz conferência da folha de pagamento no momento da conferência dos dados do RGF. São feitas, sim, auditorias na folha de pagamento quando planejadas no exercício.

Já a verificação do cumprimento das exigências dos artigos 15 a 17 da LRF, nos órgãos analisados não está associada à conferência dos dados do RGF. Quando prevista nas competências do setor, tal análise será realizada quando for incluída no planejamento anual.

Cabe destacar que os procedimentos hoje adotados na Câmara dos Deputados foram definidos quando da aprovação da LRF, em que os limites para despesa de pessoal, estabelecidos no artigo 71, a seguir transcrito, eram bem mais estreitos.

Art. 71. Ressalvada a hipótese do inciso X do art. 37 da Constituição, até o término do terceiro exercício financeiro seguinte à entrada em vigor desta Lei Complementar, a despesa total com pessoal dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 não ultrapassará, em percentual da receita corrente líquida, a despesa verificada no exercício imediatamente anterior, acrescida de até 10% (dez por cento), se esta for inferior ao limite definido na forma do art. 20.

O quadro a seguir, elaborado pela Cacop, evidencia os índices atingidos pela Câmara dos Deputados desde a vigência da LRF, até o final de 2003, quando entrou em vigor os limites definitivos estabelecidos do artigo 20 da Lei.

R\$ mil

Exercícios	Despesa Total com Pessoal	Receita Corrente Líquida	Relação DTP/RCL	Acréscimo (Art. 71)	Limite para o Exercício Seguinte
1999	925.308	124.300.787	0,77	10%	0,84
2000	924.543	145.110.650	0,64	10%	0,70
2001	1.026.447	167.739.102	0,61	10%	0,67
2002	1.225.703	201.927.320	0,61	10%	0,67
2003	1.447.402	224.920.164	0,65	-	1,15

Como se pode notar, a relação DTP/RCL da Câmara dos Deputados só esteve ligeiramente ameaçada de descumprimento nos três exercícios seguintes à edição da LRF, que, com esse mecanismo, buscou justamente propiciar aos entes da Federação um período de adaptação às novas regras. Passado esse período, a relação DTP/RCL tornou-se distante, para menos, do limite estipulado pela Lei.

Por esse motivo, tornaram-se desnecessários tantos controles e conferências para essa finalidade, exclusivamente. Nesse sentido, sugere-se alteração nos procedimentos adotados no âmbito da Secretaria de Controle Interno, visando maior celeridade na análise dos dados constantes do RGF.

Entende-se que não há necessidade de conferência mensal da folha de pagamento, já que não cabe à auditoria a conferência dos atos do gestor. O mais prudente seria a inclusão nas atividades da CACOP de auditorias na folha de pagamento, em que fosse avaliada a devida contabilização da mesma.

Com relação à análise das exigências dos artigos 15 a 17, cabe à Cacop continuar a conferir se as mesmas estão sendo atendidas, mas em momento distinto do da conferência dos dados do RGF.

Diante de todo o exposto, conclui-se que o Relatório de Gestão Fiscal e as exigências contidas nos artigos 15 a 17 na Lei de Responsabilidade Fiscal são importantes instrumentos de controle dos gastos públicos que auxiliam e resguardam o gestor na tomada de decisões.

7 REFERÊNCIAS

AGUIAR, Afonso Gomes. *Lei de Responsabilidade Fiscal – questões práticas* (Lei Complementar nº 101/00). Belo Horizonte: 2004.

ALBUQUERQUE, Claudiano, MEDEIROS, Márcio, FEIJÓ, Paulo Henrique. *Gestão de Finanças Públicas: Fundamentos e Práticas de Planejamento, Orçamento e Administração Financeira com Responsabilidade Fiscal*. Brasília: 2006.

ASSONI FILHO, Sérgio. *Crédito Público e Responsabilidade Fiscal*. Porto Alegre: Nuria Fabris Ed., 2007.

BRASIL. Constituição (1824). Constituição Política do Imperio Do Brazil. Brasília, 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm. Acesso em: 05 agosto 2009.

_____. Constituição (1891). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Brasília, 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm. Acesso em: 05 agosto 2009.

_____. Constituição (1934). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Brasília, 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm . Acesso em: 05 agosto 2009.

_____. Constituição (1937). Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Brasília, 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm . Acesso em: 05 agosto 2009.

_____. Constituição (1946). Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Brasília, 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm . Acesso em: 05 agosto 2009.

_____. Constituição (1967). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm . Acesso em: 05 agosto 2009.

_____. Constituição (1969). Emenda Constitucional nº 1. Brasília, 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 05 agosto 2009.

_____. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 05 agosto 2009.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 05 ago. 2009.

_____. Portaria/STN 577, de 15 de outubro de 2008. Aprova a 1ª edição do Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 17 out. 2008. Disponível em: http://www.normaslegais.com.br/legislacao/portariastn577_2008.htm. Acesso em: 20 nov. 2009.

CULAU, Ariosto Antunes, FORTIS, Martin Francisco de Almeida. *Transparência e controle*

social na administração pública brasileira: avaliação das principais inovações introduzidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Texto apresentado ao XI Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Cidade de Guatemala, Guatemala, 7 - 10 Nov. 2006. Disponível em: <https://bvc.cgu.gov.br/bitstream/123456789/1904/1/0055406.pdf>. Acesso em: 21 jun. 2009.

GONTIJO, Cibele Sebba, ARAÚJO, Clézia Freitas dos Santos. *Responsabilidade Fiscal: Adequação Orçamentária e Financeira da Despesa.* 2006. 64 f. Monografia (Pós-Graduação em Contabilidade e Orçamento Público). Universidade de Brasília e Instituto Serzedello Corrêa do TCU, Brasília.

GUERRA, Evandro Martins. *Os Controles Externo e Internos da Administração Pública.* 2. ed. revista e ampliada, 2. tiragem. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2007.

JORGE, Luiz Genédio M., TEODORO, Luciene de Fátima Carvalho. *Estudo sobre a Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).* Brasília: Tribunal de Contas do Distrito Federal, 2000. Disponível em: <http://www.tc.df.gov.br/lrf/LRF.pdf>. Acesso em: 03 out. 2009.

LOPREATO, Francisco Luiz C. *Novos Tempos. IE/UNICAMP.* Campinas, n. 113, out. 2003. Disponível em: <http://www.eco.unicamp.br/Downloads/Publicacoes/TextosDiscussao/texto113.pdf>. Acesso em: 15 out. 2009.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo, DEBUS, Ilvo. *Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal.* 3. ed. Brasília: 2001. Disponível em: <http://www.spadm.com.br/download/arquivos/entendendoalei.pdf>. Acesso em: 21 jun. 2009.

SANTA HELENA, Eber Zoehler. *Competência parlamentar para geração e controle de despesas obrigatórios de caráter continuado e de gastos tributários.* Brasília: Edições Câmara, 2009.

SILVA, Francis Waleska Esteves da. *A Lei de Responsabilidade Fiscal e os seus Princípios Informadores.* Rio de Janeiro: Editora Lúmen Júris, 2003.

SILVA, Moacir Marques da. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal: Abordagem Contábil e Orçamentária para os Municípios.* Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009.

VICCARI JÚNIOR, Adauto, et al, CRUZ, Flávio (coordenador). *Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada.* 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

VIEIRA JÚNIOR, Paulo Afonso. *Controle na geração de despesa: no âmbito da Lei de Responsabilidade Fiscal.* Texto apresentado ao XI Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Cidade de Guatemala, Guatemala, 7 - 10 Nov. 2006. Disponível em: <http://www.ijj.derecho.ucr.ac.cr/archivos/documentacion/inv%20otras%20entidades/CLAD/CLAD%20XI/documentos/vieirajr.pdf>. Acesso em: 21 jun. 2009.