

# NOÇÕES GERAIS SOBRE ORÇAMENTO PÚBLICO E RESPONSABILIDADE FISCAL-

Perspectivas para atuação do Ministério Público



2017

# SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO .....	5
1. ORÇAMENTO .....	7
1.1 CONCEITO .....	7
1.2 EVOLUÇÃO E ABRANGÊNCIA.....	8
1.3 FUNDAMENTO JURÍDICO .....	11
1.3.1 Constituição Federal .....	11
1.3.2 Lei n. 4.320/1964 – Lei Geral dos Orçamentos.....	13
1.3.3 Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar n. 101/2000 .....	13
1.3.4 Constituição do Estado de Santa Catarina .....	14
1.3.5 Legislação Orçamentária Estadual e Municipal .....	15
1.3.6 Portarias e Resoluções .....	15
1.4 PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS.....	16
1.4.1 Unidade .....	16
1.4.2 Universalidade.....	17
1.4.3 Anualidade.....	18
1.4.4 Orçamento Bruto .....	18
1.4.5 Exclusividade .....	19
1.4.6 Quantificação dos Créditos Orçamentários.....	20
1.4.7 Não-Afetação .....	20
1.4.8 Discriminação ou Especialização.....	21
1.4.9 Programação.....	22
1.4.10 Equilíbrio .....	22
1.5 LEIS ORÇAMENTÁRIAS .....	24
1.5.1 Plano Plurianual (PPA).....	25
1.5.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) .....	27
1.5.3 Lei Orçamentária Anual (LOA) .....	30
2. RECEITA PÚBLICA .....	38
2.1.DEFINIÇÃO.....	38
2.2 ESTÁGIOS.....	39

2.2.1	Previsão .....	40
2.2.2	Lançamento.....	40
2.2.3	Arrecadação .....	41
2.2.4	Recolhimento .....	41
2.3	MODIFICAÇÃO DO ORÇAMENTO E CRÉDITOS ADICIONAIS.....	43
2.3.1	Créditos Suplementares.....	44
2.3.2	Créditos Especiais.....	46
2.3.3	Créditos Extraordinários.....	47
2.4	CLASSIFICAÇÃO .....	51
<b>3.</b>	<b>DESPESA PÚBLICA.....</b>	<b>58</b>
3.1.	DEFINIÇÃO.....	58
3.2	ESTÁGIOS.....	59
3.2.1	Empenho.....	59
3.2.2	Liquidação .....	63
3.2.3	Pagamento.....	65
3.3	CLASSIFICAÇÃO .....	66
3.3.1	Classificação Institucional .....	67
3.3.2	Classificação Funcional-Programática .....	69
3.3.3	Classificação por Categoria Econômica.....	70
<b>4.</b>	<b>EXECUÇÃO E FISCALIZAÇÃO ORÇAMENTÁRIA.....</b>	<b>74</b>
4.1	EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA.....	74
4.2	FISCALIZAÇÃO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA .....	76
4.2.1	Controle Interno.....	78
4.2.2.	Controle Externo .....	81
<b>5.</b>	<b>LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL .....</b>	<b>86</b>
5.1	FUNDAMENTOS .....	86
5.2	ABRANGÊNCIA E DEFINIÇÕES.....	89
5.3	PLANEJAMENTO .....	89
5.4	REALIZAÇÃO DA RECEITA .....	90
5.5	REALIZAÇÃO DA DESPESA.....	93
5.5	TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS .....	98
5.6	DESTINAÇÃO DE RECURSOS PARA O SETOR PRIVADO .....	100
5.7	DÍVIDA E ENDIVIDAMENTO .....	100

5.7 RESTOS A PAGAR .....	102
5.8 GESTÃO PATRIMONIAL .....	106
5.9 TRANSPARÊNCIA, CONTROLE E FISCALIZAÇÃO.....	107
5.10 SUGESTÕES.....	108
<b>6. DA PUNIÇÃO DOS AGENTES PÚBLICOS .....</b>	<b>110</b>
6.1 RESPONSABILIDADE CIVIL.....	110
6.2. RESPONSABILIDADE PENAL.....	115
6.2.1 Dos Crimes contra as Finanças Públicas.....	115
6.2.2 Dos Crimes do Decreto-Lei n. 201/67.....	122
6.3. RESPONSABILIDADE ADMINISTRATIVA.....	126
6.4. RESPONSABILIDADE POLÍTICA.....	127
<b>7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>128</b>
<b>ANEXOS.....</b>	<b>131</b>
ANEXO I – CLASSIFICAÇÃO DA RECEITA POR CATEGORIA ECONÔMICA.....	131
ANEXO II – CLASSIFICAÇÃO DA DESPESA POR CATEGORIA ECONÔMICA.....	137
ANEXO III – FUNÇÕES E SUBFUNÇÕES DE GOVERNO .....	149
ANEXO IV – CLASSIFICAÇÃO INSTITUCIONAL DA DESPESA.....	153

Das “pedaladas” fiscais que ensejaram a destituição da Presidente Dilma Roussef até a recente aprovação da Emenda Constitucional nº 95, que limitou o crescimento das despesas do Governo, a questão orçamentária e fiscal está no centro do debate público no País. A despeito do entreechoque político, há sobre o assunto um consenso básico: o equilíbrio fiscal do Estado é fator crucial para a estabilidade econômica da Nação, com repercussão direta sobre indicadores macroeconômicos – inflação, taxa de juros – e sobre a forma de gestão do aparato estatal. Não por acaso, a Lei de Responsabilidade Fiscal é hoje saudada como um marco fundamental de racionalização da gestão pública no Brasil.

A temática fiscal está também no âmago do desafio maior de implantação e consolidação do Estado Democrático de Direito. Com efeito, não há concretização de direitos sociais sem a execução de políticas públicas – e não se concebe a prestação dos serviços públicos correlatos sem dinheiro. A saúde fiscal do Estado e a higidez de seus orçamentos é condicionante, portanto, não apenas da remuneração de seus servidores, mas do atendimento aos reclames sociais em todos os setores do Poder Público.

No entanto, o Direito Financeiro permanece pouco conhecido pelos operadores jurídicos. Nada obstante o impacto que a disciplina possui na vida de todos os cidadãos, a gestão financeira, fiscal e orçamentária abrange fenômeno não estritamente jurídico que exige, para sua perfeita compreensão, conhecimentos multidisciplinares, sobretudo econômicos e contábeis, expressos em linguagem cifrada, o que em nada facilita sua compreensão e seu manejo.

Como defensor da ordem jurídica e dos interesses sociais, cumpre ao Ministério Público dominar os principais institutos e práticas de Direito Financeiro, de forma a resguardar os valores tutelados pela Instituição em todo processo de realização da atividade financeira estatal e, quando necessário, valer-se dos instrumentos repressivos que lhe foram conferidos pela ordem jurídica para coibir condutas administrativas atentatórios ao equilíbrio fiscal.

O presente trabalho visa, assim, apresentar ao colega Promotor de Justiça noções básicas para compreensão do quadro normativo que disciplina a execução orçamentária no país. Busca, neste sentido, atender, ao frequente pleito de Colegas que clamam pela realização de cursos de capacitação em matéria orçamentária porque premidos pelo diálogo difícil, mas inevitável, com agentes públicos, sobretudo do Poder Executivo, que dominam esta seara.

Estas “**Noções Gerais**” elucidam conceitos sobre orçamento, receita e despesa públicas, compreendidas sob moderna perspectiva constitucional que enfatiza o *planejamento* e a avaliação de *resultados* como traços inafastáveis da atividade estatal. Prossegue ao destacar os principais tópicos da Lei de Responsabilidade Fiscal e ao aproximar estes conceitos da realidade do Promotor de Justiça; e culmina por apresentar situações concretas passíveis de intervenção ministerial, de escopo preventivo ou repressivo. Em todos os capítulos, a exposição teórica foi mesclada com elementos visuais e exemplos concretos, para facilitar a compreensão.

Assim, tal iniciativa não se limita à área da moralidade administrativa. Nossa Instituição deve exercer papel de destaque não só na fiscalização formal do gasto público, mas impulsionar o aprimoramento de todo processo de planejamento de despesas e investimentos. Válido destacar as palavras do Ministro Carlos Ayres Britto: “*a lei orçamentária é a lei materialmente mais importante do ordenamento jurídico logo abaixo da Constituição*” (STF, Tribunal Pleno, ADI 4048, j.14.5.2008).

Agradecemos a toda equipe do CMA, que abraçou este complexo projeto, em especial, ao analista Roberto Di Sena Júnior, principal responsável pela pesquisa. Agradecemos ainda aos servidores do MPSC, na pessoa de seus Coordenador-Geral Aduino Viccari Júnior, pelas sugestões oferecidas, que aprimoraram o trabalho. Desejamos, enfim, que esta iniciativa torne um pouco menos árdua a tarefa do Promotor de Justiça no tocante à matéria orçamentária e fiscal. Boa leitura!

**SAMUEL DAL-FARRA NASPOLINI**

*Coordenador do CMA*

**ANDREZA BORINELLI**

*Coordenadora-Adjunta do CMA*

## 1.1 CONCEITO

O conceito de orçamento público passa pela delimitação prévia da atividade financeira do Estado. Vinculado e legitimado pelo atendimento de demandas coletivas, sempre em número crescente, o Estado busca no corpo social o substrato material necessário para alavancar sua atuação. Tal substrato, modernamente, corresponde à obtenção e ao emprego de ativos pecuniários, imprescindíveis para estruturação e fomento da máquina pública.

A atividade financeira estatal é, assim, genericamente definida por Celso Ribeiro Bastos como as práticas levadas a efeito por agentes públicos destinadas à *“obtenção de recursos, na sua gestão e, ao final, na sua aplicação”* (Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário, 7 ed., São Paulo: Saraiva, 1999, p. 13).

O orçamento pode ser compreendido como a pedra de toque da atividade financeira estatal, já que é a peça formal, legalmente vinculante, pela qual serão ponderados os ingressos financeiros que serão obtidos pelo ente público em determinado período e, em contrapartida, os dispêndios que deverá realizar para financiar, na prática, sua própria existência. Como a formatação do Estado, os mecanismos empregados para consecução de seus fins e as ações públicas prioritárias dependem, todas elas, de decisões originalmente políticas, o orçamento reflete também as opções políticas mais relevantes para determinada sociedade, em certo lapso de tempo, de acordo com a percepção que o próprio corpo social e seus governantes possuem acerca de suas necessidades principais. Na definição de Alberto Deodato:

O orçamento é, na sua mais exata expressão, o quadro orgânico da Economia Pública. É o espelho da vida do Estado e, pelas cifras, se conhecem os detalhes de seu progresso, da sua cultura e da sua civilização (DEODATO, Alberto. Manual de ciência das finanças. 21 ed., São Paulo: Saraiva, 1987, p. 271).

Ou ainda, na definição técnico-jurídica de Régis Fernandes de Oliveira:

Pode-se conceituar o orçamento como a lei periódica que contém previsão de receitas e fixação de despesas, programando a vida econômica e financeira do Estado, de cumprimento obrigatório, vinculativa do comportamento do agente público (OLIVEIRA, Régis Fernandes de. Curso de direito financeiro. 3 ed. rev., e atual., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 347).

## 1.2 EVOLUÇÃO E ABRANGÊNCIA

Quando toda iniciativa que demande a aplicação de ativos patrimoniais exija, por imperativo de bom senso, o cálculo preliminar da disponibilidade do empreendedor, tanto público quanto privado – razão pela qual a noção de orçamento era já conhecida nas Monarquias absolutistas – o conceito de orçamento emerge com forte conteúdo *político* a partir da consolidação do Estado de Direito no Ocidente nos séculos XVII e XVIII e o fortalecimento do princípio correlato da *separação de poderes*.

Neste período, o orçamento é, acima de tudo, o marco da supremacia do Poder Legislativo sobre o Poder Executivo, o principal instrumento de controle do primeiro sobre o segundo, e representa, antes da consagração de certos objetivos coletivos, a *autorização* para realização do gasto, conferida pela representação popular ao dirigente executivo. Denota-se aqui a forte ligação entre o orçamento e os princípios básicos do Direito Tributário: ambos representam, no nascente Estado de Direito, mecanismos de contenção do Poder e de segurança jurídica.

Com a ampliação dos direitos sociais e o surgimento do Estado Providência, especialmente após a Segunda Guerra Mundial, expande-se a atividade financeira do Estado, encarregada da organização de serviços públicos oferecidos a toda coletividade. Avulta neste período, ao lado da dimensão política, o traço *programático* dos orçamentos públicos. No processo de reconhecimento dos direitos sociais, o orçamento, ora ampliado por demandas coletivas, simboliza o compromisso dos detentores do Poder com a implementação paulatina dos reclames da coletividade.

A crise fiscal do Estado de Bem-Estar Social nas últimas décadas do século XX realça uma nova faceta do orçamento público. Em face da escassez de recursos, as demandas sociais devem ser atendidas mediante o aprimoramento da ação administrativa, que deve incrementar sua eficiência. Especialmente as iniciativas públicas de longo prazo e os serviços permanentes devem ser catalogados pela lei orçamentária, de modo que o empreendimento não se veja privado de fundos no decorrer de sua execução. De forma correlata, fortalece-se a percepção de que o gasto público desmesurado é antes fator de desequilíbrio monetário do que indutor do crescimento econômico. O orçamento está no centro e deve operar como elemento de estabilidade entre todas essas variáveis. Ganha relevo, ao lado da dimensão política e em reforço à concepção programática, a caracterização da lei orçamentária como instrumento de **planejamento**.

Planejamento, hoje, é palavra-chave que perpassa todo tema das finanças públicas. O ente público deve proceder à estimativa realista de suas receitas para que possa planejar despesas com responsabilidade, estipulando metas a atingir que serão, ao final, verificadas e submetidas ao controle político e social.

A falta de planejamento adequado pode impor à Administração alto custo que será indevidamente socializado com os administrados. Um exemplo clássico, bastante recorrente, é a construção de creches ou hospitais (despesas de capital) sem a previsão orçamentária adequada para arcar com os custos dos profissionais que ali trabalharão (despesa corrente). O interesse público restará duplamente frustrado: o dispêndio terá sido feito, mas a necessidade coletiva não será atendida.

A Constituição Federal reforça a ideia do orçamento como meio de planejamento, ao instituir a trinca de leis que compõe a normativa básica de todo ente político e projetam, no tempo, a relação contínua entre aspirações coletivas e meios financeiros disponíveis: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA).

Não por acaso, a ampliação do orçamento tem lugar de forma paralela ao agigantamento das funções do Estado, o que acarreta a interação permanente

entre a matéria orçamentária e todo o ordenamento jurídico. Tomando-se a atividade financeira do Estado e as implicações decorrentes da elaboração, aprovação e execução do orçamento, há relações essenciais com normas de outras searas do Direito – e, de forma correlata, com a atuação do Ministério Público. Alguns exemplos:

- A elaboração da proposta orçamentária pelo Poder Executivo, preferencialmente, reservará espaço para **participação popular** através de audiências públicas e petições, resguardando o caráter democrático da peça orçamentária (CF, art. 1º, parágrafo único);
- A submissão da proposta à Casa Legislativa e a apresentação de emendas parlamentares ilustra o caráter político do orçamento, legatário do princípio da **separação dos poderes** (CF, art. 2º) e exemplo do controle externo exercido pelo Legislativo sobre o Executivo (CF, arts. 31 e 71);
- O processo de coleta da receita pública e de realização da despesa é executado por **agentes públicos**, submetidos ao Direito Administrativo, e passíveis de responsabilização, civil, administrativa e criminal, por desvios eventualmente cometidos neste mister (p. ex., CF, art. 37, §4º; Lei 8.429/92);
- A ação estatal no sentido de identificar a riqueza a ser recolhida para o financiamento do Erário, o particular a ser compelido a contribuir e os limites de tal atividade constituem o cerne do **Direito Tributário**;
- A tutela do equilíbrio fiscal envereda para a seara criminal, o que motivou a inserção de um novo capítulo denominado “**Crimes contra as Finanças Públicas**” no Código Penal (arts. 359-A a 359-H), sem mencionar as normas especiais relativas à responsabilidade do gestor no trato da coisa pública (Lei 10.028/200; Lei 1.019/1950) e aos limites dos dispêndios públicos, trazidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal;
- A Lei Geral de Licitações e Contratos (Lei 8.666/93) condiciona o

lançamento da licitação à previsão de recursos orçamentários que assegurem o pagamento das obrigações decorrentes de obras ou serviços a serem executadas no exercício financeiro em curso (art. 7º, §2º, III) e vincula o pagamento destes préstimos à efetiva liquidação da despesa;

- Os gestores de recursos orçamentários estão todos adstritos ao dever geral de prestação de contas acerca da destinação dos recursos recebidos (CF, art. 70, parágrafo único), e submetidos, na execução cotidiana do orçamento, à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, exercida pelos órgãos de controle interno e externo, sob os critérios da legalidade, legitimidade e economicidade do gasto (art. 70, *caput*).

## 1.3 FUNDAMENTO JURÍDICO

Regras sobre finanças públicas existem desde longa data, mas o tema ganhou fôlego renovado com a Constituição Federal de 1988, que dedicou capítulo ao tema (Título VI, Capítulo II). Os principais vetores para compreensão da matéria orçamentária e fiscal podem ser encontrados nestes diplomas:

### 1.3.1 CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A Constituição Federal está repleta de temas alusivos ao Direito Financeiro, como a disciplina das leis orçamentárias (art. 165); menção à responsabilidade fiscal (arts. 163 e 165, §9º), aos percentuais mínimos de investimento em saúde e educação, ao controle da dívida pública pelo Senado, dentre outros. Alguns autores chegaram até mesmo a cunhar a expressão “Constituição orçamentária”, de modo a realçar a relevância atribuída ao tema pela Carta Política (TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 13 ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 171).

Para ilustrar como a matéria financeira permeia grande parte do texto constitucional, Harrison Leite enumera:

Delineando os temas com tratamento individuado na Constituição Federal, e que dizem respeito ao direito financeiro, tem-se: a) o subsistema de repartição de receitas tributárias (arts. 157 a 162); b) o subsistema de empréstimos públicos (art. 163); c) o subsistema monetário (art. 164); d) o subsistema dos orçamentos (arts. 165 a 169); e e) o subsistema de fiscalização contábil, financeira e orçamentária (arts. 70 a 75). Para além disso, há outros artigos espalhados na Constituição Federal que dizem respeito à matéria (LEITE, Harrison. Manual de Direito Financeiro, 5. ed. rev. ampl. e atual. Salvador: Podium, 2016, p. 30).

Em relação à competência legislativa, a CF/88 estabelece, no inciso I de seu art. 24, que compete de forma concorrente à União, Estados e ao Distrito Federal legislar sobre direito financeiro, o que não impede a atuação também dos Municípios, revestidos de competência para legislar sobre assuntos de interesse local (art. 30, I).

No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limita-se ao estabelecimento de normas gerais, posição atualmente ocupada pela Lei 4.320/64, que ainda se encontra em vigor e foi recepcionada com status de lei complementar; e pela Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000).

Quanto à função diretiva, a Constituição, expressa inúmeros princípios que informam o Direito Financeiro, tais como os princípios da anualidade (art. 165, §5º); exclusividade (art. 165, §8º); não-afetação de despesas (art. 167, IV); equilíbrio (art. 167, III); e legalidade (art. 166). Além do estabelecimento de diretrizes gerais, a Carta Política impõe importantes regras de gestão orçamentária, como a obrigação de publicar os relatórios de execução (art. 165, §3º) e a proibição de diversas condutas (art. 167), como a abertura de créditos suplementares ou especiais sem prévia autorização legislativa e a realização de operações de crédito que superem as despesas de capital.

## 1.3.2 LEI N. 4.320/1964 – LEI GERAL DOS ORÇAMENTOS

A Lei 4.320/64 estatui normas gerais de orçamento e contabilidade pública, uniformes em todo país e aplicáveis a todos os Poderes, o que facilita sobremaneira o levantamento de dados estatísticos financeiros, elaboração e acompanhamento de programas de trabalho e a consolidação de orçamentos e balanços do setor público brasileiro.

Editado originalmente como lei ordinária, o Diploma foi recepcionado pela CF/88 como lei complementar, preenchendo a exigência contida nos arts. 163 e 165, §9º, da Carta Política.<sup>1</sup>

## 1.3.3 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL – LEI COMPLEMENTAR N. 101/2000

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. A LRF não substitui nem revoga a Lei n. 4.320/64, mas vale-se de seus conceitos, revisitando-os sob a moderna perspectiva dos valores e métodos como planejamento, transparência, o equilíbrio entre receitas e despesas e a ação administrativa pautada pela persecução de metas.

De acordo com o Guia da Lei de Responsabilidade Fiscal do TCE/SC, o aspecto fulcral da lei é o “planejamento”:

A Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. É um código de conduta para os administradores públicos que passarão a obedecer normas e limites para administrar as finanças, prestando contas de quanto e como gastam os recursos da sociedade. Para alcançar este objetivo a Lei dispõe de meios, dentre os quais

1 MEDIDA CAUTELAR EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.061, DE 11.11.97 (LEI Nº 9.531, DE 10.12.97), QUE CRIA O FUNDO DE GARANTIA PARA PROMOÇÃO DA COMPETIVIDADE - FGPC. ALEGADA VIOLAÇÃO DOS ARTS. 62 E PAR. ÚNICO, 165,II, III, §§ 5º, I E III, E 9º, E 167, II E IX, DA CONSTITUIÇÃO. 1. A exigência de prévia lei complementar estabelecendo condições gerais para a instituição de fundos, como exige o art. 165, § 9º, II, da Constituição, está suprida pela Lei nº 4.320, de 17.03.64, recepcionada pela Constituição com status de lei complementar [...] (ADI 1726 MC, Relator (a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 16/09/1998, DJ 30-04-2004 PP-00027 EMENT VOL-02149-03 PP-00431 RTJ VOL-00191-03 PP-00822)

destaca-se a ação planejada e transparente na busca do equilíbrio das contas públicas, cujas metas de resultado entre receitas e despesas devem ser cumpridas, assim como os limites e condições para a renúncia de receita, despesas com pessoal, seguridade social, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar. Em síntese, a Lei Fiscal objetiva disciplinar a gestão dos recursos públicos atrelando maior responsabilidade aos seus gestores (SANTA CATARINA. Tribunal de Contas. Guia da Lei de Responsabilidade Fiscal. 2 ed., Florianópolis: TCE, 2002, p. 13)

A LRF brasileira segue a tendência mundial de prestigiar o equilíbrio fiscal como fator determinante da estabilidade econômica. Entre as inovações trazidas pela LC n. 101/2000, Flávio da Cruz menciona:

A novidade da Lei de Responsabilidade Fiscal reside no fato de responsabilizar especificamente a parte da gestão financeira a partir de um acompanhamento sistemático do desempenho mensal, trimestral, anual e plurianual. Controles localizados nos gastos com pessoal, nos limites de endividamento, organização do sistema próprio de previdência, transferência de recursos constitucionais e voluntários e déficit primário servem de referencial para avaliar o desempenho. Aspectos como correção imediata de mau desempenho dependem de fixação de padrões, respeito a padrões preestabelecidos, adequação a essa ou aquela proporção predefinida entre dois ou mais fatores reconhecidos no campo das finanças públicas (CRUZ, Flávio da *et al.* Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada: lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. São Paulo: Atlas, 2000, p.14).

### 1.3.4 CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DE SANTA CATARINA

Em atenção ao princípio da simetria, a CESC reproduz vários dispositivos da CF, como a iniciativa privativa do Chefe do Poder Executivo para os projetos de lei que disponham sobre PPA, LOA e LDO (art. 50, III). A CESC ainda reserva regra para o pagamento de precatórios (art. 81, § 3º), estipulando a inclusão, no orçamento das entidades de direito público, de dotação orçamentária necessária ao pagamento de seus débitos oriundos de decisões judiciais.

Há dispositivos específicos sobre a participação popular na elaboração das leis orçamentárias, como o art. 120, *caput* e §5º, que preveem a atuação do

“Congresso Estadual do Planejamento Participativo”, mecanismo de participação cidadã ainda de reduzida eficácia prática.

### 1.3.5 LEGISLAÇÃO ORÇAMENTÁRIA ESTADUAL E MUNICIPAL

Compete a cada um dos entes federativos elaborar suas próprias leis orçamentárias (PPA, LDO e LOA), razão pela qual a atuação do MP e dos demais órgãos de controle deve pautar-se pelos princípios gerais da CF, mas também sobre as normas específicas dos entes fiscalizados. Em homenagem ao princípio democrático, é recomendável que cada ente político reserve, no processo de elaboração de suas leis orçamentárias, amplo espaço para participação popular. É de rigor que uma vez aprovadas, as leis orçamentárias recebam máxima **publicidade**, inclusive nos portais na internet – e inclusive no tocante aos Anexos do PPA, da LDO e da LOA – prestigiando-se a principiologia da Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527/2011).

### 1.3.6 PORTARIAS E RESOLUÇÕES

Importante fonte de Direito Financeiro são os decretos, portarias, e resoluções. No plano federal, há atos que estabelecem regras uniformes para todos os entes federados, como a **Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001**, que fixa classificação homogênea por natureza da despesa e da receita; e a **Portaria nº 42/99**, que traça o quadro geral de funções e subfunções de Governo, também utilizada na classificação das despesas.

Cumpra ainda mencionar o papel das **Resoluções** do Senado Federal, que, na condição de Casa Legislativa representativa da Federação (CF, art. 46), por força de atribuição constitucional (CF, art. 52, VII e IX), traçam o limite do endividamento da União, Estados e Municípios. Nesta linha, a Resolução 40/2001 – limites globais de dívida consolidada e mobiliária; e a Resolução 43/2001 – operações de crédito interno e externo.

## 1.4 PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

A elaboração das leis orçamentárias deve obedecer a princípios bastante estritos, alguns dos quais contemplados expressamente pela legislação, e outros desenvolvidos pela doutrina especializada.

### 1.4.1 UNIDADE

Previsto no art. 2º da Lei 4.320/64, o princípio da unidade advoga a existência de apenas um orçamento para cada Ente da Federação em cada exercício financeiro.

O objetivo é coibir a prática, muito comum nos anos 80, da autorização de créditos paralelos, então autorizada pelo art. 107 da Lei n. 4.320/64, regra não recepcionada pela vigente Carta Magna, o que findava por comprometer o planejamento finalístico do orçamento. Atualmente, as mudanças no orçamento devem ser todas precedidas de lei devidamente aprovada pelo Poder Legislativo, contribuindo sobremaneira para reforçar seu poder de fiscalização.

Importante destacar que, não obstante a Carta Magna contemplar as figuras da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e do Plano Plurianual (PPA), a doutrina entende que isso não viola o princípio da unidade, porquanto a unidade não é meramente documental, mas sim programática, dentro de uma estrutura integrada do sistema orçamentário, como peça de planejamento.<sup>2</sup>

Pela mesma razão, o fato da LOA ser subdividida em orçamentos fiscal, de investimentos e da seguridade social não representa violação ao princípio da unidade, posto que todos estão condensados em uma única lei. Por exemplo, a LOA de 2015 de Jaraguá do Sul (Lei n. 6.977/2014) compreende estimativa de receitas e fixação de despesas para o orçamento fiscal e para o orçamento da seguridade social, mas não faz qualquer menção ao orçamento de investimentos

<sup>2</sup> Conforme explica Ricardo Lobo Torres, “o princípio da unidade já não significa a existência de um único documento, mas a integração finalística e a harmonização entre os diversos orçamentos” (Curso de direito financeiro e tributário, 13 ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 118).

em virtude do Município não possuir empresas estatais, realidade, aliás, da grande maioria dos municípios catarinenses:

Art.1º O Orçamento do Município de Jaraguá do Sul, para o exercício financeiro do ano de 2015, estima a receita e fixa a despesa em R\$ 709.574.611,00 (Setecentos e nove milhões, quinhentos e setenta e quatro mil, seiscentos e onze reais).

§1º Da receita estimada integram o **Orçamento Fiscal** o montante de R\$ 528.623.103,00 (Quinhentos e vinte e oito milhões, seiscentos e vinte e três mil, cento e três reais) e o **Orçamento da Seguridade Social** o montante de R\$ 180.951.508,00 (Cento e oitenta milhões, novecentos e cinquenta e um mil, quinhentos e oito reais).

## 1.4.2 UNIVERSALIDADE

Todas as receitas e despesas vinculadas ao ente político devem constar obrigatoriamente de seu orçamento anual pelos seus totais, não se admitindo deduções de qualquer natureza. É previsto na Lei n. 4.320/64 em seu art. 3º, que dispõe que a “a Lei de Orçamentos compreenderá tôdas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei”.

Não há, portanto, orçamento “paralelo”, impondo-se que todas as receitas e despesas estimadas pela área técnica do Poder Executivo sejam submetidas, em uma peça global e abrangente, ao crivo da representação popular, encarnada pelo Poder Legislativo, e ao controle social. A ressalva feita pela doutrina cinge-se à possível confusão entre unidade e universalidade:

Embora fácil de ser identificado, não deve ser confundido com o princípio da unidade. É que, enquanto o princípio da unidade se refere à unidade de programação ou de coerência, ainda que não necessariamente documental, o princípio da universalidade está ligado à ideia de o orçamento conter todas as receitas e todas as despesas da Administração. Assim, todas as receitas oriundas de transferências, de convênios, royalties, subvenções do transporte escolar, auxílios para construção de creches e hospitais, dentre outras, devem ser levadas em consideração na lei orçamentárias (LEITE, Harrison. Manual de Direito Financeiro, 5 ed., Salvador: Podium, 2016, p. 101).

### 1.4.3 ANUALIDADE

O princípio da anualidade prescreve que o orçamento de cada Ente Federativo tenha sua vigência limitada ao período financeiro correspondente a um ano, destacando-se que, no Brasil, o ano financeiro se estende de 1º de janeiro a 31 de dezembro (Lei 4.320/64, art. 34). Essa regra vale sobretudo para a LOA, que estima receitas e fixa despesas, sendo que as demais leis orçamentárias têm vigência superior a um ano: o PPA tem vigência de quatro anos, conforme previsão do art. 35, §2º, I, do ADCT e a LOA tem vigência pouco superior a um ano, haja vista orientar a elaboração da LOA que ocorre durante o segundo semestre de um exercício para operar efeitos no exercício financeiro subsequente.

Extrai-se do princípio da anualidade que a previsão de receitas e a fixação de despesas deve ser uma estimativa anual, a ser renovada periodicamente, ainda que vinculados a programas e a projetos com duração superior a um exercício fiscal. O princípio da anualidade possui uma forte marca, ainda, sobre a identificação do exercício em que a despesa foi efetivamente realizada, como se verá quando da abordagem dos empenhos.

### 1.4.4 ORÇAMENTO BRUTO

Outros princípios orçamentários podem ser depreendidos da legislação, ainda que não expressamente mencionados pelos textos legais. É este o caso, por exemplo, do princípio do orçamento bruto, que vem a reforçar o princípio da universalidade ao prescrever que os lançamentos na lei orçamentária sejam realizados por seus totais, vedando-se quaisquer deduções (Lei 4.320/64, art. 6º).

A regra confere transparência ao processo orçamentário, impedindo a simples apresentação de valores líquidos decorrentes da confrontação entre receitas e despesas relativas a determinado serviço público, constituindo condição essencial ao controle financeiro.

Para ilustrar de forma bastante simplificada a aplicação do orçamento bruto, a tabela abaixo demonstra que toda a receita tributária deve constar da peça orçamentária, ainda que parte dela deva ser transferida para outros Entes (transferência de parte da receita dos tributos arrecadados nos termos do art. 157 e seguintes da CF/88 ou ainda transferência de recursos para os demais Poderes, como Legislativo e Judiciário). No exemplo, percebe-se que na coluna Receitas, deve constar o total da receita tributária (R\$10.000,00), independente da transferência de R\$3.000,00 que deverá ser feita, conforme consta na coluna Despesas:

PRINCÍPIO DO ORÇAMENTO BRUTO			
RECEITAS		DESPESAS	
TRIBUTÁRIA.....	\$10.000	PESSOAL.....	\$15.000
ALUGUEL.....	\$5.000	MAT. CONSTRUÇÃO..	\$17.000
OP. DE CRÉDITO....	\$20.000	TRANSFERÊNCIAS...	\$3.000
TOTAL.....	\$35.000	TOTAL.....	\$35.000

## 1.4.5 EXCLUSIVIDADE

Exposto no art. 165, §8º, da Constituição Federal, o princípio da exclusividade ou da pureza busca evitar que matérias estranhas sejam incluídas nas leis orçamentárias. Esse princípio possui importância ímpar, sobretudo em virtude de circunstâncias históricas, tendo em vista a frequência com que, no passado, os governantes valeram-se das “caudas orçamentárias”, inserção de normas estranhas ao tema de Direito Financeiro, típica dos chamados “orçamentos rabilongos”.

Tamanha cautela suscita a matéria que a Lei 4.320 dispôs não apenas sobre o conteúdo, mas também sobre a forma da proposta orçamentária, como se vê no art. 22, que dispõe que a “proposta orçamentária que o Poder Executivo encaminhará ao Poder Legislativo (...) compor-se-á”: a) Mensagem, com exposição circunstanciada da situação econômico-financeira do ente político;

b) Projeto de Lei de Orçamento, propriamente dito; c) Tabelas explicativas, com estimativas de receita e despesa; d) Especificação dos programas especiais de trabalho custeados por dotações globais.

## 1.4.6 QUANTIFICAÇÃO DOS CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS

O princípio da *quantificação* ou do *nominalismo dos créditos orçamentários* (CF, art. 167, VII) veda a concessão ou utilização de créditos ilimitados, a realização de despesas e a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais, bem como as operações de crédito que excedam o montante previsto nas despesas de capital, excetuadas as ressalvas constitucionais. O objetivo desse princípio é permitir a fiscalização dos gastos públicos por parte da sociedade e do Poder Legislativo e assegurar que o limite estabelecido por lei seja, de fato, obedecido.

Do ponto de vista legal, o princípio encontra respaldo no artigo 5º, da Lei 4.320/64; e no art. 5º, §4º, da Lei de Responsabilidade Fiscal. Há, porém, duas exceções: a) os programas especiais de trabalho, que, por sua singularidade, não podem ser detalhados<sup>3</sup>; b) a reserva de contingência, que tem por objetivo fazer face aos passivos contingentes e outros riscos imprevistos, conforme previsão do art. 5º, III, b da LRF.<sup>4</sup>

## 1.4.7 NÃO-AFETAÇÃO

O princípio da não-afetação da receita a certas específicas (CF, art. 167, IV e §4º) justifica-se na medida em que reserva à Administração, no exercício

3 Lei n. 4.320/64: Art. 20. Os investimentos serão discriminados na Lei de Orçamento segundo os projetos de obras e de outras aplicações. Parágrafo único. Os programas especiais de trabalho que, por sua natureza, não possam cumprir-se subordinadamente às normas gerais de execução da despesa poderão ser custeados por dotações globais, classificadas entre as Despesas de Capital.

4 Art. 5º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar: III - conterá reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias, destinada ao: b) atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

de seus poderes discricionários, certo espaço para determinação de gastos com investimentos e políticas sociais. O princípio, no entanto, tem eficácia limitada, tendo em vista que diversas normas jurídicas, algumas de hierarquia constitucional, já vinculam parte das receitas, estabelecendo gastos mínimos em áreas de relevo. Por exemplo:

Aos Municípios compete aplicar, obrigatoriamente, no mínimo, 25% da receita resultante de impostos (receita líquida de impostos) em educação e 15% da mesma base, em saúde;

Aos Estados compete aplicar, obrigatoriamente, no mínimo, 25% da receita resultante de impostos (receita líquida de impostos) em educação e 12% da mesma base, em saúde;

À União compete aplicar, obrigatoriamente, no mínimo, 18% da receita resultante de impostos (receita líquida de impostos) em educação e 15% da mesma base, em saúde (de acordo com escalonamento introduzido pela EC 86/2015, que alterou o art. 198 da CF).

Vale lembrar que os percentuais mínimos de investimento em saúde por Estados e Municípios foram estabelecidos pela LC n. 141/2012 (arts. 6º e 7º), enquanto no tocante à educação o percentual pode ser retirado da própria Constituição (art. 212).

## 1.4.8 DISCRIMINAÇÃO OU ESPECIALIZAÇÃO

O princípio da discriminação ou da especialização determina que receitas e despesas sejam classificadas em um nível de desagregação suficiente para análise da previsão pela sociedade. De acordo com a Lei n. 4.320/64, a discriminação das despesas nos orçamentos anuais far-se-á, no mínimo, por elementos (art. 15, §1º).

O elemento, que identifica o objeto do gasto, é um dos níveis de detalhamento da despesa, conforme adiante visto. Destaque-se que tanto as receitas quanto as despesas devem obedecer a uma codificação padronizada nacionalmente, instituída pela Portaria Interministerial STN/SOF n. 163/2001.

## 1.4.9 PROGRAMAÇÃO

O princípio da programação destaca o caráter do orçamento como instrumento de planejamento e de previsibilidade da ação governamental. É o princípio que inspira, por exemplo, o desdobramento da matéria orçamentária na trinca de leis (PPA; LDO; LOA) prevista pela Constituição e acarreta a elaboração e execução de políticas públicas na forma de programas. É também por força deste princípio que o Poder Executivo deve fixar periodicamente, após a aprovação do Orçamento, as cotas financeiras de que cada unidade orçamentária poderá dispor. Na lição de Kiyoshi Harada:

Todo orçamento moderno está ligado ao plano de ação governamental. Assim, ele deve ter conteúdo e forma de programação. Os programas de governo de duração continuada devem constar do plano plurianual, ao qual se subordinam os planos e programas nacionais, regionais e setoriais (...)

O art. 47 [de Lei 4.320/64] determina que, logo após a promulgação da lei de orçamento e com base nos limites nela fixados, o Poder Executivo aprovará um quadro de cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar (...) Nada poderá ser liberado sem a prévia programação de despesas, a qual tem por finalidade não só assegurar às unidades orçamentárias os recursos financeiros necessários à boa execução de seu programa de trabalho, como também manter o possível equilíbrio entre a receita arrecada e a despesa realizada de sorte a evitar, ao máximo, as situações de insuficiência de caixa (HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 25. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016, p; 79).

## 1.4.10 EQUILÍBRIO

Por fim, o princípio do equilíbrio visa atribuir maior racionalidade à obtenção e à aplicação de recursos. A Lei n. 4.320/64 (art. 48), impõe ao gestor público a obrigação de “manter, durante o exercício, na medida do possível o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, de modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria”. O orçamento deve explicitar todas as fontes de receitas, bem como sua destinação. De acordo com James Giacconi:

O constituinte de 1988 preferiu adotar uma postura realista em face do déficit orçamentário, além de entrar no mérito de sua própria conceituação. Pela sistemática de classificação das contas orçamentárias no Brasil, o déficit aparece embutido nas chamadas Operações de Crédito que classificam tanto os financiamentos de longo prazo contratados para a realização de obras, as operações de curto prazo de recomposição do caixa e que se transformam em longo prazo pela permanente rolagem e a própria receita com a colocação de títulos e obrigações emitidos pelos tesouros nacionais, estaduais e, até, municipais. A Constituição em vigor preferiu atacar o chamado déficit das operações correntes. Segundo o art. 167, III, é vedada a realização de operações de crédito que excedam o montante das despesas de capital. A regra quer que cada unidade governamental tenha seu endividamento vinculado apenas à realização de investimentos e não à manutenção da máquina Administrativa e demais serviços (GIACOMINI, James. Orçamento público. 13. ed. ampl. e rev. São Paulo: Atlas, 2005, p. 85)

O equilíbrio orçamentário, não obstante alçado à condição de princípio, é meramente contábil, ou seja, é antes numérico do que efetivo. A legislação autoriza, por exemplo, que operações de crédito sejam computadas como receitas, o que permite que o gestor equilibre receitas e despesas por intermédio de empréstimos. A LOA 2016 do Município de Pomerode (Lei n. 2.742/2015) obedece rigorosamente ao princípio do equilíbrio, conforme se observa:



### MUNICÍPIO DE POMERODE

Planejamento e Orçamento

Anexo I - Demonstrativo de Receitas e Despesas Segundo Categoria Econômica

Entidade: Consolidado  
Ano LOA: 2016

Pág 2 / 2

	Déficit		-(Reserva de contingência +Reserva do RPPS) Superávit	100.000,00 4.000.000,00 0,00
<b>Resumo</b>				
Receitas Correntes	123.189.600,00	Despesa Correntes		112.287.393,32
Receitas de Capital	11.231.400,00	Despesas de Capital		18.033.606,68
		Reserva de Contingência		100.000,00
		Reserva do RPPS		4.000.000,00
<b>Subtotal</b>	<b>134.421.000,00</b>	<b>Subtotal</b>		<b>134.421.000,00</b>
<b>Déficit</b>	<b>0,00</b>	<b>Superávit</b>		<b>0,00</b>
<b>Total</b>	<b>134.421.000,00</b>	<b>Total</b>		<b>134.421.000,00</b>

As receitas e despesas municipais são absolutamente idênticas, porém verifica-se que entre as “receitas de capital” há uma operação de crédito de R\$6.000.000,00 (seis milhões de reais). Logo, para fins de observância do princípio, o orçamento em questão estava formalmente correto, embora fatores

externos, como a não concessão do empréstimo planejado, possam frustrar a execução da programação financeira no decorrer do exercício.

Receitas de capital	11.231.400,00	Despesas de capital	18.033.606,68
Operações de crédito	6.000.000,00	Investimentos	17.513.606,68
Alienação de bens	32.000,00	Inversões financeiras	0,00
Amortizações de empréstimos	0,00	Amortização da dívida	520.000,00
Transferências de capital	5.199.400,00		
Outras receitas de capital	0,00		
Receitas de capital intra-orçamentárias	0,00		
Operações de crédito - intra-orçamentária	0,00		
Alienação de bens	0,00		
Amortização de empréstimos	0,00		
Transferência de capital - intra-orçamentária	0,00		
Outras receitas capital	0,00		
(r) Deduções da receita de capital	0,00		
(r) Operações de crédito	0,00		
(r) Alienação de bens	0,00		
(r) Amortizações de empréstimos	0,00		
(r) Transferências de capital	0,00		
(r) Outras receitas de capital	0,00		
(r) Receitas de capital intra-orçamentárias	0,00		
(r) Operações de crédito - intra-orçamentária	0,00		
(r) Alienação de bens	0,00		
(r) Amortização de empréstimos	0,00		
(r) Transferência de capital - intra-orçamentária	0,00		
(r) Outras receitas capital	0,00		
<b>Total das Receitas de Capital</b>	<b>11.231.400,00</b>	<b>Total das Despesas de Capital</b>	<b>18.033.606,68</b>

## 1.5 LEIS ORÇAMENTÁRIAS

Orçamento é instrumento e resultado de planejamento, condicionante da ação pública eficaz legítima. O planejamento recebeu consagração normativa como princípio geral da atividade administrativa já no antigo Decreto-Lei 200/67, art. 6º, norma que organizou a Administração Pública no país. Mais recentemente, foi prestigiado pela Lei de Responsabilidade Fiscal, que em seu pórtico (art. 1º, §1º), definiu a ação planejada e transparente como pressuposto da responsabilidade fiscal.

O elo mais marcante entre a noção de planejamento e o conceito de orçamento é, sem dúvida, a Constituição Federal, que estabeleceu os parâmetros sob os quais deve ser realizado o planejamento orçamentário do setor público. Está-se a falar das conhecidas leis orçamentárias, atualmente previstas no art. 165 da CF.

## 1.5.1 PLANO PLURIANUAL (PPA)

O Plano Plurianual (PPA), que deve ser elaborado por todos os Entes da Federação, estabelece de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as despesas relativas aos programas de duração continuada (art. 165, §1º). Trata-se de documento no qual deve constar a visão estratégica do governo, com a identificação dos macrodesafios e as principais propostas de enfrentamento, estruturadas em programas. Exemplo:

---

### Programa XXXX Energia Elétrica

---

<b>Objetivo</b>	0001 - Ampliar a capacidade de geração de energia elétrica pela implantação de novos empreendimentos e expansão dos existentes
-----------------	--

---

<b>Órgão Responsável</b>	Ministério de Minas e Energia
--------------------------	-------------------------------

---

De acordo com as Orientações para Elaboração do Plano Plurianual 2016-2019, “as metas devem ser estruturantes, ou seja, devem expressar os mais importantes desafios escolhidos pelo governo a serem enfrentados no período do PPA em cada área e ser capazes de provocar mudanças no patamar atual da política. Além disso, devem ser factíveis dentro do período do Plano, considerando a previsão de recursos e o desenvolvimento dos meios necessários a sua execução”. As metas do PPA são tanto físicas quanto financeiras, por exemplo: “Melhorar a qualidade da Educação e ampliar o acesso à Educação Infantil com expansão da rede de equipamentos e a criação de 10 mil novas vagas”, ou ainda:

Meta 2016-2019	Adicionar XXX MW de capacidade instalada de geração de energia elétrica a partir da fonte eólica
<b>Regionalização da Meta</b>	<b>Total</b>
Norte	XXX
Nordeste	XXX
Centro-Oeste	XXX
Sudeste	XXX
Sul	XXX

Ao contrário das demais leis orçamentárias, o PPA tem duração quadrienal, e deve ser proposto no primeiro ano do mandato do gestor público, para vigência nos quatro anos subsequentes, o que, obviamente, irá abranger todo restante de seu mandato (3 anos) e o primeiro ano do mandato subsequente.

Essa estratégia impede a ocorrência de rupturas bruscas nos programas governamentais e força o gestor recém-eleito a executar, ao menos no primeiro ano de seu mandato, o PPA de seu antecessor, prestigiando a estabilidade dos serviços e políticas públicas. Não há solução de continuidade também porque, ao menos em tese, a equipe técnica responsável pela elaboração do PPA, constituída por servidores públicos, auxiliará o novo Gestor na elaboração de um novo PPA, mais adequado ao plano de governo apresentado à população durante a campanha eleitoral.

Assim, neste ano de 2017, os Municípios catarinenses elaborarão seus Planos Plurianuais, que serão submetidos às Câmaras de Vereadores ainda durante este exercício, para vigorar a partir de 2018 até 2021, o que desafia a atenção do Ministério Público, especialmente no tocante à implementação de políticas de médio e longo prazo.

A correlação “mandato Executivo/vigência do Plano Plurianual” pode ser assim visualizada:



Em se tratando de programação quadrienal, o PPA pode e deve ser revisto e atualizado periodicamente a fim de adequá-lo às mudanças ocorridas

no processo de execução e identificadas no acompanhamento físico e financeiro de sua avaliação. No âmbito federal, essa obrigação consta expressamente da Lei n. 13.249/2016.<sup>5</sup>

Por se tratar de lei, o PPA só pode ser alterado também mediante lei proposta pelo Chefe do Executivo (competência exclusiva). Em vários PPA's há previsão expressa nesse sentido, como no de Blumenau (2014-2017):

Art. 3º Fica o Poder Executivo autorizado a incluir, alterar ou excluir programas, ações e metas previstas no Anexo I desta Lei, através de lei específica.

Parágrafo Único - A inclusão, alteração e exclusão das metas estabelecidas nesta Lei será proposto pelo Poder Executivo, a fim de compatibilizar a despesa orçada com a receita estimada em cada exercício financeiro, de forma a assegurar o equilíbrio das contas públicas.

O PPA é plano estratégico de gestão, que contém diretrizes, objetivos e metas regionalizadas. Quando bem elaborado, torna-se importante instrumento de reflexão e planejamento, permitindo definições precisas de ações de acordo com as condições financeiras do ente. Quando mal elaborado, o PPA torna-se legislação sem qualquer efeito prático, cambiada ao bel prazer do gestor.

Via de regra, o Plano é elaborado no âmbito da Secretaria da Fazenda, que recebe os dados e projetos das demais pastas e organiza-os na peça de planejamento. No âmbito federal, o PPA é elaborado pela Secretaria de Orçamento Federal (SOF), que integra o Ministério do Planejamento, Orçamento e gestão (MPOG).

## 1.5.2 LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS (LDO)

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) compreende as metas e prioridades da Administração Pública, incluindo as despesas de capital para

5 Art. 13. O Poder Executivo: I - publicará em portal eletrônico dados estruturados e informações sobre a implementação e o acompanhamento do PPA 2016-2019; e II - encaminhará ao Congresso Nacional o Relatório Anual de Avaliação do Plano, que conterá: a) análise do comportamento das variáveis macroeconômicas que embasaram a elaboração do Plano, explicitando, se for o caso, as razões das discrepâncias verificadas entre os valores previstos e realizados; b) análise da situação, por Programa, dos Indicadores, Objetivos e Metas, informando as medidas corretivas a serem adotadas quando houver indicativo de que metas estabelecidas não serão atingidas até o término do Plano; e c) execução financeira das ações vinculadas aos objetivos dos Programas Temáticos.

o exercício financeiro subsequente, orienta a elaboração da lei orçamentária anual, dispõe sobre as alterações na legislação tributária e estabelece a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Instituída pela CF/88, a LDO é o instrumento norteador da elaboração da LOA na medida em que dispõe, para cada exercício financeiro sobre:

- Prioridades e metas da Administração Pública;
- Estrutura e organização dos orçamentos;
- Diretrizes para elaboração e execução dos orçamentos e suas alterações;
- Disposições relativas à dívida pública;
- Despesas com pessoal e encargos sociais;
- Política de aplicação dos recursos das agências financeiras oficiais de fomento;
- Alterações na legislação tributária; e
- Fiscalização pelo Poder Legislativo sobre as obras e os serviços com indícios de irregularidades graves (exigência contida na LDO da União).

A LRF valorizou muito a LDO, atribuindo-lhe a disciplina de novas e relevantes matérias:

- Estabelecimento de metas fiscais;
- Fixação de critérios para limitação de empenho e movimentação financeira;
- Publicação da avaliação financeira e atuarial dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores civis e militares;
- Avaliação financeira do Fundo de Amparo ao Trabalhador e projeções de longo prazo dos benefícios da LOAS;
- Margem de expansão das despesas obrigatórias de natureza continuada; e
- Avaliação dos riscos fiscais.

Observe-se que, diferentemente das metas do PPA, as metas previstas na LDO são metas fiscais que abrangem a avaliação do cumprimento das metas do ano anterior, bem como receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes (Anexo de Metas Fiscais); e ainda a avaliação dos passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem (Anexo de Riscos Fiscais) (LRF, art. 4º).

## Exemplo de Anexo de Metas Fiscais:

**PREFEITURA MUNICIPAL DE TUBARÃO**  
**SANTA CATARINA**

LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS PARA 2016  
DEMONSTRATIVO DA MEMÓRIA DE CÁLCULO DAS METAS FISCAIS DE RECEITAS E DESPESAS

ANEXO II

ESPECIFICAÇÕES	Valores em R\$ 1.000,00								
	METAS PARA 2016			METAS PARA 2017			METAS PARA 2018		
	Valor Corrente	Valor Constante	% PIB (NA)	Valor Corrente	Valor Constante	% PIB (NA)	Valor Corrente	Valor Constante	% PIB (NA)
Receita Total	300.308.000	270.277.200	10	315.323.400	283.791.060	10,0	331.089.570	297.980.613	10
Receita não Financeira ( I )	300.307.000	270.276.300	10	315.322.300	283.790.070	10,0	331.088.360	297.979.524	10
Despesa Total	300.308.000	270.277.200	10	315.323.400	283.791.060	10,0	331.089.570	297.980.613	10
Despesa não Financeira ( II )	299.798.000	269.818.200	10	329.777.800	296.800.020	10,0	362.755.580	326.480.022	10
Resultado Primário ( I - II )	509.000	458.100	10	-14.455.500	-13.009.950	10,0	-31.667.220	-28.500.498	10
Resultado Nominal	14.000.045	12.600.041	10	5.129.125	4.616.213	10,0	5.385.581	4.847.023	10
Dívida Pública Consolidada	9.874.366	8.886.929	10	10.368.084	9.331.276	10,0	10.886.488	9.797.840	10
Dívida Consolidada Líquida	-4.652.267	-4.187.040	10	-4.670.190	-4.203.171	10,0	-4.903.700	-4.413.330	10

## Exemplo de Anexo de Riscos Fiscais:



**ESTADO DE SANTA CATARINA**

LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS  
ANEXO DE RISCOS FISCAIS  
DEMONSTRATIVO DE RISCOS FISCAIS E PROVIDÊNCIAS  
LDO 2017

ARF (LRF, art. 4º, § 3º)				R\$ 1,00
Passivos Contingentes		Providências		
Descrição	Valor	Descrição	Valor	
Demandas Judiciais	10.688.386.808,50	Em se tratando de litígio judicial, caberá ao Poder Judiciário a decisão final. Assim, o Estado tem feito o acompanhamento das demandas. Em 2011 o Estado iniciou a elaboração de módulo, no sistema SIGEF, que visa cadastrar e acompanhar, de forma mais efetiva, os processos judiciais e administrativos, com vistas a realização de ações planejadas para o gerenciamento de dívidas potenciais, bem como minimizar o impacto das finanças estaduais.	10.688.386.808,50	
INVESC	6.146.366.175,57			
CELESC	32.903.100,73			
DEINFRA	2.278.902.350,56			
Titulos emitidos - Letras do Tesouro	2.166.919.705,07			
UDESC	9.442.850,31			
EPAGRI	53.653.665,52			
SANTUR	198.960,74			
Dívidas em Processo de Reconhecimento				
Avais e Garantias Concedidas	707.292.459,93	CASAN	707.292.459,93	
Assunção de Passivos				
Assistências Diversas				
Outros Passivos Contingentes				
<b>Subtotal</b>	<b>11.395.679.268,43</b>	<b>Subtotal</b>	<b>11.395.679.268,43</b>	
Demais Riscos Fiscais Passivos		Providências		
Descrição	Valor	Descrição	Valor	
Frustração de Arrecadação				
Restituição de Tributos a Maior				
Discrepância de Projeções:				
Outros Riscos Fiscais				
<b>Subtotal</b>	<b>0,00</b>	<b>Subtotal</b>	<b>0,00</b>	
<b>Total</b>	<b>11.395.679.268,43</b>	<b>Total</b>	<b>11.395.679.268,43</b>	

FONTE: Sistema SIGEF, Unidade Responsável DICD

A LDO também dispõe sobre regras e condições para renúncia fiscal, em conformidade com o art. 14 da LRF nº. 101/2000, cujos requisitos serão analisados em Capítulo próprio. Por ora, basta a compreensão de que a renúncia fiscal nem sempre será acompanhada de aumento de tributos (medidas de compensação), o que ocorrerá somente se ela tiver o condão de impactar a meta de resultado fiscal prevista no Anexo de Metas Fiscais da LDO.

Por exemplo, caso a arrecadação do Município esteja em espiral crescente decorrente da redução da sonegação, é possível que as renúncias sejam compensadas pelo aumento da receita. Veja-se:

**PREFEITURA MUNICIPAL DE TUBARÃO  
SANTA CATARINA**

**LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS PARA 2016  
DEMONSTRATIVO DA ESTIMATIVA E COMPENSAÇÃO DA RENÚNCIA DE RECEITA  
( art. 4º, § 2º, inciso V da L.R.F.)**

ANEXO IV

UNIDADE GESTORA: PREFEITURA

Valores em R\$ 1.000,00

SETOR/PROGRAMA/BENEFICIÁRIO	RENÚNCIA DE RECEITA				COMPENSAÇÃO
	TRIBUTO	2016	2017	2018	
Desconto por pagamento no prazo estabelecido	IPTU	3.260	3.720	3.980	Dispensada, conforme art. 14, inciso I da L.R.F.
Remissão atendendo o estatuido no Código Tributário Ref. Bonificação de 10%	IPTU/ ISS/ T. LICENÇA	2.850	2.900	3.109	
	Incentivos fiscais	IPTU/ T. LICENÇA	245	260	
<b>TOTAL</b>		<b>6.355</b>	<b>6.880</b>	<b>7.357</b>	

### 1.5.3 LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL (LOA)

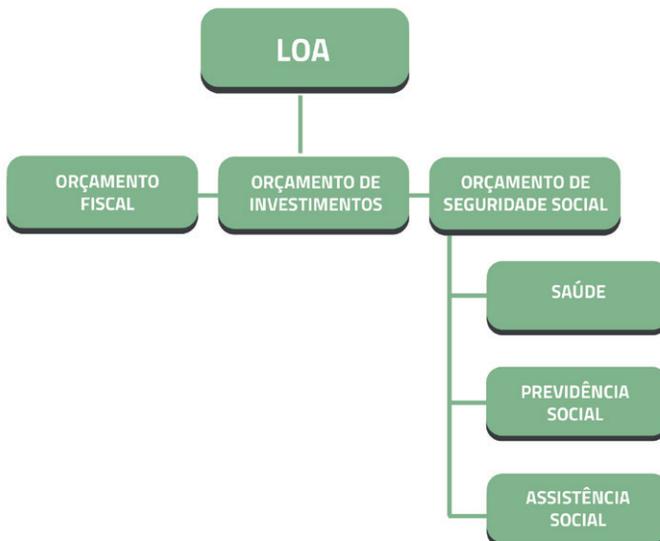
A Lei Orçamentária Anual (LOA) é o orçamento propriamente dito, com discriminação de receitas e despesas, e compreende três suborçamentos: a) orçamento fiscal (referente aos Poderes do ente federativo em questão, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público); b) orçamento de investimentos (referente ao investimento das empresas em que o ente federativo, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto); e c)

orçamento da seguridade social (abrangendo todas as entidades, órgãos e fundos vinculados às atividades e prestação de serviços de assistência social, saúde e previdência social).

Em outros termos, tem-se que o PPA representa a dimensão estratégica; a LDO, a tática; e a LOA, a dimensão mais operacional:



A existência desses “três” orçamentos distintos na lei orçamentária não significa a inobservância ao princípio da unidade (também conhecido como princípio da totalidade), tendo em vista que a LOA possui apresentação, tramitação e execução una, apenas englobando aquilo que a doutrina convencionou chamar de “suborçamentos”.



Tanto o PPA (visão estratégica) quanto a LDO (visão tática) são inovações da vigente Constituição Federal, instrumentos que representam o planejamento de médio prazo da Administração Pública. Ademais, a LDO tem por missão integrar a LOA (visão operacional) ao PPA, servindo de elo entre ambos.

Tais leis são de iniciativa exclusiva do chefe do Poder Executivo local. Ao Legislativo cabe, após a apresentação da proposta, debater sobre seu aperfeiçoamento através de emendas, mas jamais iniciar a tramitação do processo, mediante proposição autônoma. No precedente o STF:

1. Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Inciso V, do § 3º, do art. 120, da Constituição do Estado de Santa Catarina, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 14. Alegação de afronta aos arts. 2º, 61, § 1º, II, alínea b; 165, § 2º; 166, § 3º, I e § 4º; e 167, IV, da Constituição Federal. 3. **Competência exclusiva do Poder Executivo iniciar o processo legislativo das matérias pertinentes ao Plano Plurianual, às Diretrizes Orçamentárias e aos Orçamentos Anuais. Precedentes: ADIN 103 e ADIN 550.** [...] (STF - ADI: 1759 SC, Relator: Min. NÉRI DA SILVEIRA, Data de Julgamento: 12/03/1998, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 06-04-2001 PP-00066 EMENT VOL-02026-03 PP-00497) (destaques acrescidos)

Há registros de situações extremas nas quais, em virtude de fatores políticos, o projeto de LOA não foi apresentado ou, ainda, não foi aprovado no prazo constitucionalmente estabelecido. Nesses casos, a própria legislação oferece a solução:

**Hipótese 1** – Caso a lei orçamentária não seja apresentada no prazo pelo Executivo: considera-se proposto o orçamento do exercício anterior, conforme prescreve o art. 32 da Lei n. 4.320/64<sup>6</sup>.

**Hipótese 2** – Caso a lei orçamentária seja apresentada pelo Executivo, mas não seja aprovada pelo Legislativo: a lei orçamentária não pode ser considerada automaticamente aprovada, haja vista inexistir aprovação ficta na vigente ordem constitucional.<sup>7</sup> Nesse caso,

6 Art. 32. Se não receber a proposta orçamentária no prazo fixado nas Constituições ou nas Leis Orgânicas dos Municípios, o Poder Legislativo considerará como proposta a Lei de Orçamento vigente.

7 A aprovação automática da lei orçamentária encontrava amparo na Carta de 1967, com redação dada pela EC n. 1/69 nos seguintes termos: Art. 66. O projeto de lei orçamentária anual será enviado pelo Presidente da República ao Congresso Nacional, para votação conjunta das duas Casas, até quatro meses antes do início do exercício financeiro seguinte; se, até trinta dias antes do encerramento do exercício financeiro, o Poder Legislativo não o devolver para sanção, será promulgado como lei.

executa-se parcial e provisoriamente o projeto de lei orçamentária através de duodécimos, conforme previsão contida na LDO.

É inadmissível a rejeição integral da LOA pelo Poder Legislativo. A não aprovação do projeto pode levar o Ente Federado a uma situação de anomia orçamentária, mas não pode haver a rejeição formal da proposta, o que, entre outros problemas, colocaria em risco dotações que não podem ser suprimidas. É a lição que se colhe da doutrina:

Em resumo, ao dever imposto pela Constituição ao Chefe do Executivo de elaborar e enviar o projeto da lei orçamentária corresponde o dever imposto ao Legislativo de examiná-lo, alterá-lo (se for o caso) e aprová-lo, sem possibilidade de rejeição total (DALARI, Adilson Abre. Lei orçamentária - Processo legislativo: peculiaridades e decorrências. Revista de Informação Legislativa, Brasília a. 33 n. 129 jan./mar. 1996, p. 160).

A rejeição só poderia acontecer em situações excepcionais, na hipótese extrema de proposta distorcida, incongruente e impossível de ser consertada por via de emendas. Para Uadi Lammêgo Bulos:

As hipóteses de rejeição devem ser bem delimitadas e, sobretudo, banidas, caso os motivos que as ensejaram não sejam extremamente justificados.

Os casos que a exigem são mínimos, e só se verificam, muito provavelmente, em situações de anormalidade política ou notória desobediência às normas e ditames constitucionais.

É o exemplo da proposta distorcida, ilegal e formalmente impossível de ser consertada e, muito menos, melhorada pelo recurso instituído da emenda. No mais, a rejeição do orçamento constitui um acontecimento extraordinário e grave. Jamais deve transformar-se num ato meramente “político”, pelo qual propostas orçamentárias são rejeitadas por puro capricho, orgulho, suscetibilidade e interesses minoritários de grupos isolados.

É gravíssimo para a Administração Pública ficar sem orçamento, afinal outro não poderá ser aprovado em um mesmo exercício financeiro, sob pena de violação do princípio constitucional da anualidade (arts. 48, II, 165, II, e §5º, e 166).

Não é da tradição constitucional brasileira a previsão de rejeição do orçamento. Tal situação sintomática e anormal, embora disciplinada na Carta Suprema, deve ser vista com cautela, para

evitar consequências inesperadas, dentre as quais a falta de lei orçamentária anual. Falta de previsão orçamentária: “A falta de previsão orçamentária, conforme precedente do STF (RTJ 137/1067), é obstáculo ao cumprimento da Lei no mesmo exercício mas, não, no subsequente” (STF, ADI 1.243-MC, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ de 27-10-1995) (BULOS, Uadi Lâmega. Curso de direito constitucional, 9 ed., São Paulo: Saraiva, 2015, p.1521)

Interessante destacar que a apreciação do projeto de lei orçamentária anual (projeto de LOA) não interfere no encerramento da sessão legislativa ordinária. Caso o projeto de LOA não seja aprovado até 22 de dezembro, o Congresso Nacional entrará em recesso e não precisará ser extraordinariamente convocado para continuar trabalhando. Regra distinta vigora para a LDO no art. 57, §2º, que dispõe taxativamente que “a sessão legislativa não será interrompida sem a aprovação do projeto de lei de diretrizes orçamentárias”.

Quanto as datas a serem observadas para envio e aprovação das leis orçamentárias, deve-se atentar para o disposto no art. 35 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), salvo previsão distinta nas Constituições Estaduais e da Lei Orgânica do Município, tendo em vista não se tratar de norma de reprodução obrigatória. Aliás, os prazos do ADCT são respeitados até hoje porque a Lei Complementar a que se refere o art. 165 da CF/88 nunca foi editada. De forma esquemática, tem-se:

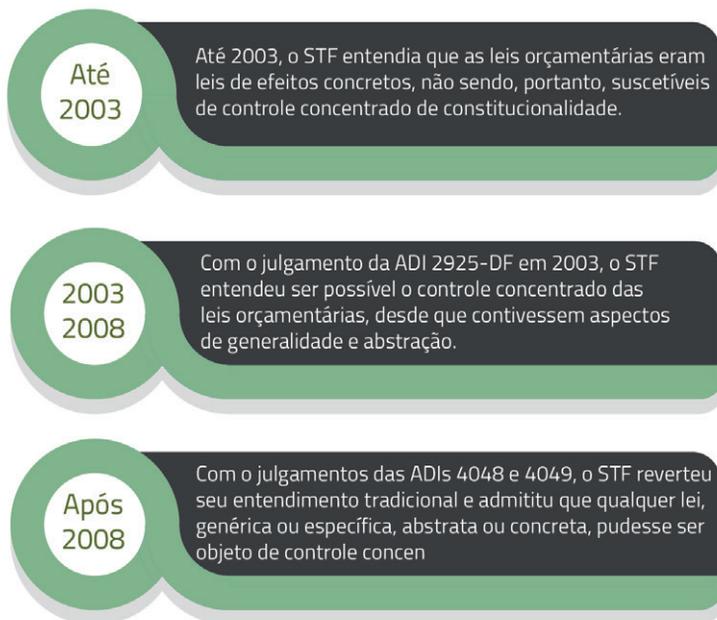
	<b>Data de Envio PELO EXECUTIVO</b>	<b>Data de Devolução PELO LEGISLATIVO</b>
<b>PPA</b>	Até 31/08 (do primeiro ano de mandato)	Até 22/12 (do primeiro ano de mandato)
<b>LDO</b>	Até 15/04	Até 17/07
<b>LOA</b>	Até 31/08	Até 22/12

Quanto à possibilidade de controle judicial concentrado de constitucionalidade das leis orçamentárias, até recentemente, a jurisprudência do STF rejeitava a tese, sob o argumento de que as leis orçamentárias veiculam atos de efeitos concretos, desprovidas portanto de generalidade e abstração, atributos necessários para o questionamento da norma mediante ADIN.<sup>8</sup>

8 STF - ADI: 1716 DF, Relator: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Data de Julgamento: 19/12/1997, Tribunal Pleno,

Em 2003, o STF passou a admitir o controle concentrado apenas e desde que a lei atacada apresentasse elementos de generalidade e abstração.<sup>9</sup> Em 2008, o Pretório Excelso evoluiu, passando a admitir o controle independente do caráter geral ou específico, concreto ou abstrato de seu objeto, desde que a controvérsia constitucional fosse suscitada em abstrato.<sup>10</sup> De forma didática, poder-se-ia condensar a evolução jurisprudencial do STF em matéria de controle concentrado de constitucionalidade das leis orçamentárias através do seguinte fluxograma:

### **Evolução do entendimento do STF acerca do controle de constitucionalidade das Leis Orçamentárias**



Data de Publicação: DJ 27-03-1998PP-00002 EMENT VOL-01904-01 PP-00056. No mesmo sentido: ADI 2484 MC/DF, Rel(a): Min. CARLOS VELLOSO, Julg: 19/12/2001.

9 (ADI 2925 / DF, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Julgamento: 19/12/2003).

10 STF - ADI: 4048 DF, Relator: Min. GILMAR MENDES, Data de Julgamento: 14/05/2008, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-157 DIVULG 21-08-2008 PUBLIC 22-08-2008 EMENT VOL-02329-01 PP-00055 RTJ VOL-00206-01 PP-00232. No mesmo sentido: ADI 4049 MC/DF, Relator(a): Min. CARLOS BRITTO, Julgamento: 05/11/2008.

Deve-se lembrar, entretanto, que o orçamento no Brasil ainda é predominantemente autorizativo, pelo que a previsão de despesas na peça orçamentária não obriga o Estado a, de fato, realizar o gasto. A Constituição atribui ao Chefe do Poder Executivo a possibilidade de remanejar créditos, ainda que parcialmente sob aprovação do Poder Legislativo; e são bastante comuns, ainda, as ações de contingenciamento, seja pela frustração de receita, seja pelo remanejamento de recursos a atividades mais urgentes. No escólio de Kiyoshi Harada:

A possibilidade de mudança de vontade do Poder Público na eleição de prioridades, isto é, reformulação da política de ação governamental, está espelhada na rotineira realocação de verbas por meio de remanejamento, transposição e a transferência de recursos mediante abertura de créditos adicionais suplementares ou especiais, com anulação parcial de dotações, tudo com fundamento no art.167, VI, da CF. Outrossim, leis orçamentárias anuais de diversos entes políticos já contém uma autorização genérica para remanejar as verbas de todas as dotações até um limite percentual predefinido com base no art. 66 da Lei nº 4.320/64 (HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 25. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016, p 97).

Em 2015, o Congresso Nacional aprovou a Emenda Constitucional nº 86 que, ao modificar o art. 166 da Carta Política, tornou parcialmente impositivo o orçamento, no tocante especificamente ao valor contemplado por emendas parlamentares. Doravante, as emendas individuais de parlamentares ao orçamento alcançarão até o limite de 1,2% da receita corrente líquida descrita na proposta encaminhada pelo Executivo, sendo que metade deste percentual deve ser dirigido para ações e serviços de saúde (CF, art. 166, §§ 9º e 11, com redação determinada pela EC 86/15).

A matéria orçamentária, enfim, ostenta riqueza de detalhes e nuances técnicas e políticas como sói acontecer com Diplomas que intentam regular toda atividade financeira por detrás das ações do Poder Público. A par desta breve síntese conceitual, todavia, já se pode destacar alguns pontos específicos, que demandam especial atenção do Colega Promotor de Justiça:

### ***Em relação ao Plano Plurianual***

- Identificar se as obras constantes do Projeto de Lei estão detalhadas em ações específicas, com valores correspondentes ao escopo do projeto, e cronograma de execução físico-financeiro, adequado ao período de vigência da lei;
- Identificar se a totalidade da Despesa de Capital constante do projeto de Lei Orçamentária está contemplada no PPA (§ 1º art. 165 da CF);

### ***Em relação à Lei de Diretrizes Orçamentárias***

- Identificar se incremento de alíquotas de impostos está previsto no Projeto e Lei;
- Identificar, no caso de redução de alíquotas ou isenção de impostos, as medidas financeiras adotadas para não ocorrer diminuição da arrecadação;
- Identificar os critérios objetivos estabelecidos para a projeção da receita para o próximo exercício, que servirá de base para que seja fixada a Receita estimada. Ex.: a receita arrecada do exercício anterior poderá ser acrescida da inflação projetada para o próximo ano, estimada pelo Banco Central do Brasil, acrescida se for o caso de um percentual de crescimento da atividade econômica projetada para o município.

### ***Em relação ao Orçamento Anual***

- Identificar se a receita estimada que serve de base para as dotações orçamentárias, possui a memória de cálculo, correspondente aos critérios fixados na LDO.
- Identificar se os limites legais fixados para as despesas com educação, saúde, previdência e endividamento, foram observados, bem como os limites de despesa com pessoal.

## 2. RECEITA PÚBLICA

### 2.1. DEFINIÇÃO

Importa agora investigar as principais características dos dois principais elementos do orçamento, a receita e a despesa pública, de acordo com a sistemática legal e os padrões contábeis previstos na Lei n. 4.320/64.

De início, nem todo ingresso de valores nos cofres públicos é receita orçamentária; da mesma forma que nem toda saída de valores traduz-se em despesa. Os ingressos de valores podem ser classificados em ingressos extraorçamentários, quando o Estado é mero depositário desses recursos, como nas garantias contratuais nos contratos administrativos (art. 56 da Lei n. 8.666/93); e receitas orçamentárias, ou seja, o que o governo pode efetivamente gastar.

Assim, por receita pública compreende-se todo e qualquer recurso obtido durante um dado período financeiro, mediante o qual o sujeito público pode satisfazer as despesas públicas que estão a seu cargo. De forma mais elaborada:

Receita é a soma de dinheiro percebida pelo Estado para fazer face à realização dos gastos públicos. Assim sendo, o conceito de *receita*, embora fundamentalmente baseado no de *ingresso*, dele se estrema, pois o ingresso corresponde também à entrada de dinheiro que ulteriormente será restituído, como ocorre no empréstimo e nos depósitos. [...] Por outro lado, a receita não se confunde com o patrimônio público nem com os direitos da Fazenda Pública. Há ingressos provenientes da exploração dos bens dominiais do Estado, que compõe a atividade financeira, mas o tema do patrimônio público pertence ao Direito Administrativo, e não ao Financeiro (TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 13 ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 185).

O Manual Técnico de Orçamento (MTO) do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG) traz definições úteis:

**Ingressos extraorçamentários:** Recursos financeiros que apresentam caráter temporário e não integram a LOA. O Estado é mero depositário desses recursos, que constituem passivos exigíveis e cujas restituições não se sujeitam à autorização legislativa. Exemplos: Depósitos em Caução, Fianças, Operações de Crédito por Antecipação de receita Orçamentária (ARO), emissão de moeda e outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros.

**Receitas orçamentárias:** Disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício e constituem elemento novo para o patrimônio público. Instrumento por meio do qual se viabiliza a execução das políticas públicas, a receita orçamentária é fonte de recursos utilizada pelo Estado em programas e ações cuja finalidade precípua é atender às necessidades públicas e demandas da sociedade. Essas receitas pertencem ao Estado, integram o patrimônio do Poder Público, aumentam-lhe o saldo financeiro e, via de regra, por força do princípio da universalidade, estão previstas na LOA (Brasil. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. Manual técnico de orçamento MTO. Edição 2017. Brasília, 2016, p. 16)

O gráfico seguinte ilustra e sintetiza essa ideia:



## 2.2 ESTÁGIOS

Os estágios da receita são as etapas que os valores percorrem até seu ingresso definitivo nos cofres públicos, fase estas que conjugam atos de agentes

administrativos e atos dos contribuintes. A doutrina identifica quatro estágios básicos: a) Previsão; b) Lançamento; c) Arrecadação; e d) Recolhimento.

## 2.2.1 PREVISÃO

O planejamento é pressuposto da Administração Pública responsável. Não por acaso, a etapa de previsão (planejamento) da receita encontra guarida expressa na Lei de Responsabilidade Fiscal, que determina o emprego de normais e padrões técnicos, além da ponderação de variáveis econômicas, quando da estimativa dos recursos que serão arrecadados (LRF, art. 12).

A previsão de receitas antecede a fixação do montante de despesas e é, assim, critério para definição das necessidades de financiamento do governo. O planejamento orçamentário é feito, via de regra, pela Secretaria da Fazenda Finanças, com base na estimativa de arrecadação de tributos e outros repasses ao ente, como o Fundo de Participação dos Estados (FPE) e o Fundo de Participação dos Municípios (FPM).

As estimativas devem ser feitas com base em critérios contábeis estabelecidos tanto na LRF, quanto na Lei n. 4.320/64 (art. 30). A estimativa correta da receita é fundamental, posto que sua superestimação conduz à superestimação da despesa e ao desequilíbrio orçamentário. Ademais, receitas superestimadas podem levar ao contingenciamento, ao final da avaliação administrativa bimestral quanto aos ingressos efetivamente realizados (LRF, art. 9º).

## 2.2.2 LANÇAMENTO

O lançamento é definido pela Lei n. 4.320/64 como “ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta” (art. 53). O Código Tributário Nacional, refere-se ao lançamento como “procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria

tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível” (art. 142).

Trata-se de etapa na qual são identificados o sujeito passivo da obrigação, o valor exato a ser pago e a data de vencimento. Assim como na previsão, o lançamento é estágio da despesa confiado à atuação do aparato administrativo do ente titular da receita, tarefa inteiramente vinculada aos comandos legais que delinham o tributo ou a forma de receita a ser buscada.

### 2.2.3 ARRECADAÇÃO

Nas palavras de Afonso Gomes Aguiar, a arrecadação:

[...] é o ato fazendário através do qual se processa o recebimento das parcelas financeiras originadas das diversas fontes de recursos da Receita Pública. É o ato por meio do qual os órgãos fazendários e os agentes arrecadadores, ou estabelecimentos bancários, regularmente autorizados, recebem dos particulares numerários correspondentes às suas obrigações financeiras para com o Poder Público (AGUIAR, Afonso Gomes. Direito financeiro: Lei n. 4.320 comentada ao alcance de todos, 3 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p. 325).

A arrecadação não se confunde com o recolhimento, pois, na primeira, o particular torna disponível o valor devido, enquanto o recolhimento consiste no efetivo ingresso da quantia nos cofres públicos. Ainda que, em diversos casos, os estágios tenham lugar de forma simultânea, não raro a arrecadação e o recolhimento ocorrerão em momentos distintos, como no caso de tributos pagos pelo contribuinte junto a rede bancária.

### 2.2.4 RECOLHIMENTO

Por fim, o recolhimento consiste na transferência dos valores arrecadados à conta específica do Tesouro Nacional, responsável pela administração e controle da arrecadação e pela programação financeira. De acordo com Harrison Leite:

O recolhimento é realizado pelos próprios agentes ou bancos arrecadadores. Assim, enquanto a arrecadação consiste na entrega do recurso ao agente ou banco arrecadador, o recolhimento consiste no depósito desse recurso em conta do Tesouro. Em suma, consiste na entrega do numerário, arrecadado pelos agentes autorizados, às repartições oficiais (LEITE, Harrison. Manual de Direito Financeiro, 5 ed., Salvador: Podium, 2016, p. 212).

A Lei n. 4.320/64 dispõe expressamente que o recolhimento far-se-á em estrita obediência ao princípio da unidade de tesouraria (art. 56) e que pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas, o que representa a adoção do regime de caixa para o ingresso das receitas públicas (considera-se disponível o numerário quando ele efetivamente ingressa nos cofres públicos). Na contabilidade pública, adota-se o **regime de caixa** para as receitas e o **regime de competência** para as despesas, ou seja, a Administração só pode dispor do recurso quando este efetivamente ingressa nos cofres públicos.

Em síntese, no tocante aos estágios da receita, a previsão seria a expectativa legítima do Executivo em arrecadar R\$ 1 milhão com IPTU no exercício 2017, baseada no número de imóveis existentes e em seu valor; o lançamento seria a constituição do débito, com o cálculo individualizado do valor devido e o envio do boleto de pagamento; a arrecadação seria o pagamento pelo contribuinte junto à rede bancária autorizada; por fim, o recolhimento seria o repasse do valor feito pela instituição depositária para a conta única do Município (princípio da unidade de caixa).

O orçamento público é feito com base na previsão de arrecadação e não sobre aquilo que efetivamente é arrecadado aos cofres públicos. Trata-se de instrumento de planejamento indispensável, mas que nem sempre logra refletir a realidade da Administração Pública, uma vez que inúmeras circunstâncias podem levar à frustração de receita (ex.: aumento da inadimplência e da sonegação fiscal) ou ao incremento de despesa (ex.: catástrofe natural que exige contratação temporária de pessoal ou realização emergencial de obras). Claro que quanto mais confiáveis as informações e mais competente o gestor, mais próximo da realidade será o planejamento.

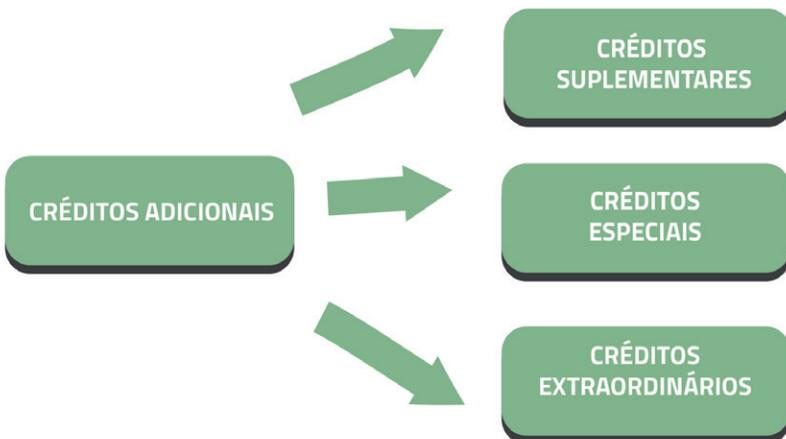
## 2.3 MODIFICAÇÃO DO ORÇAMENTO E CRÉDITOS ADICIONAIS

Durante a execução do orçamento, as dotações inicialmente aprovadas na LOA podem revelar-se insuficientes para realização dos programas de trabalho, ou pode ocorrer a necessidade de realização de despesa não autorizada inicialmente.

Assim, a LOA poderá ser alterada no decorrer de sua execução por meio de **créditos adicionais**, que são autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na LOA. Compete ao Chefe do Poder Executivo a abertura de créditos adicionais, os quais subdividem-se em **suplementares, especiais ou extraordinários** (Lei 4.320/64, art. 41). Na explicação de Harrison Leite:

A lei orçamentária anual (LOA) contém créditos orçamentários, Esses créditos referem-se a valores que visam a atender as despesas do exercício financeiro. Ocorre que durante a execução orçamentária, alguns “ajustes orçamentários” devem ser realizados, até porque é impossível que previsões humanas, normalmente imperfeitas, antevêjam com precisão todas as receitas e todas as despesas que se sucederão no exercício subsequente. Daí que a LOA poderá conter, além dos créditos orçamentários, os chamados créditos “adicionais” (LEITE, Harrison. Manual de Direito Financeiro, 5 ed., Salvador: Podium, 2016, p. 116)

Esquemáticamente:



Os créditos suplementares e especiais devem ser autorizados por lei e abertos por decreto do Chefe do Poder Executivo, conforme prescrição do art. 42 da Lei n. 4.320/64. A reforçar a necessidade de prévia autorização legal para a criação de créditos adicionais, Afonso Aguiar Gomes afirma:

Créditos adicionais são autorizações de realizações para aquelas despesas que não foram previstas pela Lei de Orçamento e mais aquelas destinadas a reforçar dotações consignadas na Lei Orçamentária Anual que se tornaram insuficientes. Não é necessário repetir que os créditos são autorizações que modificam a Lei Orçamentária Anual e, por ser esta uma lei, só através de outra lei pode ser modificada ou alterada. Da informação segue-se que os créditos adicionais são autorizações de despesas que se operam através de prévia autorização legal. São porquanto autorizações legislativas partidas do poder legiferante (GOMES, Afonso Aguiar. Direito financeiro: Lei n. 4.320 comentada ao alcance de todos, 3 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005p. 299)

E ainda, os atos normativos e administrativos que viabilizam os créditos adicionais devem indicar a origem dos recursos a serem utilizados, que podem advir de:

1º) **Superávit financeiro**, que consiste na diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais e as operações de créditos a eles vinculados, apurado em balanço patrimonial **do exercício anterior**;

2º) **Excesso de arrecadação**, ou seja, o saldo positivo das diferenças acumuladas mês a mês, entre a arrecadação prevista e a realizada, considerando-se, ainda, a tendência do exercício.

3º) **Anulação** parcial ou total de **dotações orçamentárias** ou de créditos adicionais, autorizados em Lei;

4º) **Operações de crédito** autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao Poder Executivo realizá-las.

### 2.3.1 CRÉDITOS SUPLEMENTARES

Os créditos suplementares visam incrementar **dotação orçamentária já existente**. Excepcionalmente, conforme previsão expressa no art. 165, §8º,

da Constituição, a LOA poderá conter autorização ao Poder Executivo para abertura de créditos suplementares, como se vê no exemplo abaixo, colhido da Lei Orçamentária de 2015 do Município de Criciúma (Lei n. 6.516/2014):

Art. 20. Fica o Chefe do Poder Executivo Municipal **autorizado**:

I - a reabrir os créditos especiais e extraordinários, conforme disposto no art. 167, § 2º, da Constituição Federal: (...)

IV - a utilizar recursos oriundos de convênios e operações de créditos que não foram previstos no orçamento, ou o seu excesso, como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais, de projetos, atividades ou operações;

V - a considerar os recursos vinculados ou não, bem como os seus superávits financeiros do balanço patrimonial do exercício anterior, como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais;

VI - para a realização e execução do inciso anterior, o Poder Executivo deverá comprovar, que com estas alterações orçamentárias, não afetará as metas fiscais previstas na lei de diretrizes orçamentária, bem como, não haverá desequilíbrio nas contas públicas do município;

VII - a utilizar os recursos oriundos do excesso de arrecadação, como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais.

No caso, a abertura de créditos suplementares foi autorizada pela própria LOA, razão pela qual, no decorrer do exercício, o Poder Executivo poderá abri-los mediante decreto.

Quando não há autorização legislativa prévia estabelecida na lei orçamentária, é necessária a promulgação de nova lei, como no caso do Município de Nova Veneza:

LEI N.º 2.233, DE 19 DE ABRIL DE 2013

AUTORIZA O CHEFE DO PODER EXECUTIVO A ABRIR CRÉDITO SUPLEMENTAR AO ORÇAMENTO MUNICIPAL DO EXERCÍCIO DE 2013 E, DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS (...)

Art. 1º - Fica o Chefe do Poder Executivo Municipal autorizado a abrir crédito suplementar ao orçamento do Município, destinado ao empenho de despesas não previstas na Lei Orçamentária do exercício em curso, no valor total de R\$ 146.000,00 (cento e

quarenta e seis mil reais), conforme abaixo discriminado:

Órgão 07: SECRETARIA MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO

Projeto 2.012: Transporte Escolar

Modalidade de Aplicação: 3.3.90.00.00.00.00.0.3.58 - Aplicações Diretas R\$ 146.000,00 Total R\$ 146.000,00.

Art. 2º - Os recursos para suprir a abertura do crédito suplementar de que trata o artigo anterior, correrão por conta do superávit financeiro do exercício de 2012, creditado na conta bancária: n.º 10.389-6, da agência 2357-4, Banco do Brasil.

Art. 3º - Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

## 2.3.2 CRÉDITOS ESPECIAIS

Os créditos especiais destinam-se a atender despesas para as quais não haja crédito orçamentário específico, pelo que devem ser autorizados por lei. Diferentemente do crédito suplementar, o crédito especial não ser previamente autorizado na LOA, dependendo de lei específica.

Colhe-se o exemplo abaixo também de Criciúma, cuja lei autoriza a abertura de crédito especial de R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais), tendo como fonte de recurso o superávit financeiro do exercício anterior:

LEI Nº 6554, DE 3 DE MARÇO DE 2015

AUTORIZA O CHEFE DO PODER EXECUTIVO A ABRIR CRÉDITO ESPECIAL AO ORÇAMENTO MUNICIPAL DO EXERCÍCIO DE 2015 E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS (...)

Art. 1º Fica o Chefe do Poder Executivo Municipal autorizado a abrir crédito especial de despesas não previstas na Lei Orçamentária Anual para o exercício de 2015, no valor de R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais).

Órgão 01: Gabinete do Prefeito

Unidade 03: Proteção ao Idoso

Projeto Atividade: 1.003 - Proteção ao Idoso

3.3.50.00.00.0180 - Transf. a Inst. Privadas Sem Fins  
Lucrativos.....R\$ 150.000,00

4.4.50.00.00.0180 - Transf. a Inst. Privadas Sem Fins  
Lucrativos.....R\$ 150.000,00

TOTAL.....R\$ 300.000,00

Art. 2º O crédito a que se refere o artigo anterior, correrá por conta do superávit financeiro do exercício anterior apurado na fonte de recurso a que se refere, no mesmo valor do artigo anterior.

Art. 3º Esta Lei entrará em vigor na data de sua publicação (...)

### 2.3.3 CRÉDITOS EXTRAORDINÁRIOS

Os créditos extraordinários destinam-se a atender despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública. Os créditos especiais e extraordinários são os únicos que podem ser reabertos no exercício seguinte, no limite de seu saldo, desde que o ato de autorização seja promulgado nos últimos 4 (quatro) meses do exercício anterior (CF, art. 167, §2º).

Os créditos extraordinários não precisam indicar fonte de custeio e não dependem de prévia autorização legislativa, pelo que podem ser abertos por decreto ou medida provisória, no caso da União. No exemplo a seguir, a Prefeitura de Canoinhas abriu crédito extraordinário para o combate à gripe H1N1, extraíndo tais recursos da anulação da reserva de contingência prevista no orçamento. A ampla justificativa, materializada nos “considerandos” do ato administrativo, ilustra o caráter excepcional dos créditos extraordinários:

DECRETO Nº. 183/2009

ABRE CRÉDITO EXTRAORDINÁRIO E DÁ OUTRAS  
PROVIDÊNCIAS (...)

CONSIDERANDO o surto global de uma variante de gripe suína que vem se espalhando pelo mundo, conhecido como Influenza A subtipo H1N1;

CONSIDERANDO que a Organização Mundial de Saúde - OMS aumentou o nível de ameaça da gripe para seis, nível este considerado máximo na escala, indicando uma pandemia;

CONSIDERANDO que a OMS declarou que a epidemia é um caso de “emergência na saúde pública internacional”, significando que os países em todo o mundo deverão acentuar a vigilância em relação à propagação do vírus, seu combate, e atendimento à população;

CONSIDERANDO que no Estado de Santa Catarina, em nível de governo estadual não foram suspensas as aulas e intensificou as ações de saúde e de prevenção;

CONSIDERANDO a necessidade premente de dar atendimento à população em geral no combate aos efeitos danosos da Influenza A (H1N1), que tem ocupado o noticiário nacional, em toda a mídia e rede mundial de computadores (internet);

CONSIDERANDO não haver equipes de pessoal capacitado disponíveis para dar atendimento e combater os efeitos danosos da Influenza A (H1N1) e dar publicidade a campanhas na mídia;

CONSIDERANDO o espaço de tempo legal que se faz necessário para a tramitação normal de procedimentos administrativos junto ao Poder Legislativo Municipal;

CONSIDERANDO a existência de recursos orçamentários sob a rubrica “Reserva de Contingência” disponíveis no valor de R\$ 50.000,00 (Cinquenta mil reais) para atendimento a epidemias, previstas na Lei Municipal n.º 4.382/2008 LDO/2009 e na Lei 4.383/2008 – LOA/2009;

CONSIDERANDO a necessidade urgente de adquirir materiais e equipamentos médicos, hospitalares e cirúrgicos de prevenção, assim como materiais de consumo diário para escolas, creches, e unidades de saúde;

CONSIDERANDO a ameaça da enfermidade que continua sendo benigna, mas, que de acordo com as projeções sobre as pandemias da OMS – Organização Mundial de Saúde poderá chegar a afetar 2 bilhões de pessoas no mundo;

CONSIDERANDO as diversas ações e providências indicadas pelo Ministério da Saúde e Secretaria Estadual de Saúde a serem implementadas pela Administração Municipal, visando combate aos efeitos danosos da Influenza A (H1N1).

DECRETAR

Art. 1º – Fica aberto um CRÉDITO EXTRAORDINÁRIO no valor de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), destinados à Secretaria Municipal de Educação e ao Fundo Municipal de Saúde, a serem aplicados conforme segue abaixo:

A) Órgão 05 - Secretaria Municipal de Educação

Unidade 05.01 - Secretaria Municipal de Educação

Função 12 - Educação

Subfunção 361 – Ensino Fundamental

Programa 17 – Educação Eficiente

Atividade 2.004 – Manutenção da Sec. Mun. de Educação

3.3.90.00.00.00.00.00 – Aplicações Diretas..... 15.000,00

Recurso 130: Recursos Ordinários

Produto: Serviços administrativos

Unidade: dias

Meta Física: não se aplica

B) Órgão 17 – Fundo Municipal de Saúde

Unidade 17.01 – Fundo Municipal de Saúde

Função 10 – Saúde

Subfunção 301 – Atenção Básica

Programa 112 – Saúde de qualidade aos canoinhenses

Atividade: 2.028 – Atendimento à Saúde de Todos

3.1.90.00.00.00.00.00 – Aplicações Diretas..... 28.000,00

3.3.90.00.00.00.00.00 – Aplicações Diretas..... 7.000,00

Recurso 130: Recursos Ordinários

Produto: Pessoas atendidas

Unidade: pessoas/ano

Meta Física: não se aplica

Art. 2º - Para suporte do que trata o artigo anterior, fica ANULADO, no Orçamento Geral da Prefeitura, de acordo com a Lei 4.383/2008, o valor de R\$ 50.000,00 (Cinquenta mil Reais), como segue:

Órgão 13: Reserva de Contingência

Unidade: 13.01: Reserva de Contingência

Função 99 – Reserva de Contingência

Subfunção 999 – Reserva de Contingência

Programa 9999 – Reserva de Contingência

Atividade: 9.999 – Reserva de Contingência

9.9.99.00.00.00.00.00 – Reserva de Contingência..... 50.000,00

Recurso 130: Recursos Ordinários

Produto: Reserva

Unidade: Reserva/ano

Meta Física: não se aplica

Art. 3º - Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.

Por escaparem da autorização legislativa prévia, os créditos extraordinários devem ser submetidos à rígida fiscalização quanto aos seus pressupostos constitucionais:

CONSTITUCIONAL. MEDIDA CAUTELAR EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 402, DE 23 DE NOVEMBRO DE 2007, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.656, DE 16 DE ABRIL DE 2008. **ABERTURA DE CRÉDITO EXTRAORDINÁRIO. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS CONSTITUCIONAIS DA IMPREVISIBILIDADE E DA URGÊNCIA** (§ 3º DO ART. 167 DA CF), CONCOMITANTEMENTE. 1. A lei não precisa de densidade normativa para se expor ao controle abstrato de constitucionalidade, devido a que se trata de ato de aplicação primária da Constituição. Para esse tipo de controle, exige-se densidade normativa apenas para o ato de natureza infralegal. Precedente: ADI 4.048-MC. 2. Medida provisória que abre crédito extraordinário não se exaure no ato de sua primeira aplicação. Ela somente se exaure ao final do exercício financeiro para o qual foi aberto o crédito extraordinário nela referido. Hipótese em que a abertura do crédito se deu nos últimos quatro meses do exercício, projetando-se, nos limites de seus saldos, para o orçamento do exercício financeiro subsequente (§2º do art. 167 da CF) (...) 4. A abertura de crédito extraordinário para pagamento de despesas de simples custeio e investimentos triviais, que evidentemente não se caracterizam pela imprevisibilidade e urgência, viola o § 3º do art. 167 da Constituição Federal. Violação que alcança o inciso V do mesmo artigo, na medida em que o ato normativo adversado vem a categorizar como de natureza extraordinária crédito que, em verdade, não passa de especial, ou suplementar. 5. Medida cautelar deferida (STF - ADI: 4049 DF, Relator: Min. CARLOS BRITTO, Data de Julgamento: 05/11/2008)

Para facilitar a visualização comparativa dos créditos adicionais:

**QUADRO COMPARATIVO DOS CRÉDITOS ADICIONAIS**

	<b>SUPLEMENTAR</b>	<b>ESPECIAL</b>	<b>EXTRAORDINÁRIO</b>
<b>Finalidade</b>	Reforço de dotação orçamentária existente na LOA.	Atender a categorias de programação não contemplada na LOA.	Atender a despesas imprevisíveis e urgentes.
<b>Autorização Legislativa</b>	Prévia, podendo ser incluída na própria LOA ou em lei especial.	Prévia, em lei especial.	Sem necessidade prévia.
<b>Forma de Abertura</b>	Decreto do Poder Executivo, após autorização Legislativa, até o limite estabelecido em lei.	Decreto do Poder Executivo, após autorização Legislativa, até o limite estabelecido em lei.	Por meio de Medida Provisória (União) ou Decreto (Estados e Municípios), com remessa imediata ao Legislativo.
<b>Recursos</b>	Indicação obrigatória.	Indicação obrigatória.	Independente de indicação, ou seja, é facultativa.
<b>Prorrogação</b>	Não é permitida.	Só é permitido para o exercício seguinte, se aberto nos últimos 4 meses e desde que a lei autorizativa o permita.	Só é permitido para o exercício seguinte, se aberto nos últimos 4 meses e desde que a lei autorizativa o permita.

Por sua vez, o contingenciamento é o ato necessário para adequar os gastos à eventual frustração de receita. A legislação prevê mecanismos para a limitação de empenho e, em situações mais drásticas, diretrizes para redução de despesas. Empenho significa ordem de pagamento a um serviço, obra ou fornecimento ao Poder Público e gera justa expectativa de recebimento do montante devido, podendo ser cancelado apenas se houver alguma nulidade superveniente.

Os critérios para limitação de empenho devem ser buscados na LDO do ente político, conforme mandamento da Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 9º).

## **2.4 CLASSIFICAÇÃO**

Quanto à previsão orçamentária, pode-se classificar as receitas em

orçamentárias, quando previstas na LOA; e extraorçamentárias, quando a receita não faz parte do orçamento, tampouco nele está prevista.

Classificação muito comum distingue as receitas em originárias e derivadas. As originárias são receitas provenientes da exploração do próprio patrimônio estatal (recebimento de aluguéis, locação de espaços áreas públicas, etc.), ao passo que as derivadas são aquelas recolhidas através da cobrança de tributos e multas, ou seja, mediante uso de poder de império estatal. Retira-se do glossário do Tesouro Nacional:

**Receitas Originárias:** Rendimentos que os governos auferem, utilizando os seus próprios recursos patrimoniais industriais e outros, não entendidos como tributos. As receitas originárias correspondem às rendas, como os foros, laudêmios, aluguéis, dividendos, participações (se patrimoniais) e em tarifas (quando se tratar de rendas industriais).

**Receitas Derivadas:** Procedem do setor privado da economia, isto é, de famílias, empresas e do resto do mundo; são devidas por pessoas físicas ou jurídicas de direito privado, que desenvolvam atividades econômicas, exceto as que desfrutem de imunidade ou isenção, e correspondem aos tributos. De um lado, como sujeito ativo da relação jurídica estará o fisco; de outro, como sujeito passivo, o contribuinte (pessoa física ou jurídica, pertencente ao setor privado).

Sob ponto de vista contábil-orçamentário, a classificação mais relevante é a que tem por critério a categoria econômica, e que distingue as receitas em correntes e de capital. As receitas correntes são destinadas a atender o funcionamento da máquina administrativa do governo. As receitas de capital são provenientes da realização de recursos financeiros oriundos da constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis como despesas de capital e, ainda, o superávit do orçamento corrente.

A classificação no âmbito dos Estados e dos Municípios deve respeitar a Portaria Interministerial n. 163/2001, do Ministério da Fazenda e do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, que dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Renato de Lima Castro explica:

As **receitas correntes** são todas as transações governamentais realizadas diretamente, ou por meio de seus órgãos de administração indireta, não resultando qualquer acréscimo em seu patrimônio ou na criação de bens de seu capital. Nos termos do art. 11, § 4º da Lei 4.320/64, são:

a) receitas tributárias: aquelas esteadas nas cobranças de tributos pagos pela população, segundo as discriminações de competência estabelecidas pela Constituição Federal a cada pessoa jurídica de Direito Público interno;

b) receitas de contribuições: resultam das contribuições compulsórias que o Estado institui, segundo autorização constitucional (v.g. salário-educação; contribuição para previdência social; Finsocial);

c) receitas patrimoniais: todas aquelas advindas da fruição patrimonial do Estado, quer mobiliária, quer imobiliária ou proveniente de participação societária. Assim estão incluídos nestas receitas, os aluguéis, arrendamentos etc.;

d) receitas agropecuárias: resultantes da exploração estatal na agricultura, pecuária, silvicultura e extração de produtos vegetais;

e) receitas industriais: decorrentes da exploração da atividade industrial, cuja delimitação é de atribuição do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE);

f) receitas de serviços: derivadas de atividades de prestação de serviços, tais como: comércio, transporte, comunicação, serviços hospitalares, culturais etc.;

g) transferências correntes: recursos que provêm de outras pessoas jurídicas de Direito Público ou Privado, sem que haja contraprestação direta de bens ou serviços. Estas receitas destinam-se a atender as despesas de caráter correntes. Essas transferências podem ser intragovernamentais, quando verificáveis na mesma esfera de governo, e intergovernamentais, quando em esferas diversas; e

h) outras: abarcam multas, juros de mora, indenizações, receitas da dívida ativa etc.

As **receitas de capital**, por outro lado, são todas as demais. Entende-se *“como operação de capital aquelas que dão em resultado uma movimentação de registro no ativo e passivo”*. Nos termos do art. 11, § 4º da Lei 4.320/64, são:

a) operações de crédito: todos os recursos decorrentes da colocação de títulos públicos ou empréstimos obtidos de entidades estatais. São empréstimos contraídos de terceiros, cujo prazo para resgate deve ultrapassar 12 meses;

b) alienação de bens: rendas provenientes da alienação de bens e direito pertencentes à entidade pública;

c) amortização de empréstimos: o ente público, ao emprestar dinheiro a terceiros (pessoa jurídica de Direito Público), recebe os valores correspondentes, gerando receita de capital;

- d) transferência de capital: consubstancia-se em todos os recursos recebidos de entidades públicas ou privadas, colimando atender às despesas de capital (v.g. fundo de participação dos municípios); e
- e) outras: todas as receitas de capital não especificadas em lei.

(CASTRO, Renato de Lima. Crimes Contra as Finanças Públicas. Curitiba: Juruá, 2007, p. 39-40).

A Lei de Orçamentos (Lei. 4.320/64) traz o quadro classificatório da receita pública:

<b>Categoria Econômica</b>	<b>Origem</b>	<b>Espécie</b>
1. Correntes	1. Tributária	1. Impostos 2. Taxas 3. Contribuições de Melhoria
	2. Contribuições	1 Contribuições Sociais 2 Econômicas
	3. Patrimonial	1. Imobiliárias 2. Valores Mobiliários 3. Concessões e Permissões 4. Compensações Financeiras 5. Exploração de Bens Públicos 6. Cessão de Direitos 9. Outras
	4. Agropecuária	1. Produção Vegetal 2. Produção Animal 9. Outras
	5. Industrial	1. Indústria Mineral 2. Indústria de Transformação 3. Indústria de Construção
	6. Serviços	0. Serviços
	7. Transferências Correntes	2. Intergovernamentais 3. Instituições Privadas 4. Do Exterior 5. De Pessoas 6. Convênios 7. Combate à Fome (exclusivo da União)
	9. Outras Receitas Correntes	1. Multas e Juros de Moras 2. Indenizações e Restituições 3. Dívida Ativa 9. Diversas

2. Capital	1. Operações de Crédito	1. Interna 2. Externa
	2. Alienação de Bens	1. Bens Móveis 2. Bens Imóveis
	3. Amortização de Empréstimos	0- Amortizações
	4. Transferências de Capital	2. Intergovernamentais 3. Instituições Privadas 4. Do Exterior 5. De Pessoas 6. De outras Instituições Públicas 7. Convênios 8. Combate à Fome (exclusivo da União)
	5. Outras Receitas de Capital	2. Integralização de Capital 3. Resultado do BCB 4. Remuneração da Disponibilidade do TN 5. Dívida Ativa de Empréstimos 6. Dívida Ativa de Alienação 9. Outras

Obs.: Lista completa com os códigos da classificação da receita por categoria econômica disponível em anexo ao presente trabalho.

A classificação por categoria econômica é formada por código numérico de 8 dígitos, subdivididos em 6 níveis, e é padronizada para todos os entes da Federação. Há ainda nível de detalhamento optativo, representado por 2 dígitos suplementares. São exemplos de classificação da receita proveniente do imposto de renda e da taxa de transporte marítimo:

CLASSIFICAÇÃO DA RECEITA POR CATEGORIA ECONÔMICA						
1º dígito	2º dígito	3º dígito	4º dígito	5º e 6º dígitos	7º e 8º dígitos	9º e 10º dígitos
Categoria Econômica	Origem	Espécie	Rubrica	Alínea	Subalínea	Detalhamento optativo
Receita Corrente	Receita Tributária	Impostos	Imposto sobre o Patrimônio e a Renda	Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza	Pessoas Físicas	xx
1	1	1	2	04	10	xx

1º dígito	2º dígito	3º dígito	4º dígito	5º e 6º dígitos	7º e 8º dígitos	9º e 10º dígitos
Categoria Econômica	Origem	Espécie	Rubrica	Alínea	Subalínea	Detalhamento optativo
Receita Corrente	Receita Tributária	Taxas	Taxa pelo Exercício do Poder de Polícia	Taxa Serv. de Transporte Marítimo de Passageiros	xx	xx
1	1	2	1	40	00	xx

Da Lei Orçamentária Anual de 2017 do Estado de Santa Catarina, extrai-se o quadro seguinte, com o código da receita, a especificação e os montantes estimados:



ESTADO DE SANTA CATARINA

Demonstrativo da Receita dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social por Fonte  
Recursos de Todas as Fontes  
Ano Base: 2017

Em R\$ 1,00

CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO	TOTAL	REC. TESOURO	OUTRAS FONTES
1000.00.00.00	Receitas Correntes	32.759.960.963	29.019.564.239	3.740.396.724
1100.00.00.00	Receitas Tributárias	23.554.602.954	23.554.602.954	
1110.00.00.00	Impostos	22.849.073.277	22.849.073.277	
1112.00.00.00	Imposto sobre o Patrimônio e a Renda	3.365.029.043	3.365.029.043	
1112.04.00.00	Imposto s/ Renda e Proventos de Qualquer Natureza	1.455.809.070	1.455.809.070	
1112.04.31.00	Imposto de Renda Retido nas Fontes s/ Rendimentos do Trabalho	1.455.809.070	1.455.809.070	
1112.05.00.00	IPVA - Imposto s/ Propriedade Veículos Automotores	1.681.435.736	1.681.435.736	
1112.05.01.00	IPVA - Estadual	840.717.868	840.717.868	
1112.05.02.00	IPVA - Municipal	840.717.868	840.717.868	
1112.07.00.00	ITCMD - Imposto s/ Transmissão Causa Mortis e Doação de Bens e Direitos	227.779.785	227.779.785	
1112.08.00.00	ITBI - Imposto s/ Transmissão "Inter vivos" de Bens Imóveis e Direitos Reais s/	4.452	4.452	
1112.08.01.00	ITBI - Estadual	4.452	4.452	

Na LOA de 2015 do Município de Nova Trento (Lei n. 2.559/2014):

ESPECIFICAÇÃO	VALOR
<b>1. RECEITAS CORRENTES</b>	<b>37.369.000,00</b>
1.1. Receita Tributária	4.217.000,00
1.2. Receita de Contribuições	979.000,00
1.3. Receita Patrimonial	2.162.000,00
1.4. Receita de Serviços	1.351.000,00
1.5. Transferências Correntes	28.016.000,00
1.6. Outras Receitas Correntes	644.000,00
<b>2. RECEITAS DE CAPITAL</b>	<b>1.496.000,00</b>
2.1. Operações de Crédito	250.000,00
2.2. Alienação de Bens	70.000,00
2.3. Amortização de Empréstimos	1.000,00
2.4. Transferências de Capital	1.175.000,00
<b>3. RECEITA INTRA-ORÇAMENTÁRIA</b>	<b>822.000,00</b>
3.1. Receita de Contribuições - Intra-Orçamentária	822.000,00
<b>3. DEDUÇÕES DA RECEITA CORRENTE</b>	<b>4.309.000,00</b>
<b>TOTAL DA RECEITA EFETIVA</b>	<b>35.378.000,00</b>

Referida Lei menciona valores globais, informados apenas pela origem, sendo que os demais detalhamentos - espécie do tributo ou da contribuição, por exemplo - constam em anexo próprio, com informações contábeis mais densas.

Ao final, a exemplo do que foi realizado no Capítulo anterior, oferecemos ao Representante do Ministério Público sugestões concretas de atuação, pautadas sobre a temática da receita pública:

- Identificar qual o grau de dependência do Município em relação as receitas transferidas pela União e pelo Estado, o que pode ensejar dados preciosos para fiscalização de convênios;
- Identificar, em relação aos tributos municipais o crescimento da arrecadação nos últimos três exercícios, que podem servir de base para a estimativa da receita para o próximo exercício;
- Identificar, em relação às receitas provenientes de operação de crédito, se a aplicação está vinculada a projeto específico no orçamento do Município;
- Identificar, pelos valores apresentados nas receitas tributárias, se existe correlação com a atividade econômica do Município, de forma a evidenciar possível perda de arrecadação decorrente da omissão na cobrança ou desvio de recursos.
- Identificar se existem alíquotas diferenciadas de impostos, que possam efetivamente ser justificadas;
- Identificar o quantitativo de valores que deveriam ter sido arrecadados de tributos, inscritos em dívida ativa.

## 3. DESPESA PÚBLICA

### 3.1. DEFINIÇÃO

Despesa corresponde ao uso efetivo que o Estado faz de seus recursos para socorrer às necessidades da vida social. Para Alberto Deodato, “a despesa pública é o gasto da riqueza pública autorizado pelo poder competente, com o fim de ocorrer a uma necessidade pública” (DEODATO, Alberto. Manual de ciência das finanças. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 21). De acordo com o Glossário do Tesouro Nacional:

Em sua acepção financeira, é a aplicação de recursos pecuniários em forma de gastos e em forma de mutação patrimonial, com o fim de realizar as finalidades do estado e, em sua acepção econômica, é o gasto ou não de dinheiro para efetuar serviços tendentes àquelas finalidades (Disponível em: [http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/servicos/glossario/glossario\\_r.asp](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/servicos/glossario/glossario_r.asp) Acesso em: 26/01/2017).

Para a despesa, poder-se-ia elaborar matriz semelhante à da receita:



## 3.2 ESTÁGIOS

### 3.2.1 EMPENHO

O empenho é o primeiro estágio da despesa e, conforme o art. 58 da Lei n. 4.320/64, consiste no ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.

O empenho não cria obrigação jurídica de pagar, até mesmo porque o ato pode ser posteriormente anulado, mas destaca, das dotações orçamentárias destinadas à satisfação da despesa, a quantia necessária ao resgate do débito. Consiste, em síntese, na reserva de créditos disponíveis para que, uma vez satisfeitas as condições que serão verificadas na etapa de liquidação, possam ser transferidos (pagos) ao credor da Administração Pública. Nos dizeres de Machado Junior e Reis:

É uma reserva que se faz, ou garantia que se dá ao fornecedor ou prestador de serviços, com base em autorização e dedução de dotação respectiva, de que o fornecimento ou o serviço contratado será pago, desde que observadas as cláusulas contratuais (MACHADO JUNIOR, J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. A Lei 4.320 Comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal, 31 ed., Rio de Janeiro: IBAM, 2002, 140)

**Ordinário** é o empenho utilizado para as despesas de valor fixo e previamente determinado, cujo pagamento deva ocorrer de uma só vez.

**Estimativo** é empenho utilizado para as despesas cujo montante não se pode determinar previamente, tais como serviços de fornecimento de água e energia elétrica, aquisição de combustíveis e outros; e **global** é aquele utilizado para despesas contratuais ou outras de valor determinado, sujeitas a parcelamento, como, por exemplo, os compromissos decorrentes de aluguéis (o montante total da despesa é conhecido, mas o desembolso é feito em parcelas, e não de uma só vez como no empenho ordinário).

As despesas pertencem ao exercício financeiro em que foram empenhadas (Lei 4.320/64, art. 35, II), pelo que observam o **regime de competência**, que consiste em considerar utilizado o recurso assim que o

empenho é realizado, ainda que ele não tenha saído efetivamente dos cofres públicos, o que só ocorrerá após a liquidação.

Interessante destacar quando deve ser feito o empenho nas hipóteses de contrato cuja execução se protraí no tempo ou quando ela excede, perpassa múltiplos exercícios financeiros. Por exemplo, Prefeitura do Município X contrata construção de um elevado rodoviário com duração estimada de 18 (dezoito) meses. Ora, a obra somente poderá ser licitada se, conforme art. 7º, §2º, III da Lei n. 8.666/93, “houver previsão de recursos orçamentários que assegurem o pagamento das obrigações decorrentes de obras ou serviços a serem executadas no exercício financeiro em curso, de acordo com o respectivo cronograma”. Assim, se o cronograma da obra é de 01/01/2017 a 30/06/2018, deverá o gestor público:

1. Assegurar-se de que a obra foi prevista no PPA, por se tratar de investimento que ultrapassa um exercício financeiro (art. 167, §1º da CF/88 e art. 5º, §5º da LRF);
2. Assegurar-se de que há disponibilidade orçamentária para arcar com as despesas referentes ao exercício financeiro no qual a obra se iniciará. *In casu*, deverá o gestor público fazer constar na LOA de 2017 os montantes referentes às parcelas compreendidas entre 01/01/2017 e 31/12/2017. Já as despesas a serem realizadas no primeiro semestre de 2018, deverão constar obrigatoriamente na LOA de 2018;
3. Realizar o procedimento licitatório nos termos da lei respectiva (via de regra, a Lei n. 8.666/93);
4. Realizar o empenho global das parcelas previstas para o exercício;<sup>11</sup>
5. Por fim, celebrar o contrato com o vencedor da licitação.

Empenho e nota de empenho são distintos. O empenho é etapa imprescindível da despesa pública, tanto que o art. 60 da Lei n. 4.320 veda expressamente a realização de despesa sem prévio empenho. Já a nota de empenho é o documento, físico ou eletrônico, que formaliza o empenho, devendo conter o nome do credor, a especificação e importância da despesa e demais dados necessários ao controle da execução orçamentária e o acompanhamento da programação financeira. De acordo com o Glossário do Tesouro Nacional, nota de empenho é:

11 Prejulgado 1356 (TCE/SC): Nos contratos de prestação de serviços deverá ser promovido o empenho global do contrato ou, pelo menos, das parcelas previstas para o exercício, e posterior emissão de subempenhos referentes a cada parcela mensal.

Documento utilizado para registrar as operações que envolvem despesas orçamentárias realizadas pela Administração Pública e que indica o nome do credor, a especificação e a importância da despesa, bem como a dedução desta do saldo da dotação própria (art. 61 da Lei nº 4.320/1964). A Nota de Empenho é registrada no momento da contratação do serviço, aquisição do material ou bem, obra e amortização da dívida, a qual formaliza o primeiro estágio da despesa orçamentária instituído como Empenho (Ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição - art. 58 da Lei nº 4.320/1964). Disponível em: <http://www.tesouro.gov.br/pt/-/glossario> Acesso em: 02/02/2017.

Nas investigações instauradas pelo Ministério Público na área da Moralidade Administrativa, a comprovação dos dispêndios realizadas pela Administração na execução de determinado contrato, por exemplo, passa necessariamente pela obtenção, mediante requisição ou consulta à Internet, do respectivo empenho da despesa, materializado na nota correlata.

A título ilustrativo, apresentamos dois modelos de nota de empenho, sendo a primeira eletrônica (do Governo Federal) e a segunda, física:

Sistema: SIAFI2009-DOCUMENTO-CONSULTA-CONNEX (NOTA DE EMPENHO)

Data e hora da consulta: 13/12/09 12:49

USUARIO : MARIA

Nº. do Empenho: 2009NE900266

DATA EMISSAO : 09Dez09

UG EMITENTE : 530014 - SECRETARIA DE DESENVOLVIMENTO DO CENTRO-OESTE

GESTÃO EMITENTE : 00001 - TESOURO NACIONAL

FAVORECIDO : 01801612/0001-46 - PORANGATU PREFEITURA MUNICIPAL

Ente que recebeu o empenho: PORANGATU

Órgão que fez o empenho: PREFEITURA MUNICIPAL

Objeto pactuado/empenhado: Visando a realização do objeto inserido no SICONS - Proc 59150.000318/2009-66

EVENTO	ESF	PTRES	FUNTE	ND	UGR	PI	VALOR
401091	1	022743	0100000000	444042	530014	MI014	9.825.937,21

SISTEMA DE ORIGEM: PORTALCONV

TIPO : GLOBAL

AMPARO :

PROCESSO :

UF BENEFICIADA : GO

ORIGEM MATERIAL :

REFERENCIA DISPENSA:

NUM.CV/CR/TP: 720172

LANCADO POR : 12090611120 - GABRIEL

UG : 530014 09Dez09 20:33

PF1=AJUDA PF3=SAI PF4=ESPELHO PF12=RETORNA

Funcionário do Ministério que fez o empenho, data e hora: GABRIEL



### 3.2.2 LIQUIDAÇÃO

Aliquidação é o segundo estágio da despesa, definido como a “verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito” (Lei 4.320/64, art. 63). Consiste na certificação do direito do credor ao pagamento mediante apuração da origem da dívida, de seu montante e credor, pesquisa orientada pelo contrato ou título jurídico que materializou a obrigação.

Quando a Administração decide adquirir dez computadores, por exemplo, indica previamente, no início do certamente licitatório, os recursos orçamentários a serem utilizados (Lei 8.666/93, art. 14); em seguida, lança o edital para seleção da proposta mais vantajosa; ao final, emite o empenho e celebra o contrato com o vencedor, ou seja, reserva numerário suficiente à satisfação da dívida. Contudo, não haverá pagamento antes da Administração receber os computadores e verificar se todos eles atendem às exigências do edital (origem, modelo, etc.).

A função de liquidar o objeto compete ao **fiscal do contrato**, função prevista no art. 67 da Lei n. 8.666/93. Falhas cometidas pelo fiscal no momento da liquidação, dolosas ou culposas podem acarretar prejuízos à Administração, caso serviços não prestados ou produtos não entregues sejam pagos pelo Poder Público. A jurisprudência do TCU assenta:

A propósito, vale registrar que a prerrogativa conferida à Administração de fiscalizar a implementação da avença deve ser interpretada também como uma obrigação. Por isso, fala-se em um poder dever porquanto, em deferência ao princípio do interesse público, não pode a Administração esperar o término do contrato para verificar se o objeto fora de fato concluído conforme o programado, uma vez que, no momento do seu recebimento, muitos vícios podem já se encontrar encobertos. Assim, na execução de obras públicas, a presença efetiva do representante da Administração tem o desiderato de evitar a utilização de materiais não condizentes com o projeto ou fora das especificações anteriormente acordadas, tudo isso com vistas a assegurar a regular aplicação de recursos e a qualidade das obras públicas” (Acórdão n° 1.632/2009, Plenário, rel. Min. Marcos Bemquerer Costa).

Também:

O registro da fiscalização, na forma prescrita em lei, não é ato discricionário. É elemento essencial que autoriza as ações subsequentes e informa os procedimentos de liquidação e pagamento dos serviços. É controle fundamental que a administração exerce sobre o contratado. Propiciará aos gestores informações sobre o cumprimento do cronograma das obras e conformidade da quantidade e qualidade contratada e executadas. Não há nenhuma inovação na exigência do acompanhamento da execução contratual. Inicialmente previsto no art. 57 do Decreto-Lei 2.300/1986, revogado pela Lei 8666/93, que manteve a exigência em seu art. 67, esse registro é condição essencial à liquidação da despesa, para verificação do direito do credor, conforme dispõe o art.63, §2º-inciso III, da Lei 4320/64. A falta desse registro, desse acompanhamento *pari passu*, propicia efetivamente possibilidade de lesão ao erário (...) é passível de multa Responsável por fiscalização de obras que não cumpra as atribuições, previstas no parágrafo único do art.67 da Lei 8666/93 (Acórdão nº 226/2009.Plenário, rel. Min Walton Alencar Rodrigues))

A liquidação é etapa de vital importância no fluxo da despesa pública, sendo que a efetivação de pagamento sem o prévio cumprimento dessa formalidade legal caracteriza ato de improbidade administrativa, previsto no art. 10, XI, da Lei n. 8.429/92. O STJ já enfrentou a matéria:

ADMINISTRATIVO. ATO DE IMPROBIDADE ADMINISTRATIVA. ART. 10, DA LEI 8.429/92. DANO AO ERÁRIO. MODALIDADE CULPOSA. POSSIBILIDADE. FAVORECIMENTO PESSOAL. TERCEIRO BENEFICIADO. REQUISITOS CONFIGURADOS. INCURSÃO NAS PREVISÕES DA LEI DE IMPROBIDADE ADMINISTRATIVA.

1. O ato de improbidade administrativa previsto no art. 10 da Lei 8.429/92 exige a comprovação do dano ao erário e a existência de dolo ou culpa do agente. Precedentes.

**2. Os arts. 62 e 63, da Lei 4.320/64 estabelecem como requisito para a realização do pagamento que o agente público proceda à previa liquidação da despesa. Nesse contexto, incumbe ao ordenador de despesa aferir a efetiva entrega do material ou fornecimento do serviço contratado, em conformidade com a nota de empenho que, por sua vez, expressa detalhadamente o objeto contratado pelo Poder Público, com todas as suas características físicas e quantitativas.**

3. A conduta culposa está presente quando, apesar de o agente não pretender o resultado, atua com negligência, imprudência ou imperícia. Nessa modalidade, há um defeito inescusável de diligência, no qual se comete um erro sobre a condição do agir ou sobre a consequência da conduta. A punição dessa prática justifica-se pela criação de um risco proibido ao bem jurídico tutelado.

4. Na hipótese, além do dano ao erário, a descrição dos elementos fáticos realizada na origem evidencia a negligência da autoridade municipal, pois: a) realizou o pagamento da nota de empenho sem adotar qualquer providência para aferir a entrega da mercadoria, seja por meio da verificação do processo administrativo que ensejou a contratação, seja pela provocação da empresa contratada para comprovar a entrega do bem; b) deixou transcorrer praticamente três anos entre o pagamento integral do débito e a entrega parcial da mercadoria, sem ter adotado qualquer medida ou cobrança do particular; c) após todo esse tempo, sequer a totalidade da quantia contratada foi entregue (...) (STJ - REsp: 1127143 RS 2009/0042987-9, Relator: Ministro CASTRO MEIRA)

### 3.2.3 PAGAMENTO

Ultrapassada a liquidação, procede-se ao pagamento, última etapa da despesa pública, na qual a autoridade competente autoriza, via rede bancária, a transferência de recursos do Erário para o particular (Lei n. 4.320/64, arts. 64 e 65), após expedição da respectiva ordem. Sobre pagamento, o TCE/SC emitiu prejulgado:

#### **Prejulgado 674**

1. O pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação, que consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito, nos termos dos artigos 62 e 63 da Lei Federal 4.320, de 17 de março de 1964.

2. A verificação tem por fim apurar a origem e o objeto do que se deve pagar, a importância exata a pagar e a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação, tendo por base o documento comprobatório na forma de contrato, ajuste ou acordo celebrado com a administração pública municipal, a teor do disposto nos parágrafos, 1º e 2º, do art. 63 da Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964.

A Lei de Responsabilidade Fiscal possui regras rígidas quanto ao pagamento, especialmente se ele materializar ampliação da despesa pública (art. 16). A LRF prestigia a tese da presunção de dano ao Erário, pois qualifica como “não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público” (art. 15) as

despesas que não observarem os rigorosos preceitos formais instituídos pela legislação financeira.

### 3.3 CLASSIFICAÇÃO

A Lei n. 4.320/64 prestigia a classificação por categoria econômica da despesa, distinguindo, a exemplo do que já fizera em relação às receitas, as despesas correntes das despesas de capital. Retira-se Manual do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), o quadro classificatório da despesa pública seguinte:

Categoria Econômica	Grupo de Natureza de Despesa	Objeto
3. Correntes	1. Pessoal e Encargos Sociais	Despesas orçamentárias com pessoal ativo, inativo e pensionistas, relativas a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência, conforme estabelece o <i>caput</i> do art. 18 da LRF.
	2. Juros e Encargos da Dívida	Despesas orçamentárias com o pagamento de juros, comissões e outros encargos de operações de crédito internas e externas contratadas, bem como da dívida pública mobiliária.
	3. Outras Despesas Correntes	Despesas orçamentárias com aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, contribuições, subvenções, auxílio-alimentação, auxílio-transporte, além de outras despesas categoria econômica "Despesas Correntes" não classificáveis nos demais grupos de natureza de despesa.

<b>4. Capital</b>	4. Investimentos	Despesas orçamentárias com softwares e com o planejamento e a execução de obras, inclusive com a aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, e com a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente.
	5. Inversões Financeiras	Despesas orçamentárias com a aquisição de imóveis ou bens de capital, já em utilização; aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital; e com a constituição ou aumento do capital de empresas, além de outras despesas classificáveis neste grupo.
	6. Amortização da Dívida	Despesas orçamentárias com o pagamento e/ou refinanciamento do principal e da atualização monetária ou cambial da dívida pública interna e externa, contratual ou mobiliária.
	9. Reserva de Contingência	Despesas orçamentárias destinadas ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos, bem como eventos fiscais imprevistos, inclusive a abertura de créditos adicionais.

Obs.: Lista completa com os códigos da classificação da despesa por categoria econômica disponível em anexo ao presente trabalho.

Há outras classificações igualmente importantes e que ajudarão o Colega Promotor a compreender a composição dos códigos empregados nas leis orçamentárias.

### 3.3.1 CLASSIFICAÇÃO INSTITUCIONAL

A classificação institucional identifica quem é o órgão ou entidade responsável pela programação financeira, ou seja, o ente público responsável pelo dispêndio. Trata-se de código composto por cinco dígitos, sendo os dois primeiros referentes ao **órgão orçamentário** e os três últimos à **unidade orçamentária**. A classificação institucional não é padronizada nacionalmente, haja vista refletir a estrutura organizacional e administrativa do ente federativo

em questão. No âmbito estadual, tem-se:

- 01 – Assembleia Legislativa do Estado
- 02 – Tribunal de Contas do estado
- 03 – Tribunal de Justiça do Estado
- 04 – Ministério Público
- 15 – Defensoria Pública
- 16 – Secretaria de Estado da Segurança Pública
- 41 – Gabinete do Governador do Estado

Cada um desses órgãos desdobra-se em múltiplas unidades orçamentárias, todas elas com autonomia contábil, porém vinculadas ao órgão central. Por exemplo, no âmbito do MPSC, além da unidade central “Ministério Público”, a classificação abarca os fundos relacionados à Instituição:

- 001 - Ministério Público
- 091 - Fundo para Reconstituição de Bens Lesados
- 092 - Fundo Especial do Centro de Estudos e Aperfeiçoamento Funcional do Ministério Público de Santa Catarina
- 093 - Fundo Especial de Modernização e Reparelhamento do Ministério Público

Em síntese, a classificação institucional seria assim representada:

CLASSIFICAÇÃO INSTITUCIONAL DA DESPESA	
Órgão	Unidade Orçamentária
Ministério Público	Fundo para Reconstituição de Bens Lesados
04	001

Obs.: Lista completa com os códigos da classificação institucional (Estado de Santa Catarina) da despesa disponível em anexo ao presente trabalho.

### 3.3.2 CLASSIFICAÇÃO FUNCIONAL-PROGRAMÁTICA

Trata-se de junção de duas classificações distintas, a classificação funcional (que indica em que área a ação é realizada) e a programática (que indica para qual finalidade os recursos são alocados). Assim como a classificação institucional, a classificação funcional-programática é composta por cinco dígitos, sendo os dois primeiros referentes à função e os três últimos, à subfunção. A função relaciona-se com a missão institucional do órgão, por exemplo, cultura, educação, saúde, segurança pública, etc.

A atual classificação funcional foi instituída pela Portaria n. 42/99 da SOF. Trata-se de classificação de aplicação comum e obrigatória, no âmbito dos Municípios, dos Estados, do Distrito Federal e da União, o que permite a consolidação nacional dos gastos do setor público. Por exemplo:

- 01 – Legislativa
- 02 – Função Judiciária
- 03 – Essencial à justiça
- 04 – Administração

Dentro de cada uma dessas funções, pode-se identificar as respectivas subfunções. Dentro da Função Legislativa, tem-se:

- 031 – Ação Legislativa
- 032 – Controle Externo

Em síntese, a classificação funcional seria assim representada:

CLASSIFICAÇÃO FUNCIONAL DA DESPESA	
Função	Subfunção
Legislativa	Controle Externo
01	032

Obs.: Lista completa com os códigos da classificação funcional da despesa disponível em anexo ao presente trabalho.

Os programas indicam onde exatamente os recursos serão alocados. Toda ação do Governo está estruturada em programas orientados para a realização dos objetivos estratégicos definidos no PPA. De acordo com a Portaria n. 42/99 da SOF, 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”. Cada um dos entes federados estabelecerá, por ato próprio, sua estrutura de programas, códigos e identificação, à medida que os programas, em tese, encarnam as propostas apresentadas pelo grupo político vitorioso no pleito eleitoral.

Para ilustrar alguns programas existentes na Secretaria de Segurança Pública de SC, copiou-se trecho da LOA de 2017. Nela, pode-se identificar três programas, com seus respectivos códigos e valores orçados para o exercício:



ESTADO DE SANTA CATARINA

Consolidado dos Quadros Sínteses

Ano Base: 2017

ÓRGÃO : 16000	Secretaria de Estado da Segurança Pública	Em R\$ 1,00
<b>TOTAL DO ÓRGÃO</b>		<b>365.953.815</b>
<b>QUADRO SÍNTESE POR FUNÇÃO</b>		
06	Segurança Pública	365.953.815
<b>QUADRO SÍNTESE POR SUBFUNÇÃO</b>		
122	Administração Geral	337.010.949
128	Formação de Recursos Humanos	545.000
182	Defesa Civil	28.397.866
<b>QUADRO SÍNTESE POR PROGRAMA</b>		
0705	Segurança Cidadã	355.045.531
0707	Suporte Institucional Integrado	10.223.284
0708	Valorização do Servidor - Segurança Pública	685.000

### 3.3.3 CLASSIFICAÇÃO POR CATEGORIA ECONÔMICA

A classificação por categoria econômica é formada por código numérico composto por, no mínimo, 6 (seis) dígitos, subdivididos em 4 (quatro) níveis. Ela é padronizada para todos os entes da Federação pela Portaria Interministerial STN/SOF n. 163/2001. Parte-se de critérios mais gerais, como a categoria

econômica do gasto e o grupo de natureza da despesa, até desdobramentos mais específicos, porém ainda muito úteis para o acompanhamento e fiscalização, como a “modalidade de aplicação” do recurso, o elemento específico que individualiza a despesa e, quando for o caso, até os desdobramentos do elemento de despesa.

Nestes exemplos, visualiza-se a classificação de despesas efetuadas com a aquisição de combustíveis e o pagamento do auxílio- alimentação por parte do ente público:

<b>CLASSIFICAÇÃO POR CATEGORIA ECONÔMICA</b>				
1º dígito	2º dígito	3º e 4º dígitos	5º e 6º dígitos	7º e 8º dígitos (facultativos)
Categoria Econômica	Grupo de Natureza da Despesa	Modalidade de Aplicação	Elemento de Despesa (Objeto de Gasto)	Desdobramento do Elemento (Subelemento) (Opcional)
Despesa Corrente	Outras Despesas Correntes	Aplicação Direta	Material de Consumo	Combustíveis e Lubrificantes Automotivos
3	3	90	30	01

1º dígito	2º dígito	3º e 4º dígitos	5º e 6º dígitos	7º e 8º dígitos (facultativos)
Categoria Econômica	Grupo de Natureza de Despesa	Modalidade de Aplicação	Elemento de Despesa	Desdobramento do Elemento (Subelemento)
Despesa Corrente	Outras Despesas Correntes	Aplicação Direta	Auxílio- Alimentação	Auxílio alimentação em pecúnia
3	3	90	46	01

Apesar da classificação por categoria econômica ser uniforme em todo território nacional, existe a possibilidade de seu desdobramento (7º e 8º dígitos) ser feito por cada ente da Federação, atendendo suas respectivas peculiaridades (art. 2º da Portaria Interministerial STN/SOF n. 163/2001). No âmbito estadual, por exemplo, isso é feito pelo **Decreto n. 1.323/2012**, “que aprova a classificação da despesa pública para o Estado de Santa Catarina e estabelece outras providências”.

Para ilustrar como esses códigos surgem em lei orçamentária concreta, copiou-se trecho da LOA de 2017 do Governo Estadual:



ESTADO DE SANTA CATARINA

Consolidado dos Quadros Sínteses

Ano Base: 2017

ÓRGÃO : 41000 Gabinete do Governador do Estado		Classificação institucional da despesa (órgão)							Em R\$ 1,00
TOTAL DO ÓRGÃO									7.442.234
QUADRO SÍNTESE POR FUNÇÃO		Classificação funcional							
04	Administração								1.792.998
12	Educação								5.627.699
26	Transporte								21.537
QUADRO SÍNTESE POR SUBFUNÇÃO									
121	Planejamento e Orçamento								200.000
122	Administração Geral								4.387.394
126	Tecnologia da Informação								18.651
128	Formação de Recursos Humanos								12.434
368	Educação Básica								2.802.218
782	Transporte Rodoviário								21.537
QUADRO SÍNTESE POR PROGRAMA		Classificação programática							
0130	Conservação e Segurança Rodoviária								21.537
0210	Estudos, Projetos e Informações Estratégicas								200.000
0610	Educação Básica com Qualidade e Equidade								2.983.417
0625	Valorização dos Profissionais da Educação								2.644.282
0850	Gestão de Pessoas								1.309.829
0900	Gestão Administrativa - Poder Executivo								283.169
QUADRO SÍNTESE POR UNIDADES ORÇAMENTÁRIAS		Classificação institucional da despesa (unidade orçamentária)							7.442.234
41063 Agência de Desenvolvimento Regional de São Joaquim									
QUADRO SÍNTESE POR FONTES E GRUPOS DE DESPESAS									
FUNÇÃO	TOTAL	PESSOAL E ENC. SOCIAIS	JUROS E ENC. DÍVIDAS	OUTRAS DESP. CORR.	INVESTIMEN - TOS	INVERSÕES FINANCEIRAS	AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA	RESERVA	
0.1.00 Recursos ordinários - recursos do tesouro - RLD	4.618.479	3.680.232		806.493	131.754				
0.1.20 Cota-parte da contribuição do Salário-Educação - recursos do tesouro - exercício corrente	656.529			656.529					
0.1.31 Recursos do FUNDEB - transferências da União	2.145.689			2.104.445	41.244				
0.2.60 Recursos patrimoniais primários - recursos de outras fontes - exercício corrente	21.537				21.537				
<b>TOTAL DO ÓRGÃO</b>	<b>7.442.234</b>	<b>3.680.232</b>		<b>3.567.467</b>	<b>194.535</b>				

Por fim, no que se refere às despesas catalogadas em lei orçamentária específica, alguns tópicos podem ser destacados, de modo a auxiliar o trabalho do Colega Promotor na fiscalização do orçamento e de outros temas relacionados à Moralidade Administrativa:

- Identificar o comprometimento das despesas com pessoal em relação à receita fixada para o exercício, através da avaliação do Relatório de Gestão Fiscal dos últimos 3 exercícios;
- Verificar se está prevista no Orçamento a complementação previdenciária, que ocorre sempre que a receita previdenciária (desconto previdenciário e Patronal) não suportar as despesas previdenciárias (Folha de pagamento de Inativos e Pensionistas);
- Verificar se os valores previstos para o pagamento de precatórios judiciais estão previstos na Lei Orçamentária, e confirmar a informação através de declaração do Poder Judiciário;
- Identificar se existem valores programados para o pagamento dos encargos e amortização da dívida no orçamento anual, solicitando eventualmente cópia dos contratos existentes para a conferência de valores;
- Verificar se o orçamento contemplou a reposição anual dos salários dos servidores públicos, previsto na Constituição Federal;
- Identificar se os recursos vinculados, recebidos do Estado e da União, são programados para as finalidades previstas em lei (saúde, educação, assistência, dentre outros);
- Identificar nas despesas de capital, com recursos provenientes de operação de créditos ou convênios, se as contrapartidas estão sendo observadas, e se o valor planejado corresponde à realidade de mercado, sendo possível ser juntado Termo de Responsabilidade do Gerente do Projeto, de forma a evitar futuros aditivos, que acabam gerando superfaturamento de obras e serviços públicos.

# 4. EXECUÇÃO E FISCALIZAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

## 4.1 EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

A sanção do projeto de lei orçamentária pelo Chefe do Poder Executivo encerra o processo de elaboração do orçamento e cria as condições necessárias à execução da despesa. O dinheiro ainda não se encontra disponível nos cofres do governo e dependerá da efetiva realização das receitas previstas. Como isso ocorre paulatinamente ao longo do ano, não há como disponibilizar todo recurso previsto de uma só vez.

Por programação financeira compreende-se a atuação administrativa-financeira, ligada ao conceito de planejamento, pela qual o órgão central do Executivo projeta a realização das despesas de forma gradativa e proporcional ao ingresso das receitas durante o exercício. A matéria é ventilada na LRF, que impõe a obrigação de se estabelecer a programação financeira trinta dias após a publicação do orçamento (art. 8º).

Aprovada a LOA, os créditos orçamentários são registrados nas **Unidades Setoriais Orçamentárias** de cada Órgão, sendo necessário, ainda, a descentralização dos recursos às **Unidades Gestoras Administrativas** para que elas procedam efetivamente à execução da despesa. Denomina-se **provisão** a descentralização interna e **destaque**, a descentralização externa de créditos orçamentários às Unidades Gestoras do sistema.

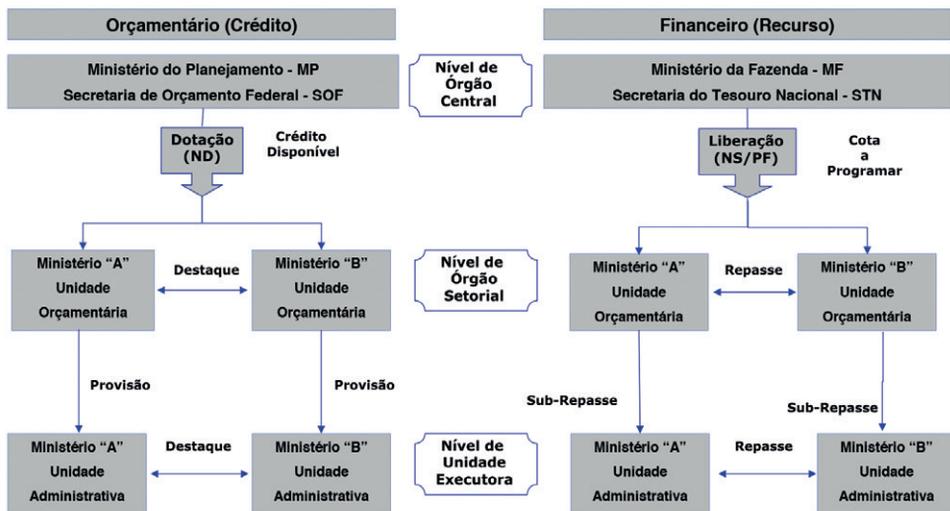
A descentralização interna de créditos (provisão) é a realizada entre Unidades Gestoras de um mesmo Órgão ou Entidade integrantes do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social, respeitada, fielmente, a classificação funcional e por programas. Já a descentralização externa de créditos (destaque) é a efetivada entre Unidades Gestoras de Órgãos ou Entidades de estrutura diferente.

Na descentralização, as dotações serão empregadas obrigatória e integralmente na consecução do objetivo previsto pelo programa de trabalho pertinente, sendo que a única diferença é que a execução da despesa orçamentária é realizada por outro órgão ou entidade.

Do ponto de vista do fluxo financeiro denomina-se **sub-repasse** a descentralização interna e **repasse**, a descentralização externa dos recursos financeiros. As etapas são semelhantes, embora a terminologia empregada mude por que, de um lado, tem-se o fluxo orçamentário e, de outro, o financeiro. A seguinte correlação poderia ser estabelecida:



De forma mais detalhada, tem-se o seguinte diagrama, que reflete a descentralização dos créditos orçamentários e dos recursos financeiros no âmbito da Administração Federal:



A descentralização do crédito orçamentário, no âmbito estadual, é respaldada por lei própria (Lei n. 12.931/2004), que fixa as implicações da provisão e do destaque (art. 8º).

## 4.2 FISCALIZAÇÃO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

O marco normativo da atuação dos órgãos de controle da Administração é o artigo 70 da CF, que estipula a obrigação de prestar contas de todo aquele que gerencia, administra, guarda, arrecada e utiliza dinheiros, bens e valores públicos. Ana Carla Bliacherine define fiscalização financeira e orçamentária:

A fiscalização financeira diz respeito ao acompanhamento do ingresso e saída dos recursos públicos, na verificação de toda a atividade financeira do Estado e seu endividamento (incluindo aqui a noção de crédito e de dívida pública).

A fiscalização orçamentária diz respeito à verificação da obediência aos termos previstos nas leis orçamentárias, quanto à aplicação dos recursos públicos nos programas previstos e a interconexão fática (material) e jurídica (formal) entre essas leis (BLIACHERIENE, Ana Carla. Controle da eficiência do gasto orçamentário. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 157-158)

Nos dizeres de José Afonso da Silva:

A prestação de contas da administração é um princípio fundamental da ordem constitucional brasileira (art. 34, VII, *d*). Todos os administradores e demais responsáveis pelos dinheiros, bens e valores públicos estão sujeitos à prestação e tomada de contas pelo sistema de controle interno, em primeiro lugar, e pelo sistema de controle externo, depois, através do Tribunal de Contas (arts. 70 e 71). Isso se aplica à administração direta e indireta, assim como às fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público. Finalmente, é obrigação constitucional do Presidente da República (como dos Governadores de Estado e Prefeitos Municipais) prestar, anualmente, ao Poder Legislativo, dentro de sessenta dias após a abertura da sessão legislativa, as contas referentes ao exercício anterior, e, se não o fizer, caberá à Câmara dos Deputados (Assembleias Legislativas, nos Estados, e Câmaras Municipais, nos Municípios) proceder à tomada das contas (art. 51, II) (SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 24. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p 759).

Na verdade, falar-se em fiscalização orçamentária é mera simplificação. A Constituição determina os aspectos gerais passíveis de fiscalização, que transcendem a matéria orçamentária; e os critérios sob os quais se realiza o acompanhamento da execução do orçamento pelos órgãos de controle. Assim, com fulcro no artigo 70 da Carta Política, pode-se estruturar o quadro:

### **Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária**

#### **CF, art. 70, *caput***

<b>Aspectos Fiscalizados</b>	<b>Objeto</b>
<b>Contábil</b>	Controle da higidez dos registros e da observância das técnicas e normas da Ciência da Contabilidade
<b>Financeiro</b>	Acompanhamento permanente do ingresso e saída de recursos pecuniários

<b>Orçamentário</b>	Adstrição do emprego dos recursos aos preceitos da legislação orçamentária
<b>Operacional</b>	Obediência aos meios legais de liberação de verbas e arrecadação de receitas
<b>Patrimonial</b>	Acompanhamento dos bens e ativos do Poder Público e de sua eventual variação no curso da execução orçamentária
<b>Critérios de Fiscalização</b>	
<b>Legalidade</b>	Verificação dos requisitos formais para realização da despesa e da compatibilidade do gasto com a ordem jurídica
<b>Legitimidade</b>	Avaliação do mérito do ato realizado, respeitada a discricionarieidade administrativa, de modo a aferir eventual desvio de finalidade na despesa
<b>Economicidade</b>	Avaliação da relação custo-benefício do gasto, de modo que o objetivo visado seja atingido do modo menos dispendioso ao Erário

Quanto ao sujeito responsável, a fiscalização da gestão financeira e orçamentária pode desenvolver-se em dois níveis, a saber, o controle **interno** e o controle **externo**.

#### 4.2.1 CONTROLE INTERNO

A responsabilidade pelo controle interno recai, primordialmente, sobre os ordenadores de despesas, autoridades administrativas diretamente relacionadas à realização do gasto, e, de forma concomitante, sobre as estruturas de controle interno de cada ente político (CF, arts. 31 e 70).

Todos os Entes da Federação devem, por imperativo constitucional, criar órgãos de controle interno (CF, arts. 31, 70 e 74). Na União Federal, tal função é exercida pelo Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle e Controladoria-Geral da União. Em Santa Catarina, a Lei Complementar nº 381/2007 reparte as funções de controle interno entre a Diretoria de Auditoria Geral (DIAG) e a Diretoria de Contabilidade Geral (DCOG), ambas vinculadas à Secretaria de Estado da Fazenda.

Além das atribuições constitucionais (CF, art. 74), a Lei de Responsabilidade Fiscal dispõe sobre uma série de atos passíveis de fiscalização, a cargo da Unidade de Controle Interno (UCI), todos eles relacionados à execução orçamentária (LRF, art. 59):

- a) atingimento das metas estabelecidas na LDO;
- b) limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
- c) medidas para o retorno da despesa com pessoal ao respectivo limite;
- d) providências para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
- e) destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos;
- f) cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos.

A atuação da UCI será prévia, concomitante e subsequente aos atos de execução orçamentária (Lei 4.320/64, art. 77), e de forma concertada com os órgãos de controle externo (MP e TCE/TCU). Suas atribuições englobam atividades de coordenação, planejamento e normatização das atividades de controle, as quais devem estar sempre dirigidas à ideia de risco, isto é, a suscetibilidade de ocorrência de eventos indesejáveis que afetam negativamente a realização dos objetivos das unidades jurisdicionadas, como falhas, fraudes ou irregularidades em atos e procedimentos ou insucesso na obtenção de resultados esperados.

Quando a autoridade administrativa não adotar as providências necessárias para correção de irregularidade ou instauração de tomada de contas especiais, o controle interno deve representar ao Tribunal de Contas, sob pena de responsabilidade solidária, o que bem denota a recente diretriz do Direito Público brasileiro no sentido da consolidação da **responsabilidade por omissão** dos agentes públicos em razão da inércia diante do ilícito. Neste sentido, por exemplo, dispõem as recentes Lei Anticorrupção (Lei 12.846/2013) e a Lei do Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil (Lei 13.019/2014).

Sobre o controle interno, importante destacar a **Instrução Normativa n. 20/2015**, da Corte de Contas catarinense:

Art. 20. Constitui dever do Estado e dos Municípios manter sistema de controle interno de forma integrada, para, dentre outras finalidades, apoiar o Tribunal de Contas no exercício do controle externo conforme estabelecem o artigo 74 da Constituição Federal e os artigos 62 e 113 da Constituição Estadual, sendo fundamental a criação e estruturação de uma unidade específica responsável pela integração do sistema, coordenação e controle, tendo por objetivo uma gestão responsável, a transparência, a probidade dos atos administrativos, o cumprimento do planejamento orçamentário e financeiro e a regularidade da gestão.

Art. 21. A atuação do órgão ou unidade de controle interno será comprovada ao Tribunal de Contas mediante a apresentação de relatórios, pareceres, documentos e informações pelos respectivos responsáveis, em conformidade com o disposto nesta Instrução Normativa e nas demais normas regulamentares do Tribunal.

Colhe-se o Prejulgado do TCE/SC:

#### **Prejulgado n. 1900**

[...]

2. A instituição do controle interno decorre originariamente do art. 31, *caput*, c/c o art. 74, da CF, estando previsto pelos arts. 60 a 64 e 119 da Lei Complementar Estadual n. 202, de 2000 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas), com a redação da LC n. 246, de 2003. O controle interno decorre do dever de regularidade dos atos administrativos, que se realiza com o acompanhamento e a fiscalização efetiva e contínua para detectar eventuais irregularidades e prevenir desvios ou ilegalidades e para fins de auxiliar o controle externo exercido pelo Tribunal de Contas [...] (TCE/SC, Processo CON-05/01076239, da Câmara Municipal de Palmeira, rel. Conselheiro Moacir Bertoli, j. 30/7/2007)

Atento ao potencial das unidades de controle interno na prevenção de irregularidades administrativas, o Ministério Público catarinense lançou o Programa **UNINDO FORÇAS**, com o objetivo de fortalecer o trabalho das UCI's e consolidar mecanismos de cooperação entre estes órgãos e as Promotorias de Justiça. A **Pesquisa CMA 517/2016**, disponível na página do CMA na intranet, traz a fundamentação teórica e sugestões de atuação prática ao colega Promotor no fortalecimento das unidades de controle.

## 4.2.2. CONTROLE EXTERNO

Do ponto de vista externo, o controle da execução orçamentária insere-se entre as competências do Poder Legislativo, exercida com o auxílio dos Tribunais de Contas, bem como do Ministério Público e de toda a sociedade. Na lição de Anna Cândida da Cunha Ferraz:

A fiscalização consiste na ação de verificar, examinar, velar, vigiar, syndicar e até censurar alguém. Essa ação de vigília, verificação ou exame da qual decore a censura prévia ou posterior deve ser exercida no âmbito do Município de dois modos determinados na Constituição: a fiscalização mediante controle externo e a fiscalização mediante controle interno. É competente, por força da determinação contida no dispositivo em visita, o Poder Legislativo para exercer o controle externo do Município; o Poder Executivo é competente para exercer o controle interno. O final do dispositivo – na forma da lei - obriga a edição de lei reguladora dos sistemas de controle (MACHADO, Antônio Cláudio da Costa [organizador] e FERRAZ, Anna Cândida da Cunha [coordenadora] Constituição Federal interpretada: artigo por artigo parágrafo por parágrafo, Barueri, SP: Manole, 2010, p. 248).

A Constituição de 88 ampliou a esfera de competência dos Tribunais de Contas, os quais foram investidos de poderes jurídicos mais amplos. As Cortes de Contas prestam auxílio ao Poder Legislativo, mas não são subordinados a este. Seus membros gozam de uma série de garantias e prerrogativas, dispondo de plena autonomia funcional. Para Carlos Ayres Britto:

Diga-se mais: além de não ser órgão do Poder Legislativo, o Tribunal de Contas da União não é órgão auxiliar do Parlamento Nacional, naquele sentido de inferioridade hierárquica ou subalternidade funcional. Como salta à evidência, é preciso medir com a trena da Constituição a estatura de certos órgãos públicos para se saber até que ponto eles se põem como instituições autônomas e o fato é que o TCU desfruta desse altaneiro status normativo da autonomia. Donde o acréscimo de ideia que estou a fazer: quando a Constituição diz que o Congresso Nacional exercerá o controle externo “com o auxílio do Tribunal de Contas da União” (art. 71), tenho como certo que está a falar de “auxílio” do mesmo modo como a Constituição fala do Ministério Público perante o Poder Judiciário. Quero dizer: não se pode exercer a jurisdição senão com a participação do Ministério Público. Senão com a obrigatória participação ou o compulsório auxílio do Ministério Público. Uma só

função (a jurisdicional), com dois diferenciados órgãos a servi-la. Sem que se possa falar de superioridade de um perante o outro (BRITTO, Carlos Ayres. O regime constitucional dos Tribunais de Contas. Revista Diálogo Jurídico, ano 1, n. 9, dez. 2001, p. 3)

As decisões do TCE possuem caráter administrativo, e não se vinculam a provimentos judiciais relativos aos mesmos fatos. Reserva-se ao Poder Judiciário a possibilidade de apreciar a legalidade do procedimento na Corte de Contas, por força do princípio constitucional da inafastabilidade (art. 5º, XXXV, da CF/88).<sup>12</sup> O mérito das decisões das Cortes de Contas, como regra, permanece insuscetível à revisão judicial.<sup>13</sup> Reconhece-se ao TCE, ainda competência para apreciar a constitucionalidade de leis no caso concreto (controle difuso), conforme reza a Súmula n. 347 do STF:

O Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do Poder Público.

Apesar disso, por ser órgão administrativo, sua fiscalização não obsta ou obriga a propositura de ação civil pública na esfera judicial, no tocante aos mesmos fatos. Coexistem, aqui, duas esferas de atuação autônoma, estabelecidas pela Carta Política o âmbito de atuação do Tribunal de Contas e a independência funcional do Ministério Público.<sup>14</sup>

Em Santa Catarina, o funcionamento da Corte de Contas é

12 (...) 1. O Controle exercido pelo Tribunal de Contas não é jurisdicional, por isso que não há qualquer vinculação da decisão proferida pelo órgão de controle e a possibilidade de ser o ato impugnado em sede de ação de improbidade administrativa, sujeita ao controle do Poder Judiciário, consoante expressa previsão do art. 21, inc. II, da Lei n. 8.429/92. Precedentes: REsp 285305/DF, Primeira Turma, julgado em 20/11/2007, DJ 13/12/2007 p. 323; REsp 880662/MG, Segunda Turma, julgado em 15/02/2007, DJ 01/03/2007 p. 255; REsp 1038762/RJ, Segunda Turma, julgado em 18/08/2009, DJe 31/08/2009. [...] 5. [...] Acrescente-se que atuação do TCU, na qualidade de Corte Administrativa não vincula a atuação do Poder Judiciário, nos exatos termos art. 5º, inciso XXXV/CF/88, segundo o qual, nenhuma lesão ou ameaça de lesão poderá ser subtraída da apreciação do Poder Judiciário (fls. 1.559). 6. Da natureza do Tribunal de Contas de órgão de controle auxiliar do Poder Legislativo decorre que sua atividade é meramente fiscalizadora e suas decisões têm caráter técnico-administrativo, não encerrando atividade judicante, o que resulta na impossibilidade de suas decisões produzirem coisa julgada e, por consequência não vincula a atuação do Poder Judiciário, sendo passíveis de revisão por este Poder, máxime em face do Princípio Constitucional da Inafastabilidade do Controle Jurisdicional, à luz do art. 5º, inc. XXXV, da CF/88. [...] 12. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido (STJ, Primeira Turma, REsp 1032732/CE. Relator: Min. Luiz Fux. Julgamento em 19/11/2009)

13 (...) REVISÃO JUDICIAL DE DECISÃO DO TCU. ASPECTOS DE LEGALIDADE E DE LEGITIMIDADE. MÉRITO. IMPOSSIBILIDADE. TEMA NÃO PASSÍVEL DE SINDICANCIA PELO PODER JUDICIÁRIO (TRF5, AC 2918720134058400, Relator(a): Des. Fed. Emiliano Zapata Leitão, Quarta Turma, julgado em 04/02/2014)

14 O ajuizamento de ação civil pública não retira a competência do Tribunal de Contas da União para instaurar a tomada de contas especial e condenar o responsável a ressarcir ao erário os valores indevidamente percebidos. Independência entre as instâncias civil, administrativa e penal (STF, Tribunal Pleno, MS/25880. Relator: Min. Eros Grau. Julgamento em 07/02/2007). As instâncias judicial e administrativa não se confundem, razão pela qual a fiscalização do TCU não inibe a propositura da ação civil pública (...). [MS 26.969, rel. min. Luiz Fux, j. 18-11-2014].

regulamentado por dois diplomas distintos, a saber: a Lei Orgânica (LC n. 202/2000) e o Regimento Interno (Res. n. TC-06/2001). Da Lei Orgânica, por exemplo, extraem-se algumas de suas competências legais, quais sejam:

Apreciar, mediante parecer prévio, as contas prestadas anualmente pelo Governador do Estado, as quais serão julgadas pela Assembleia Legislativa, nos termos do art. 40, IX, da Constituição Estadual;

Apreciar, mediante parecer prévio, as contas prestadas anualmente pelos Prefeitos Municipais, as quais serão julgadas pelas Câmaras Municipais, atentando-se ao disposto no art. 113, § 2º da Constituição Estadual;

Julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores da administração direta e indireta;

Apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão;

Apreciar a legalidade dos atos de concessão de aposentadorias, reformas, transferências para a reserva e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

Proceder, por iniciativa própria ou por solicitação da Assembleia Legislativa, de comissões técnicas ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial;

Prestar, dentro de trinta dias, as informações solicitadas pela Assembleia Legislativa, ou por qualquer de suas comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

Fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pelo Estado ou Município a pessoas jurídicas de direito público ou privado, mediante convênio, acordo, ajuste ou qualquer outro instrumento congêneres, bem como a aplicação das subvenções por eles concedidas a qualquer entidade de direito privado;

Aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em Lei;

Assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias, se verificada ilegalidade;

Representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados, indicando o ato inquinado e, se for o caso, definindo responsabilidades;

Responder consultas de autoridades competentes sobre interpretação de lei ou questão formulada em tese, relativas à matéria sujeita à sua fiscalização;

Decidir sobre denúncia que lhe seja encaminhada por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato, e representação.

As funções do Tribunal de Contas podem ser exercidas por iniciativa própria, ou por solicitação da Assembleia Legislativa ou de uma de suas comissões. Pode também investigar denúncias feitas por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato, desde que contando com indícios mínimos de prova da irregularidade. O **Ministério Público**, por exemplo, pode representar diretamente ao TCE clamando pela concessão de medidas cautelares que suspendam processos administrativos em curso.

O TCE/SC também possui atribuições consultivas, desde que o questionamento seja feito em tese, e apenas por parte de algumas autoridades. **Prejulgado** é o pronunciamento prévio do Tribunal Pleno, de natureza interpretativa, com o objetivo de uniformizar a jurisprudência (RI, art. 155).

Há ainda as **instruções normativas**, expedidas com instruções gerais ou especiais relativas ao controle externo ou para disciplinar matéria que envolva órgão ou entidade sujeita à jurisdição do Tribunal.

Já quanto às decisões do Tribunal de Contas em processo de prestação ou tomada de contas, elas podem ter natureza (RI, art. 45):

**Preliminar:** é a decisão pela qual o Tribunal, antes de pronunciar-se quanto ao mérito das contas, resolve sobrestar o julgamento, ordenar a citação dos responsáveis ou, ainda, determinar as diligências necessárias ao saneamento do processo;

**Definitiva:** é a decisão pela qual o Tribunal julga regulares, regulares com ressalva ou irregulares as contas;

**Terminativa:** é a decisão pela qual o Tribunal ordena o trancamento das contas que forem consideradas ilíquidáveis, ou seja, aquelas que em razão de caso fortuito ou força maior, comprovadamente

alheios à vontade do responsável, tornar materialmente impossível o julgamento do mérito.

E quanto ao mérito, as decisões definitivas podem julgar as contas:

**Regulares:** quando expressarem, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis e o cumprimento dos princípios da legalidade, legitimidade e economicidade (RI, art. 19);

**Regulares com ressalvas:** quando evidenciarem impropriedade ou qualquer outra falta de natureza formal de que não resulte dano ao erário (RI, art. 20);

**Irregulares:** quando comprovada omissão no dever de prestar contas, prática de ato de gestão ilegítimo ou antieconômico, ou grave infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, dano ao erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ou antieconômico injustificado, desfalque ou desvio de dinheiro, bens ou valores públicos (RI, art. 21).

Importante ressaltar que o Tribunal de Contas pode aplicar sanções aos seus jurisdicionados, conforme previsto em sua Lei Orgânica, dentre as quais, a imposição de multas; o ressarcimento do dano provocado ao Poder Público e a inabilitação para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança.

As decisões das Cortes de Contas possuem natureza de título executivo extrajudicial, mas não contam com “processo de execução” próprio, o que implica que a responsabilidade final para recobrar os valores desviados seja transferida para a pessoa jurídica prejudicada (Estado, Municípios, autarquias, empresas públicas ou sociedades de economia mista).

Após alguma oscilação sobre o assunto, o STF firmou o entendimento de que carece o Ministério Público de legitimidade para executar multa imposta pela Corte de Contas em benefício de ente público. No entanto, pode o Promotor de Justiça velar para que as autoridades administrativas, estaduais ou municipais, instaurem os respectivos processos de execução, sob pena de cometimento de ato de improbidade administrativa (LIA, art. 10, X).

# 5. LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

## 5.1 FUNDAMENTOS

Capítulo especial deve ser dedicado à Lei de Responsabilidade Fiscal, diploma complexo, de difícil compreensão, porém saudado por comentaristas de Direito Financeiro como principal marco no processo de racionalização da gestão fiscal no Brasil.

Para compreender a LRF, importa contextualizá-la em relação a dois fenômenos político-econômicos em voga no plano nacional e internacional nos anos 90: a) o processo de estabilização financeira e monetária do Brasil, a partir da implementação do Plano Real (1993-1994); b) a ênfase atribuída ao equilíbrio fiscal como pressuposto de economias nacionais saudáveis na busca pelo desenvolvimento e inseridas no processo de globalização econômica e financeira. Assim, três esclarecimentos preliminares devem ser realizados:

1º) Embora imponha uma série de obrigações aos entes da Administração Pública direta e indireta e a seus gestores, com rígidas proibições correlatas, a LRF não é um diploma criminal, visto que os delitos fiscais foram trazidos pela Lei 10.028/2000, que trata também de infrações administrativas;

2º) Relacionada, sem dúvida, à moralidade administrativa, a LRF não é, todavia, uma lei “contra a corrupção” *stricto sensu*; o objetivo da lei é a fixação de regras atinentes à responsabilidade na gestão fiscal, traduzido, em palavras simples, no equilíbrio entre receitas e despesas, que passa a ser compreendido como bem jurídico autônomo, integrante do macroprincípio da moralidade administrativa;

3º) Não houve revogação da Lei 4.320/64; a LRF trabalha com os conceitos da Lei de Orçamentos, inovando no tocante a novas e rígidas obrigações e formas de responsabilização dos gestores.

Este novo vínculo entre a ação administrativa legítima e a responsabilidade na gestão fiscal está expresso logo no primeiro e mais relevante dispositivo da LRF, fundamental para compreensão geral do diploma:

Art. 1º (...)

§ 1º A **responsabilidade na gestão fiscal** pressupõe a ação **planejada e transparente**, em que se **previnem riscos e corrigem desvios** capazes de afetar o **equilíbrio das contas públicas**, mediante o cumprimento de **metas de resultados entre receitas e despesas** e a obediência a limites e condições no que tange a **renúncia de receita**, geração de **despesas com pessoal**, da **seguridade social** e outras, **dívidas** consolidada e mobiliária, **operações de crédito**, inclusive por antecipação de receita, **concessão de garantia** e inscrição em **Restos a Pagar**.

Expõem-se, assim, os objetivos, fundamentos e riscos à efetividade da Lei. Responsabilidade fiscal significa equilíbrio permanente das contas públicas, o que exige planejamento, transparência, prevenção de riscos e correção imediata dos desvios, além do cumprimento de metas pré-estabelecidas. As principais ameaças à responsabilidade fiscal são os instrumentos financeiros e obrigações que, relegados durante décadas, são hoje identificados como relevantes fatores de desequilíbrio fiscal: despesas com pessoal, seguridade social, renúncia de receita, dívidas e operações de créditos, garantias e inscrições em restos a pagar. Trata-se de marco importante no contexto histórico brasileiro, que possui registro de frequentes abusos e desmandos financeiros. Em outras palavras:

A referida lei tem por escopo sedimentar o regime de gestão fiscal responsável, mediante a implementação de mecanismos legais que deverão nortear os rumos da Administração Pública. Constitui, pois, um código, de conduta gerencial a ser observado, doravante, na condução da coisa pública. Traça limites, estabelece controle e oferece elementos balizadores acerca dos gastos públicos, bem como sobre o fluxo de recursos financeiros necessários à sua efetiva realização (MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do Nascimento (org.). Comentários à lei de Responsabilidade Fiscal, 5 ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 45)

A Lei foi resultado da urgente necessidade de moralizar as finanças públicas no Brasil, conquanto muito questionada, quando de sua promulgação, por supostamente retirar recursos de serviços públicos essenciais para garantir o pagamento de dívidas – razão pela qual a Lei foi apelidada por alguns críticos

de “LR-FMI”. A iniciativa também recebeu aplausos da doutrina:

Busca o governo brasileiro, com a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal, introduzir na administração pública conceitos novos, entre os quais os de responsabilidade e de transparência, e consolidar normas e regras de austeridade nas finanças públicas já contidas em dispositivos constitucionais, leis e resoluções do Senado Federal. O projeto de lei define conceitos e critérios para o atendimento de limites a serem observados para as principais variáveis fiscais e cria mecanismos que oferecem as condições para o cumprimento dos objetivos e metas fiscais, assim como formas de correção de eventuais desvios. As principais variáveis são o endividamento público, o aumento dos gastos com seguridade e com as demais ações de duração continuada e os gastos de pessoal. Para tornar efetiva a lei, estão previstas sanções e penalidades institucionais e responsabilidades pessoais (em projeto de lei ordinária que se encontra em tramitação no Parlamento) para governantes e administradores, quando forem desobedecidas as normas e os limites previstos na lei (PEREIRA, José Matias. Controle de gastos públicos, crise econômica e governabilidade no Brasil. Revista de Informação Legislativa. Brasília a. 36 n. 144 out./dez. 1999, p. 41).

A LRF fundamenta-se em quatro pilares principais, apresentados no diagrama adiante:



A LRF abre novas áreas de atuação para o Ministério Público, pois o descumprimento dos mandamentos da responsabilidade fiscal possui

repercussões importantes, como a suspensão de transferências voluntárias, a responsabilização do mau gestor por ato de improbidade administrativa e até mesmo a imputação de crime contra as finanças públicas. Em termos estritamente jurídicos, a LRF concretiza, parcialmente, o disposto no art. 163 da Constituição Federal, que demandava a edição de Lei Complementar para disciplina das finanças públicas no país. Importa agora realçar os principais tópicos da legislação, relacionando-os a possíveis ações do Ministério Público.

## **5.2 ABRANGÊNCIA E DEFINIÇÕES**

A LRF alcança todos os entes federativos, seus Poderes, órgãos da Administração Direta, fundos e entes da Administração Indireta, como autarquias e fundações (art. 1º, §§2º e 3º). No tocante às empresas estatais (empresas públicas e sociedades de economia mista), a LRF inova ao criar nova categoria: as empresas estatais dependentes, ou seja, aqueles que recebem do ente político controlador recursos para o pagamento de suas despesas com pessoal (art. 2º, II).

A Lei introduz, também, o conceito de receita corrente líquida, o somatório de receitas tributárias e contribuições, além de outras receitas correntes e transferências, nos últimos doze meses (art. 3º, §3º). O conceito de receita corrente líquida será decisivo para compreensão de pontos relevantes do Diploma, como o limite de despesas com pessoal.

## **5.3 PLANEJAMENTO**

Além de catalogar o planejamento como pressuposto da gestão fiscal responsável (art. 1º, §1º), a LRF prestigia a trinca constitucional de leis orçamentárias, enfatizando, sobretudo, o papel da LDO, que passa a dispor sobre temas relevantíssimos para o cotidiano da Administração, como o equilíbrio entre receitas e despesas; os critérios para limitação de empenhos;

as exigências para transferência de recursos para entidades privadas; os demonstrativos relacionados à renúncia de receita; e os critérios para utilização da reserva de contingência (art. 4º).

A ênfase no planejamento pode ser visualizada nas regras da LRF sobre a LOA que preveem a formação da reserva de contingência (art. 5º, III); que vedam a inclusão no orçamento de investimentos que ultrapassem um ano e não estejam previstos no PPA (art. 5º, §5º); e que proíbem a consignação de créditos com finalidade imprecisa ou dotação ilimitada (art. 5º, §4º).

A execução orçamentária está condicionada à constante reavaliação, balizada pelo planejamento original do orçamento. Após a publicação da LOA, o ente público estabelece a programação financeira e o cronograma mensal de desembolso (art. 8º); porém, se ao final de um bimestre, a avaliação administrativa apontar que a realização da receita não corresponde às metas pré-fixadas na LDO, cumprirá ao gestor efetuar a limitação dos empenhos do órgão, adequando as despesas aos ingressos (LRF, art. 9º)

As metas fiscais quadrimestrais serão objeto de audiência pública, importante mecanismo de controle social, a ser realizada nos meses de maio, setembro e fevereiro (art. 9º, §4º). A LRF reforça o imperativo constitucional de observância da ordem cronológica no pagamento dos precatórios, e exige a identificação dos beneficiários prévia aos pagamentos (art. 10).

## **5.4 REALIZAÇÃO DA RECEITA**

O art. 11 da LRF impõe como requisito essencial da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente. Por consequência, é punível o agente público que negligencia o dever de arrecadar (LIA, art. 10, X), sanção que pode inclusive alcançar o ente político omissor, impedido doravante de receber transferências voluntárias (art. 11, parágrafo único). Quanto à arrecadação, o TCE/SC em seu Guia da LRF registra:

Para efeito da LRF, entende este Tribunal como efetiva arrecadação de tributos o real ingresso de recursos nos cofres públicos, não sendo suficiente a mera instituição de tributos por uma Lei estadual ou municipal. **Nos casos em que não ocorrer o devido ingresso de recursos nos cofres públicos devido a situações alheias à vontade do administrador, para efeito de comprovação da efetividade na arrecadação, deve ser demonstrado e comprovado aos órgãos de controle interno e externo o esforço do administrador em arrecadar os tributos de competência do ente mediante a adoção de todas as providências e medidas legais cabíveis nas esferas administrativa e judicial, com vistas à eficaz cobrança dos tributos devidos.** A instituição de tributos gera uma expectativa mínima de ingresso de recursos no Tesouro, contida na estimativa de receitas (art. 12, § 3º), razão pela qual devem ser demonstradas as medidas tomadas para a efetiva arrecadação (Guia da Lei de Responsabilidade Fiscal, 2 ed., Florianópolis: TCE, 2002, p. 34) (destaques acrescidos).

Em nova homenagem à noção de planejamento, a LRF preceitua normas técnicas para estipulação da previsão de receitas (art. 12) e impõe, no prazo para construção da programação financeira, a fixação de metas bimestrais de arrecadação (art. 13).

A LRF prestigia a cobrança, judicial e administrativa, dos créditos tributários (art. 13). Aqui, o Ministério Público, em conjunto com os responsáveis pelos órgãos de controle interno, poderá desenvolver relevante trabalho de fiscalização, velando para que a chamada “dívida ativa” dos entes municipais seja efetivamente executada. Nunca é demais lembrar que o MPSC desenvolve **o Programa Saúde Fiscal**, que estimula e capacita os agentes fiscais dos Municípios na coleta de receitas que são próprias do ente local. Assim, não é lícito que Municípios abstenham-se do poder-dever de tributar, sob pena da responsabilização judicial de seus dirigentes omissos.

Tema bastante próximo ao da não arrecadação de tributos é o da renúncia irregular de receita tributária. A renúncia de receita só pode ser feita em estrita obediência ao art. 14 da LRF, que determina a prévia **estimativa do impacto orçamentário-financeiro** da renúncia, no exercício de início da vigência e nos dois seguintes, e mais a presença de pelo menos uma destas duas condições:

- Demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetará as metas de

resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; ou

- Estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput* do art. 14 da LRF, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

A renúncia de receitas nem sempre precisa ser acompanhada de aumento de carga tributária, haja vista as condições previstas nos incisos I e II do art. 14 da LRF serem alternativas, ou seja, caso haja demonstração de que a renúncia não impactará as metas de resultados fiscais, não haverá necessidade de aumento da carga tributária. O Prejulgado 1099 do TCE/SC descreve de forma detalhada as hipóteses em que a renúncia de receita é admitida pela Corte de Contas:

1. De acordo com o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal, é cabível a concessão de benefícios tributários, mesmos que estes impliquem em renúncia de receita, desde que:

a) o benefício ou incentivo esteja acompanhado de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que for iniciar sua vigência e nos dois seguintes;

b) a criação do benefício ou incentivo atenda ao disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias;

c) o incentivo ou benefício seja considerado na estimativa da receita da Lei Orçamentária (art. 5º II), na forma do artigo 12 da LRF, devendo o Poder Público demonstrar que tais incentivos ou benefícios não afetarão as metas de resultado previstas no anexo de Metas Fiscais da LDO (art. 4º, § 2º, V); ou

d) a concessão do benefício ou incentivo esteja acompanhada de medidas de compensação (para o exercício em que iniciar sua vigência e nos dois seguintes) por meio de aumento de receita proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição;

2. A renúncia de receita compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado;

3. Os benefícios tributários concedidos antes da LRF permanecem em vigor até que outra lei de mesma hierarquia venha a revogá-los ou que expire o prazo de concessão. Mas a eventual prorrogação efetivada após o advento da LRF requer atendimento à exigência desta. A Lei Complementar fixa normas somente para as novas

concessões e ampliações de benefícios fiscais, com aplicabilidade a partir da vigência da Lei;

4. A prorrogação de benefícios concedidos antes da LRF considera-se como renúncia de receita da LRF, pois se entende como concessão de novos benefícios e, portanto, submetida aos ditames da lei em tela;

5. Caso a concessão do incentivo ou benefício de natureza tributária, que resulte em renúncia de receita, esteja acompanhada de compensação (art. 14, inciso II), o benefício ou incentivo somente entrará em vigor quando tais medidas forem implementadas;

6. Como as medidas de compensação definidas na LRF estão sujeitas ao princípio da anterioridade, conforme artigo 150, III, b, da Constituição Federal de 1988, os benefícios ou incentivos concedidos também devem obediência àquele princípio;

7. Vencidos os prazos de vigência de benefícios concedidos antes da entrada em vigor da LRF, ficam suspensos até edição de novo ato legal de concessão ou prorrogação uma vez cumpridos os requisitos da Lei ou após a entrada em vigor das medidas de compensação, quando for o caso.

E ainda, o Prejulgado 1451 do TCE:

O cancelamento de crédito tributário, inscrito irregularmente em dívida ativa, não pode ser aferido sob a ótica de renúncia de receita, todavia, poderá o administrador, caso não adote as medidas tendentes a efetivamente arrecadar os tributos de sua competência, ser avaliado sob o aspecto da responsabilidade na gestão fiscal.

Na prática, a violação da LRF é menos óbvia do que a teoria faz crer, pois para mascarar seu descumprimento o gestor mal-intencionado finda por superestimar receitas, minimizando, do ponto de vista contábil, o impacto de eventuais renúncias.

## 5.5 REALIZAÇÃO DA DESPESA

A criação, expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental que acarrete aumento da despesa deverá ser acompanhada: **a)** de estimativa do **impacto orçamentário-financeiro** no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes (planejamento trienal); **b)** da **declaração** do ordenador da

despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a LOA, ou seja, é objeto de dotação específica e suficiente, e é compatível com o PPA e a LDO (art. 16, I e II). A dimensão do planejamento reforça a responsabilização: ao declarar falsamente a adequação da ampliação da despesa, o ordenador está nominalmente identificado e vinculado à ação administrativa irregular.

Já as despesas obrigatórias de caráter continuado, definidas como despesas correntes relacionadas à obrigação cuja execução perdure por mais de dois exercícios, somente poderão ser realizadas, além dos requisitos gerais para ampliação do gasto, com indicação precisa da origem dos recursos (art. 17).

Despesas realizadas ao arrepio das exigências acima mencionadas são sancionadas pela própria LRF, que as considera “não autorizadas, irregulares e lesivas”, abrindo as portas para punição pessoal do agente público responsável.

No segmento dedicado às despesas, há, talvez, a regra mais conhecida da LRF: a **limitação de despesa com pessoal**, regra exigida pela Constituição Federal (art. 169) e estabelecida com fulcro em percentuais da receita corrente líquida (art. 19), nos seguintes moldes:

LIMITES DE GASTOS COM PESSOAL					
(% DA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA)					
	Executivo	Legislativo e Tribunais de Contas	Judiciário	Ministério Público	Total
<b>União</b>	40,90%	2,5%	6%	0,6%	50%
<b>Estados</b>	49%	3%*	6%	2%	60%
<b>Municípios</b>	54%	6%	-	-	60%

\* Nos Estados em que houver Tribunal de Contas dos Municípios (Ceará, Pará, Goiás e Bahia), os percentuais do Legislativo/TC e do Executivo serão, respectivamente, acrescidos e reduzidos em 0,4% (quatro décimos por cento).

A LRF oferece conceito autêntico de despesa com pessoal, ao prefigurar que esta representa “o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos,

funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.” (art. 18). Não entram no limite de gastos de pessoal os seguintes itens:

1. Despesas de caráter indenizatório, tais como despesas com diárias, ajuda de custo (mudança de residência, deslocamento, indenização uso veículo próprio etc.), auxílio-alimentação, vale-alimentação, auxílio transporte, vale-transporte e auxílio-creche;
2. Indenização por demissão de servidores ou empregados (§1º, I, art. 19);
3. Relativas a incentivos à demissão voluntária (§1º, II, art. 19).
4. Decorrentes de decisão judicial e da competência de período anterior ao da apuração a que se refere o §2º do art. 18 (§1º, IV, art. 19).
5. Com inativos, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas com recursos provenientes:
  - da arrecadação de contribuições dos segurados;
  - da compensação financeira de que trata o § 9º do art. 201 da Constituição (considerando contagem recíproca de tempo de contribuição – aplicável ao ente que possui fundo criado nos termos da Lei nº 9.717/98);
  - de outras receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro (§1º, VI, art. 19).
6. Despesas com contratação de serviços terceirizados que não caracterizam substituição de servidores;
7. Despesas assistenciais de caráter indenizatório.

Quanto ao item 6 (terceirização), faz-se mister esclarecer que as despesas com contratação de serviços terceirizados não entrarão no cálculo do limite de gasto com pessoal desde que não seja caracterizada a substituição de servidores. A questão é bastante controvertida, mas o Governo Federal vem tratando a matéria da seguinte forma (art. 61 da Lei n. 10.266/2001):

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.

Há precedentes do TCE/SC sobre a matéria que tentam lançar luzes sobre a matéria, são eles:

#### **Prejulgado 1146**

[...]

2. Devem ser consideradas como substituição de servidores as seguintes despesas, exemplificativamente:

a) referentes à execução de atividades finalísticas do órgão ou entidade ou para as quais haja correspondência com cargos do seu quadro de cargos e funções, incluindo atividades de fiscalização;

b) com contratação de escritórios de contabilidade para execução de serviços rotineiros de registros contábeis do Órgão;

c) decorrentes da contratação de advogados ou escritório de advocacia para execução de atividades rotineiras dos órgãos, inclusive assessoria e consultoria jurídica, salvo para defesa dos interesses do ente em causas específicas, complexas e que demandem a contratação de profissional de notória especialização, contratados por inexigibilidade de licitação, nos termos do art. 25 c/c art. 13 da Lei Federal nº 8.666/93;

d) qualquer despesa decorrente da contratação de pessoal, ainda que através de pessoas jurídicas, cuja execução de serviços implique na edição de atos administrativos, caracterizando exercício de parcela do Poder Público, correspondendo ao exercício de atividades que deveriam ser atribuídas a agentes públicos.

E ainda:

#### **Prejulgado 729**

1. A apuração de gastos com pessoal, no âmbito do Município, terá por base a Receita Corrente Líquida Municipal.

2. Entende-se como Receita Corrente Líquida Municipal o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidas 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 Federal, e computados 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 (FUNDEF), calculada somando-se as receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze anteriores, excluídas as duplicidades.

3. Os subsídios dos agentes políticos estão inseridos entre as Despesas de Pessoal, sendo que o montante que o Município poderá despender não pode ultrapassar o limite de 60% (sessenta por cento) da Receita Corrente Líquida Municipal, sendo o máximo de 54% para o Poder Executivo e 6% para o Poder Legislativo.

4. As despesas totais com pessoal são constituídas pelo somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos e os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência, incluindo valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos, calculadas somando-se a realizada no mês em referência com as dos onze imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência.

O TCE apura se os gastos com pessoal são contabilizados na rubrica devida e acompanha sua evolução, expedindo notificações caso a despesa atinja patamares críticos. Assim, notifica-se o ente quando ele atinge o **limite de alerta** (90% do limite de gasto com pessoal) e o **limite prudencial** (95% do limite) (LRF, art. 59, §1º).

O atingimento do limite de alerta não gera quaisquer consequências ou restrições aos Poderes. Já o atingimento do limite prudencial enseja inúmeras **proibições**, indicadas no art. 22 da LRF, autênticos limites impostos em benefício do equilíbrio fiscal à autonomia administrativa do ente federado. Entre as vedações estão:

a) concessão de 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 inciso X do art. 37 da Constituição;

b) criação de cargo, emprego ou função;

c) alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa;

d) provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança;

e) contratação de hora extra, salvo no caso do disposto no inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição e as situações previstas na lei de diretrizes orçamentárias.

As consequências da ultrapassagem dos limites de gastos com pessoal são previstas no art. 23 da LRF, que demanda a implementação das medidas previstas no art. 169, §§ 3º e 4º, do Texto Constitucional: redução de cargos de comissão e função de confiança e exoneração de servidores, inicialmente os estáveis, mas podendo atingir, em casos excepcionais, os servidores estáveis. A exoneração destes últimos por excesso de despesa e regida pela Lei 9.801/99. O percentual excedente ao limite legal deve ser eliminado em até dois quadrimestres, sendo pelo menos um terço do percentual eliminado no primeiro quadrimestre.

Não observada a norma restritiva, além da punição do administrador, no plano cível e criminal, a LRF comina sanções ao ente político recalcitrante, como a proibição de receber transferências voluntárias, obter garantias de outro ente público ou contratar operações de crédito.

## **5.5 TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS**

As transferências voluntárias, hoje um dos principais mecanismos de aporte de recursos para Estados e Municípios, são definidas pelo 25 da LRF como a “entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de

Saúde.” Tema complexo, as transferências voluntárias – em geral tratadas como “convênios” – estão no âmago do pacto federativo brasileiro e embalam as relações políticas, nem sempre republicanas, entre gestores locais e mandatários de outras Esferas de Poder.

Há inúmeras exigências legais para a realização de transferências voluntárias, dentre as quais se destacam:

- Cumprimento das disposições da LDO sobre a matéria;
- Existência de dotação específica na lei orçamentária;
- Não se destinarem ao pagamento de pessoal ativo, inativo e pensionistas dos Estados, DF e Municípios;
- Comprovação prévia, pelo beneficiário, de que se acha em dia com o pagamento de tributos, empréstimos e financiamentos devidos ao Ente transferidor; da inexistência de pendências quanto a prestação de contas de recursos já recebidos; e de que obedece aos limites constitucionais para gastos com educação e saúde, além daqueles relativos à dívida, despesas com pessoal e restos a pagar;
- Existência de contrapartida no orçamento do ente beneficiário; atentando-se para que os recursos recebidos não poderão ser utilizados em finalidade diversa daquela que for pactuada no instrumento de transferência.

O beneficiário da transferência voluntária deve comprovar a previsão orçamentária de contrapartida, assim como o ente transferidor. Ademais, não poderá receber transferências voluntárias o ente que não arrecade efetivamente todos os impostos de sua competência, conforme estipulado pelo art. 11 da LRF. Sobre a matéria, o TCE/SC possui o Prejulgado 1280, que esclarece e reforça as condições legais para a realização de transferências voluntárias de um ente da Federação para outro.

Há, durante e ao final do convênio, a obrigação de prestar e avaliar as contas. Instituições financeiras relacionadas à transferência (Caixa Econômica Federal; BADESC) desempenham importante função na concessão e acompanhamento dos convênios, e podem auxiliar o MP no trabalho de fiscalização. Para o acompanhamento destes repasses, sugere-se consulta a sítios eletrônicos como o SC Transferências e o SICONV, do Governo Federal,

ambos apresentados no **Guia de Bancos de Dados** do CMA.

## 5.6 DESTINAÇÃO DE RECURSOS PARA O SETOR PRIVADO

O repasse de recursos públicos ao setor privado, visando cobrir direta ou indiretamente necessidades de pessoa física ou déficits de pessoas jurídicas depende de autorização em lei específica; deve atender às condições estabelecidas na LDO; estar prevista no orçamento ou em seus créditos adicionais, consoante os termos do art. 26 da LRF, e atender aos requisitos da Lei 4.320/64 (art. 16).

Em relação aos repasses financeiros para entidades da sociedade civil, foco de inúmeras fraudes em Santa Catarina, a recente Lei 13.019/14, que instituiu o Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil, visa impor regras mais rígidas para este tipo de transferência, exigindo controles formais e materiais sobre os recursos transferidos. Doravante, as parcerias firmadas devem obedecer planos de trabalho previamente aprovados, e os resultados da parceria devem ser monitorados pela Administração, que selecionará a entidade parceira, como regra, mediante chamamento público. Sobre a Lei 13.019/14, sugere-se consulta ao **material de apoio** disponibilizado na **página do CMA** na intranet.

Sobre o quesito da legislação específica, assentou o TCE/SC:

Com relação à lei específica referenciada acima, ressalta-se que a mera previsão na LDO e na LOA não atende à exigência legal. É necessária a edição de uma lei própria definindo a área de atuação e finalidade das entidades. O dispositivo impede que o legislador dê uma autorização genérica ou um cheque em branco ao Poder Executivo para fazer destinação a seu exclusivo critério (SANTA CATARINA. Tribunal de Contas. Guia da Lei de Responsabilidade Fiscal, 2 ed., p. 72)

## 5.7 DÍVIDA E ENDIVIDAMENTO

A dívida líquida do setor público brasileiro cresceu significativamente entre os anos de 1994 e 2000. Existem dois mecanismos fundamentais utilizados para a cobertura do déficit público: os recursos próprios, que provêm nas receitas de impostos e transferências; e os recursos de terceiros, o que significa endividar-se. A LRF adota as seguintes definições (art. 29):

- **Dívida Pública Consolidada ou Fundada:** montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses.
- **Dívida Pública Mobiliária:** dívida pública representada por títulos emitidos pela União, inclusive os do Banco Central do Brasil, Estados e Municípios.
- **Operação de Crédito:** compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros. Equiparam-se a operações de crédito o recebimento antecipado de valores de empresa em que o Poder Público detenha, direta ou indiretamente, a maioria do capital social com direito a voto, salvo lucros e dividendos, na forma da legislação, a assunção direta de compromisso, confissão de dívida ou operação assemelhada, com fornecedor de bens, mercadorias ou serviços, mediante emissão, aceite ou aval de títulos de crédito e a assunção de obrigação, sem autorização orçamentária, com fornecedores para pagamento a posteriori de bens e serviços.
- **Concessão de Garantia:** compromisso de adimplência de obrigação financeira ou contratual assumida por ente da Federação ou entidade a ele vinculada
- **Refinanciamento da Dívida Mobiliária:** emissão de títulos para pagamento do principal acrescido da atualização monetária.

As dívidas consolidada e mobiliária e as operações de crédito, inclusive aquelas por antecipação de Receita Orçamentária (ARO), estão sujeitas a limites, que serão verificados a cada quadrimestre. Os limites para a dívida consolidada dos Estados e dos Municípios foram definidos na Resolução nº 40/2001, do Senado Federal, que dispõe:

Art. 3º A dívida consolidada líquida dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, ao final do décimo quinto exercício financeiro contado a partir do encerramento do ano de publicação desta Resolução, não poderá exceder, respectivamente, a:

I - no caso dos Estados e do Distrito Federal: 2 (duas) vezes a receita corrente líquida, definida na forma do art. 2º; e

II - no caso dos Municípios: a 1,2 (um inteiro e dois décimos) vezes a receita corrente líquida, definida na forma do art. 2º.

*Parágrafo único.* Após o prazo a que se refere o *caput*, a inobservância dos limites estabelecidos em seus incisos I e II sujeitará os entes da Federação às disposições do art. 31 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

## 5.7 RESTOS A PAGAR

De acordo com a Lei 4320/64 (art. 36), Restos a Pagar são “as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas”. Da doutrina, colhe-se a exegese da norma:

O que, realmente, o dispositivo nos apresenta é o seguinte:

1. que *Restos a Pagar* são obrigações assumidas para o efetivo pagamento, após o reconhecimento da certeza de liquidez do credor, as quais, nesta composição, compreendem: primeiro, *Restos*, a diferença entre dois valores (o primeiro que corresponde ao volume total de obrigações assumidas no exercício e o segundo, que corresponde ao volume destas obrigações pagas, neste mesmo período) e, segundo, a locução prepositiva aditiva *a Pagar*, cuja função é indicar que compromissos assumidos por determinações em leis, ou ainda por aquisições de bens e serviços deverão ser pagos no exercício seguinte àquele em que se originaram;

2. que a composição dos *Restos a Pagar* é de empenhos processados, exclusivamente, em que se verifica que o implemento de condição está cumprido, nos termos do artigo 58 desta lei. Isto significa afirmar que a expressão *Restos a Pagar* dispensa o qualificativo *Processados*, posto que seria uma redundância (MACHADO JÚNIOR, José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. A Lei 4.320 comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal. 31. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003, p. 96).

Importante ainda distinguir os Restos a Pagar da noção de Despesas de Exercícios Anteriores (Lei n. 4.320/64, art. 37).<sup>15</sup> Como explica Afonso Gomes Aguiar:

As despesas que se enquadram dentro das descrições do artigo em tela são aquelas que: a) despesas empenhadas em exercícios encerrados que, para estas, o orçamento consignava dotação própria com saldo suficiente para atendê-las, mas que não se processaram na época própria; b) as despesas que, após canceladas suas inscrições como **Restos a Pagar**, tiveram seus prazos prescricionais suspensos ou interrompidos, permanecendo em pleno vigor o direito ao crédito; e; c) as despesas decorrentes de compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício (AGUIAR, Afonso Gomes. Direito Financeiro: a Lei nº 4.320 - comentada ao alcance de todos. 3. ed., 2ª tiragem. Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 291).

A inscrição de despesas em Restos a Pagar transformou-se em perniciosa forma de endividamento dos Municípios, razão da disciplina do instituto pela LRF. Suponha-se que o Município efetue compra em outubro, para que o bem seja entregue no final de dezembro. Se por algum motivo o fornecedor atrasar a entrega para janeiro do ano seguinte, ou seja, para o exercício financeiro subsequente, o Prefeito **deve autorizar a contabilização da despesa em Restos a Pagar e deixar reservado no caixa da Prefeitura o dinheiro para fazer o pagamento em janeiro**. Ocorre que, na maioria das vezes, o gestor não deixa o dinheiro em caixa para fazer o pagamento.

Nenhuma despesa pode ser realizada sem previsão orçamentária. Muitas vezes, todavia, a despesa está prevista no orçamento mas não há recursos suficientes, e a legislação, em geral, não exige que o gestor disponha do dinheiro, mas tão somente que tenha autorização para realizá-la. Quando o orçamento é feito de forma responsável e precisa, a situação não gerará grandes problemas, tanto que a própria lei criou a figura dos Restos a Pagar.

A situação será mais grave quando a receita for superestimada. Nesse

---

<sup>15</sup> Art. 37. As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica.

caso, faltarão recursos para pagar os Restos a Pagar. Isto pode ser proposital, para que o gestor tenha autorização para todas as despesas que desejar fazer; ou por simples falha na previsão. Assim, no decorrer do ano, o ente executa as ações previstas no orçamento e, ao final do exercício não há dinheiro para pagar os empenhos. A despesa, então, é deixada para o ano seguinte, com a contabilização em Restos a Pagar, mas sem dinheiro em caixa.

Somente podem ser inscritas em Restos a Pagar as despesas empenhadas, as quais não podem exceder os créditos orçamentários. Não havendo crédito orçamentário para a parcela da obra que vai ser executada por conta de outro orçamento, não poderá haver empenho nem inscrição em Restos a Pagar.

A LRF, por sua vez, trouxe restrições importante, determinando que o acompanhamento seja feito, obrigatoriamente, a cada dois meses e que, se necessário, os empenhos sejam limitados (art. 9º). Ademais, previu relevante regra específica para o final de mandato:

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.

O dispositivo menciona “contrair obrigação de despesa”, termo mais abrangente que a simples referência a “empenho”. Segundo estudo realizado pela Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados:

‘Contrair obrigação de despesa’ nos últimos dois quadrimestres refere-se, pois, a assumir compromissos em decorrência de contratos, ajustes, acordos, e outras formas de contratação, nesse período; compromissos que não existiam antes dos últimos oito meses; compromissos que o prefeito pode ou não assumir, diante da possibilidade de haver ou não recursos para pagá-los” (OLIVEIRA, Wéder de. Lei de Responsabilidade Fiscal: o artigo 42, a assunção de obrigações no final de mandato e a inscrição de despesas em restos a pagar. Brasília: Câmara dos Deputados, 2000, p. 8).

Reforçando esse entendimento, o Manual de Procedimentos para Aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul dispõe:

O termo 'obrigação de despesa' como posto na LC nº 101/2000 tem o objetivo de atingir não somente o empenho de despesa, mas, também todo aquele compromisso assumido e que efetivamente ainda não esteja materializado na fase do empenho" (RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Contas. Lei de Responsabilidade Fiscal: manual de procedimentos para a aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal do Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul, Porto Alegre: TCE, 2000, p. 80)

A abrangente vedação do art. 42 da LRF visa impedir que o gestor em final de mandato assuma obrigações, sem que haja a respectiva provisão de fundos para saldá-las, preservando a continuidade dos serviços públicos.

A doutrina converge no sentido de que o art. 42 da LRF não se aplica às despesas empenhadas nos últimos oito meses, mas que foram geradas em decorrência de obrigações assumidas anteriormente. Ademais, o parágrafo único do art. 42 é claro ao dispor que compromissos podem ser assumidos desde que haja disponibilidade de caixa para fazer face aos encargos e despesas a pagar até o final do exercício.

Dito de outra forma, não se exige que sejam providos recursos para o pagamento integral das obrigações assumidas nos dois últimos quadrimestres do mandato eletivo, mas apenas que seja feita a reserva dos recursos necessários ao adimplemento de eventuais parcelas vencidas até o final do exercício e que possam vir a ser inscritas em restos a pagar.

De forma bastante didática, o Tribunal de Contas de Santa Catarina esclarece o tema afirmando:

A LRF não pode ser tomada como norma vedatória à realização de despesas nos últimos oito meses do mandato. Não seria compatível com o interesse público impossibilitar o atendimento às necessidades públicas ou propiciar atraso na execução de ações públicas pelo simples fato do titular do Poder ou Órgão estar no último ano do seu mandato. A contrário senso, a lei teria expressamente vedado qualquer nova despesa nesse período, não havendo qualquer necessidade de levantamento de disponibilidade

de caixa. Se é admitido contrair novas obrigações de despesa, não há sentido em exigir que o titular do Poder ou Órgão seja compelido a deixar em caixa recursos financeiros para saldar os compromissos dos exercícios seguintes, quando se tratar de projetos ou despesas que se estenderão por mais de um exercício. Deve, sim, pagar as parcelas que se vencerem no exercício em que encerrar sua gestão.

[...]

Nos últimos 8 meses do mandato, somente podem ser contraídas despesas desde que as parcelas previstas para o exercício possam ser integralmente pagas no próprio exercício ou se forem deixados recursos em espécie para pagamento no exercício seguinte (SANTA CATARINA. Tribunal de Contas. Guia da Lei de Responsabilidade Fiscal, 2 ed., p. 89).

## 5.8 GESTÃO PATRIMONIAL

O capítulo da LRF referente à gestão patrimonial condensa diretrizes e regras referentes ao gerenciamento do patrimônio público, como a obrigação de depositar as disponibilidades de caixa do Estado e dos Municípios em instituições financeiras oficiais (art. 43).

Os §§ 1º e 2º referem-se aos regimes previdenciários (geral e próprio dos servidores públicos), cujos ativos deverão ser depositados em contas específicas, distintas daquelas de uso livre de cada ente federativo. É vedada a aplicação das disponibilidades de caixa em títulos da dívida pública estadual e municipal, ações e outros papéis das controladas (ex.: debêntures), bem como, empréstimos de qualquer natureza aos segurados e ao Poder Público (inclusive suas empresas controladas). Para compreensão dos regimes previdenciários dos servidores públicos, remete-se ao **Roteiro de Atuação CMA – Regimes Próprios de Previdência dos Servidores Públicos**.

O artigo 44 da LRF consagra regra fundamental na gestão do patrimônio público, tanto que é comumente conhecida como “regra de ouro”: receitas de capital obtidas com a alienação de patrimônio público não pode ser utilizada para cobertura de despesas correntes.

A importância desse artigo é tamanha que a própria Constituição Federal cuidou de albergá-la com redação ligeiramente distinta (art. 167, III). Destarte, o ente federativo não pode dilapidar seu patrimônio para enfrentar despesas correntes, tais como pagamento de salários e aquisição de material de consumo. Não pode o gestor público alienar imóvel para pagar a folha de servidores. A única alternativa é reduzir despesas, nos moldes do art. 169 da CF/88. Também não pode contrair empréstimos (receita de capital) para pagar contas de água e de eletricidade (despesa corrente).

## 5.9 TRANSPARÊNCIA, CONTROLE E FISCALIZAÇÃO

Na redação original da LRF, o vetor transparência – ou, em linguagem mais atual, o fomento ao controle social, materializa-se na ampla divulgação de relatórios de gestão. São eles:

**1. Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO)**, da competência do Poder Executivo, mas que abrange todos os Poderes e o Ministério Público, devendo ser publicado trinta dias após o encerramento de cada bimestre (arts. 52 e 53 da LRF); e

**2. Relatório de Gestão Fiscal (RGF)**, da competência dos titulares de Poderes e do Ministério Público, devendo ser publicado trinta dias após o encerramento de cada quadrimestre, com amplo acesso ao público, inclusive por meio eletrônico (arts. 54 e 55 da LRF).

O cumprimento dessas exigências é inclusive verificado no âmbito do Programa **TRANSPARÊNCIA E CIDADANIA**, implementado em 2014 pelo CMA, e que tem como um de seus objetivos acompanhar os sítios oficiais e portais da transparência dos órgãos públicos quanto à disponibilização de informações exigidas pela Lei. Para os Municípios com menos de 50 mil habitantes, a LRF faculta a apresentação dos dados de maneira simplificada (art. 63).<sup>16</sup>

O não cumprimento desses prazos ou a omissão na divulgação dessas

<sup>16</sup> 1) Verificar os limites relativos à despesa com pessoal (art. 22) e à dívida consolidada (art. 30, §4º) com periodicidade semestral, ao invés de quadrimestral (art. 63, I); 2) Divulgar semestralmente o RGF e os demonstrativos de que trata o relatório resumido (art. 53); 3) Elaborar o anexo de política fiscal do Plano Plurianual, o anexo de metas fiscais e o anexo de riscos fiscais da LDO e o Anexo de que trata o inciso I do art. 5º a partir do quinto exercício seguinte ao da publicação da LRF.

informações poderia, ao menos em tese, caracterizar ato de improbidade administrativa (LIA, art. 11).<sup>17</sup>

## 5.10 SUGESTÕES

Conjugando-se a temática orçamentária com as normas da LRF, um novo leque de atuação abre-se ao colega Promotor na área da fiscalização financeira e orçamentária. Algumas sugestões básicas:

- Verificar se as leis orçamentárias estão sendo confeccionadas dentro dos prazos legais e das regras constitucionais e infraconstitucionais;
- Garantir que a abertura dos créditos adicionais esteja sendo feita de acordo com os requisitos legais;
- Investigar se os créditos extraordinários estão sendo abertos apenas para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública;
- Assegurar-se de que percentuais mínimos de investimento em educação e em saúde estão sendo cumpridos;
- Certificar-se de que haja previsão de recursos orçamentários que assegurem o pagamento das obrigações decorrentes de obras ou serviços a serem executadas no exercício financeiro em curso, de acordo com o respectivo cronograma;
- Assegurar-se de que os pagamentos sejam precedidos de efetiva liquidação das obrigações;

17 APELAÇÃO CÍVEL - ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL - AÇÃO CIVIL PÚBLICA -IMPROBIDADE ADMINISTRATIVA - TEMA DE REPERCUSSÃO GERAL - DESNECESSIDADE DE SOBRESTAMENTO DO RECURSO DE APELAÇÃO - OMISSÃO NO ENVIO DOS RELATÓRIOS DE GESTÃO FISCAL E DE EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA AO ÓRGÃO COMPETENTE - VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS QUE REGEM A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA À OMISSÃO REITERADA E INJUSTIFICADA - DOLO CONFIGURADO (...) 2. A omissão reiterada e injustificada do gestor no envio, ao órgão competente, dos relatórios de gestão fiscal e dos relatórios resumidos da execução orçamentária, previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal, configura ato de improbidade administrativa, conforme dicção dos artigos 37, II, da Constituição Federal e 11, da Lei nº 8.429/92 (...) 4. Demonstrada a postura renitente do gestor em, repetidamente, omitir-se no cumprimento do dever legal de apresentar os relatórios, resta configurado o dolo. 5. Recurso não provido, à unanimidade (TJ-PI - AC: 00019373020078180032 PI 201500010020270, Relator: Des. Raimundo Nonato da Costa Alencar, Data de Julgamento: 08/03/2016)

- Cobrar a implantação e o efetivo funcionamento dos órgãos de controle interno, conforme prescreve o TCE/SC, no curso do Programa Unindo Forças;
- Fiscalizar se os instrumentos de gestão fiscal são publicados nos prazos legais;
- Verificar se as renúncias de receita respeitam os mandamentos da LRF (art. 14) e os Prejulgados do TCE/SC;
- Atuar no estímulo à participação popular e à realização de audiências públicas durante os processos de elaboração e discussão dos planos, leis de diretrizes orçamentárias e orçamentos;
- Fiscalizar a liberação, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público;
- Certificar-se de que o ente federado adota sistema integrado de administração financeira e controle que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União;
- De forma geral, atuar na prevenção e punição de crimes contra as finanças públicas, que serão apresentados no capítulo seguinte.

Para acesso às informações municipais – receitas, despesas, gastos com educação, saúde e pessoal – sugere-se consulta ao **Portal do Cidadão**, no sítio eletrônico do TCE/SC. Para pesquisa sobre informações consolidadas do setor público brasileiro, viável consultar os dados compilados pela **Secretaria do Tesouro Nacional**, através do SICONFI (Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro). O acesso a ambos os portais é explicado no **Guia de Bancos de Dados do CMA**, disponível na Intranet.

## 6. DA PUNIÇÃO DOS AGENTES PÚBLICOS

O gestor público pode e deve ser responsabilizado por atos lesivos praticados contra a legislação orçamentária e o equilíbrio fiscal. As sanções ao agente podem ser cominadas nas esferas civil, penal, administrativa e política.

### 6.1 RESPONSABILIDADE CIVIL

O art. 10 da LIA considera ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário toda e qualquer ação ou omissão, **dolosa ou culposa**, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres da Administração Pública. Os incisos VI, VII, IX, X, XI e XV do referido art. 10 versam especificamente sobre condutas que desatendem a legislação financeira e orçamentária. Apresentam-se aqui os contornos doutrinários a exegese jurisprudencial destes dispositivos:

Art. 10 (...) VI - realizar operação financeira sem observância das normas legais e regulamentares ou aceitar garantia insuficiente ou inidônea.

O dispositivo consagra duas situações diferentes: a primeira, realização da operação financeira sem observância das normas legais e regulamentares; a segunda, realização da operação financeira com aceitação de garantia insuficiente. Acredita-se que, no caso, a aplicação do inciso deva ser reservada exclusivamente para as hipóteses em que o órgão da Administração Pública, inclusive direta, concede empréstimo ou com inobservância de norma legal ou regulamentar (primeira situação) ou com aceitação de garantia insuficiente da parte daquele que recebe os recursos em empréstimo (segunda situação). A segunda parte do inciso parece limitar a incidência da primeira e empréstimos concedidos pela Administração Pública direta ou indireta. Em face de tais empréstimos é que poderiam cogitar da exigência de garantia. Se a aceitação de garantia insuficiente é que configura a improbidade no segundo caso, tem-se que a concessão de crédito pelo ente administrativo com infringência de norma legal ou regulamentar é que a caracteriza, no primeiro (DECOMAIN, Pedro Roberto. Improbidade Administrativa. São Paulo: Dialética, 2007, p 115).

APELAÇÃO CÍVEL - AÇÃO CIVIL PÚBLICA, POR ATO DE IMPROBIDADE, PROMOVIDA PELO MUNICÍPIO DE FLORIANÓPOLIS CONTRA EX-PREFEITO E EX-SECRETÁRIO MUNICIPAL DE FINANÇAS - VIOLAÇÃO AO DISPOSTO NO ART. 12 DA RESOLUÇÃO N. 69/95, DO SENADO FEDERAL, QUE DETERMINAVA A LIQUIDAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO POR ANTECIPAÇÃO DE RECEITA ORÇAMENTÁRIA, CONTRATADAS NO ÚLTIMO ANO DE MANDATO, NO PRAZO DE ATÉ TRINTA DIAS ANTES DO ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO - QUITAÇÃO, CONTUDO, QUE SÓ SE DEU EM JANEIRO DO ANO SEGUINTE, PELA NOVA ADMINISTRAÇÃO MUNICIPAL - OPERAÇÃO FINANCEIRA REALIZADA SEM OBSERVÂNCIA DAS NORMAS LEGAIS E REGULAMENTARES (ART. 10, VI, DA LIA) - OFENSA AOS PRINCÍPIOS QUE REGEM A ADMINISTRAÇÃO, NOTADAMENTE O DA LEGALIDADE (ART. 11 DA LIA) (TJSC, Apelação Cível n. 2007.034143-3, da Capital, rel. Des. Cid Goulart, j. 16-12-2013).

***VII - Conceder benefício administrativo ou fiscal sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie.***

A concessão de benefício administrativo ou fiscal está disciplinada pela Lei de Responsabilidade Fiscal que estabelece o requisito de compensação para o fim de evitar perda de receita pública. O equilíbrio das contas públicas tem na Lei Fiscal o seu instrumento delimitador dos gastos e estimulador de receitas do Poder Público. Desatender às normas fiscais na concessão de benefício fiscal implica a configuração de ato de improbidade administrativa com a aplicação de multa e até ressarcimento na hipótese de dano ao nível da receita pública (BEZERRA FILHO, Aluizio. Lei de Improbidade Administrativa. 1. ed. 2. tir.- Curitiba: Juruá, 2006, p 64)

AÇÃO CIVIL PÚBLICA. IMPROBIDADE ADMINISTRATIVA. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. NULIDADE RECHAÇADA. CONCESSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL. FORMALIDADES LEGAIS E REGULAMENTARES NÃO RESPEITADAS. ORDEM DE DESCONTOS RELATIVOS A DÉBITOS TRIBUTÁRIOS. DANO AO ERÁRIO. ATO ÍMPROBO CONFIGURADO. APLICAÇÃO DO ART. 10, VII, DA LEI N. 8.429/1992. SENTENÇA MANTIDA. RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO (TJSC, Apelação Cível n. 2011.087229-2, de Ibituba, rel. Des. Jorge Luiz de Borba, j. 09-04-2013).

***IX - Ordenar ou permitir a realização de despesas não autorizadas em lei ou regulamento.***

[...] o ordenador de despesa é aquele agente público que assina as ordens de serviços ou aquisição de bens ou produtos, que,

por sua vez, é quem subscreve as ordens de pagamento e/ ou cheques. No âmbito da administração direta é quem assina as notas de empenho das despesas. [...] Para a configuração da conduta descrita neste dispositivo basta o agente autorizar, consentir ou permitir a realização de despesa pública irregular, o que constitui ato de vontade e consciente agir violando a lei; para o exercício de um cargo ou função pública da responsabilidade de ordenar despesas não há como invocar desconhecimento devido à necessidade de qualificação para o seu exercício. Logo, quem assim procede age com dolo ou com culpa consciente, núcleos legais previstos pelo *caput* deste artigo (BEZERRA FILHO, Aluizio. *Atos de Improbidade Administrativa: Lei 8.429/92 anotada e comentada*. Curitiba: Juruá, 2012, p 162,163).

ACÇÃO CIVIL PÚBLICA. LEGITIMIDADE DO MINISTÉRIO PÚBLICO. DANO AO ERÁRIO. CONVOCAÇÃO DE REUNIÕES EXTRAORDINÁRIAS NA CÂMARA DE VEREADORES DE PALHOÇA. INTELIGÊNCIA DO ART. 21, § 1º, DO REGIMENTO INTERNO DA CÂMARA. INOBSERVÂNCIA DO LIMITE ESTABELECIDO. REUNIÕES OCORRIDAS NO MESMO DIA DAS SESSÕES ORDINÁRIAS. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS RELEVÂNCIA E URGÊNCIA PARA AS REUNIÕES EXTRAORDINÁRIAS. REMUNERAÇÃO CONFERIDA AOS VEREADORES PELAS CONVOCAÇÕES. IMPROBIDADE ADMINISTRATIVA VERIFICADA. APELO PROVIDO. As reuniões extraordinárias da Câmara Municipal devem atender, inevitavelmente, as determinações contidas no respectivo Regimento Interno, e desde que subordinadas aos requisitos específicos da relevância e urgência. Desatendidas todas estas determinações, e verificando-se, inclusive, que restou ultrapassado o limite de 04 reuniões extraordinárias mensais remuneradas, consoante previsto no diploma interno da Câmara, há típico ato de improbidade administrativa, previsto no art. 10, IX, da Lei n. 8.429/92, em virtude ter sido permitida a realização de despesa não autorizada, in casu, pagamento aos vereadores de sessão extraordinária insuscetível de ser consumada (TJSC, Apelação Cível n. 1999.016020-3, de Palhoça, rel. Des. Carlos Prudêncio, j. 19-09-2000).

***X - Agir negligentemente na arrecadação de tributo ou renda, bem como no que diz respeito à conservação do patrimônio público.***

O inciso em questão pune o agente público em duas situações: negligência na arrecadação de tributos ou rendas públicas e negligência na conservação do patrimônio público. A negligência, *in casu*, na primeira hipótese pode se dar pela ação ou omissão do agente público, que através de uma determinada inércia ou passividade deixa de exercer a sua função com eficiência, em prejuízo ou comprometimento da arrecadação de tributo ou renda. Qualquer ato administrativo ou legislativo que implique diminuição de

receita demanda a necessidade de estimativa do impacto financeiro o que passa a causar, bem como de que a renúncia foi levada em conta na elaboração da lei orçamentária, no momento das previsões ou indicação de medidas compensatórias, decorrentes de elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição, compensando a perda (MATTOS, Mauro Roberto Gomes de. O Limite da Improbidade administrativa: o direito dos administrados dentro da lei nº 8.429/92. 2. ed. rev., atual e ampl. -Rio de Janeiro: América Jurídica, 2005, p 360. 361).

Ação civil pública. Dívida ativa. Sonegação de impostos. Ação do Ministério Público compelindo o Estado a fornecer certidão demonstrando as medidas judiciais e administrativas tomadas em relação aos duzentos maiores devedores do erário público. Poder-dever da autoridade pública de arrecadar tributos. Alegação de negligência na arrecadação. Ato de improbidade administrativa. Recurso desprovido. Consoante a lição de Hely Lopes Meirelles, o poder-dever de agir da autoridade pública é hoje reconhecido pacificamente pela jurisprudência e pela doutrina. O poder tem para o agente público o significado de dever para com a comunidade e para com os indivíduos, no sentido de quem o detém está sempre na obrigação de exercitá-lo. O poder do administrador público, revestindo ao mesmo tempo o caráter de dever para a comunidade, é insuscetível de renúncia pelo seu titular. Tal atitude importaria fazer liberalidades com o direito alheio, e o Poder Público não é, nem pode ser, instrumento de cortesias administrativas. Ademais, segundo o preceito do art. 10, X, da Lei nº 8.429/92, considera-se ato de improbidade administrativa negligenciar a arrecadação de tributos (TJSC, Agravo de Instrumento n. 1996.000322-3, da Capital, rel. Des. Pedro Manoel Abreu, j. 15-05-1997).

### ***XI - Liberar verba pública sem a estrita observância das normas pertinentes ou influir de qualquer forma para a sua aplicação irregular.***

A liberação de verba pública é o ato final de um procedimento jurídico minuciosamente regrado na Constituição Federal e nas leis orçamentárias. Assim, todas as despesas públicas devem ser autorizadas pelo Congresso Nacional, por ocasião da aprovação da lei orçamentária (arts. 165 a 169 da CF). Há, portanto, controle formal do Poder Legislativo. De outra parte, a Lei de Licitações (n. 8.666, de 1993) exige a observância do procedimento competitivo nos casos lá arrolados, procurando impedir favorecimentos de qualquer natureza, inclusive com cominações penais. Por fim, a Lei 4.320, de 1964, é incisiva ao condicionar a despesa ao respectivo empenho- mais uma oportunidade para aquilatar sua procedência, regularidade e legitimidade (FIGUEIREDO, Marcelo. Probidade Administrativa. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p 112).

AÇÃO CIVIL PÚBLICA. IMPROBIDADE ADMINISTRATIVA. CONTRATAÇÃO DE OBRA PARA AMPLIAÇÃO E REFORMA DE ESCOLA EM MUNICÍPIO. LIBERAÇÃO TOTAL DA VERBA PÚBLICA ESTADUAL E EXECUÇÃO PARCIAL DO CONTRATO. COMPETÊNCIA DA COMARCA SEDE DO ENTE LESADO. RECURSO IMPROVIDO (TJSC, Agravo de Instrumento n. 2002.027549-8, da Capital, rel. Des. Cesar Abreu, j. 28-03-2003).

***XV – Celebrar contrato de rateio de consórcio público sem suficiente e prévia dotação orçamentária, ou sem observar as formalidades previstas na lei.***

O inciso XV do art. 10 da lei n. 8.429/92 considera, portanto, como improbidade administrativa, mais do que a transferência sem prévia previsão orçamentária, de recursos pela entidade consorciada ao consórcio público de que participe, a própria celebração do contrato de rateio sem que primeiro haja a previsão, no orçamento anual, dos repasses a serem realizados ou sem que a previsão existente seja bastante para cobertura de todos os gastos assumidos por meio deste contrato. Com exceção dos recursos relativos a programas e ações contemplados no plano plurianual, o contrato de rateio deve ser renovado a cada exercício financeiro, segundo previsto também pelo parágrafo 1º, do art. 8º, da Lei n. 11.107/05 (DECOMAIN, Pedro Roberto. Improbidade Administrativa. São Paulo: Dialética, 2007, p 141).

A LRF dispõe que as infrações a seus dispositivos serão punidas na esfera penal e também sob os ditames da Lei 8.429/92. Logo, considerando que os incisos dos artigos 9º, 10 e 11 da LIA são meramente exemplificativos, condutas administrativas, mormente dolosas, que desatendam as obrigações cominadas pela LRF, ainda que não expressamente catalogadas na LIA, poderão ser punidas a título de improbidade administrativa.

Na LIA, as infrações orçamentárias e fiscais são catalogadas no art. 10, reservado para os atos de improbidade que acarretam lesão ao Erário. No entanto, vários destes dispositivos independem da prova de efetivo prejuízo para sua incidência, posto que denotam situações de prejuízo presumido ao Poder Público. Aqui, pois, há nítida convergência entre este segmento da Lei de Improbidade Administrativa e o disposto no artigo 15 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que considera “não autorizadas, irregulares e lesivas” ao patrimônio público as despesas que não observarem os ditames dos arts. 16 e 17 da LRF.

## 6.2. RESPONSABILIDADE PENAL

### 6.2.1 DOS CRIMES CONTRA AS FINANÇAS PÚBLICAS

A Lei 10.028/2000, que tramitou de forma paralela ao projeto de lei da LRF, acrescentou novo Capítulo ao Código Penal, destinado aos crimes contra as finanças públicas (arts. 359-A a 359-H). Guilherme de Souza Nucci afirma:

É inegável a necessidade da lei para o País, na consecução de objetivos orçamentários claros e definidos, impeditivos do endividamento exagerado e dano ao desenvolvimento econômico e social, que costuma tornar as gestões de órgãos e entidades públicas em desastrosas experiências para a sociedade em geral” (Código Penal comentado, 14 ed., Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 1423).

Os bens jurídicos penalmente tutelados são o equilíbrio fiscal, a correta gestão do dinheiro público e a probidade administrativa no âmbito das finanças públicas. Todos os ilícitos são próprios, ou seja, a conduta típica deve ser praticada por agente público investido em competências específicas, como por exemplo, para ordenar ou autorizar a inscrição em restos a pagar (art. 359-B). É que nem todo agente público goza de autoridade para praticar a conduta típica, fazendo com o crime seja restrito a ordenadores de despesa<sup>18</sup> ou a gestores com atuação no setor financeiro do ente público (Prefeito, Secretário de Finanças etc.). Por outro lado, o sujeito passivo será sempre o Estado, razão pela qual a ação penal será sempre pública incondicionada.

***Art. 359-A. Ordenar, autorizar ou realizar operação de crédito, interno ou externo, sem prévia autorização legislativa: (...)***

Parágrafo único. Incide na mesma pena quem ordena, autoriza ou realiza operação de crédito, interno ou externo:

I – com inobservância de limite, condição ou montante estabelecido em

<sup>18</sup> Decreto-lei 200/67, art. 80, §1º Ordenador de despesas é toda e qualquer autoridade de cujos atos resultarem emissão de empenho, autorização de pagamento, suprimento ou dispêndio de recursos da União ou pela qual esta responda.

lei ou em resolução do Senado Federal;

II – quando o montante da dívida consolidada ultrapassa o limite máximo autorizado por lei.

O art. 32, incisos I e IV, da LRF exige que a operação de crédito<sup>19</sup> seja realizada mediante “prévia e expressa autorização para contratação, no texto da lei orçamentária, em créditos adicionais ou em lei específica”, bem como “autorização específica do Senado Federal, quando se tratar de operação de crédito externo”. Por autorização legislativa, entende-se a manifestação específica para o fim determinado, qual seja, para a contratação da operação de crédito, lembrando que há vedação expressa do uso de medidas provisórias sobre planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamentos e créditos especiais e suplementares, ressalvados os créditos extraordinários (CF/88, art. 62, §1º, d).

Se o agente ultrapassar os limites da autorização legislativa, estará configurado o crime definido no inc. I do parágrafo único do dispositivo em análise. Os limites, bem como as condições gerais para que o ente federado realize operações de crédito, tanto internas quanto externas, são estabelecidos pelo Senado Federal (CF, art. 52, VII).

Quanto ao Prefeito Municipal, deve-se aplicar a norma mais específica, prevista no art. 1º, XX, do Decreto-Lei n. 201/67, que estabelece ser crime ordenar ou autorizar, em desacordo com a lei, a realização de operação de crédito com qualquer um dos demais entes da Federação, inclusive suas entidades da administração indireta, ainda que na forma de novação, refinanciamento ou postergação de dívida contraída anteriormente.

Classificação: crime simples; próprio; formal; de perigo abstrato; de forma vinculada; comissivo (regra); instantâneo; unissubjetivo; plurissubsistente (regra).

<sup>19</sup> A definição de “operação de crédito” encontra-se no art. 29, III da LRF, como sendo: “compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros”.

**Art. 359-B Ordenar ou autorizar a inscrição em restos a pagar, de despesa que não tenha sido previamente empenhada ou que exceda limite estabelecido em lei**

Restos a pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro (Lei n. 4320/64, art. 36). Trata-se de norma penal em branco, ao menos no segundo segmento do tipo penal, haja vista que o intérprete deverá conhecer o limite estabelecido em lei para saber se houve ou não a prática do delito tipificado no art. 359-B. O Demonstrativo dos Restos a Pagar é parte integrante do Relatório de Gestão Fiscal e deve ser apresentado no último quadrimestre do ano, pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário e pelo Ministério Público, conforme estabelecido no art. 55, III, b da LRF.

É possível que a Administração Pública contraia obrigações mas não tenha tempo hábil de realizar a liquidação até o encerramento do exercício fiscal. Nesse caso, o gestor público deverá lançar a despesa como “restos a pagar”, devendo-se observar as disponibilidades financeiras para que não haja insuficiência financeira por fonte/destinação de recursos.

Classificação: crime simples; próprio; formal; de perigo abstrato; de forma vinculada; comissivo (regra); instantâneo; unissubjetivo; plurissubsistente (regra).

**Art. 359-C. Ordenar ou autorizar a assunção de obrigação, nos dois últimos quadrimestres do último ano do mandato ou legislatura cuja despesa não possa ser paga no mesmo exercício financeiro ou, caso reste parcela a ser paga no exercício seguinte, que não tenha contrapartida suficiente de disponibilidade de caixa:**

Trata-se de crime próprio, muito embora esse seja especialíssimo, na medida em que não basta ser funcionário público, devendo ser titular de mandato, com poderes decisórios em nome da instituição que representa. O ilícito penal criminaliza a vedação prevista no art. 42 da LRF e tem por objetivo não apenas manter o equilíbrio das contas, mas também prevenir que atos de gestores públicos comprometam, por falta de recursos, o mandato de seus sucessores.

A reeleição do gestor não elide a prática da conduta típica, sendo de todo irrelevante que o mandato subsequente seja exercido pelo mesmo Prefeito que cometeu o ilícito.<sup>20</sup>

Classificação: crime simples; próprio; formal; de perigo abstrato; de forma vinculada; comissivo (regra); instantâneo; unissubjetivo; plurissubsistente (regra).

***Art. 359-D. Ordenar despesa não autorizada por lei***

Toda despesa pública deve ser previamente autorizada pela LOA e preencher os requisitos dos arts. 16 e 17 da LRF. Trata-se de crime de perigo abstrato, razão pela qual se dispensa a prova de ocorrência de prejuízo ao Erário.

Interessante destacar que o Decreto-Lei n. 201/67 tipifica conduta idêntica (art. 1º, V), muito embora imponha sanção mais branda. A doutrina ensina que “o critério da especialidade permite dirimir a questão, no sentido de que o Dec.-lei 201/67, na qualidade de lei especial, tem primazia sobre a legislação geral prevista no Código Penal” (CASTRO, Renato de Lima. Crimes contra as finanças públicas. Curitiba: Juruá, 2007, p. 125).

Classificação: crime simples; próprio; formal; de perigo abstrato; de forma vinculada; comissivo (regra); instantâneo; unissubjetivo; plurissubsistente (regra).

***Art. 359-E. Prestar garantia em operação de crédito sem que tenha sido constituída contragarantia em valor igual ou superior ao valor da garantia prestada, na forma da lei***

A LRF define a concessão de garantia como sendo o compromisso

20 AÇÃO PENAL. CRIME CONTRA AS FINANÇAS PÚBLICAS. ART. 359-C DO CÓDIGO PENAL. PREFEITO MUNICIPAL E EX-VICE PREFEITO. REELEIÇÃO. ASSUNÇÃO DE OBRIGAÇÃO NOS DOIS ÚLTIMOS QUADRIMESTRES DO MANDATO. RECEBIMENTO DE DENÚNCIA. Assunção de obrigação nos dois últimos quadrimestres do mandato, não sendo a despesa paga no mesmo exercício financeiro, sem contrapartida suficiente de disponibilidade de caixa. Recebe-se a denúncia contra o Prefeito Municipal, ainda que reeleito pois em princípio, o gestor municipal não tinha conhecimento da continuidade do governo, quando da realização da despesa, momento consumativo do possível delito. Denúncia recebida, à unanimidade (Ação Penal - Procedimento Ordinário Nº 70040047482, Quarta Câmara Criminal, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Gaspar Marques Batista, Julgado em 09/06/2011)

de adimplemento de obrigação financeira ou contratual assumida por ente da Federação ou entidade a ele vinculada (art. 29, IV). A contragarantia tem a mesma natureza e extensão da garantia, ou seja, consiste na caução contraprestada pelo devedor ao garantidor, terceiro estranho ao vínculo obrigacional que lhe garantiu o pagamento.

Trata-se de tipo que criminaliza a conduta vedada pelo art. 40, §1º da LRF. Por exemplo, a União poderá prestar garantia à operação de crédito realizada pelo Estado Membro. Ao mesmo tempo, a União poderá exigir como contragarantia, a vinculação dos ingressos de ICMS. Aliás, a vinculação da receita de impostos nesses casos é expressamente autorizada pelo art. 167, §4º da CF/88, não havendo que se falar, portanto, em violação ao princípio orçamentário da não-vinculação.

Classificação: crime simples; próprio; formal; de perigo concreto; de forma vinculada; comissivo (regra); instantâneo; unissubjetivo; plurissubsistente (regra).

***Art. 359-F. Deixar de ordenar, de autorizar ou de promover o cancelamento do montante de restos a pagar inscrito em valor superior ao permitido em lei:***

Trata-se de conduta típica que reforça a proteção da gestão fiscal responsável amparada pelo art. 359-B. Para evitar o bis in idem, o sujeito ativo do crime tipificado no art. 359-B (inscrição de despesas não empenhadas em restos a pagar) não pode ser sujeito ativo de qualquer das ações descritas neste dispositivo (art. 359-F). Ademais, o crime do art. 359-B é comissivo, ao passo que o previsto no art. 359-F é omissivo, apenas respondendo por este os que não tiverem sido autores daquelas.

Classificação: crime simples; próprio; formal; de perigo abstrato; de forma vinculada; omissivo próprio; instantâneo; unissubjetivo; unissubsistente.

***Art. 359-G. 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***

A proibição de aumento de gasto com pessoal no final do mandato é uma das regras mais conhecidas da LRF, que estabelece os percentuais máximos para despesa com pessoal (arts. 19 e 20). O objeto material é o ato autorizador do aumento de despesa com pessoal. O objeto jurídico é a proteção à regularidade das finanças públicas e à probidade administrativa.

Registre-se, porém, que a LRF não impede que atos de investidura sejam praticados ou que vantagens pecuniárias sejam concedidas desde que haja ou aumento de receita que permita manter o órgão dentro dos limites legais ou que seja compensado com atos de vacância ou outras formas de diminuição de despesa com pessoal.

Classificação: crime simples; próprio; formal; de perigo abstrato; de forma vinculada; comissivo (regra); instantâneo; unissubjetivo; plurissubsistente (regra).

***Art. 359-H. Ordenar, autorizar ou promover a oferta pública ou a colocação no mercado financeiro de títulos da dívida pública sem que tenham sido criados por lei ou sem que estejam registrados em sistema centralizado de liquidação e de custódia***

A norma registra a preocupação do legislador em evitar a colocação indevida no mercado de títulos da dívida pública sem que haja prévia autorização legal e posterior registro no sistema integrado de custódia.

A emissão de novos títulos públicos constitui a dívida pública mobiliária e, atualmente, só quem pode emití-los é a União Federal. De acordo com a Resolução n. 43/2001 do Senado Federal, até 31 de dezembro de 2020, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios somente poderão emitir títulos da dívida pública no montante necessário ao refinanciamento do principal devidamente atualizado de suas obrigações, representadas por essa espécie de títulos.

Classificação: crime simples; próprio; formal; de perigo abstrato; de forma vinculada; comissivo (regra); instantâneo; unissubjetivo; plurissubsistente (regra).

<b>CRIMES CONTRA AS FINANÇAS PÚBLICAS</b>		
<b>ARTIGO DO CÓDIGO PENAL</b>	<b>TIPO</b>	<b>PENA</b>
Art. 359-A	Ordenar, autorizar ou realizar operação de crédito, interno ou externo, sem prévia autorização legislativa.	Reclusão, de 1 (um) a 2 (dois) anos.
Art. 359-B	Ordenar ou autorizar a inscrição em restos a pagar, de despesa que não tenha sido previamente empenhada ou que exceda limite estabelecido em lei.	Detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos.
Art. 359-C	Ordenar ou autorizar a assunção de obrigação, nos dois últimos quadrimestres do último ano do mandato ou legislatura, cuja despesa não possa ser paga no mesmo exercício financeiro ou, caso reste parcela a ser paga no exercício seguinte, que não tenha contrapartida suficiente de disponibilidade de caixa.	Reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.
Art. 359-D	Ordenar despesa não autorizada por lei.	Reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.
Art. 359-E	Prestar garantia em operação de crédito sem que tenha sido constituída contragarantia em valor igual ou superior ao valor da garantia prestada, na forma da lei.	Detenção, de 3 (três) meses a 1 (um) ano.
Art. 359-F	Deixar de ordenar, de autorizar ou de promover o cancelamento do montante de restos a pagar inscrito em valor superior ao permitido em lei.	Detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos.
Art. 359-G	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	Reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.

Art. 359-H	Ordenar, autorizar ou promover a oferta pública ou a colocação no mercado financeiro de títulos da dívida pública sem que tenham sido criados por lei ou sem que estejam registrados em sistema centralizado de liquidação e de custódia.	Reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.
------------	---	--

Além dos crimes introduzidos no Código Penal pela Lei 10.028/2000, há um conjunto de delitos de natureza fiscal no Decreto-lei 201/67, que trata dos crimes próprios cometidos por Prefeitos Municipais.

## 6.2.2 DOS CRIMES DO DECRETO-LEI N. 201/67

O art. 1º do Decreto n. 201/67 reputa como sendo crime de responsabilidade e prevê pena de detenção de três meses a três anos, o descumprimento das seguintes regras de Direito Financeiro:

***XVI – deixar de ordenar a redução do montante da dívida consolidada, nos prazos estabelecidos em lei, quando o montante ultrapassar o valor resultante da aplicação do limite máximo fixado pelo Senado Federal.***

Trata-se de ilícito cujo tipo subjetivo é a vontade deliberada de deixar de determinar a redução do montante da dívida consolidada no momento em que ela ultrapassa o limite máximo fixado de mera conduta, exigindo, portanto, dolo específico para sua caracterização. Pode ainda ser classificado como de ação única, de mera conduta, unissubjetivo e omissivo.

O crescimento do volume da dívida pública do Município traz riscos que justificam o disposto no art. 35, inciso I, da Constituição Federal, ao possibilitar a intervenção estadual, em virtude do inadimplemento por dois anos consecutivos da dívida fundada, salvo motivo de força maior. Daí por que, no inciso XVI, incrimina-se o Prefeito que não determina a minimização da dívida consolidada excedente do limite máximo, que é o fixado pelo Senado Federal (FAZZIO JÚNIOR, Waldo. Responsabilidade Penal e Político-administrativa de Prefeitos. São Paulo: Atlas, 2007. p.141).

***XVII - ordenar ou autorizar a abertura de crédito em desacordo com os limites estabelecidos pelo Senado Federal, sem fundamento na lei orçamentária ou na de crédito adicional ou com inobservância de prescrição legal***

O tipo em pauta exige que a abertura de crédito não tenha fundamento na lei orçamentária, nem na lei de crédito adicional ou que descumpra prescrição legal. Trata-se de crime de ação múltipla, implicando em ordenar ou autorizar a abertura de crédito nas condições especificadas, podendo ser classificado ainda como de mera conduta, unissubjetivo, comissivo, especial e próprio. Ademais, exige dolo específico, não se podendo falar em forma culposa de cometimento. Admite, porém, a tentativa, pois a execução pode ser frustrada no espaço entre a expedição da ordem/autorização e a efetiva contratação de abertura de crédito.

***XVIII – deixar de promover ou de ordenar, na forma da lei, o cancelamento, a amortização ou a constituição de reserva para anular os efeitos de operação de crédito realizada com inobservância de limite, condição ou montante estabelecido em lei.***

Trata-se de tipo penal que exige dolo específico e no qual não se admite forma de cometimento culposo. Ainda se pode classificar o ilícito como sendo de ação única, de mera conduta, unissubsistente, unissubjetivo, omissivo e especial. Conforme explicitado pela doutrina:

A ilegalidade consiste na inobservância de limite, condição ou montante estabelecido em lei. Celebrada a operação de crédito ao arrepio das normas fiscais, as opções do Prefeito se reduzem a uma de três atitudes: anular a operação de crédito, resgatar o débito em parcelas ou constituir reserva destinada ao futuro resgate. Não adotada nenhuma delas, pratica o crime em tela (FAZZIO JÚNIOR, Waldo. Responsabilidade Penal e Político-administrativa de Prefeitos. São Paulo: Atlas, 2007. p.143).

***XIX – deixar de promover ou de ordenar a liquidação integral de operação de crédito por antecipação de receita orçamentária, inclusive os respectivos juros e demais encargos, até o encerramento do exercício financeiro.***

Crime de ação única, de mera conduta, unissubsistente, unissubjetivo, omissivo e especial. Também exige dolo específico, não se podendo falar em forma culposa de cometimento.

A operação de crédito conhecida como ARO tem a finalidade de suprir insuficiência de caixa durante o exercício financeiro. Só pode ser realizada a partir do décimo dia do início do exercício, mas deverá ser liquidada integralmente (com juros e outros encargos cabíveis) até o dia dez de dezembro de cada ano.

Acrescente-se que predita modalidade de operação creditícia não pode ser efetivada enquanto existir operação anterior da mesma natureza não resgatada integralmente. Nem pode ocorrer no último ano do mandato do prefeito.

Como o dispositivo fala em liquidação integral, ou seja, com os juros e demais encargos, a solução parcial não aproveita ao Prefeito (FAZZIO JÚNIOR, Waldo. Responsabilidade Penal e Político-administrativa de Prefeitos. São Paulo: Atlas, 2007. p.143).

A leitura do art. 38 da LRF auxilia na compreensão do dispositivo, cuja regra estabelece condições para a realização de operação de crédito por antecipação de receita orçamentária:

Art. 38. A operação de crédito por antecipação de receita destina-se a atender insuficiência de caixa durante o exercício financeiro e cumprirá as exigências mencionadas no art. 32 e mais as seguintes:

I - realizar-se-á somente a partir do décimo dia do início do exercício;

II - deverá ser liquidada, com juros e outros encargos incidentes, até o dia dez de dezembro de cada ano;

III - não será autorizada se forem cobrados outros encargos que não a taxa de juros da operação, obrigatoriamente prefixada ou indexada à taxa básica financeira, ou à que vier a esta substituir;

IV - estará proibida:

a) enquanto existir operação anterior da mesma natureza não integralmente resgatada;

b) no último ano de mandato do Presidente, Governador ou Prefeito Municipal.

***XX – ordenar ou autorizar, em desacordo com a lei, a realização de operação de crédito com qualquer um dos demais entes da Federação, inclusive suas entidades da administração indireta, ainda que na forma de novação, refinanciamento ou postergação de dívida contraída anteriormente.***

Trata-se de crime de ação múltipla, de mera conduta, unissubsistente, unissubjetivo, comissivo, especial e próprio. Exige dolo específico, não se podendo falar em forma culposa de cometimento. Na doutrina:

No inciso XX veda-se ao Prefeito a realização de operações de crédito com outros entes da federação, repercutindo os arts. 35 e 36 da LC 101/00, mesmo que sob a forma de novação, refinanciamento ou postergação de dívida. Operação celebrada nessas condições é nula. [...] O delito se consuma com a realização da operação de crédito e admite a forma tentada quando a ordem ou a autorização não se efetivar por qualquer circunstância alheia à vontade do Prefeito (FAZZIO JÚNIOR, Waldo. Responsabilidade Penal e Político-administrativa de Prefeitos. São Paulo: Atlas, 2007. p.148).

***XXI – Captar recursos a título de antecipação de receita de tributo ou contribuição cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido.***

A própria LRF veda a contratação de crédito a título de antecipação de receita orçamentária antes que o fato gerador tenha-se realizado (art. 37). Inexiste forma culposa, tratando-se de crime de ação única, unissubjetivo, comissivo e especial.

***XXII – Ordenar ou autorizar a destinação de recursos provenientes da emissão de títulos para finalidade diversa da prevista na lei que a autorizou.***

Trata-se de autêntico desvio de finalidade, em que o Prefeito usa de sua competência para desvirtuar o interesse público inserto na lei que ensejou a emissão de títulos. Quer dizer, remaneja irregularmente recursos oriundos de títulos pelos quais o Município se obrigou. O delito em tela se consuma com a destinação indevida e admite a tentativa se a ordem ou autorização não alcançar a finalidade imprópria por circunstância independente da vontade do Prefeito (FAZZIO JÚNIOR, Waldo. Responsabilidade Penal e Político-administrativa de Prefeitos. São Paulo: Atlas, 2007. p.149)

Inexiste forma culposa, de ação múltipla, de mera conduta, unissubsistente, unissubjetivo e comissivo.

***XXIII – Realizar ou receber transferência voluntária em desacordo com limite ou condição estabelecida em lei.***

A definição de transferência voluntária deve ser extraída da LRF (art. 25)

Trata-se de ilícito que exige dolo específico. Do ponto de vista da doutrina, é crime de ação múltipla, de mera conduta, unissubsistente, unissubjetivo, omissivo e especial.

## **6.3. RESPONSABILIDADE ADMINISTRATIVA**

Além das punições de natureza penal, a Lei n. 10.028/2000 conferiu natureza de infração administração a uma série de condutas exigidas pela LRF:

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

I – deixar de divulgar ou de enviar ao Poder Legislativo e ao Tribunal de Contas o relatório de gestão fiscal, nos prazos e condições estabelecidos em lei;

II – propor lei de diretrizes orçamentárias anual que não contenha as metas fiscais na forma da lei;

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

IV – deixar de ordenar ou de promover, na forma e nos prazos da lei, a execução de medida para a redução do montante da despesa total com pessoal que houver excedido a repartição por Poder do limite máximo.

A própria lei estabelece a sanção (multa de trinta por cento dos vencimentos anuais do agente que lhe der causa, sendo o pagamento da multa de sua responsabilidade pessoal), e o órgão competente para processar as infrações, visto que a infração será processada e julgada pelo Tribunal de Contas a que competir a fiscalização contábil, financeira e orçamentária da pessoa jurídica de direito público envolvida.

Como visto anteriormente, o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) é um documento emitido pelos titulares dos Poderes, de periodicidade quadrimestral, e que deve ser publicado até trinta dias após o encerramento do período a que

corresponder (LRF, art. 54); o Anexo de Metas Fiscais deve fazer parte integrante da LDO (LRF, art. 4º, §1º); a limitação de empenho deverá ser realizada nos trinta dias subsequentes ao final do bimestre, caso se perceba que a receita não comportará o cumprimento das metas de resultado primário e nominal estabelecidas nos anexos da LDO (LRF, art. 9º); e a redução das despesas com pessoal deve ser feita caso sejam atingidos os limites estabelecidos (LRF, art. 18 e seguintes).

## **6.4. RESPONSABILIDADE POLÍTICA**

Mister ainda destacar que o descumprimento das regras de Direito Financeiro e Orçamentário tem importantes repercussões políticas, constituindo crime de responsabilidade na esfera federal e infração político-administrativa sancionada com a cassação do mandato, no caso dos Municípios. A Lei 1.079/50, a conhecida Lei do Impeachment, reserva todo capítulo para disciplina dos “crimes de responsabilidade contra a lei orçamentária” (art. 10), enquanto o Decreto-Lei 201/67 trata da infração cometida por Prefeitos Municipais em seu art. 4º, VI.

No âmbito federal, há o recente exemplo da ex-Presidente da República, Dilma Rouseff, cujas contas receberam parecer prévio desfavorável do Tribunal de Contas da União, desencadeando um processo de julgamento por crime de responsabilidade que culminou em sua destituição (impeachment). As acusações apreciadas pelo Senado Federal foram lastreadas tanto no art. 85, VI, da CF/88 quanto na citada Lei n. 1.079/50 (art. 10, item 4 e art. 11, item II – aberturas de créditos suplementares sem autorização do Congresso; e art. 11, item – contratação ilegal de operações de crédito) demonstram com a clareza solar a importância das leis orçamentárias e as graves repercussões decorrentes de seu descumprimento.

Ao final, destacamos que, na página do CMA na intranet, em ícone relacionado à presente iniciativa, foram reunidos modelos de peças – iniciais de ação civil pública, denúncias, etc. – referentes a ilícitos fiscais, produzidas pelo MPSC e pelo Ministério Público de outros Estados.

## 7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGUIAR, Afonso Gomes. **Direito financeiro**: Lei n. 4.320 comentada ao alcance de todos, 3 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**, 7 ed., São Paulo: Saraiva, 1999.

BEZERRA FILHO, Aluízio. **Atos de Improbidade Administrativa: Lei 8.429/92 anotada e comentada**. Curitiba: Juruá, 2012.

BEZERRA FILHO, Aluízio. **Lei de Improbidade Administrativa**. 1. ed. 2. tir.- Curitiba: Juruá, 2006.

Bliacheriene, Ana Carla. **Controle da eficiência do gasto orçamentário**. Belo Horizonte: Fórum, 2016

Brasil. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual técnico de orçamento MTO**. Edição 2017. Brasília, 2016.

Brasil. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Orientações para elaboração do Plano Plurianual 2016-2019**. Disponível em: [http://www.planejamento.gov.br/servicos/central-de-conteudos/publicacoes/orientacoes\\_elaboracao\\_ppa\\_2016\\_2019.pdf](http://www.planejamento.gov.br/servicos/central-de-conteudos/publicacoes/orientacoes_elaboracao_ppa_2016_2019.pdf) Acesso em: 11 nov. 2016.

BRITTO, Carlos Ayres. O regime constitucional dos Tribunais de Contas. **Revista Diálogo Jurídico**, ano 1, n. 9, dez. 2001.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. 9 ed., São Paulo: Saraiva, 2015.

CASTRO, Renato de Lima. **Crimes contra as finanças públicas**. Curitiba: Juruá, 2007.

CRUZ, Flávio da et al. **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada**: lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. São Paulo: Atlas, 2000.

DALARI, Adilson Abreu. **Lei orçamentária - Processo legislativo**: peculiaridades e decorrências. Revista de Informação Legislativa, Brasília a. 33 n. 129 jan./mar. 1996, p. 157-162.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Improbidade Administrativa**. São Paulo: Dialética, 2007.

DEODATO, Alberto. **Manual de ciência das finanças**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 1987.

FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Responsabilidade Penal e Político-administrativa de Prefeitos**. São Paulo: Atlas, 2007.

FIGUEIREDO, Marcelo. **Probidade Administrativa**. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

Giacomoni, James. **Orçamento público**. 13. ed. ampl. e rev. São Paulo: Atlas, 2005.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e tributário**. 25. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016.

Leite, Harrison. **Manual de direito financeiro**, 5 ed., Salvador: Podium, 2016.

LIMA FILHO, Altamiro de Araújo. **Prefeitos e vereadores**: crimes e infrações de responsabilidade. 3 ed. Leme: Mundo Jurídico, 2008.

MACHADO JUNIOR, J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 Comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal**, 31 ed., Rio de Janeiro: IBAM, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do Nascimento (org.). **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MATTOS, Mauro Roberto Gomes de. **O Limite da Improbidade administrativa: o direito dos administrados dentro da lei nº 8.429/92**. 2. ed. rev., atual e ampl. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2005.

NASCIMENTO, Ronaldo Edson; DEBUS, Ilvo. **Lei Complementar n. 101/2000: Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2 ed. Brasília: Tesouro Nacional, s/d.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Código Penal comentado**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

OLIVEIRA, Wéder de. **Lei de Responsabilidade Fiscal: o artigo 42, a assunção de obrigações no final de mandato e a inscrição de despesas em restos a pagar**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2000.

PEREIRA, José Matias. Controle de gastos públicos, crise econômica e governabilidade no Brasil. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, a. 36 n. 144 out./dez. 1999, p. 11-54.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Contas. **Lei de Responsabilidade Fiscal: manual de procedimentos para a aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal do Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre: TCE, 2000.

Santa Catarina. Tribunal de Contas. **Guia da Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2 ed., Florianópolis: TCE, 2002.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 13 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

## ANEXO I – CLASSIFICAÇÃO DA RECEITA POR CATEGORIA ECONÔMICA

Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, publicada no DOU de 07.05.2001

CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO
<b>1000.00.00</b>	<b>Receitas Correntes</b>
<b>1100.00.00</b>	<b>Receita Tributária</b>
1110.00.00	Impostos
1111.00.00	Impostos sobre o Comércio Exterior
1111.01.00	Imposto sobre a Importação
1111.02.00	Imposto sobre a Exportação
1112.00.00	Impostos sobre o Patrimônio e a Renda
1112.01.00	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
1112.02.00	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
1112.04.00	Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
1112.04.10	Pessoas Físicas
1112.04.20	Pessoas Jurídicas
1112.04.30	Retido nas Fontes
1112.05.00	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
1112.07.00	Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Bens e Direitos
1112.08.00	Imposto sobre Transmissão “Inter Vivos” de Bens Imóveis e de Direitos Reais sobre Imóveis

<b>CÓDIGO</b>	<b>ESPECIFICAÇÃO</b>
1113.00.00	Impostos sobre a Produção e a Circulação
1113.01.00	Imposto sobre Produtos Industrializados
1113.02.00	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
1113.03.00	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários
1113.05.00	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
1115.00.00	Impostos Extraordinários
1120.00.00	Taxas
1121.00.00	Taxas pelo Exercício do Poder de Polícia
1122.00.00	Taxas pela Prestação de Serviços
1130.00.00	Contribuição de Melhoria
<b>1200.00.00</b>	<b>Receita de Contribuições</b>
1210.00.00	Contribuições Sociais
1220.00.00	Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (40) (A)
1230.00.00	Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (40)(I)
<b>1300.00.00</b>	<b>Receita Patrimonial</b>
1310.00.00	Receitas Imobiliárias
1320.00.00	Receitas de Valores Mobiliários
1330.00.00	Receita de Concessões e Permissões
1340.00.00	Compensações Financeiras (48)(I)
1350.00.00	Receita Decorrente do Direito de Exploração de Bens Públicos em áreas de Domínio Público (48)(I)
1360.00.00	Receita da Cessão de Direitos (48) (I)
1390.00.00	Outras Receitas Patrimoniais
<b>1400.00.00</b>	<b>Receita Agropecuária</b>
1410.00.00	Receita da Produção Vegetal

<b>CÓDIGO</b>	<b>ESPECIFICAÇÃO</b>
1420.00.00	Receita da Produção Animal e Derivados
1490.00.00	Outras Receitas Agropecuárias
<b>1500.00.00</b>	<b>Receita Industrial</b>
1510.00.00	Receita da Indústria Extrativa Mineral
1520.00.00	Receita da Indústria de Transformação
1530.00.00	Receita da Indústria de Construção
<b>1600.00.00</b>	<b>Receita de Serviços</b>
<b>1700.00.00</b>	<b>Transferências Correntes</b>
1720.00.00	Transferências Intergovernamentais
1721.00.00	Transferências da União
1721.01.00	Participação na Receita da União
1721.01.01	Cota-Parte do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal
1721.01.02	Cota-Parte do Fundo de Participação do Municípios - Cota Mensal (66) (A)
1721.01.03	Cota-Parte do Fundo de Participação do Municípios - 1% Cota entregue no mês de dezembro (66) (I) (67) (A)
1721.01.04	Cota-Parte do Fundo de Participação do Municípios - 1% Cota entregue no mês de julho (67) (I)
1721.01.05	Cota-Parte do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
1721.01.12	Cota-Parte do Imposto sobre Produtos Industrializados – Estados Exportadores de Produtos Industrializados
1721.01.30	Cota-Parte da Contribuição do Salário-Educação
1721.01.32	Cota-Parte do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - Comercialização do Ouro
1721.09.00	Outras Transferências da União
1721.09.01	Transferência Financeira - L.C. n. 87/96
1721.09.99	Demais Transferências da União
1722.00.00	Transferências dos Estados
1722.01.00	Participação na Receita dos Estados

<b>CÓDIGO</b>	<b>ESPECIFICAÇÃO</b>
1722.09.00	Outras Transferências dos Estados
1723.00.00	Transferências dos Municípios
1724.00.00	Transferências Multigovernamentais (1) (I)
1724.01.00	Transferências de Recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério - FUNDEF (1) (I)
1724.02.00	Transferências de Recursos da Complementação ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério - FUNDEF (1) (I)
1730.00.00	Transferências de Instituições Privadas
1740.00.00	Transferências do Exterior
1750.00.00	Transferências de Pessoas
1760.00.00	Transferências de Convênios
<b>1900.00.00</b>	<b>Outras Receitas Correntes</b>
1910.00.00	Multas e Juros de Mora
1920.00.00	Indenizações e Restituições
1921.00.00	Indenizações
1921.09.00	Outras Indenizações
1922.00.00	Restituições
1930.00.00	Receita da Dívida Ativa
1931.00.00	Receita da Dívida Ativa Tributária
1932.00.00	Receita da Dívida Ativa Não-Tributária
1940.00.00	Receitas Decorrentes de Aportes Periódicos para Amortização de Déficit Atuarial do RPPS (43) (I)
1950.00.00	Receitas Decorrentes de Compensações ao RGPS (58) (I)
1990.00.00	Receitas Diversas
<b>2000.00.00</b>	<b>Receitas de Capital</b>
<b>2100.00.00</b>	<b>Operações de Crédito</b>
2110.00.00	Operações de Crédito Internas

<b>CÓDIGO</b>	<b>ESPECIFICAÇÃO</b>
2120.00.00	Operações de Crédito Externas
<b>2200.00.00</b>	<b>Alienação de Bens</b>
2210.00.00	Alienação de Bens Móveis
2220.00.00	Alienação de Bens Imóveis
<b>2300.00.00</b>	<b>Amortização de Empréstimos</b>
2300.70.00	Outras Amortizações de Empréstimos
2300.80.00	Amortização de Financiamentos
<b>2400.00.00</b>	<b>Transferências de Capital</b>
2420.00.00	Transferências Intergovernamentais
2421.00.00	Transferências da União
2421.01.00	Participação na Receita da União
2421.09.00	Outras Transferências da União
2421.09.99	Demais Transferências da União
2422.00.00	Transferências dos Estados
2422.01.00	Participação na Receita dos Estados
2422.09.00	Outras Transferências dos Estados
2423.00.00	Transferências dos Municípios
2430.00.00	Transferências de Instituições Privadas
2440.00.00	Transferências do Exterior
2450.00.00	Transferências de Pessoas
2470.00.00	Transferências de Convênios
<b>2500.00.00</b>	<b>Outras Receitas de Capital</b>
2520.00.00	Integralização do Capital Social
2570.00.00	Receita Auferida por Detentores de Títulos do Tesouro Nacional Resgatados (51) (I)
2580.00.00	Receitas de Alienação de Certificados de Potencial Adicional de Construção - CEPAC (60) (I)
2590.00.00	Outras Receitas

<b>CÓDIGO</b>	<b>ESPECIFICAÇÃO</b>
<b>7000.00.00</b>	<b>Receitas Correntes Intra-Orçamentárias (26) (I)</b>
<b>8000.00.00</b>	<b>Receitas de Capital Intra-Orçamentárias (26) (I)</b>

# ANEXO II – CLASSIFICAÇÃO DA DESPESA POR CATEGORIA ECONÔMICA

Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, publicada no DOU de 07.05.2001

CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO
<b>3.0.00.00.00</b>	<b>DESPESAS CORRENTES</b>
<b>3.1.00.00.00</b>	<b>PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS</b>
3.1.30.00.00	Transferências a Estados e ao Distrito Federal
3.1.30.41.00	Contribuições
3.1.30.99.00	A Classificar
3.1.80.00.00	Transferências ao Exterior
3.1.80.04.00	Contratação por Tempo Determinado
3.1.80.34.00	Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização
3.1.80.99.00	A Classificar
3.1.90.00.00	Aplicações Diretas
3.1.90.01.00	Aposentadorias e Reformas
3.1.90.03.00	Pensões
3.1.90.04.00	Contratação por Tempo Determinado
3.1.90.07.00	Contribuição a Entidades Fechadas de Previdência
3.1.90.08.00	Outros Benefícios Assistenciais
3.1.90.09.00	Salário-Família
3.1.90.11.00	Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil
3.1.90.12.00	Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Militar
3.1.90.13.00	Obrigações Patronais
3.1.90.16.00	Outras Despesas Variáveis - Pessoal Civil
3.1.90.17.00	Outras Despesas Variáveis - Pessoal Militar

3.1.90.34.00	Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização
3.1.90.67.00	Depósitos Compulsórios
3.1.90.91.00	Sentenças Judiciais
3.1.90.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
3.1.90.94.00	Indenizações e Restituições Trabalhistas
3.1.90.96.00	Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado
3.1.90.99.00	A Classificar
3.1.91.00.00	Aplicação Direta Decorrente de Operações entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social
3.1.91.04.00	Contratação por Tempo Determinado
3.1.91.13.00	Obrigações Patronais
3.1.91.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
3.1.91.94.00	Indenizações e Restituições Trabalhistas
3.1.91.96.00	Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado
3.1.91.99.00	A Classificar
3.1.99.00.00	A Definir
3.1.99.99.00	A Classificar
<b>3.2.00.00.00</b>	<b>JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA</b>
3.2.90.00.00	Aplicações Diretas
3.2.90.21.00	Juros sobre a Dívida por Contrato
3.2.90.22.00	Outros Encargos sobre a Dívida por Contrato
3.2.90.23.00	Juros, Deságios e Descontos da Dívida Mobiliária
3.2.90.24.00	Outros Encargos sobre a Dívida Mobiliária
3.2.90.25.00	Encargos sobre Operações de Crédito por Antecipação da Receita
3.2.90.91.00	Sentenças Judiciais
3.2.90.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
3.2.90.93.00	Indenizações e Restituições
3.2.90.99.00	A Classificar

3.2.99.00.00	A Definir
3.2.99.99.00	A Classificar
<b>3.3.00.00.00</b>	<b>OUTRAS DESPESAS CORRENTES</b>
3.3.20.00.00	Transferências à União
3.3.20.14.00	Diárias - Civil
3.3.20.20.00	Auxílio Financeiro a Pesquisadores
3.3.20.30.00	Material de Consumo
3.3.20.35.00	Serviços de Consultoria
3.3.20.36.00	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física
3.3.20.39.00	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica
3.3.20.41.00	Contribuições
3.3.20.99.00	A Classificar
3.3.30.00.00	Transferências a Estados e ao Distrito Federal
3.3.30.14.00	Diárias - Civil
3.3.30.18.00	Auxílio Financeiro a Estudantes
3.3.30.20.00	Auxílio Financeiro a Pesquisadores
3.3.30.30.00	Material de Consumo
3.3.30.33.00	Passagens e Despesas com Locomoção
3.3.30.35.00	Serviços de Consultoria
3.3.30.36.00	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física
3.3.30.39.00	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica
3.3.30.41.00	Contribuições
3.3.30.43.00	Subvenções Sociais
3.3.30.47.00	Obrigações Tributárias e Contributivas
3.3.30.81.00	Distribuição Constitucional ou Legal de Receitas
3.3.30.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
3.3.30.93.00	Indenizações e Restituições

3.3.30.99.00	A Classificar
3.3.40.00.00	Transferências a Municípios
3.3.40.14.00	Diárias - Civil
3.3.40.18.00	Auxílio Financeiro a Estudantes
3.3.40.30.00	Material de Consumo
3.3.40.33.00	Passagens e Despesas com Locomoção
3.3.40.35.00	Serviços de Consultoria
3.3.40.36.00	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física
3.3.40.39.00	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica
3.3.40.41.00	Contribuições
3.3.40.43.00	Subvenções Sociais
3.3.40.47.00	Obrigações Tributárias e Contributivas
3.3.40.81.00	Distribuição Constitucional ou Legal de Receitas
3.3.40.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
3.3.40.93.00	Indenizações e Restituições
3.3.40.99.00	A Classificar
3.3.50.00.00	Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos
3.3.50.14.00	Diárias - Civil
3.3.50.18.00	Auxílio Financeiro a Estudantes
3.3.50.30.00	Material de Consumo
3.3.50.31.00	Premiações Culturais, Artísticas, Científicas, Desportivas e Outras
3.3.50.33.00	Passagens e Despesas com Locomoção
3.3.50.35.00	Serviços de Consultoria
3.3.50.36.00	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física
3.3.50.39.00	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica
3.3.50.41.00	Contribuições
3.3.50.43.00	Subvenções Sociais
3.3.50.47.00	Obrigações Tributárias e Contributivas

3.3.50.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
3.3.50.99.00	A Classificar
3.3.60.00.00	Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos
3.3.60.41.00	Contribuições
3.3.60.45.00	Equalização de Preços e Taxas
3.3.60.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
3.3.60.99.00	A Classificar
3.3.70.00.00	Transferências a Instituições Multigovernamentais
3.3.70.41.00	Contribuições
3.3.70.99.00	A Classificar
3.3.80.00.00	Transferências ao Exterior
3.3.80.04.00	Contratação por Tempo Determinado
3.3.80.14.00	Diárias - Civil
3.3. 80.30.00	Material de Consumo
3.3. 80.33.00	Passagens e Despesas com Locomoção
3.3. 80.35.00	Serviços de Consultoria
3.3. 80.36.00	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física
3.3. 80.37.00	Locação de Mão-de-Obra
3.3. 80.39.00	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica
3.3. 80.41.00	Contribuições
3.3. 80.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
3.3. 80.99.00	A Classificar
3.3.90.00.00	Aplicações Diretas
3.3.90.01.00	Aposentadorias e Reformas
3.3.90.03.00	Pensões
3.3.90.04.00	Contratação por Tempo Determinado
3.3.90.05.00	Outros Benefícios Previdenciários
3.3.90.06.00	Benefício Mensal ao Deficiente e ao Idoso

3.3.90.08.00	Outros Benefícios Assistenciais
3.3.90.09.00	Salário-Família
3.3.90.10.00	Outros Benefícios de Natureza Social
3.3.90.14.00	Diárias - Civil
3.3.90.15.00	Diárias - Militar
3.3.90.18.00	Auxílio Financeiro a Estudantes
3.3.90.19.00	Auxílio-Fardamento
3.3.90.20.00	Auxílio Financeiro a Pesquisadores
3.3.90.26.00	Obrigações decorrentes de Política Monetária
3.3.90.27.00	Encargos pela Honra de Avais, Garantias, Seguros e Similares
3.3.90.28.00	Remuneração de Cotas de Fundos Autárquicos
3.3.90.30.00	Material de Consumo
3.3.90.31.00	Premiações Culturais, Artísticas, Científicas, Desportivas e Outras
3.3.90.32.00	Material de Distribuição Gratuita
3.3.90.33.00	Passagens e Despesas com Locomoção
3.3.90.35.00	Serviços de Consultoria
3.3.90.36.00	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física
3.3.90.37.00	Locação de Mão-de-Obra
3.3.90.38.00	Arrendamento Mercantil
3.3.90.39.00	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica
3.3.90.45.00	Equalização de Preços e Taxas
3.3.90.46.00	Auxílio-Alimentação
3.3.90.47.00	Obrigações Tributárias e Contributivas
3.3.90.48.00	Outros Auxílios Financeiros a Pessoas Físicas
3.3.90.49.00	Auxílio-Transporte
3.3.90.67.00	Depósitos Compulsórios
3.3.90.91.00	Sentenças Judiciais
3.3.90.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores

3.3.90.93.00	Indenizações e Restituições
3.3.90.95.00	Indenização pela Execução de Trabalhos de Campo
3.3.90.99.00	A Classificar
3.3.91.00.00	Aplicação Direta Decorrente de Operações entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social
3.3.91.04.00	Contratação por Tempo Determinado
3.3.91.28.00	Remuneração de Cotas de Fundos Autárquicos
3.3.91.30.00	Material de Consumo
3.3.91.32.00	Material de Distribuição Gratuita
3.3.91.35.00	Serviços de Consultoria
3.3.91.39.00	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica
3.3.91.47.00	Obrigações Tributárias e Contributivas
3.3.91.62.00	Aquisição de Produtos para Revenda
3.3.91.91.00	Sentenças Judiciais
3.3.91.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
3.3.91.93.00	Indenizações e Restituições
3.3.91.96.00	Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado
3.3.91.99.00	A Classificar
3.3.99.00.00	A Definir
3.3.99.99.00	A Classificar
<b>4.0.00.00.00</b>	<b>DESPESAS DE CAPITAL</b>
<b>4.4.00.00.00</b>	<b>INVESTIMENTOS</b>
4.4.20.00.00	Transferências à União
4.4.20.41.00	Contribuições
4.4.20.42.00	Auxílios
4.4.20.51.00	Obras e Instalações
4.4.20.52.00	Equipamentos e Material Permanente
4.4.20.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores

4.4.20.93.00	Indenizações e Restituições
4.4.20.99.00	A Classificar
4.4.30.00.00	Transferências a Estados e ao Distrito Federal
4.4.30.20.00	Auxílio Financeiro a Pesquisadores
4.4.30.41.00	Contribuições
4.4.30.42.00	Auxílios
4.4.30.51.00	Obras e Instalações
4.4.30.52.00	Equipamentos e Material Permanente
4.4.30.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
4.4.30.93.00	Indenizações e Restituições
4.4.30.99.00	A Classificar
4.4.40.00.00	Transferências a Municípios
4.4.40.14.00	Diárias - Civil
4.4.40.41.00	Contribuições
4.4.40.42.00	Auxílios
4.4.40.51.00	Obras e Instalações
4.4.40.52.00	Equipamentos e Material Permanente
4.4.40.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
4.4.40.99.00	A Classificar
4.4.50.00.00	Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos
4.4.50.14.00	Diárias - Civil
4.4.50.30.00	Material de Consumo
4.4.50.36.00	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física
4.4.50.39.00	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica
4.4.50.41.00	Contribuições
4.4.50.42.00	Auxílios
4.4.50.47.00	Obrigações Tributárias e Contributivas
4.4.50.51.00	Obras e Instalações
4.4.50.52.00	Equipamentos e Material Permanente

4.4.50.99.00	A Classificar
4.4.60.00.00	Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos
4.4.60.41.00	Contribuições
4.4.60.42.00	Auxílios
4.4.60.99.00	A Classificar
4.4.70.00.00	Transferências a Instituições Multigovernamentais
4.4.70.41.00	Contribuições
4.4.70.42.00	Auxílios
4.4.70.99.00	A Classificar
4.4.71.00.00	Transferências a Consórcios Públicos
4.4.71.99.00	A Classificar
4.4.80.00.00	Transferências ao Exterior
4.4.80.41.00	Contribuições
4.4.80.42.00	Auxílios
4.4.80.51.00	Obras e Instalações
4.4.80.52.00	Equipamentos e Material Permanente
4.4.80.99.00	A Classificar
4.4.90.00.00	Aplicações Diretas
4.4.90.04.00	Contratação por Tempo Determinado
4.4.90.14.00	Diárias – Civil
4.4.90.15.00	Diárias - Militar
4.4.90.17.00	Outras Despesas Variáveis - Pessoal Militar
4.4.90.18.00	Auxílio Financeiro a Estudantes
4.4.90.20.00	Auxílio Financeiro a Pesquisadores
4.4.90.30.00	Material de Consumo
4.4.90.33.00	Passagens e Despesas com Locomoção
4.4.90.35.00	Serviços de Consultoria
4.4.90.36.00	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física

4.4.90.37.00	Locação de Mão-de-Obra
4.4.90.39.00	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica
4.4.90.47.00	Obrigações Tributárias e Contributivas
4.4.90.51.00	Obras e Instalações
4.4.90.52.00	Equipamentos e Material Permanente
4.4.90.61.00	Aquisição de Imóveis
4.4.90.91.00	Sentenças Judiciais
4.4.90.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
4.4.90.93.00	Indenizações e Restituições
4.4.90.99.00	A Classificar
4.4.91.00.00	Aplicação Direta Decorrente de Operações entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social
4.4.91.39.00	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica
4.4.91.47.00	Obrigações Tributárias e Contributivas
4.4.91.51.00	Obras e Instalações
4.4.91.52.00	Equipamentos e Material Permanente
4.4.91.91.00	Sentenças Judiciais
4.4.91.99.00	A Classificar
4.4.99.00.00	A Definir
4.4.99.99.00	A Classificar
<b>4.5.00.00.00</b>	<b>INVERSÕES FINANCEIRAS</b>
4.5.30.00.00	Transferências a Estados e ao Distrito Federal
4.5.30.41.00	Contribuições
4.5.30.42.00	Auxílios
4.5.30.61.00	Aquisição de Imóveis
4.5.30.64.00	Aquisição de Títulos Representativos de Capital já Integralizado
4.5.30.65.00	Constituição ou Aumento de Capital de Empresas
4.5.30.66.00	Concessão de Empréstimos e Financiamentos

4.5.30.99.00	A Classificar
4.5.40.00.00	Transferências a Municípios
4.5.40.41.00	Contribuições
4.5.40.42.00	Auxílios
4.5.40.64.00	Aquisição de Títulos Representativos de Capital já Integralizado
4.5.40.66.00	Concessão de Empréstimos e Financiamentos
4.5.40.99.00	A Classificar
4.5.50.00.00	Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos
4.5.50.66.00	Concessão de Empréstimos e Financiamentos
4.5.50.99.00	A Classificar
4.5.80.00.00	Transferências ao Exterior
4.5.80.66.00	Concessão de Empréstimos e Financiamentos
4.5.80.99.00	A Classificar
4.5.90.00.00	Aplicações Diretas
4.5.90.27.00	Encargos pela Honra de Avais, Garantias, Seguros e Similares
4.5.90.61.00	Aquisição de Imóveis
4.5.90.62.00	Aquisição de Produtos para Revenda
4.5.90.63.00	Aquisição de Títulos de Crédito
4.5.90.64.00	Aquisição de Títulos Representativos de Capital já Integralizado
4.5.90.65.00	Constituição ou Aumento de Capital de Empresas
4.5.90.66.00	Concessão de Empréstimos e Financiamentos
4.5.90.67.00	Depósitos Compulsórios
4.5.90.91.00	Sentenças Judiciais
4.5.90.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
4.5.90.93.00	Indenizações e Restituições
4.5.90.99.00	A Classificar
4.5.91.00.00	Aplicação Direta Decorrente de Operações entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social
4.5.91.47.00	Obrigações Tributárias e Contributivas

4.5.91.61.00	Aquisição de Imóveis
4.5.91.62.00	Aquisição de Produtos para Revenda
4.5.91.66.00	Concessão de Empréstimos e Financiamentos
4.5.91.91.00	Sentenças Judiciais
4.5.91.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
4.5.91.99.00	A Classificar
4.5.99.00.00	A Definir
4.5.99.99.00	A Classificar
<b>4.6.00.00.00</b>	<b>AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA</b>
4.6.90.00.00	Aplicações Diretas
4.6.90.71.00	Principal da Dívida Contratual Resgatado
4.6.90.72.00	Principal da Dívida Mobiliária Resgatado
4.6.90.73.00	Correção Monetária ou Cambial da Dívida Contratual Resgatada
4.6.90.74.00	Correção Monetária ou Cambial da Dívida Mobiliária Resgatada
4.6.90.75.00	Correção Monetária da Dívida de Operações de Crédito por Antecipação de Receita
4.6.90.76.00	Principal Corrigido da Dívida Mobiliária Refinanciado
4.6.90.77.00	Principal Corrigido da Dívida Contratual Refinanciado
4.6.90.91.00	Sentenças Judiciais
4.6.90.92.00	Despesas de Exercícios Anteriores
4.6.90.93.00	Indenizações e Restituições
4.6.90.99.00	A Classificar
4.6.99.00.00	A Definir
4.6.99.99.00	A Classificar
7.7.99.99.99	Reserva do RPPS
9.9.99.99.99	Reserva de Contingência

# ANEXO III – FUNÇÕES E SUBFUNÇÕES DE GOVERNO

Portaria MPOG n. 42, publicada no DOU de 15.04.1999

<b>FUNÇÕES</b>	<b>SUBFUNÇÕES</b>
01 – Legislativa	031 - Ação Legislativa 032 - Controle Externo
02 – Judiciária	061 - Ação Judiciária 062 - Defesa do Interesse Público no Processo Judiciário
03 - Essencial à Justiça	091 - Defesa da Ordem Jurídica 092 - Representação Judicial e Extrajudicial
04 - Administração	121 - Planejamento e Orçamento 122 - Administração Geral 123 - Administração Financeira 124 - Controle Interno 125 - Normatização e Fiscalização 126 - Tecnologia da Informação 127 - Ordenamento Territorial 128 - Formação de Recursos Humanos 129 - Administração de Receitas 130 - Administração de Concessões 131 - Comunicação Social
05 – Defesa Nacional	151 - Defesa Área 152 - Defesa Naval 153 - Defesa Terrestre
06 – Segurança Pública	181 - Policiamento 182 - Defesa Civil 183 - Informação e Inteligência
07 - Relações Exteriores	211 - Relações Diplomáticas 212 - Cooperação Internacional
08 - Assistência Social	241 - Assistência ao Idoso 242 - Assistência ao Portador de Deficiência 243 - Assistência à Criança e ao Adolescente 244 - Assistência Comunitária

09 - Previdência Social	271 - Previdência Básica 272 - Previdência do Regime Estatutário 273 - Previdência Complementar 274 - Previdência Especial
10 - Saúde	301 - Atenção Básica 302 - Assistência Hospitalar e Ambulatorial 303 - Suporte Profilático e Terapêutico 304 - Vigilância Sanitária 305 - Vigilância Epidemiológica 306 - Alimentação e Nutrição
11 - Trabalho	331 - Proteção e Benefícios ao Trabalhador 332 - Relações de Trabalho 333 - Empregabilidade 334 - Fomento ao Trabalho
12 - Educação	361 - Ensino Fundamental 362 - Ensino Médio 363 - Ensino Profissional 364 - Ensino Superior 365 - Educação Infantil 366 - Educação de Jovens e Adultos 367 - Educação Especial
13 - Cultura	391 - Patrimônio Histórico, Artístico e Arqueológico 392 - Difusão Cultural
14 - Direitos da Cidadania	421 - Custódia e Reintegração Social 422 - Direitos Individuais, Coletivos e Difusos 423 - Assistência aos Povos Indígenas
15 - Urbanismo	451 - Infraestrutura Urbana 452 - Serviços Urbanos 453 - Transportes Coletivos Urbanos
16 - Habitação	481 - Habitação Rural 482 - Habitação Urbana
17 - Saneamento	511 - Saneamento Básico Rural 512 - Saneamento Básico Urbano

18 - Gestão Ambiental	541 - Preservação e Conservação Ambiental 542 - Controle Ambiental 543 - Recuperação de Áreas Degradadas 544 - Recursos Hídricos 545 - Meteorologia
19 - Ciência e Tecnologia	571 - Desenvolvimento Científico 572 - Desenvolvimento Tecnológico e Engenharia 573 - Difusão do Conhecimento Científico e Tecnológico
20 - Agricultura	601 - Promoção da Produção Vegetal 602 - Promoção da Produção Animal 603 - Defesa Sanitária Vegetal 604 - Defesa Sanitária Animal 605 - Abastecimento 606 - Extensão Rural 607 - Irrigação
21 - Organização Agrária	631 - Reforma Agrária 632 - Colonização
22 - Indústria	661 - Promoção Industrial 662 - Produção Industrial 663 - Mineração 664 - Propriedade Industrial 665 - Normalização e Qualidade
23 - Comércio e Serviços	691 - Promoção Comercial 692 - Comercialização 693 - Comércio Exterior 694 - Serviços Financeiros 695 - Turismo
24 - Comunicações	721 - Comunicações Postais 722 - Telecomunicações
25 - Energia	751 - Conservação de Energia 752 - Energia Elétrica 753 - Petróleo 754 - Álcool

26 - Transporte	781 - Transporte Aéreo 782 - Transporte Rodoviário 783 - Transporte Ferroviário 784 - Transporte Hidroviário 785 - Transportes Especiais
27 – Desporto e Lazer	811 - Desporto de Rendimento 812 - Desporto Comunitário 813 - Lazer
28 – Encargos Especiais	841 - Refinanciamento da Dívida Interna 842 - Refinanciamento da Dívida Externa 843 - Serviço da Dívida Interna 844 - Serviço da Dívida Externa 845 - Transferências 846 - Outros Encargos Especiais

# ANEXO IV – CLASSIFICAÇÃO INSTITUCIONAL DA DESPESA

(ÓRGÃOS / UNIDADES ORÇAMENTÁRIAS) – LOA 2017 SANTA CATARINA

<b>CÓDIGO</b>	<b>ESPECIFICAÇÃO</b>
01000 - ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO	01001 - Assembleia Legislativa do Estado
02000 - TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO	02001 - Tribunal de Contas do Estado
03000 - TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO	03001 - Tribunal de Justiça do Estado 03091 - Fundo de Reaparelhamento da Justiça
04000 - MINISTÉRIO PÚBLICO	04001 - Ministério Público 04091 - Fundo para Reconstituição de Bens Lesados 04092 - Fundo Especial do Centro de Estudos e Aperfeiçoamento Funcional do Ministério Público de Santa Catarina 04093 - Fundo Especial de Modernização e Reaparelhamento do Ministério Público
15000 - DEFENSORIA PÚBLICA DO ESTADO DE SANTA CATARINA	15001 - Defensoria Pública do Estado de Santa Catarina
16000 - SECRETARIA DE ESTADO DA SEGURANÇA PÚBLICA	16001 - Secretaria de Estado da Segurança Pública 16002 - Corpo de Bombeiros Militar 16004 - Departamento Estadual de Trânsito 16005 - Polícia Civil 16006 - Polícia Militar 16008 - Instituto Geral de Perícia 16084 - Fundo de Melhoria da Polícia Civil 16085 - Fundo de Melhoria do Corpo de Bombeiros Militar 16091 - Fundo para Melhoria da Segurança Pública 16097 - Fundo de Melhoria da Polícia Militar

18000 - SECRETARIA DE ESTADO DO PLANEJAMENTO	18001 - Secretaria de Estado do Planejamento 18021 - Superintendência de Desenvolvimento da Região Metropolitana da Grande Florianópolis
23000 – SECRETARIA DE ESTADO DE TURISMO, CULTURA E ESPORTE	23001 - Secretaria de Estado de Turismo, Cultura e Esporte 23021 - Fundação Catarinense de Esporte - FESPORTE 23022 - Fundação Catarinense de Cultura - FCC 23023 - Santa Catarina Turismo S/A - SANTUR 23093 - Fundo Estadual de Incentivo à Cultura 23094 - Fundo Estadual de Incentivo ao Turismo 23095 - Fundo Estadual de Incentivo ao Esporte
26000 - SECRETARIA DE ESTADO DA ASSISTÊNCIA SOCIAL, TRABALHO E HABITAÇÃO	26001 - Secretaria de Estado da Assistência Social, Trabalho e Habitação 26022 - Companhia de Habitação do Estado de Santa Catarina S/A - COHAB/SC 26093 - Fundo Estadual de Assistência Social - FEAS 26094 - Fundo de Habitação Popular do Estado de Santa Catarina - FUNDHAB 26096 - Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza - FECEP/SC 26099 - Fundo para a Infância e Adolescência - FIA
27000- SECRETARIA DE ESTADO DO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO SUSTENTÁVEL	27001 - Secretaria de Estado do Desenvolvimento Econômico Sustentável 27021 - Fundação do Meio Ambiente - FATMA 27023 - Junta Comercial do Estado de Santa Catarina – JUCESC 27024 - Fundação de Amparo à Pesquisa e Inovação do Estado de Santa Catarina - FAPESC 27025 - Instituto de Metrologia de Santa Catarina - IMETRO/SC 27026 - Centro de Informática e Automação do Estado de Santa Catarina S/A - CIASC 27029 - Agência Regulação de Serviços Públicos de Santa Catarina – ARES 27030 - Administração do Porto de São Francisco do Sul – APSFS 27031 - Imbituba Administração da Zona de Processamento de Exportação S/A - IAZPE 27091 - Fundo Especial de Proteção ao Meio Ambiente - FEPEMA 27092 - Fundo Estadual de Recursos Hídricos - FEHIDRO 27093 - Fundo Estadual de Saneamento - FESANE 27094 - Fundo de Água e Esgoto – FAE 27095 – Fundo Catarinense de Mudanças Climáticas - FMUC 27096 - Fundo Estadual de Pagamento por Serviços Ambientais - FEPSA

41000 - GABINETE DO  
GOVERNADOR DO  
ESTADO

41001 - Secretaria de Estado da Casa Civil  
41002 - Procuradoria Geral do Estado  
41003 - Secretaria Executiva de Articulação Nacional  
41004 - Secretaria Executiva de Assuntos Internacionais  
41005 - Secretaria de Estado de Comunicação  
41023 - SC Participações e Parcerias S.A. - SCPAr  
41024 - Centrais Elétricas de Santa Catarina S/A - CELESC  
41021 - CELESC Geração S/A  
41022 - CELESC Distribuição S/A  
41025 - Companhia Catarinense de Águas e Saneamento S/A –  
CASAN  
41026 - SCPAr Porto de Imbituba S.A.  
41028 - Companhia de Gás de Santa Catarina S/A - SC GÁS  
41029 - BADESC – Agência de Fomento do Estado de Santa  
Catarina S/A  
41031 - Agência de Desenvolvimento Regional de Itapiranga  
41032 - Agência de Desenvolvimento Regional de Quilombo  
41033 - Agência de Desenvolvimento Regional de Seara  
41034 - Agência de Desenvolvimento Regional de Taió  
41035 - Agência de Desenvolvimento Regional de Timbó  
41036 - Agência de Desenvolvimento Regional de Braço do Norte  
41037 - Agência de Desenvolvimento Regional de São Miguel do  
Oeste  
41038 - Agência de Desenvolvimento Regional de Maravilha  
41039 - Agência de Desenvolvimento Regional de São Lourenço do  
Oeste  
41040 - Agência de Desenvolvimento Regional de Chapecó  
41041 - Agência de Desenvolvimento Regional de Xanxerê  
41042 - Agência de Desenvolvimento Regional de Concórdia  
41043 - Agência de Desenvolvimento Regional de Joaçaba  
41044 - Agência de Desenvolvimento Regional de Campos Novos  
41045 - Agência de Desenvolvimento Regional de Videira  
41046 - Agência de Desenvolvimento Regional de Caçador  
41047 - Agência de Desenvolvimento Regional de Curitibaanos  
41048 - Agência de Desenvolvimento Regional de Rio do Sul  
41049 - Agência de Desenvolvimento Regional de Ituporanga  
41050 - Agência de Desenvolvimento Regional de Ibirama  
41051 - Agência de Desenvolvimento Regional de Blumenau  
41052 - Agência de Desenvolvimento Regional de Brusque  
41053 - Agência de Desenvolvimento Regional de Itajai

<p>41000 - GABINETE DO GOVERNADOR DO ESTADO</p>	<p>41054 - Agência de Desenvolvimento Regional de Laguna  41055 - Agência de Desenvolvimento Regional de Tubarão  41056 - Agência de Desenvolvimento Regional de Criciúma  41057 - Agência de Desenvolvimento Regional de Araranguá  41058 - Agência de Desenvolvimento Regional de Joinville  41059 - Agência de Desenvolvimento Regional de Jaraguá do Sul  41060 - Agência de Desenvolvimento Regional de Mafra  41061 - Agência de Desenvolvimento Regional de Canoinhas  41062 - Agência de Desenvolvimento Regional de Lages  41063 - Agência de Desenvolvimento Regional de São Joaquim  41064 - Agência de Desenvolvimento Regional de Palmitos  41065 - Agência de Desenvolvimento Regional de Dionísio Cerqueira  41091 - Fundo Especial de Estudos Jurídicos e de Reaparelhamento  - FUNJURE 41094 - Fundo de Desenvolvimento Social – FUNDOSOCIAL  41095 - Fundo Estadual de Apoio aos Hospitais Filantrópicos de Santa Catarina - FEAHF</p>
<p>42000 - GABINETE DO VICE-GOVERNADOR DO ESTADO</p>	<p>42001 - Gabinete do Vice-Governador do Estado</p>
<p>43000 – MINISTÉRIO PÚBLICO JUNTO AO TRIBUNAL DE CONTAS</p>	<p>43001 - Procuradoria Geral Junto ao Tribunal de Contas</p>
<p>44000 - SECRETARIA DE ESTADO DA AGRICULTURA E DA PESCA</p>	<p>44001 - Secretaria de Estado da Agricultura e da Pesca  44022 - Companhia Integrada de Desenvolvimento Agrícola de Santa Catarina S/A - CIDASC  44023 - Empresa de Pesquisa Agropecuária e Extensão Rural de Santa Catarina S/A – EPAGRI  44024 - Centrais de Abastecimento do Estado de Santa Catarina S/A - CEASA  44091 - Fundo de Terras do Estado de Santa Catarina  44093 – Fundo Estadual de Desenvolvimento Rural  44094 - Fundo Estadual de Sanidade Animal</p>

<p>45000 - SECRETARIA DE ESTADO DA EDUCAÇÃO</p>	<p>45001 - Secretaria de Estado da Educação  45021 - Fundação Catarinense de Educação Especial - FCEE  45022 - Fundação Universidade do Estado de Santa Catarina - UDESC  45091 - Fundo de Apoio à Manutenção e ao Desenvolvimento da Educação Superior no Estado de SC  45092 - Fundo Estadual de Educação - FEDUC</p>
<p>47000 - SECRETARIA DE ESTADO DA ADMINISTRAÇÃO</p>	<p>47001 - Secretaria de Estado da Administração  47022 - Instituto de Previdência do Estado de Santa Catarina – IPREV  47076 - Fundo Financeiro  47091 - Fundo de Materiais, Publicações e Impressos Oficiais  47092 - Fundo do Plano de Saúde dos Servidores Públicos Estaduais  47093 - Fundo Patrimonial</p>
<p>48000 - SECRETARIA DE ESTADO DA SAÚDE</p>	<p>48001 - Secretaria de Estado da Saúde  48091 - Fundo Estadual de Saúde  48092 - Fundo Catarinense para o Desenvolvimento da Saúde – INVESTSAÚDE</p>
<p>52000 - SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA</p>	<p>52001 - Secretaria de Estado da Fazenda  52002 - Encargos Gerais do Estado  52003 - Transferências a Municípios  52023 - Companhia de Desenvolvimento do Estado de Santa Catarina S/A - CODESC  52030 - Fundação Escola de Governo – ENA  52090 - Fundo Estadual de Apoio aos Municípios - FUNDAM  52091 - Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Empresarial de Santa Catarina - FADESC  52092 - Fundo de Esforço Fiscal  52093 - Fundo Pró-Emprego</p>
<p>53000 - SECRETARIA DE ESTADO DA INFRAESTRUTURA</p>	<p>53001 - Secretaria de Estado da Infraestrutura  53023 - Departamento de Transportes e Terminais - DETER  53025 - Departamento Estadual de Infraestrutura - DEINFRA</p>

<p>54000 - SECRETARIA DE ESTADO DA JUSTIÇA E CIDADANIA</p>	<p>54001 - Secretaria de Estado da Justiça e Cidadania  54091 - Fundo Rotativo da Penitenciária Industrial de Joinville  54092 - Fundo Rotativo da Penitenciária Sul  54093 - Fundo Rotativo da Penitenciária de Curitiba  54094 - Fundo Rotativo da Penitenciária de Florianópolis  54095 - Fundo Rotativo da Penitenciária de Chapecó  54096 - Fundo Penitenciário do Estado de Santa Catarina - FUPESC  54097 - Fundo Rotativo do Complexo Penitenciário da Grande Florianópolis  54098 - Fundo Especial da Defensoria Dativa</p>
<p>55000 - SECRETARIA DE ESTADO DA DEFESA CIVIL</p>	<p>55001 - Secretaria de Estado da Defesa Civil  55091 - Fundo Estadual de Proteção e Defesa Civil - FUNPDEC</p>
<p>69000 - RESERVA DE CONTINGÊNCIA</p>	<p>69001 - Reserva de Contingência</p>