

Instituto Brasileiro de Direito Público - IDP

Curso de Pós-graduação Lato Sensu em Direito Tributário e Finanças Públicas

A adequação do Anexo de Metas Fiscais nas Leis de
Diretrizes Orçamentárias dos Municípios

Igor de Medeiros Pontes

0097 09

IDP - BIBLIOTECA

Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP
Curso de Pós-graduação Lato Sensu em Direito Tributário e Finanças Públicas

A adequação do Anexo de Metas Fiscais nas Leis de Diretrizes Orçamentárias dos Municípios

Igor de Medeiros Pontes

Brasília
Julho – 2008

DM
841.38
P 813 a

IDP - PUBLIC	A
Tombor	009709
Data de Aquisi	11/05/09
Form	
Ano	

Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP

Curso de Pós-graduação Lato Sensu em Direito Tributário e Finanças Públicas



A adequação do Anexo de Metas Fiscais nas Leis de Diretrizes Orçamentárias dos Municípios

Monografia apresentada como requisito à obtenção do Título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas.

Orientador: Prof. Mestre Leonardo Siade Manzan

Igor de Medeiros Pontes

Brasília
Julho – 2008

RESUMO

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/00) trouxe maior transparência na gestão das contas públicas no país. Dentre algumas inovações, este ato normativo estabeleceu critérios de limitação de empenho, limites para as despesas de pessoal e estendeu o conteúdo a ser apresentado na Lei Orçamentária Anual (LOA) e Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).

Inevitavelmente, essas mudanças trouxeram, de início, uma dificuldade por parte dos gestores para efetivamente colocar em prática os dispositivos da LRF. A Secretaria do Tesouro Nacional (STN) fez um grande trabalho ao publicar um Manual para Elaboração do Anexo de Metas Fiscais e Relatório Resumido da Execução Orçamentária, aplicável a todos os entes da Federação. Esse trabalho deve ser utilizado como forma de padronização para apresentação dos dados e como forma de explorar o conteúdo exigido pela LRF.

A proposta do presente trabalho foi verificar o adequado cumprimento, pelos municípios, dos preceitos estabelecidos na LRF em relação ao Anexo de Metas Fiscais, de forma a descobrir se os citados entes estão apresentando as informações previstas no artigo 4º, § 1º e 2º.

O resultado constatado na pesquisa foi que, apesar da preocupação dos municípios com a transparência na prestação de contas, ainda há muitas falhas e falta de informações para a correta observação do que é exigido pela Lei em relação ao Anexo de Metas Fiscais.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Metas Anuais
Tabela 2	Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais do Exercício Anterior
Tabela 3	Metas Fiscais Atuais Comparadas com as Metas Fiscais Fixadas nos Três Anteriores
Tabela 4	Evolução do Patrimônio Líquido
Tabela 5	Origem e Aplicação dos Recursos Obtidos com a Alienação de Ativos
Tabela 6	Receitas e Despesas Previdenciárias do RPPS
Tabela 7	Projeção Atuarial do RPPS
Tabela 8	Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita
Tabela 9	Margem de Expansão das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado
Tabela 10	Análise das Peças do Anexo de Metas Fiscais

LISTA DE SIGLAS

LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
PPA	Plano Plurianual
CF	Constituição Federal
RPPS	Regime Próprio de Previdência dos Servidores Públicos
RGPS	Regime Geral de Previdência Social
DOCC	Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado
PPP	Parcerias Público-Privadas
FUNDEB	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
MPS	Ministério da Previdência Social

SUMÁRIO

1. Introdução	6
1.1. Considerações Iniciais	6
1.2. Objetivos	7
1.3. Metodologia	8
2. Orçamento: um breve histórico	9
3. Os instrumentos de planejamento e orçamento da CF/88	10
3.1. A Lei de Orçamentária Anual	10
3.2. O Plano Plurianual	11
3.3. A Lei de Diretrizes Orçamentárias	13
4. A Lei de Responsabilidade Fiscal	14
4.1. Conceito e breve histórico	14
4.2. Pressupostos, objetivos e abrangência	15
4.3. A Lei de Responsabilidade Fiscal e o Plano Plurianual	17
4.4. A Lei de Responsabilidade Fiscal e a Lei Orçamentária Anual	19
4.5. A Lei de Responsabilidade Fiscal e a Lei de Diretrizes Orçamentárias	20
4.5.1. O Anexo de Metas Fiscais	20
4.5.1.1. Demonstrativo I – Metas Anuais	23
4.5.1.2. Demonstrativo II – Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais do Exercício Anterior	24
4.5.1.3. Demonstrativo III – Metas Fiscais Atuais Comparadas com as Metas Fiscais nos Três Exercícios Anteriores	26
4.5.1.4. Demonstrativo IV – Evolução do Patrimônio Líquido	28
4.5.1.5. Demonstrativo V – Origem e Aplicação dos Recursos Obtidos com a Alienação de Ativos	30
4.5.1.6. Demonstrativo VI – Avaliação da Situação Financeira e Atuarial do Regime Próprio de Previdência dos Servidores Públicos	34
4.5.1.7. Demonstrativo VII – Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita	50
4.5.1.8. Demonstrativo VIII – Margem de Expansão das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado	52
5. Avaliação do Anexo de Metas Fiscais dos Municípios	55
6. Conclusão	60
Bibliografia	61

1. Introdução

1.1. Considerações Iniciais

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em seu artigo 165 dispõe que leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão o plano plurianual (PPA), as diretrizes orçamentárias (LDO) e os orçamentos anuais (LOA). Pascoal (2005) acredita que, embora a Carta Magna faça menção apenas a União nos artigos que faz referência a estas peças orçamentárias, é necessário lembrar que todas estas regras devem ser obrigatoriamente seguidas pelos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Um instrumento posteriormente criado foi a Lei Complementar 101/2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal. Esta lei é composta por setenta e cinco artigos, distribuídos em dez capítulos. Sua criação já estava prevista na Constituição Federal de 1988, em seus artigos 163 que afirma que lei complementar disporá sobre diversos assuntos pertinentes às finanças públicas e outros delas decorrentes. Além desse artigo, o artigo 165 § 9º II, também trata da matéria ao mencionar que lei complementar disporá sobre o exercício financeiro, bem como sua vigência e seus prazos, além de estabelecer normas financeiras e de gestão patrimonial da Administração Direta e da Administração Indireta.

Logo, pode-se perceber que este importante mecanismo (a Lei Complementar 101/2000) efetuou diversas alterações nos instrumentos dos quais o governo já dispunha (PPA, LDO e LOA). Fortes (2002) considera que a Lei de Responsabilidade Fiscal veio para efetuar uma grande mudança no trato das

finanças públicas no Brasil. Afirma ainda que, por conta disso, os administradores públicos se viram obrigados a modificar o trato da coisa pública, deixando de lado as irresponsabilidades recorrentes e que são de conhecimento de todos.

1.2. Objetivos

Fortes (2002) afirma que a lei de Diretrizes Orçamentárias sofreu alterações significativas com a entrada em vigor da Lei Complementar 101/2000. Os Anexos de Metas Fiscais e de Riscos Fiscais são algumas dessas inovações, e neles são estabelecidas as metas pretendidas no orçamento e os riscos que poderão prejudicar seu alcance.

O mesmo autor explica, ainda, que na maioria dos municípios brasileiros a LDO estava presente apenas com o intuito de cumprir formalidades legais. Porém, com a implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal, ela passa a ser observada sob um novo ângulo tendo em vista que, conforme determinam o artigo 165 da CF/88 e o caput do artigo 5º da LRF, a Lei Orçamentária Anual deverá ser elaborada de acordo com a LDO e esta em consonância com o PPA, estabelecendo metas e prioridades da Administração Pública Federal.

Pelos motivos explicitados, o presente trabalho tem por objetivos verificar o cumprimento e a adequação do Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias dos municípios Manaus, Belém, Goiânia, Campo Grande, João Pessoa, Recife, Vitória, São Paulo, Curitiba e Porto Alegre com os preceitos estabelecidos na Lei de Responsabilidade Fiscal.

1.3. Metodologia

Esta pesquisa caracteriza-se como um estudo que terá por diretrizes a revisão literária e as discussões acerca do tema.

Serão realizadas, como forma de trabalho de campo, tabelas de verificação do cumprimento dos parâmetros exigidos pela LRF, detalhados no Manual de Elaboração de Anexo de Metas Fiscais e Relatório Resumido da Execução Orçamentária da Secretaria do Tesouro Nacional aprovado pela Portaria nº. 575, de 30 de agosto de 2007.

Foram escolhidos dois municípios tidos como metrópoles em cada região do país, são eles: Manaus e Belém (Região Norte), Goiânia e Campo Grande (Região Centro-Oeste), João Pessoa e Recife (Região Nordeste), Vitória e São Paulo (Região Sudeste), Curitiba e Porto Alegre (Região Sul).

2. Orçamento: um breve histórico

Santos (2004) acredita que, com o decorrer do tempo, o desenvolvimento dos países tem gerado profundas discussões a respeito da função do Estado e provocado significativas alterações na configuração institucional-política dos governos, objetivando a adaptabilidade de suas estruturas organizacionais e dos seus meios de ação às crescentes demandas da sociedade, cada vez mais complexas.

Giacomoni (2007) defende que o orçamento serviu, a princípio, como instrumento de controle do Legislativo sobre o Executivo e sobre suas unidades integrantes. Para que pudesse desempenhar essa função, o orçamento possuía aspecto basicamente contábil e adotava classificações elementares que atendiam a necessidade de um setor público ainda frágil.

O autor considera ainda que a Lei 4.320/1964 não trouxe grandes avanços no que diz respeito ao orçamento como peça de gestão e planejamento. Tratava-se de um texto que formalizava algumas classificações e sem inovações significativas. Foi no decreto-lei 200 de 1967 que foi mencionado planejamento como peça do orçamento.

A Constituição de 1988 reforça a idéia da ligação existente entre as figuras do planejamento e orçamento, ao criar novos instrumentos como o PPA e a LDO. Giacomoni (2007) descreve que, no decorrer dos anos 90, existiam grandes expectativas em torno da lei complementar a que se refere o artigo 165 da Carta Magna. A partir disso, fazer-se ia do orçamento uma efetiva técnica de planejamento e gestão.

3. Os instrumentos de planejamento e orçamento da CF/88

3.1. A Lei de Orçamentária Anual

No dia 17 de março de 1964 foi publicada a Lei de número 4.320. Este normativo estabelecia normas gerais para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Nesta lei, o único instrumento de planejamento e orçamento citado foi a Lei Orçamentária Anual, e ainda diferente do que foi estabelecido anos mais tarde pela Carta Magna. Pode-se afirmar, portanto, que a LOA não é uma inovação da CF/88, esta apenas deu-lhe mais atribuições e características específicas.

A Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988 afirma que leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e o orçamento anual. Discorre ainda que o orçamento anual será dividido em orçamento fiscal, orçamento de investimentos nas empresas controladas, direta ou indiretamente, pela União e o orçamento da seguridade social.

O art. 2º da Lei 4.320/64 afirma que a Lei Orçamento deverá obedecer aos princípios da Unidade, Universalidade e Anualidade, portanto, embora a constituição se refira a três orçamentos, trata-se de partes componentes de uma peça orçamentária única, o que explica o princípio da Unidade.

Já o princípio da Universalidade, como explica Fortes (2006), traz consigo a exigência de que todas as receitas e as despesas referentes ao Poderes da União, seus Fundos, Órgãos e Entidades da Administração Direta e Indireta, inclusive as Fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público. Além de explicitado na Lei

4.320/64, a totalidade das contas que devem ser inseridas na LOA estão presentes no § 5º do artigo 165 da Carta Magna.

O terceiro princípio enumerado no artigo 2º da Lei 4.320/64 diz respeito à duração da Lei Orçamentária. Fortes (2006) afirma que este princípio também pode ser denominado de Periodicidade, significando isso que as previsões de receita e despesa devem referir-se, sempre, a um período limitado de tempo, que se denomina exercício financeiro. O art. 165 da CF/88 em seu § 5º se refere a “Orçamentos Anuais”, o que delimita este prazo a um ano.

Giacomoni (2007), citando a carta Magna, acrescenta que os orçamentos fiscal e de investimento das empresas estatais (respeitando-se sempre o princípio da Unidade e integrando-s em um único instrumento) deverão ser compatibilizados com o plano plurianual e que, com a revalorização da peça orçamentária ocorrida na segunda metade da década de 80 e as disposições constitucionais, o orçamento anual passou a demonstrar, efetivamente, todo o fluxo de receitas e despesas públicas.

Mota (2006) coloca que, pela Constituição Federal, não é permitido o início de programas e projetos não incluídos na lei orçamentária anual e que as emendas ao projeto da referida lei somente serão aprovadas caso compatíveis com o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias. Além disso, o Código Penal dispõe, em seu artigo 359-D que o ordenamento de despesa não autorizada por lei é crime, com pena de reclusão de um a quatro anos.

3.2. O Plano Plurianual

Ao contrário da Lei Orçamentária Anual, este instrumento de planejamento e orçamento conhecido como Plano Plurianual não existia antes da Constituição Federal de 1988. O PPA trata-se, pois, de uma novidade trazida ao orçamento público pela presente Carta Magna em seu artigo 165.

Pascoal (2006) define o Plano Plurianual (PPA) como o instrumento de planejamento da ação governamental de longo prazo, já que sua vigência em todas as esferas de governo é de 4 (quatro) anos não coincidentes com o mandato do chefe do Poder Executivo. No § 1º do artigo 167 da Carta Magna é dito que nenhum investimento que ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem inclusão prévia no PPA ou sem lei que autorize a sua inclusão, sob pena de crime de responsabilidade.

A CF/88 dispõe que a lei que instituir o PPA deverá estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para os programas de duração continuada. Santos (2004) acrescenta que o PPA recebeu o status de ferramenta de maior nível de agregação no sistema orçamentário do Brasil. Significa o ponto inicial no processo de definição das regras gerais dos investimentos que os governantes pretendem realizar em seus mandatos.

O § 4º do art. 165 da CF/88 afirma que os planos e programas nacionais, regionais e setoriais, previstos também na Carta Magna, deverão ser elaborados em consonância com o Plano Plurianual. Além disso, acrescenta, no inciso I do § 3º do artigo 166, que emendas ao projeto de lei orçamentária anual ou aos projetos que o modifiquem somente podem ser aprovadas caso sejam compatíveis com o PPA.

Santos (2004) descreve que o PPA foi uma inovação da CF/88 e que sua estrutura de planejamento foi por ela definida. A partir disso, foram elaborados

quatro planos plurianuais na esfera federal até 2007, com diferenças relevantes entre eles, visto que os objetivos do governo em cada uma dessas épocas eram diferentes com relação, principalmente, às finanças públicas.

Para finalizar, Mota (2006) destaca que nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no PPA ou sem lei que autorize essa inclusão, sob pena de crime de responsabilidade.

3.3. A Lei de Diretrizes Orçamentárias

Giacomoni (2007) afirma que a elaboração orçamentária foi significativamente alterada pelas disposições instituídas pela Carta Magna de 1988. Uma dessas modificações, afirma o autor, é a Lei de Diretrizes Orçamentárias, que, após aprovada, estabelecerá metas e prioridades e orientará a elaboração da proposta orçamentária.

Pascoal (2006) descreve a LDO como o instrumento de planejamento de curto-prazo de que o governo dispõe e que deve ser elaborado em harmonia com o PPA e orientar a elaboração da LOA. Além disso, disporá sobre alterações na legislação tributária, fixará a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento e autorizará a concessão de qualquer vantagem ou aumento de remuneração de servidores, a criação de cargos, empregos, funções ou alteração na estrutura da carreira, bem como a admissão e contratação de pessoal a qualquer título na administração, conforme o § 2º do art. 165 e art. 37da CF/88, e o art. 22 da LRF, I e II.

A importância desta ferramenta pode ser percebida no artigo 57 da CF/88 que afirma que “a sessão legislativa não será interrompida sem aprovação do projeto de LDO”. Se isto não ocorrer, a sessão legislativa se prorrogará automaticamente até sua aprovação.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, coloca Pascoal (2006), trouxe várias inovações em relação à LDO, aumentando seu conteúdo e transformando-a no principal instrumento de planejamento para uma administração orçamentária equilibrada. Detalhes destas inovações serão tratados adiante no presente trabalho.

4. A Lei de Responsabilidade Fiscal

4.1. Conceito e breve histórico

Figueiredo e Nóbrega (2005) afirmam que não são raros os casos de denúncia de superfaturamento em compras governamentais, de obras inacabadas, de aquisições que não são de interesse público, tendo por consequência o endividamento do Estado e a relação com a incapacidade de pagamento, além da admissão desenfreada e irresponsável de pessoal na Administração Pública fazendo com que toda a receita não seja suficiente para custear as despesas com pessoal. É neste cenário, afirmam os autores, que surge a Lei Complementar 101/2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Fortes (2006) define a Lei de Responsabilidade Fiscal como um marco na matéria de finanças públicas no país. Seu surgimento se deu para provocar o início da mudança cultural na administração de recursos públicos brasileiros. O

administrador público, coloca o autor, acostumado com irresponsabilidades e desmandes sem punição efetiva, passa a ter um instrumento que vem disciplinar as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, aplicada a todas as esferas de governo da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Esta norma possui amparo legal nos artigo 163, do capítulo II, do Título VI da Constituição Federal, que afirma que lei complementar disporá sobre finanças públicas e outros assuntos a ela relacionados, tais como dívida pública, concessão de garantias pelas entidades públicas, emissão e resgate de títulos da dívida pública, fiscalização financeira da administração pública direta e indireta, operações de câmbio e compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União.

Além deste, o artigo da Constituição Federal que deu fundamento a LRF foi o 165, § 9º, II, quando afirmou que uma lei complementar estabelecerá normas para a gestão financeira e patrimonial da Administração Direta e Indireta, assim como condições para instituição e funcionamento de fundos.

4.2. Pressupostos, objetivos e abrangência

Figueiredo e Nóbrega (2005) afirmam que responsabilidade na gestão fiscal pode ser entendida como a atuação responsável na arrecadação de receitas e realização de despesas públicas. Nota-se, portanto, que deseja-se impor, com a LRF, uma nova forma de conduta fiscal aos gestores, partindo de pressupostos como a ação planejada e transparente do Estado.

Cruz et al. (2006) colocam que o surgimento de uma lei com o objetivo de regulamentar a responsabilidade com que os gestores públicos deverão proceder ao longo de um mandato ou em função de ter assumido cargo público não é novidade no Brasil. Outras leis, como a 1.079¹ de 1950 e 8.429² de 1992, dedicaram-se a esse tema. Consideram, entretanto, que a LRF representou uma novidade pelo fato de responsabilizar especificamente a parte de gestão financeira e sugerir um acompanhamento sistemático de desempenho.

Toledo Jr. e Rossi (2005) afirmam que esse diploma legal não se limitou a suprir parte da lacuna imposta pelos artigos 163 e 165 da CF/88, já citados. Vai além quando discorre sobre conteúdos como o equilíbrio entre receitas e despesas, os critérios e formas de limitação de empenho, as normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos do orçamento, entre outros, constantes de seu art. 4º. Estas inovações citadas deverão ser parte integrante da LDO por determinação da Lei Complementar 101/2000. Além disso, afirmam os autores, há uma inovação importante quando se exige maior efetividade na programação financeira. Explicam que a LRF, ao impor estratégias de combate ao déficit e à dívida do setor público, busca, sob a visão econômica predominante, estabilizar preços e juros, tornando-se o meio pelo qual se executa a política fiscal do país.

Figueiredo e Nóbrega (2005) finalizam os objetivos da LRF afirmando que a ação planejada e transparente do Estado deve prevenir riscos e corrigir desvios que possam afetar o equilíbrio entre receitas e despesas e, para que estas regras

¹ Esta lei, publicada em 10 de abril de 1950, trata de definir crimes de responsabilidade e regular o respectivo processo de julgamento.

² A lei número 8.492 de 1992 dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências.

sejam observadas, é necessário cumprir as metas de resultado e obedecer aos limites e condições por esta Lei Complementar impostos, conforme explicitado no § 1º de seu art. 1º.

O § 2º do artigo 1º deste diploma legal estabelece quais órgãos e poderes serão atingidos por seus dispositivos. Afirma, assim, que as três esferas de governo (federal, estadual e municipal), bem como os três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) são abrangidos por ela. Cruz et al. (2006) consideram que tanto a Administração direta quanto a indireta, à exceção das empresas controladas não dependentes, deverão seguir a LRF.

O inciso III do artigo 2º desta lei trata de esclarecer o que são as empresas estatais dependentes: são as empresas controladas que recebem do ente controlador recursos financeiros para custear despesas com pessoal ou custeio geral de capital, excluídos, nesta última hipótese, aqueles provenientes de participação acionária.

Toledo Jr. e Rossi (2005) consideram que nos dispositivos em que é explicitada a abrangência da LRF fica claro que esta lei não foi elaborada para ser cumprida única e tão-somente pelo Poder Executivo, que é o administrador do Caixa Central. Atinge, também, os demais Poderes Estatais.

4.3. A Lei de Responsabilidade Fiscal e o Plano Plurianual

A seção I do capítulo II da Lei Complementar 101/2000 foi vetada em sua integralidade. O artigo 3º desta lei, bem como seus incisos, fizeram parte deste veto. A redação do artigo era a seguinte:

Art. 3º (VETADO) O projeto de lei do plano plurianual de cada ente abrangerá os respectivos Poderes e será devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa.

§ 1º (VETADO) Interará o projeto Anexo de Política Fiscal, em que serão estabelecidos os objetivos e metas plurianuais de política fiscal a serem alcançados durante o período de vigência do plano, demonstrando a compatibilidade deles com as premissas e objetivos das políticas econômica nacional e de desenvolvimento social.

§ 2º (VETADO) O projeto de que trata o caput será encaminhado ao Poder Legislativo até o dia trinta de abril do primeiro ano do mandato do Chefe do Poder Executivo

As razões do veto presidencial ao art. 3º constaram da Mensagem número 627 de maio de 2000 e foi assim redigida:

O caput deste artigo estabelece que o projeto de lei do plano plurianual deverá ser devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa, enquanto o § 2º obriga seu envio, ao Poder Legislativo, até o dia 30 de abril do primeiro ano do mandato do Chefe do Poder Executivo. Isso representará não só um reduzido período para a elaboração dessa peça, por parte do Poder Executivo, como também para a sua apreciação pelo Poder Legislativo, inviabilizando o aperfeiçoamento metodológico e a seleção criteriosa de programas e ações prioritárias de governo.

Ressalte-se que a elaboração do plano plurianual é uma tarefa que se estende muito além dos limites do órgão de planejamento de governo, visto que mobiliza todos os órgãos e unidades do Executivo, do Legislativo e do Judiciário. Além disso, o novo modelo de planejamento e gestão das ações, pelo qual se busca a melhoria de qualidade dos serviços públicos, exige uma estreita integração do plano plurianual com o Orçamento da União e os planos das Unidades da Federação.

Acrescente-se, ainda, que todo esse trabalho deve ser executado justamente no primeiro ano de mandato do Presidente da República, quando a Administração Pública sofre naturais dificuldades decorrentes da mudança de governo e a necessidade de formação de equipes com pessoal nem sempre familiarizado com os serviços e sistemas que devem fornecer os elementos essenciais para a elaboração do plano.

Ademais, a fixação de mesma data para que a União, os Estados e os Municípios encaminhem, ao Poder Legislativo, o referido projeto de lei complementar não leva em consideração a complexidade, as peculiaridades e as necessidades de cada ente da Federação, inclusive os pequenos municípios.

Por outro lado, o veto dos prazos constantes do dispositivo traz consigo a supressão do Anexo de Política Fiscal, a qual não ocasiona prejuízo aos objetivos da Lei Complementar, considerando-se que a lei de diretrizes orçamentárias já prevê a apresentação de Anexo de Metas Fiscais, contendo, de forma mais precisa, metas para cinco variáveis – receitas, despesas, resultado nominal e primário e dívida pública – ,para três anos, especificadas em valores correntes e constantes.

Diante do exposto, propõe-se o veto ao art. 3º, e respectivos parágrafos por contrariar o interesse público.

Pôde-se observar, portanto, que no que se refere a planejamento, em virtude do citado veto, não há na LRF qualquer menção ao Plano Plurianual. Portanto, suas diretrizes permanecem as mesmas estabelecidas na Constituição Federal de 1988, quando foi instituído.

4.4. A Lei de Responsabilidade Fiscal e a Lei Orçamentária Anual

Embora a LRF mencione primeiro a Lei de Diretrizes Orçamentárias em seus artigos, a Lei Orçamentária Anual será abordada, tendo em vista que a LDO é foco do presente trabalho e é tratada com maior ênfase no texto da LRF.

No que diz respeito ao orçamento anual, a Lei Complementar 101/2000 trata de explicitar algumas disposições genéricas sobre o que conterà e quais documentos o acompanharão, bem como trata de explicar a forma como será executado.

O artigo 5º da Seção III da Lei de Responsabilidade Fiscal afirma que o projeto de Lei Orçamentária Anual conterà, em anexo, demonstrativo da compatibilidade dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do Anexo de Metas Fiscais, que se será tratado adiante. O projeto também será acompanhado do demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, resultantes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia (conforme determina o artigo 165 da Constituição Federal).

No Capítulo IX, denominado de “Da Transparência, Controle e Fiscalização” é dito, no artigo 48, caput e parágrafo único, que os planos,

orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias, as prestações de contas e o respectivo parecer prévio, o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório da Gestão Fiscal, e as versões simplificadas desses documentos, são instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público. Dispõe também que a transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos, assegurando assim o consagrado Princípio da Transparência Financeira.

Além disso, a Lei Orçamentária Anual, como determina a LRF, deverá conter reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante serão estabelecidos na Lei de Diretrizes Orçamentárias. A alínea “b” do inciso III do art. 5º da LRF define esta reserva como o valor que será utilizado para o atendimento de passivos contingentes e outros riscos fiscais e eventos fiscais imprevistos.

4.5. A Lei de Responsabilidade Fiscal e a Lei de Diretrizes Orçamentárias

4.5.1. O Anexo de Metas Fiscais

A Lei Complementar nº. 101/2000, no § 1º do art. 4º, amplia o conteúdo a ser demonstrado na Lei de Diretrizes Orçamentárias, acrescentando que fará parte desta o Anexo de Metas Fiscais e que esse deverá ser elaborado pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme explicitado no Manual da STN (2007), com abrangência para os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário. A obrigatoriedade de elaboração do anexo compreende todos os Órgãos da

Administração Direta e entidades da Administração Indireta. Estas últimas são constituídas pelas autarquias, fundações, fundos especiais, empresas públicas e sociedades de economia mista que recebem recursos do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social, inclusive sob a forma de subvenções para pagamento de pessoal e custeio, ou de auxílios para pagamento de despesas de capital, excluídas, neste caso, aquelas empresas lucrativas que recebam recursos para aumento de capital.

Acerca do conteúdo do Anexo de Metas Fiscais a LRF dispõe:

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

I - disporá também sobre:

- a) equilíbrio entre receitas e despesas;
- b) critérios e forma de limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses previstas na alínea b do inciso II deste artigo, no art. 9º e no inciso II do § 1º do art. 31;
- c) (VETADO)
- d) (VETADO)
- e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;
- f) demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas;

II - (VETADO)

III - (VETADO)

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

§ 2º O Anexo conterá, ainda:

- I - avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior;
- II - demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional;
- III - evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;
- IV - avaliação da situação financeira e atuarial:
 - a) dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores públicos e do Fundo de Amparo ao Trabalhador;
 - b) dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial;
- V - demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.” (Lei Complementar n.º 101/2000, grifo nosso)

De acordo com o Manual de Elaboração do Anexo de Metas Fiscais e Relatório Resumido da Execução Orçamentária elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional (2007), com a finalidade de dar cumprimento ao preceito da LRF, o Anexo de Metas Fiscais da União, Estados e Municípios deverá ser composto de:

- Demonstrativo I – Metas Anuais;
- Demonstrativo II – Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais do Exercício Anterior;
- Demonstrativo III – Metas Fiscais Atuais Comparadas com as Metas Fiscais Fixadas nos Três Exercícios Anteriores;
- Demonstrativo IV – Evolução do Patrimônio Líquido;
- Demonstrativo V – Origem e Aplicação dos Recursos Obtidos com a Alienação de Ativos;
- Demonstrativo VI – Avaliação da Situação Financeira e Atuarial do RPPS;
- Demonstrativo VII – Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita;
- Demonstrativo VIII – Margem de Expansão das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado.

As explicações acerca do conteúdo das linhas e colunas dos Demonstrativos contidos nos subitens 4.5.1.1 à 4.5.1.8 deste trabalho estão em conformidade com o Manual de Elaboração do Anexo de Metas Fiscais e Relatório Resumido da Execução Orçamentária elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional aprovado pela Portaria nº. 575, de 30 de agosto de 2007.

4.5.1.1. Demonstrativo I – Metas Anuais

A Lei de Responsabilidade Fiscal (2000) em seu art. 4º, § 1º, coloca que integrará o Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias o Anexo de Metas Fiscais, e que este deve estabelecer metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultado nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois subsequentes.

O Manual da STN (2007) fez constar o seguinte sobre esse parágrafo:

“A fim de dar cumprimento a esse preceito da LRF, deve ser elaborado o Demonstrativo de Metas Anuais, que será acompanhado de análise dos principais dados apresentados, assim como de eventuais variações abruptas e outras que mereçam destaque. Também serão apresentadas as medidas que a Administração Pública pretende tomar visando a atingir as metas estabelecidas”.

Tabela 1 – Metas Anuais

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

R\$ 1,00

ESPECIFICAÇÃO	<Ano de Referência>			<Ano +1>			<Ano +2>		
	Valor	Valor	% PIB	Valor	Valor	% PIB	Valor	Valor	% PIB
	Corrente	Constante	(a/PIB) X 100	Corrente	Constante	(b/PIB) X 100	Corrente	Constante	(c/PIB) X 100
	(a)		(b)			(c)			
Receita Total									
Receitas Primárias (I)									
Despesa Total									
Despesas Primárias (II)									
Resultado Primário (III) = (I – II)									
Resultado Nominal									
Dívida Pública Consolidada									
Dívida Pública Líquida									

FONTE: ANEXO DE METAS FISCAIS E RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA – MANUAL DE ELABORAÇÃO

As colunas de Valor Corrente identificam os valores das metas fiscais para o exercício orçamentário a que se referem, utilizando o parâmetro macroeconômico de forma que os valores apresentados sejam claramente fundamentados.

As colunas de Valor Constante apresentam os valores equivalentes aos valores correntes abstraídos da variação do poder aquisitivo da moeda, ou seja, retirando os índices de inflação ou deflação aplicados no cálculo do valor corrente, trazendo os valores das metas anuais para valores praticados no ano anterior ao ano de referência da LDO.

As colunas denominadas de “% PIB” apresentam o valor percentual das Metas Fiscais previstas para o exercício orçamentário a que se referem, em relação ao valor projetado do PIB nacional para a União, Estados e Distrito Federal. No caso dos Municípios, o percentual será apresentado em relação ao valor projetado do PIB dos respectivos Estados, até um milésimo por cento (0,001%).

4.5.1.2. Demonstrativo II – Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais do Exercício Anterior

A Lei Complementar nº. 101 de 2000 impõe que o Anexo de Metas Fiscais deverá conter a avaliação do cumprimento das metas relativas ao exercício anterior. Em razão disso, o Manual da STN (2007) colocou que a finalidade do Demonstrativo de Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais do Exercício Anterior é estabelecer uma comparação entre as metas fixadas e o resultado obtido no exercício orçamentário do segundo ano anterior ao ano de referência da LDO,

incluindo análise dos fatores determinantes para o alcance ou não dos valores estabelecidos como metas.

Tabela 2 – Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais do Exercício Anterior

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

ESPECIFICAÇÃO	Metas Previstas em (Ano-2> (a)	% PIB	Metas Realizadas em (Ano-2> (b)	% PIB	Variação	
					Valor (c) =(b-a)	% (c/a) x 100
Receita Total						
Receitas Primárias (I)						
Despesa Total						
Despesas Primárias (II)						
Resultado Primário (III) = (I – II)						
Resultado Nominal						
Dívida Pública Consolidada						
Dívida Pública Líquida						

FONTE: ANEXO DE METAS FISCAIS E RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA – MANUAL DE ELABORAÇÃO

As colunas denominadas “Metas Previstas em <Ano-2>” e “Metas Realizadas em <Ano-2>” demonstram os valores relativos às metas referentes ao segundo período anterior ao ano de referência da LDO para os itens Receita, Despesa, Resultado Primário, Resultado Nominal e Montante da Dívida.

As colunas “% PIB” identificam o valor percentual das Metas Fiscais previstas (primeira coluna “% PIB”) e realizadas (segunda coluna “% PIB”) pela União, Estados e DF no segundo ano anterior ao ano de referência da LDO, em relação ao valor projetado do PIB nacional. No caso dos Municípios, o percentual será apresentado em relação ao valor projetado do PIB dos respectivos Estados, até um milésimo por cento (0,001%).

A coluna "Variação" demonstra a variação entre as metas previstas e realizadas pelo ente no segundo ano anterior ao ano de referência da LDO.

A coluna "Valor (c) = (b-a)" identifica a variação nominal das metas fiscais previstas em relação às realizadas no segundo período anterior ao ano de referência da LDO.

Por fim, a coluna "% (c/a) x 100" apresenta o percentual da variação entre as metas fiscais previstas e as metas fiscais realizadas no segundo ano anterior ao ano de referência da LDO.

4.5.1.3. Demonstrativo III – Metas Fiscais Atuais Comparadas com as Metas Fiscais nos Três Exercícios Anteriores

Segundo o Manual de Elaboração da STN (2007), o Demonstrativo de Metas Fiscais Atuais Comparadas com as Metas Fiscais Fixadas nos Três Exercícios Anteriores visa o cumprimento do inciso II do § 2º do art. 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal, que determina:

"Art. 4º [...]

§ 2º O anexo conterá, ainda:

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

Tabela 3 – Metas Fiscais Atuais comparadas com as fixadas nos três exercícios anteriores

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS
ANEXO DE METAS FISCAIS
METAS FISCAIS ATUAIS COMPARADAS COM AS FIXADAS NOS TRÊS EXERCÍCIOS ANTERIORES
<ANO DE REFERÊNCIA>

ESPECIFICAÇÃO	VALORES A PREÇOS CORRENTES										
	<Ano-3>	<Ano-2>	%	<Ano-1>	%	<Ano de Referência>	%	<Ano+1>	%	<Ano +2>	%
Receita Total											
Receitas Primárias (I)											
Despesa Total											
Despesas Primárias (II)											
Resultado Primário (III) = (I - II)											
Resultado Nominal											
Dívida Pública Consolidada											
Dívida Pública Líquida											

ESPECIFICAÇÃO	VALORES A PREÇOS CONSTANTES										
	<Ano-3>	<Ano-2>	%	<Ano-1>	%	<Ano de Referência>	%	<Ano+1>	%	<Ano +2>	%
Receita Total											
Receitas Primárias (I)											
Despesa Total											
Despesas Primárias (II)											
Resultado Primário (III) = (I - II)											
Resultado Nominal											
Dívida Pública Consolidada											
Dívida Pública Líquida											

FONTE: ANEXO DE METAS FISCAIS E RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA -
MANUAL DE ELABORAÇÃO

A primeira parte da tabela 3, denominada de "Valores a preços correntes" demonstra os valores das metas fiscais tomando por base o cenário macroeconômico, de forma que os valores apresentados sejam claramente fundamentados, para os três exercícios orçamentários anteriores ao período de referência da LDO, para o exercício orçamentário a que se refere e para os dois exercícios seguintes.

A segunda parte da tabela 3, "Valores a preços Constantes", identifica os valores a preços constantes, que equivalem aos valores correntes abstraídos da variação do poder aquisitivo da moeda, ou seja, eliminando os índices de inflação ou deflação aplicados no cálculo do valor corrente, trazendo os valores das metas anuais para valores praticados no ano anterior ao ano de referência da LDO, para os

três exercícios orçamentários anteriores ao ano de referência da LDO, para o exercício orçamentário a que se refere a LDO e para os dois exercícios seguintes.

4.5.1.4. Demonstrativo IV – Evolução do Patrimônio Líquido

De acordo com o Manual da STN (2007), a Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu inciso III, § 2º, artigo 4º, torna obrigatória para União, Estados e Municípios a demonstração das alterações ocorridas no Patrimônio Líquido, destacados a origem e aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos, referente aos três exercícios anteriores ao ano de edição da respectiva Lei de Diretrizes Orçamentárias.

“Art. 4º [...]”

§ 2º “O anexo conterá, ainda:

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

Tabela 4 – Evolução do Patrimônio Líquido

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

						R\$1,00	
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	<Ano-2>	%	<Ano-3>	%	<Ano-4>	%	
Patrimônio/Capital							
Reservas							
Resultado Acumulado							
TOTAL							
REGIME PREVIDENCIÁRIO							
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	<Ano-2>	%	<Ano-3>	%	<Ano-4>	%	
Patrimônio/Capital							
Reservas							
Lucros ou Prejuízos acumulados							
TOTAL							

FONTE: ANEXO DE METAS FISCAIS E RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA – MANUAL DE ELABORAÇÃO

A coluna denominada "Patrimônio Líquido" apresenta o valor contábil da diferença entre a soma do Ativo financeiro com o Ativo Permanente e a soma do Passivo Financeiro com o Passivo Permanente.

As colunas "%" identificam o percentual das parcelas do Patrimônio Líquido em relação ao total do ano a que se referem.

Na linha em que se encontram "Patrimônio/Capital", cabe registrar os valores nominais e percentuais do patrimônio em relação ao capital dos órgãos da Administração Direta, assim como o capital das entidades da Administração Indireta do segundo ao quarto anos anteriores ao ano de referência da LDO.

Na linha denominada "Reservas" o objetivo é demonstrar, em valores nominais e percentuais, do segundo ao quarto anos anteriores ao ano de referência da LDO, as Reservas, ou seja, as parcelas do Patrimônio Líquido que não fazem parte do aumento do Patrimônio/Capital ou que não transitem como receita pelo resultado ou, ainda, que se originam de acréscimos de valor de elementos do ativo. Também se incluem nesta conta os lucros não distribuídos.

A linha do "Resultado Acumulado" registra, em valores nominais e percentuais, do segundo ao quarto anos anteriores ao ano de referência da LDO, o saldo remanescente dos lucros ou prejuízos, líquidos das apropriações para reservas de lucros e dos dividendos distribuídos.

Na linha em que se encontra o "TOTAL" cabe registrar os valores totais, nominais e percentuais, relativos ao Patrimônio/Capital, às ao Resultado Acumulado e às do segundo ao quarto anos anteriores ao ano de referência da LDO.

A segunda parte da tabela 4, denominada de "Regime Previdenciário" apresenta a evolução do Patrimônio Líquido do Regime Previdenciário do ente

governamental, elaborado de acordo com o Plano de Contas Aplicado aos Regimes Próprios de Previdência Social, previsto na Portaria MPS nº. 916, de 15 de julho de 2003 e atualizações seguintes.

Por fim, a linha “Lucros ou Prejuízos Acumulados” tem por função apresentar, em valores nominais e percentuais do segundo ao quarto períodos anteriores ao ano de referência da LDO, o saldo remanescente dos resultados positivos ou negativos dos Regimes Próprios de Previdência Social. O valor do patrimônio negativo ou invertido deverá ser colocado entre parênteses.

A linha “Total” registra os valores totais, nominais e percentuais, relativos ao Patrimônio, às Reservas e aos Lucros ou Prejuízos Acumulados do segundo ao quarto anos anteriores ao ano de referência da LDO dos Regimes Próprios de Previdência Social.

4.5.1.5. Demonstrativo V – Origem e Aplicação dos Recursos Obtidos com a Alienação de Ativos

O Manual de Elaboração do Anexo de Metas Fiscais da STN (2007) coloca que em adição à elaboração da Demonstração da Evolução do Patrimônio líquido, deve ser destacada, de acordo com o inciso III § 2º do art. 4º da LRF, a origem e aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos. Dessa forma, para aplicar os dispositivos da Lei, a Secretaria elaborou uma tabela a ser observada.

Tabela 5 – Origem e Aplicação dos Recursos Obtidos com a Alienação de Ativos

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

	R\$1,00		
<u>RECEITAS REALIZADAS</u>	<Ano-2> (a)	<Ano-3> (d)	<Ano-4> %
RECEITAS DE CAPITAL			
ALIENAÇÃO DE ATIVOS			
Alienação de Bens Móveis			
Alienação de Bens Imóveis			
TOTAL			
<u>DESPESAS LIQUIDADAS</u>	<Ano-2> (b)	<Ano-3> (e)	<Ano-4> %
APLICAÇÃO DOS RECURSOS DA ALIENAÇÃO DE ATIVOS			
DESPESAS DE CAPITAL			
Investimentos			
Inversões Financeiras			
Amortização da Dívida			
DESPESAS CORRENTES DOS REGIMES PREVIDENCIÁRIOS			
Regime Geral de Previdência Social			
Regimes Próprios dos Servidores Públicos			
TOTAL			
SALDO FINANCEIRO	(c) = (a - b) + (f)	(f) = (d - e) + (g)	(g)

FONTE: ANEXO DE METAS FISCAIS E RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA – MANUAL DE ELABORAÇÃO

A coluna das “Receitas Realizadas” apresenta as origens dos recursos obtidos com a alienação de ativos, dos quais fazem parte a alienação de bens móveis e imóveis, inseridos os valores do segundo ao quarto anos anteriores ao ano de referência da LDO.

Na linha denominada de “Receita de Capital” cabe registrar as receitas de capital referentes à subcategoria de alienação de ativos.

A linha “Alienação de Ativos” apresenta o valor com a alienação de ativos, tais como bens imóveis, móveis e títulos mobiliários. Na União, a subcategoria econômica é apenas a alienação de ativos, considerados os bens móveis e os bens imóveis, o que não impede que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios

demonstrem a alienação de ativos de forma mais detalhada. De acordo com a Lei 4.320/64, a discriminação da despesa far-se-á, no mínimo, por elementos. Este conceito foi denominado de princípio da Especificação ou Discriminação, como explicitado por Fortes (2006).

Na linha onde é encontrada a “Alienação de Bens Móveis” há o registro do valor da arrecadação da receita de alienação de bens móveis, tais como títulos, mercadorias, bens inservíveis ou desnecessários e outros.

A linha “Alienação de Bens Imóveis” registra o valor da arrecadação das receitas de alienação de bens imóveis de propriedade da União, Estados ou Municípios.

A linha “Total” tem por função apresentar o valor total da realização de receitas pelo ente, do segundo ao quarto períodos anteriores ao ano de referência da LDO.

A coluna denominada “Despesas Liquidadas” apresenta os valores das despesas liquidadas, que são equivalentes aos empenhos liquidados cujos recursos foram obtidos com a alienação de ativos do segundo ao quarto anos anteriores ao ano de referência da LDO.

A linha “Aplicação dos Recursos da Alienação de Ativos” registra a aplicação dos recursos com a alienação de ativo, por grupo de natureza da despesa de capital, assim como em despesas correntes do Regime Geral, no caso da União e Próprio de Previdência Social.

Em “Despesas de Capital” deve-se apresentar as despesas que contribuem, direta ou indiretamente, para a formação, aquisição ou amortização de um bem ou capital, utilizando-se recursos oriundos da alienação de ativos.

A linha "Investimentos" tem por função efetuar o registro de despesas com execução de obras e seu planejamento, inclusive com a aquisição de imóveis considerados necessários para a realização das primeiras, e com a aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, e com a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente, custeadas com recursos provenientes da alienação de ativos.

A linha "Inversões Financeiras" registra as despesas com a aquisição de imóveis ou bens de capital que já se encontram em utilização; há também nessa linha a aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital; e por fim, é necessário registrar neste campo as despesas com a constituição ou aumento do capital de empresas custeadas com recursos oriundos da alienação de ativos

Em "Amortização da Dívida" é necessário apresentar todas as despesas relativas ao pagamento do principal e da atualização monetária ou cambial da dívida pública da dívida pública externa ou interna, contratual ou mobiliária, custeadas com recursos provenientes da venda de ativos.

Na linha denominada "Despesas Correntes dos Regimes Previdenciários" também são registradas as despesas correntes, porém em relação aos Regimes de Previdência Geral, no caso da União, e Regime Próprio dos Servidores públicos, custeadas com recursos oriundos da alienação de ativos, em atendimento à ressalva do artigo 44 da LRF.

As despesas correntes do Regime Geral de Previdência Social, custeadas com recursos provenientes da alienação de ativos, atendendo à ressalva do artigo 44 da LRF, serão apresentadas na linha "Regime Geral de Previdência Social".

Por sua vez, as despesas correntes referentes ao Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores públicos, custeadas com recursos oriundos da alienação de ativos, atendendo à ressalva do artigo 44 da LRF, serão registradas na linha denominada "Regime Próprio dos Servidores Públicos".

A linha onde se encontra o "Total" registra o valor total das despesas liquidadas, ou seja, dos empenhos liquidados pelo ente, do segundo ao quarto períodos anteriores ao ano de referência da LDO.

Cabe registrar, na linha onde se encontra o campo "Saldo Financeiro" o valor referente ao saldo financeiro a aplicar, do segundo ao quarto anos anteriores ao ano de referência da LDO. Para que este cálculo seja efetuado, deverá ser incluído o saldo do exercício anterior ao de referência.

4.5.1.6. Demonstrativo VI – Avaliação da Situação Financeira e Atuarial do Regime Próprio de Previdência dos Servidores Públicos

Em respeito ao exigido pela LRF, em seu art. 4º § 2º inciso IV, o qual determina que o Anexo de Metas Fiscais deverá conter a avaliação da situação financeira e atuarial do Regime Próprio de Previdência dos Servidores Públicos, a Secretaria do Tesouro Nacional elaborou um modelo de Demonstrativo contendo duas tabelas que explicam tais dispositivos exigidos pela Lei. A primeira tabela é denominada de "Receitas e Despesas Previdenciárias do RPPS" e a segunda "Projeção Atuarial do RPPS".

Tabela 6 – Receitas e Despesas Previdenciárias do RPPS

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS
ANEXO DE METAS FISCAIS
RECEITAS E DESPESAS PREVIDENCIÁRIAS DO RPPS
<ANO DE REFERÊNCIA>

			R\$1,00
<u>RECEITAS PREVIDENCIÁRIAS</u>	<Ano-4>	<Ano-3>	<Ano-2>
RECEITAS PREVIDENCIÁRIAS – RPPS (EXCETO INTRA-ORÇAMENTÁRIAS)			
RECEITAS CORRENTES			
Receita de Contribuições			
Pessoal Civil			
Pessoal Militar			
Receita Patrimonial			
Receita de Serviços			
Outras Receitas Correntes			
Compensação Previdenciária do RGPS para o RPPS			
Demais Receitas Correntes			
RECEITAS DE CAPITAL			
Alienação de Bens			
Amortização de Empréstimos			
Outras Receitas de Capital			
RECEITAS PREVIDENCIÁRIAS - RPPS (INTRA-ORÇAMENTÁRIAS)			
RECEITAS CORRENTES			
Receita de Contribuições			
Pessoal Civil			
Pessoal Militar			
Contribuição Previdenciária para Cobertura de Déficit Atuarial			
Contribuição Previdenciária em Regime de Débitos e Parcelamentos			
Receita Patrimonial			
Outras Receitas Correntes			
RECEITAS DE CAPITAL			
Alienação de Bens			
Amortização de Empréstimos			
Outras Receitas de Capital			
REPASSES PREVIDENCIÁRIOS PARA COBERTURA DE DÉFICIT ATUARIAL - RPPS			
REPASSES PREVIDENCIÁRIOS PARA COBERTURA DE DÉFICIT FINANCEIRO - RPPS			
OUTROS APORTES AO RPPS			
TOTAL DAS RECEITAS PREVIDENCIÁRIAS (I)			
<u>DESPESAS PREVIDENCIÁRIAS</u>	<Ano-4>	<Ano-3>	<Ano-2>
DESPESAS PREVIDENCIÁRIAS - RPPS (EXCETO INTRA-ORÇAMENTÁRIAS)			
ADMINISTRAÇÃO			
Despesas Correntes			
Despesas de Capital			
PREVIDÊNCIA SOCIAL			
Pessoal Civil			
Pessoal Militar			
Outras Despesas Previdenciárias			
Compensação Previdenciária do RPPS para o RGPS			
Demais Despesas Previdenciárias			
DESPESAS PREVIDENCIÁRIAS - RPPS (INTRA-ORÇAMENTÁRIAS)			
ADMINISTRAÇÃO			
Despesas Correntes			
Despesas de Capital			
RESERVA DO RPPS			
TOTAL DAS DESPESAS PREVIDENCIÁRIAS (II)			
RESULTADO PREVIDENCIÁRIO (III) = (I – II)			
SALDO DAS DISPONIBILIDADES FINANCEIRAS E INVESTIMENTOS DO RPPS			
FONTE: ANEXO DE METAS FISCAIS E RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA – MANUAL DE ELABORAÇÃO			

A coluna das "Receitas Previdenciárias" identifica as receitas previdenciárias correntes e de capital, repasses previdenciários para a cobertura do déficit e outros aportes ao RPPS.

O registro do total das receitas previdenciárias correntes e de capital, líquidas das respectivas deduções e das receitas intra-orçamentárias deverá ser feito na linha denominada "Receitas Previdenciárias – RPPS (Exceto Intra-Orçamentárias)".

Na linha denominada "Receitas Correntes" é necessário registrar o total das Receitas Orçamentárias Correntes, líquido das receitas intra-orçamentárias, representado pelo valor referente ao somatório das Receitas de Contribuição, Patrimonial, de Serviços e Outras Receitas Correntes, constantes do Plano de Contas Aplicado aos Regimes Próprios de Previdência Social, do segundo ao quarto anos anteriores ao ano de referência da LDO.

Na linha denominada "Receita de Contribuições" ocorrerá o registro do valor da Receita de Contribuições, representado pela soma das contribuições de pessoal civil e militar, inativos e pensionistas constantes do Plano de Contas Aplicado aos Regimes Próprios de Previdência Social, do segundo ao quarto exercícios anteriores ao ano de referência da LDO.

A linha denominada "Pessoal Civil", ainda dentro de Receitas Correntes, na primeira parte da tabela, tem por função efetuar o registro do valor da receita de contribuições previdenciárias relativas ao pessoal civil, que é representado pela soma da contribuição do servidor civil ativo, inativo e pensionista, constantes do

Plano de Contas Aplicado aos Regimes Próprios de Previdência Social, do segundo ao quarto anos anteriores ao ano de referência da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

O registro do valor das receitas de contribuições previdenciárias relativas ao pessoal militar, representado pelo total da contribuição de pessoal militar, ativo, inativo e pensionista, constantes do Plano de Contas Aplicado aos Regimes Próprios de Previdência Social do segundo ao quarto anos anteriores ao ano de referência da LDO, é efetuado na linha denominada de "Pessoal Militar".

Em "Receita Patrimonial" será apresentada a soma das receitas imobiliárias, de valores mobiliários e outras constantes do Plano de Contas Aplicado aos Regimes Próprios de Previdência Social, do segundo ao quarto anos anteriores ao ano de referência da Lei de Diretrizes Orçamentárias. Ou seja, ali será demonstrado o valor total do que é conhecido como Receita Patrimonial nos períodos anteriormente citados.

Na linha denominada "Receita de Serviços" deverá ser demonstrado o valor da Receita de Serviços, o qual será representado pelos serviços financeiros, administrativos e outros. Assim como as demais linhas da presente tabela, os valores apresentados integram o Plano de Contas Aplicado aos Regimes Próprios de Previdência Social, do segundo ao quarto anos anteriores ao ano de referência da LDO.

Na linha "Outras Receitas Correntes" cabe registrar o valor de Outras Receitas correntes, valor este que é representado pelo somatório da compensação previdenciária do RGPS para o RPPS e outras receitas correntes constantes no Plano de Contas mencionado no parágrafo anterior em relação aos mesmos períodos já citados.

O valor das receitas de compensação previdenciária em favor do RPPS, relativas aos benefícios de aposentadorias e pensões concedidas a partir da Constituição Federal de 1988, constante do Plano de Contas Aplicado aos Regimes Próprios de Previdência Social, do segundo ao quarto anos anteriores ao ano de referência da LDO, serão registrados na linha denominada "Compensação Previdenciária do RGPS para o RPPS

Na linha denominada "Demais Receitas Correntes" será apresentado o valor das receitas correntes que não se enquadrem no item anterior, representado por multas e juros, indenizações e restituições, receita de dívida ativa e receitas correntes diversas, constantes do já mencionado Plano de Contas nos mesmos períodos.

O valor das Receitas de Capital, representado pela soma da alienação de bens, amortização de empréstimos e outras receitas de capital, constantes do Plano de Contas Aplicado aos Regimes Próprios de Previdência Social, do segundo ao quarto exercícios anteriores ao exercício de referência da LDO, será registrado na linha "Receitas de Capital", apresentada na tabela em questão.

Na linha denominada "Alienação de Bens" será efetuado o registro referente à alienação de bens móveis e imóveis, ou seja, das receitas de alienação dos bens constantes do Plano de Contas Aplicado aos Regimes Próprios de Previdência Social, do segundo ao quarto anos anteriores ao ano de referência da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

As receitas com amortização de empréstimos, representadas pela amortização de empréstimos diversos, constantes do Plano de Contas Aplicado aos Regimes Próprios de Previdência Social, do segundo ao quarto anos anteriores ao

ano de referência da LDO, serão registradas na linha cujo nome é "Amortização de Empréstimos".

As outras receitas de capital serão registradas em linha com o mesmo nome, sendo que são partes integrantes do Plano de Contas Aplicado aos Regimes Próprios de Previdência Social, do segundo ao quarto anos anteriores do ano de referência da LDO.

Na linha de nome "Receitas (Intra-Orçamentárias)" será apresentado o total das receitas previdenciárias intra-orçamentárias correntes e de capital, líquidas das respectivas deduções.

A linha denominada de "Receitas Correntes" tem por função demonstrar o registro do valor das Receitas Previdenciárias Intra-orçamentárias Correntes, representado pelo somatório da Receita de Contribuições Patronais do pessoal civil e militar, contribuições para cobertura de déficit atuarial, contribuições em regime de débitos e parcelamentos, Receita Patrimonial e Outras Receitas Correntes, constantes do Plano de Contas Aplicado aos Regimes Próprios de Previdência Social, do segundo ao quarto anos anteriores ao ano de referência da LDO.

O valor da receita de contribuição patronal intra-orçamentária, representado pela soma das contribuições dos servidores ativos civis e militares, inativos civis e inativos militares, pensionistas civis e pensionistas militares do segundo ao quarto exercícios anteriores ao ano de referência da LDO, será registrado na linha "Receita de Contribuições".

Na linha denominada "Pessoal Civil" será apresentado o valor da receita de contribuição patronal intra-orçamentária do exercício de referência, relativa ao Pessoal Civil, representado pela soma das contribuições dos servidores civil ativo,

inativo e pensionista, do segundo ao quarto anos anteriores ao ano de referência da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Na linha "Pessoal Militar" cabe efetuar o registro do valor da receita de contribuição patronal intra-orçamentária do exercício de referência, relativas ao Pessoal Militar, representada pela soma das contribuições do pessoal militar ativo, inativo e pensionista, do segundo ao quarto anos anteriores ao ano de referência da LDO.

O valor da receita de contribuição patronal intra-orçamentária para amortização do déficit atuarial, proveniente de alíquota de contribuição suplementar definida em lei, do segundo ao quarto anos anteriores ao ano de referência da LDO, será registrado na linha de nome "Contribuição Previdenciária para Cobertura de Déficit Atuarial".

A linha "Contribuição Previdenciária em Regime de Débitos e Parcelamentos" é o local onde será apresentado o valor da receita de contribuição patronal intra-orçamentária de débitos e parcelamentos, ou seja, contribuições devidas e não pagas tempestivamente, do segundo ao quarto anos anteriores ao ano de referência da LDO.

Na linha denominada "Receita Patrimonial" cabe registrar o valor da Receita Patrimonial Intra-Orçamentária, representado pelo total das receitas imobiliárias, receitas de valores mobiliários e outras constantes do Plano de Contas Aplicado aos Regimes Próprios de Previdência Social, do segundo ao quarto anos anteriores ao ano de referência da LDO.

O valor de Outras Receitas Correntes Intra-orçamentárias, representado por multas e juros, indenizações e restituições e receitas correntes diversas

constantes do Plano de Contas Aplicado aos Regimes Próprios de Previdência Social, do segundo ao quarto anos anteriores ao ano de referência da LDO, será apresentado em linha própria, cujo nome é "Outras Receitas Correntes".

O registro do valor das Receitas de Capital Intra-orçamentárias, representado pelo somatório da alienação de bens, amortização de empréstimos e outras receitas de capital, que fazem parte do Plano de Contas Aplicado aos Regimes Próprios de Previdência Social, do segundo ao quarto anos anteriores ao ano de referência da LDO, será efetuado na linha de nome "Receitas de Capital".

Na linha de nome "Alienação de Bens" será apresentado o valor das Receitas de Alienação de Bens Intra-orçamentárias, representado pela alienação de bens imóveis e móveis constantes do Plano de Contas Aplicado aos Regimes Próprios de Previdência Social, do segundo ao quarto exercícios anteriores ao ano de referência da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Em "Amortização de Empréstimos" deverá ser registrado o valor das Receitas com Amortização de Empréstimos Intra-Orçamentárias, representadas pela amortização de empréstimos diversos, constantes do Plano de Contas Aplicado aos Regimes Próprios de Previdência Social, do segundo ao quarto anos anteriores ao ano de referência da LDO.

O valor das Outras Receitas de Capital Intra-orçamentárias, constantes do Plano de Contas Aplicado aos Regimes Próprios de Previdência Social, do segundo ao quarto períodos anteriores ao ano de referência da LDO, será registrado em linha própria, cujo nome é "Outras Receitas de Capital".

A linha "Repasse Previdenciários para Cobertura de Déficit Atuarial" conterà os registros referentes à soma dos recebimentos de aportes necessários ao

equilíbrio atuarial do RPPS, sendo estes não definidos como contribuições suplementares decorrentes de alíquotas definidas em lei, do segundo ao quarto anos anteriores ao ano de referência da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

A linha denominada de “Repasse Previdenciários para Cobertura de Déficit Financeiro” ou “RPPS” serve de campo para a apresentação da soma dos recebimentos de valores necessários ao equilíbrio financeiro da administração do RPPS, ou seja, os valores necessários para a cobertura do déficit entre receitas e despesas previdenciárias, do segundo ao quarto anos anteriores ao ano de referência da LDO.

Por sua vez, o somatório dos recebimentos de eventuais aportes de recursos ao RPPS, com outras finalidades, do segundo ao quarto exercícios anteriores ao exercício de referência da LDO, será demonstrado em linha própria, cujo nome é “Outros Aportes ao RPPS”.

Em “Total de Receitas Previdenciárias (I)” cabe registrar a soma das Receitas Previdenciárias, Repasse Previdenciários para Cobertura de Déficit e Outros Aportes ao RPPS, do segundo ao quarto anos anteriores ao ano de referência da LDO.

A coluna “Despesas Previdenciárias” apresenta as Despesas Previdenciárias nas funções Administração Geral e Previdência Social.

Na linha denominada “Despesas Previdenciárias – RPPS” será efetuado o registro das despesas previdenciárias do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos, líquidas das despesas intra-orçamentárias, nas funções Administração e Previdência Social.

Na linha cujo nome é "Administração" será apresentado o valor das despesas com a função administração, do segundo ao quarto exercícios anteriores ao exercício de referência da LDO, da entidade responsável, exclusivamente, pela gestão do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos, observados os limites de gastos estabelecidos em parâmetros gerais. Incluem-se aqui despesas com a manutenção da entidade e investimentos para melhoria de sua infra-estrutura. Equivale à soma dos valores relativos à categoria corrente (com exceção das despesas com benefícios previdenciários) e à categoria de Capital, executados pela entidade.

Na linha denominada "Despesas Correntes" será efetuado o registro das despesas previdenciárias correntes, do segundo ao quarto exercícios anteriores ao exercício de referência da LDO, da entidade responsável exclusivamente pela gestão do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos. Equivale à soma das seguintes despesas: Pessoal e Encargos Sociais, Diárias de Pessoal Civil, Material de Consumo, Passagens e Despesas com Locomoção, Serviços de Consultoria, Outros Serviços de Terceiros Pessoa Física, Locação de Mão-de-Obra, entre outras despesas, constantes do Plano de Contas Aplicado aos Regimes Próprios de Previdência Social.

Em "Despesas de Capital" será apresentado o valor das despesas previdenciárias de capital, do segundo ao quarto anos anteriores ao ano de referência da LDO, da entidade responsável, exclusivamente, pela administração do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos. Isto corresponde ao somatório das seguintes despesas: Investimentos e Inversões Financeiras, constantes do Plano de Contas Aplicado aos Regimes Próprios de Previdência Social.

A linha denominada "Previdência Social" conterá o registro do valor das despesas com a função Previdência Social, do segundo ao quarto exercícios anteriores ao exercício de referência da LDO, da entidade responsável, exclusivamente, pela gestão do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos. É equivalente ao somatório dos valores relativos às despesas a seguir: Aposentadorias e Reformas, Pensões, Outros Benefícios Previdenciários, Compensação Previdenciária do RPPS para o RPPS, Sentenças Judiciais de Benefícios e Despesas de Exercícios Anteriores de Benefícios constantes do Plano de Contas Aplicado aos regimes Próprios de Previdência Social. Caso não exista essa entidade, e sendo os benefícios diretamente pagos pelo Tesouro Nacional, Estadual, Municipal ou do Distrito Federal, o somatório será das seguintes despesas: Aposentadorias e Reformas, Pensões, Compensações Previdenciárias do RPPS para o RPPS, Sentenças Judiciais de Benefícios e Despesas de Exercícios Anteriores de Benefícios.

A linha para a qual foi atribuída o nome de "Pessoal Civil" deverá conter os valores das despesas previdenciárias com Pessoal Civil, referentes a Aposentadorias, Pensões e Outros Benefícios Previdenciários, Sentenças Judiciais de Benefícios e Despesas de Exercícios Anteriores de Benefícios do segundo ao quarto anos anteriores ao ano de referência da LDO, executadas pela entidade responsável, exclusivamente, pela gestão do Regime Próprio de Previdência Social constantes do Plano de Contas Aplicado aos Regimes Próprios de Previdência Social. Não havendo essa entidade, e caso os benefícios sejam pagos diretamente pelo Tesouro Nacional, Estadual, Municipal ou do Distrito Federal, esta linha deverá apresentar o somatório das seguintes despesas: Aposentadorias, Pensões, Outros

Benefícios Previdenciários, Sentenças Judiciais de Benefícios e Despesas de Exercícios Anteriores de Benefícios.

Na linha denominada "Pessoal Militar" cabe registrar os valores das despesas previdenciárias com Pessoal Militar, referentes às Reformas, Pensões e Outros Benefícios Previdenciários, Sentenças Judiciais de Benefícios e Despesas de Exercícios Anteriores de Benefícios, do segundo ao quarto exercícios anteriores ao exercício de referência da LDO, executadas pela entidade responsável, exclusivamente, pela gestão do Regime Próprio de Previdência Social. Não existindo essa entidade, e sendo os benefícios pagos diretamente pelo Tesouro Nacional, Estadual, Municipal ou do Distrito Federal, deverá ser efetuado o registro da soma das seguintes despesas: Reformas, Pensões, Outros Benefícios Previdenciários, Sentenças Judiciais de Benefícios e Despesas de Exercícios Anteriores de Benefícios.

Em "Outras Despesas Previdenciárias" será apresentado o valor das Outras Despesas Previdenciárias, do segundo ao quarto exercícios anteriores ao exercício de referência da LDO, executadas pela entidade responsável, exclusivamente, pela gestão do RPPS, representado pela compensação previdenciária de aposentadorias e pensões do RPPS para o RGPS e outras despesas constantes do Plano de Contas Aplicado aos Regimes Próprios de Previdência Social.

Na linha denominada de "Compensação Previdenciária do RPPS para o RGPS" deverá ser apresentado o valor referente às despesas com compensação previdenciária junto ao RGPS, do segundo ao quarto anos anteriores ao ano de referência da LDO, relativas aos benefícios de aposentadorias e pensões

concedidos a partir da Carta Magna de 1988, constantes do Plano de Contas Aplicado aos Regimes Próprios de Previdência Social.

As outras despesas previdenciárias que não se enquadram no que foi citado no parágrafo anterior deverão ser registradas na linha "Demais Despesas Previdenciárias".

A coluna que recebe o nome de "Despesas Previdenciárias – RPPS (Intra-Orçamentárias)" tem por função identificar o valor das despesas intra-orçamentárias do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos na Função Administração, do segundo ao quarto exercícios anteriores ao exercício se referência da LDO. Este valor é representado pela soma das despesas identificadas na Modalidade de Aplicação 91 – Aplicação Direta decorrente de operação entre órgãos, fundos e entidades integrantes do Orçamento Fiscal e do Orçamento da Seguridade Social.

Na linha denominada "Administração" caberá o registro das despesas intra-orçamentárias com a administração da entidade responsável, exclusivamente, pela gestão do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos, do segundo ao quarto anos anteriores ao ano de referência da LDO. Os limites de gastos estabelecidos em parâmetros gerais deverão ser observados. São incluídas aqui, também, as despesas com manutenção da entidade e investimentos para melhoria de sua infra-estrutura. Equivale ao somatório dos valores relativos à categoria corrente (exceto os benefícios previdenciários) e à categoria de Capital, executados pela entidade.

Na linha "Despesas Correntes" será apresentado o valor das despesas previdenciárias intra-orçamentárias correntes da entidade responsável exclusivamente pela gestão do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores

Públicos, do segundo ao quarto anos anteriores ao ano de referência da LDO, identificadas na Modalidade de Aplicação 91 (Aplicação Direta) decorrente da operação entre órgãos, fundos e entidades que integram o Orçamento Fiscal e o Orçamento da Seguridade Social. Corresponde à soma das seguintes despesas: Pessoal e Encargos Sociais; Diárias de Pessoal Civil; Material de Consumo; Passagens e Despesas com Locomoção; Serviços de Consultoria; Outros Serviços de Terceiros Pessoa Física; Locação de Mão-de-Obra; Outros Serviços de Terceiros Pessoa Jurídica; Auxílio Alimentação; Auxílio Transporte; Sentenças Judiciais; Despesas de Exercícios Anteriores; Indenizações e Restituições, constantes do Plano de Contas Aplicado aos Regimes Próprios de Previdência Social.

A linha que recebe o nome de "Despesas de Capital" conterà o registro das despesas previdenciárias intra-orçamentárias de Capital, da entidade responsável exclusivamente pela gestão do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos, do segundo ao quarto anos anteriores ao ano de referência da LDO, identificadas na Modalidade 91 (Aplicação Direta) decorrente da operação entre órgãos, fundos e entidades integrantes do Orçamento Fiscal e do Orçamento da Seguridade Social. É equivalente ao somatório das seguintes despesas: Investimentos e Inversões Financeiras, constantes do Plano de Contas Aplicado aos Regimes Próprios de Previdência Social.

O total da Reserva de RPPS, do segundo ao quarto anos anteriores ao ano de referência da LDO, será apresentado em linha própria, cujo nome é "Reserva do RPPS". Este total corresponde ao superávit pela diferença entre Receitas Previdenciárias e Despesas Previdenciárias previstas na Lei Orçamentária Anual, que será utilizado para pagamentos previdenciários futuros.

Na linha denominada de “Total das Despesas Previdenciárias (II)” cabe registrar a soma das Despesas Previdenciárias com a Reserva do RPPS, do segundo ao quarto exercícios anteriores ao exercício de referência da LDO. Equivale ao valor das Despesas Previdenciárias correspondentes às Funções Administração e Previdência Social, além da Reserva do RPPS, integrantes do Plano de Contas Aplicado aos Regimes Próprios de Previdência Social.

A diferença entre o somatório das receitas previdenciárias (I) e o total das despesas previdenciárias (II), do segundo ao quarto anos anteriores ao ano de referência da Lei de Diretrizes Orçamentárias, será evidenciado na linha “Resultado Previdenciário (III) = (I – II)”. Caso o resultado desta operação seja negativo, deverá ser colocado entre parênteses.

Na linha “Saldo das Disponibilidades Financeiras e Investimentos do RPPS” será efetuado o registro do saldo das disponibilidades financeiras e investimentos do RPPS, representado pelas disponibilidades em Caixa, Bancos Conta Movimento e Investimentos dos Regimes Próprios de Previdência Social, do segundo ao quarto exercícios anteriores ao exercício de referência da LDO, integrantes do Plano de Contas Aplicado aos Regimes Próprios de Previdência Social.

Tabela 7 – Projeção Atuarial do RPPS

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS
ANEXO DE METAS FISCAIS
PROJEÇÃO ATUARIAL DO RPPS
<ANO DE REFERÊNCIA>

EXERCÍCIO	RECEITAS PREVIDENCIÁRIAS (a)	DESPESAS PREVIDENCIÁRIAS (b)	RESULTADO PREVIDENCIÁRIO (c) = (a - b)	SALDO FINANCEIRO DO EXERCÍCIO (d) = (d Exercício Anterior) + (c)

FONTE: ANEXO DE METAS FISCAIS E RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA – MANUAL DE ELABORAÇÃO

Os exercícios para as projeções das receitas e despesas serão identificados na coluna “Exercício”. Deverá ser apresentada a projeção de, pelo menos, trinta e cinco anos, tendo como ano inicial, o ano anterior ao ano de referência da LDO.

Na coluna denominada “Receitas Previdenciárias (a)” será apresentada a projeção das receitas previdenciárias originadas das Contribuições Previdenciárias dos Servidores Cíveis e Militares, ativos, inativos e reformados, da Receita Patrimonial, da Receita de Serviços e das Outras Receitas Correntes e de Capital para custeio do próprio do Sistema Previdenciário do Servidor Público, assim como as receitas intra-orçamentárias da contribuição patronal.

As despesas estimadas com benefícios previdenciários a serem desembolsados são identificadas na coluna “Despesas Previdenciárias (b)”

A coluna denominada “Resultado Previdenciário (c) = (a-b)” apresenta o resultado previdenciário estimado. Representa o resultado entre as receitas intra-orçamentárias da contribuição patronal somadas às receitas previdenciárias, subtraídas as despesas previdenciárias, ou seja, o valor da coluna (a) mais o valor da coluna (b) menos o valor da coluna (c). Haverá superávit se este resultado for positivo e, por outro lado, déficit, caso seja negativo. Na segunda hipótese, o valor deverá ser apresentado entre parênteses.

O valor estimado do saldo financeiro do RPPS, em valores correntes, será apresentado na coluna de nome "Saldo Financeiro do Exercício (d) = (d exercício anterior) + (c)". Representa a diferença entre os Ingressos Previdenciários e os Desembolsos Previdenciários, somados ao Saldo Financeiro do exercício anterior ao de referência.

4.5.1.7. Demonstrativo VII – Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita

Segundo o Manual de Elaboração do Anexo de Metas Fiscais (2007), a renúncia de receita compreende incentivos fiscais, anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Acerca do tema, a STN (2007) dispõe o seguinte:

"O Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita visa a atender ao art. 4º, § 2º, inciso V, da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, e será acompanhado de análise dos critérios estabelecidos para as renúncias de receitas e suas respectivas compensações, a fim de dar maior consistência aos valores apresentados." (Secretaria do Tesouro Nacional, 2007)

Tabela 8 – Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita

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

TRIBUTO	MODALIDADE	SETORES/ PROGRAMAS/ BENEFICIÁRIO	RENÚNCIA DE RECEITA PREVISTA			COMPENSAÇÃO
			<Ano de Referência>	<Ano+1>	<Ano+2>	
TOTAL						-

FONTE: ANEXO DE METAS FISCAIS E RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA –
 MANUAL DE ELABORAÇÃO

A espécie de tributo para o qual está sendo prevista a renúncia de receita será evidenciada na coluna “Tributo”.

A coluna denominada “Modalidade” é utilizada para identificar a modalidade de renúncia fiscal para cada espécie de tributo. As modalidades de renúncia apresentadas no art. 14 da LRF são anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios para os quais seja necessário tratamento diferenciado.

Na coluna denominada de “Setores/Programas/Beneficiário” serão apresentados os setores, programas e beneficiários que serão favorecidos em função das renúncias de receita.

Em “Renúncia de Receita Prevista” cabe registrar os valores relativos às renúncias de receita para o exercício de referência da Lei de Diretrizes Orçamentárias e para os dois seguintes.

As medidas a serem tomadas a fim de compensar a renúncia de receita prevista serão evidenciadas na coluna “Compensação”.

Por fim, o valor total das renúncias de receita, para o exercício de referência da LDO e para os dois seguintes, será apresentado em linha própria, denominada "Total".

4.5.1.8. Demonstrativo VIII – Margem de Expansão das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado

O artigo 17 da LRF define despesas obrigatórias de caráter continuado como as despesas correntes derivadas de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixam para o ente uma obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios.

Ademais, acerca deste assunto, dispõem os parágrafos do artigo 17:

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

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

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

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

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

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

§ 7o Considera-se aumento de despesa a prorrogação daquela criada por prazo determinado.”

Com a finalidade de cobrir o disposto na LRF, o Manual de Elaboração do Anexo de Metas Fiscais e Relatório Resumido da Execução Orçamentária (STN)

criou o Demonstrativo da Margem de Expansão das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado. A forma de apresentação da referida peça está descrita a seguir.

Tabela 9 – Margem de Expansão das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS
ANEXO DE METAS FISCAIS
MARGEM DE EXPANSÃO DAS DESPESAS OBRIGATÓRIAS DE CARÁTER CONTINUADO
<ANO DE REFERÊNCIA>

EVENTOS	R\$1,00 Valor Previsto para <Ano de Referência>
Aumento Permanente da Receita	
(-) Transferências Constitucionais	
(-) Transferências ao FUNDEB	
Saldo Final do Aumento Permanente de Receita (I)	
Redução Permanente de Despesa (II)	
Margem Bruta (III) = (I+II)	
Saldo Utilizado da Margem Bruta (IV)	
Novas DOCC	
Novas DOCC geradas por PPP	
Margem Líquida de Expansão de DOCC (V) = (III-IV)	

FONTE: ANEXO DE METAS FISCAIS E RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA – MANUAL DE ELABORAÇÃO

A coluna denominada de “Eventos” identificará a Arrecadação, as Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado, a Margem Bruta de Expansão das DOCC, o Saldo Utilizado da Margem e a Margem Líquida de Expansão das DOCC.

Na coluna “Valor Previsto para <Ano de Referência>” serão apresentados os valores previstos da Arrecadação, das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado, da Margem Bruta de Expansão das DOCC, do Saldo Utilizado da Margem e da Margem Líquida de Expansão das DOCC para o período a que se refere à LDO. No lugar de <Ano de Referência> será colocado o ano correspondente.

A estimativa de aumento permanente de receita para o período a que se refere à Lei de Diretrizes Orçamentárias, será efetuada em linha própria cujo nome é “Aumento Permanente da Receita”.

Na linha denominada “Transferências Constitucionais” será apresentada a parcela da estimativa permanente da receita para o período orçamentário a que se refere à LDO que será transferida aos Estados, Distrito Federal e Municípios, no caso da União, e aos Municípios no caso dos Estados. Quando se tratar de Municípios, essa linha não será utilizada.

Em “Transferências ao FUNDEB” cabe registrar os valores que, em decorrência do aumento permanente de receita, serão transferidos ao FUNDEB por Estados, Distrito Federal e Municípios, no exercício orçamentário a que se refere a Lei de Diretrizes Orçamentárias.

A linha “Saldo Final do Aumento Permanente de Receita (I)” conterà o valor do aumento da receita, líquido dos aumentos permanentes de receita referentes às transferências constitucionais e às transferências do FUNDEB.

Os valores previstos para a redução de despesa orçamentária para o exercício a que se refere à Lei de Diretrizes Orçamentárias serão apresentados na linha “Redução Permanente de Despesa (II)”.

A soma do saldo final do aumento permanente de receita com a redução permanente de despesa, por sua vez, será identificada na linha de nome “Margem Bruta (III) = (I + II)”.

Na linha denominada “Saldo Utilizado da Margem Bruta (IV)” cabe registrar o valor do saldo da margem de expansão das DOCC, incluindo aquelas geradas por PPPs, comprometido para o período de referência da LDO.

Na linha “Novas DOCC” deverá ser apresentado o valor previsto com novas despesas obrigatórias de caráter continuado, com exceção das previstas para PPP, para o exercício a que se refere a LDO.

Em “Novas DOCC geradas por PPP” será registrado o valor previsto com novas despesas obrigatórias de caráter continuado geradas por PPPs previstas para o exercício orçamentário a que se refere a Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Por fim, o saldo final da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado para o período financeiro a que se refere a LDO deverá constar da linha de nome “Margem Líquida de Expansão de DOCC (V) = (III – IV)”.

5. Avaliação do Anexo de Metas Fiscais dos Municípios

Com a finalidade de analisar se os municípios brasileiros estão elaborando o Anexo de Metas Fiscais em suas Leis de Diretrizes Orçamentárias de acordo com o Manual de Elaboração do Anexo de Metas Fiscais e Relatório Resumido da Execução Orçamentária (STN), foi colhida uma amostra aleatória simples de 10 (dez) capitais de Estados brasileiros, distribuídos nas cinco regiões do Brasil, que disponibilizaram informações sobre suas Leis de Diretrizes Orçamentárias e respectivos Anexos de Metas Fiscais relativos ao ano de 2007. Nessa análise não foi levada em consideração a retidão dos cálculos elaborados pelos municípios e sim a padronização segundo o Manual. Os resultados são apresentados na seguinte tabela.

Tabela 10 - Análise das Peças do Anexo de Metas Fiscais

Demonstrativos/ Municípios	Metas Anuais		Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais do Exercício Anterior		Metas Fiscais Atuais Comparadas com as Metas Fixadas nos Três Exercícios Anteriores		Evolução do Patrimônio Líquido		Origem e Aplicação dos Recursos Obtidos com a Alienação de Ativos		Avaliação da Situação Financeira e Atuarial do RPPS		Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita		Margem de Expansão das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado	
	A	B	A	B	A	B	A	B	A	B	A	B	A	B	A	B
Belém/PA	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	0		X	X
Manaus/AM	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X
João Pessoa/PB	X		X		X		X						X			
Recife/PE	X		X		X		X				X		X			
Goiânia/GO	X		X				X								X	
Campo Grande/MS	X	X	X	X	X	X	X		X		X		X		0	
Vitória/ES	X		X				X	X	X		X				X	
São Paulo/SP	X		X		X		X		X		X		0		X	X
Curitiba/PR	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X				
Porto Alegre/RS	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		0	

FONTE: ELABORAÇÃO PRÓPRIA

Legenda: A: Municípios que apresentaram informações sobre o Demonstrativo;
 B: Municípios que apresentaram Demonstrativo de acordo com o Manual de Elaboração do Anexo de Metas Fiscais e Relatório Resumido da Execução Orçamentária;
 0: Municípios que afirmaram não existirem dados que justifiquem a elaboração do Demonstrativo.

Em relação ao Demonstrativo de Metas Anuais, pode-se afirmar que todos os municípios o apresentaram. No entanto apenas cinco o fizeram de acordo com o Manual de Elaboração (STN). Um dos principais erros ou omissões cometidos foi a falta do percentual em relação ao PIB, que, segundo o Manual, será apresentado em relação ao valor projetado do PIB dos respectivos Estados, até um milésimo por cento (0,001%). Outra falha detectada foi a falta dos valores referentes à Dívida Pública Líquida e Consolidada, Receitas e Despesas Primárias e Receitas e Despesas totais.

Da mesma forma como foi visto no Demonstrativo anterior, todos os municípios apresentaram o Demonstrativo de Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais do Exercício Anterior, com ressalva para o município de Vitória que apresentou seus dados em forma de texto. As falhas ou omissões observadas na elaboração desse Demonstrativo foram constatadas em cinco municípios. Os problemas mais recorrentes foram: falta da coluna do percentual em relação ao PIB,

falta do valor da Dívida Líquida, falta de discriminação das Receitas e Despesas Primárias e dos totais apurados para Receitas e Despesas e omissão do Resultado Nominal. Além disso, alguns municípios não apresentaram a Coluna que deveria indicar a variação das Metas Previstas com as Metas Realizadas.

Após análise do Anexo de Metas Fiscais das LDOs dos Municípios elencados, pôde-se observar que oito municípios apresentaram o Demonstrativo de Metas Fiscais Atuais Comparadas com as Metas Fixadas nos Três Exercícios Anteriores. Desse total, cinco o elaboraram conforme o padrão estabelecido pela STN. As principais falhas verificadas para esse Demonstrativo foram a falta da coluna Percentual, que mostra a análise horizontal de cada item que deve ser especificado na tabela, falta de especificação de Receitas e Despesas primárias e totais e valor da Dívida Consolidada. Também constatou-se que alguns municípios não apresentaram os valores relativos ao exercício corrente e aos dois subseqüentes.

O Demonstrativo de Evolução do Patrimônio Líquido deve evidenciar as alterações ocorridas no Patrimônio Líquido, demonstrando a participação do Capital, das Reservas e do Resultado no total do PL. Em relação aos municípios analisados, todos apresentaram dados relativos a essa peça, no entanto apenas cinco o fizeram de forma correta, com ressalva para três que não apresentaram a parte do Demonstrativo sobre o Regime Previdenciário. As falhas que mais ocorreram foram: a falta da coluna "%", que deveria demonstrar o percentual das parcelas do Patrimônio Líquido em relação ao total do ano a que se referem; a incorreção no cálculo dessa coluna, onde, ao invés de ser apurada a análise vertical das parcelas do Patrimônio Líquido, foram feitos cálculos demonstrando a análise horizontal, ou seja, as variações dos itens do PL entre os exercícios. Além disso, os municípios de

Goiânia e Recife não apresentaram dados relativos a reservas e resultado acumulado.

Em relação ao Demonstrativo de Origem e Aplicação dos Recursos Obtidos com a Alienação de Ativos, pode-se observar que sete municípios apresentaram a referida peça. Desse total, cinco a fizeram conforme estabelecido no Manual de Elaboração. Nos entes de São Paulo e Vitória, faltaram dados sobre a apuração do saldo financeiro dos exercícios, além da apresentação, no município de São Paulo, de origens de recursos não provenientes da alienação de ativos, como por exemplo, operações de crédito e amortização de empréstimos.

De acordo com o Manual da STN o Demonstrativo de Avaliação da Situação Financeira e Patrimonial do Regime Próprio de Previdência dos Servidores Públicos deve ser composto por duas tabelas. A primeira demonstra as Receitas e Despesas Previdenciárias do RPPS e a segunda a Projeção Atuarial do RPPS para pelo menos trinta e cinco anos. Observou-se que, do total dos municípios analisados, oito apresentaram o Demonstrativo, sendo que quatro em conformidade com o Manual da STN. Os principais erros ou omissões observados foram: a falta de elaboração dos dados em forma de tabela com pouco detalhamento sobre informações que deveriam constar no Demonstrativo; e a falta de elaboração da Tabela sobre Projeção Atuarial do RPPS. O município de Campo Grande informou em sua Lei de Diretrizes Orçamentárias que não dispunha de informações para formulação da Tabela de Projeção Atuarial do RPPS à época da publicação da Lei, porque o cálculo ainda estava sendo elaborado em conjunto com um consultor.

Após a análise do Demonstrativo de Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita, pode-se observar que do total dos municípios analisados, nenhum município apresentou o Demonstrativo conforme padrão adotado pela STN.

Os municípios de São Paulo e Belém afirmaram não terem dados a informar por falta de renúncia fiscal no exercício. O restante das capitais apresentou o Demonstrativo com falta de informação sobre os Setores/Programas/Beneficiários, Modalidade da Renúncia de Receita e a forma como essa seria compensada. Ademais, a cidade de Recife não apresentou os dados em forma de tabela o que dificultou a visualização das informações por parte dos usuários.

Ao examinar o Demonstrativo de Margem de Expansão das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado, pode-se concluir que dos dez municípios em questão, cinco apresentaram o Demonstrativo e dois justificaram não existir dados para elaboração do mesmo. O município de Goiânia listou apenas algumas despesas de caráter continuado, porém nada foi quantificado. O município de Vitória apresentou os valores relativos às margens apuradas, mas sem o detalhamento dos eventos utilizados para cálculo das mesmas como os valores relativos ao Aumento Permanente de Receita ou as Novas Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado.

6. Conclusão

A Lei de Responsabilidade Fiscal demonstrou um grande avanço para história das Finanças Públicas do Brasil. É inegável sua contribuição para mudar a cultura dos gastos públicos no país. No entanto, com a realização desta pesquisa, pôde-se perceber que ainda há muito a se fazer no que tange a efetiva aplicabilidade da Lei. O resultado da análise dos Anexos de Metas Fiscais dos municípios pesquisados mostrou a falta de padronização e a grande quantidade de equívocos contidos em relação à apresentação do conteúdo exigido.

A prestação de contas no país ainda apresenta inúmeros problemas e, pelo que se pôde observar, os municípios ainda têm muito a evoluir para satisfazer às necessidades da sociedade quanto ao adequado trato das Finanças Públicas. Como a pesquisa realizada nesse trabalho foi feita sobre cidades com economia e populações consideráveis em suas regiões, pode-se prever que a situação dos municípios menores tende a ser ainda pior, seja pela dificuldade no alcance da fiscalização, ou pelo menor interesse das populações na prestação de contas da prefeitura. Faz-se necessária uma fiscalização mais intensificada dos órgãos de controle nas diversas esferas do país, além da fiscalização do próprio cidadão. Para tanto, é importante que a estrutura destes seja aumentada, tanto no que diz respeito ao crescimento dos órgãos, como no aumento de pessoal e logística.

Bibliografia

BRASIL. Constituição Federal de 1988

BRASIL. Lei Complementar nº. 101, de 4 de maio de 2000. Publicada no Diário Oficial da União em 5 de maio de 2000.

BRASIL. Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964. Publicada no Diário Oficial da União em 23 de março de 1964 e retificada em 9 de abril de 1964.

BRASIL. Anexo de Metas Fiscais: Manual de Elaboração. Brasília, 2007.

BRASIL. Portaria nº. 575 de 30 de agosto de 2007. Aprova a 7ª edição do Manual e Elaboração do Anexo de Metas Fiscais e do Relatório Resumido da Execução Orçamentária. Diário Oficial da União, Brasília, 30 de agosto de 2007.

LIMA, Manuel Messias Pereira e LIMA, Ana Luiza Pereira. *A Lei de Responsabilidade Fiscal: prática e teoria*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MELEGA, Luiz e MELEGA, Luiz Henrique Cavalcanti. *Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: LTR, 2001.

LINO, Pedro. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal: Lei Complementar nº. 101/2000*. São Paulo: Atlas, 2001.

GIACOMONI, James. *Orçamento Público*. São Paulo: Atlas, 2007.

FIGUEIRÊDO, Carlos Maurício e NÓBREGA, Marcos. *Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Impetus, 2001.

CRUZ, Flavio; JUNIOR, Adalto Viccari; GLOCK, José Osvaldo; HERZMANN, Nélío e TREMEL, Rosângela. *Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada*. São Paulo: Atlas, 2006.

TOLEDO JR, Flavio e ROSSI, Sergio Ciquera. *Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: NDJ Ltda, 2005.