O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO MUNICIPAL À VISTA DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

FLÁVIO C. DE TOLEDO JR.*
SÉRGIO CIQUERA ROSSI**

Apresentação. 1 — Plano Plurianual-PPA. 2 — A Lei de Diretrizes Orçamentárias-LDO. 2.1 — A LDO segundo a Constituição Federal. 2.2 — Os novos conteúdos da LDO, segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2.2.1 — Equilíbrio entre receitas e despesas. 2.2.2 — Critérios para a política de contenção de despesas. 2.2.3 — normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados governamentais. 2.2.4 — condições para transferir recursos a entidades públicas e privadas. 2.2.5 — Outros conteúdos da LDO explicitados em dispositivos da LRF, que não o artigo 4°. 2.2.5 — O Anexo de Metas Fiscais. 2.2.6 — O Anexo de Riscos Fiscais. 3 — Os novos conteúdos da lei orçamentária anual, segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal. 3.1 — Os novos anexos da lei orçamentária anual. 3.2 — A reserva de contingência.

Apresentação

A Lei de Responsabilidade Fiscal — LRF, promulgada em 4.5.2000, leva o número 101 e é instrumento complementar à Carta de 1988, cujo prazo de apresentação ao Congresso Nacional, de 180 dias, foi determinado pela Emenda Constitucional 19, a que introduziu a Reforma Administrativa.

Ainda que não escrito, a valorização do planejamento orçamentário é princípio fundamental da Lei 101. Não planejar, ou fazê-lo mal, significa gastar o dinheiro público em prioridades imediatistas, de conveniência, que vão surgindo à frente. Os três instrumentos que integram o processo orçamentário de todos os níveis de

* Assessor Técnico do Tribunal de Contas do Estado de S. Paulo.
** Secretário Diretor Geral e Substituto de Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado de S. Paulo.

governo, plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei de orçamento anual (art. 165, CF), não se podem mais apresentar como peças despojadas de compromisso com a realidade, peças de ficção, reproduzindo, no mais das vezes, modelos disponíveis no mercado. Agora, o que foi prometido será, depois, verificado, com maior possibilidade de responsabilização, pelas Cortes de Contas e nas audiências públicas realizadas, em fevereiro, maio e setembro, nas Casas Legislativas (art. 9°, § 4°).

1 — Plano Plurianual — PPA

Aprovado no Congresso Nacional, o autógrafo de Lei Fiscal previa prazos e a inserção de Anexo ao plano plurianual. O Presidente da República vetou tudo isso, sob a alegação de que os prazos eram muito restritos e de que o Anexo de Políticas Fiscais confundia-se com o Anexo de Metas Fiscais, este da lei de diretrizes orçamentárias.

Então, face à não-edição da lei que melhor detalhará forma e conteúdo de apresentação, o Município deve, mesmo, elaborar, a cada 4 anos, o plano plurianual — PPA?

Sem dúvida que sim. As pessoas políticas, União, Estados e Municípios, estão obrigadas a elaborar esse programa de longo prazo. Devem, todas elas, formular, quadrienalmente, esse plano, mesmo que a definição de seus contornos ressinta-se de código regulamentador, o referido no § 9°, art. 165 do Texto Constitucional e que substituirá a Lei 4.320.

Com efeito, a Lei de Responsabilidade Fiscal dispõe que a validação orçamentária de investimentos plurianuais submeta-se à previsão no PPA (art. 5°, § 5°); preceitua mais, a expansão da atividade governamental sem amparo no Plurianual equivale a despesa não autorizada, irregular e lesiva ao patrimônio público (art. 15 conjugado com o art. 16, II e 17, § 4°), submetendo o ordenador a responder por crime contra as finanças públicas (Lei 10.028, de 20.10.00).

Aqui, vale lembrar, o direito anterior à L. 101 já exigia a materialização desse plano de longo prazo. Sem ele, o Município não pode licitar obras e serviços de engenharia (art. 7°, § 2°, IV, L. 8.666), bem como outros itens de despesa que solicitem contratos que extrapolem o exercício financeiro (art. 57, I, da L. 8.666). Além disso, as emendas ao projeto de lei orçamentária somente podem ser aprovadas quando, dentre outras condições, estejam compatíveis com o plano plurianual (art. 166, § 3°, I, CF).

Os prazos de tramitação legislativa do PPA continuam sendo os prescritos nas leis orgânicas, visto que é dado ao Município suplementar, no que couber, legislação federal e estadual (art. 30, II, CF); isto, apesar de o ente local de poder não dispor, expressamente, da competência concorrente de legislar sobre matéria financeira. O veto presidencial ao § 7°, art. 5° do autógrafo de LRF reconheceu essa prerrogativa: "*Estados e Municípios possuem prazos de encaminhamento* (do projeto de lei orçamentária anual) que *são determinados, respectivamente, pelas Constituições Estaduais e pelas Leis Orgânicas Municipais (in: Mensagem n° 627, de 4 de maio de*

2000). Aliás, é exatamente isso o que prevê o artigo 22 da Lei 4.320, à qual, vale lembrar, é norma geral para todos os entes federados.

À omissão dessa definição local, valem os períodos fixados, transitoriamente, nas Constituições Estaduais (cf. art. 24, § 3°, CF). A Carta Paulista, p.ex., furtou-se a tal mister, remetendo, caso necessário, os municípios bandeirantes aos prazos da Constituição Federal, qual sejam, envio do projeto, até 31 de agosto; devolução para o ato de sanção, até o encerramento da sessão legislativa (art. 35, § 2°, I, ADCT).

Todo essa transitoriedade de períodos, de remessa e devolução, explica-se frente à não-promulgação da lei que disporá sobre os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual. A LRF supriu parte desse vazio legal, ao determinar certos conteúdos da LDO e da lei de meios.

Introduzido pela Constituição de 1988, o plano plurianual difere do então Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital (art. 23 a 26, L. 4.320), porquanto este não sofria o crivo legislativo, aprovado que era por mero decreto executivo, limitando-se, o Quadro, a prever despesas de capital; não se referindo, como faz o plurianual, aos programas de duração continuada.

Diante de tudo isso, os futuros prefeitos devem preparar seus planos plurianuais já no primeiro ano de mandato, com validade por 4 anos. Essas peças terão o conteúdo mínimo disposto no art. 165, § 1°, CF, qual seja:

- Previsão, para 4 anos, das despesas de capital, aquelas que aumentam o patrimônio público (equipamentos, obras) ou diminuem a dívida de longo prazo (amortização do principal);
- Previsão, para 4 anos, de gastos decorrentes das despesas de capital, antes citadas. Ex.: custos de operação de um prédio escolar, construído na vigência do mesmo PPA. Aqui, vale uma rápida observação, muito se tem reclamado que a Administração gasta bastante com custeio e pouco com investimento; todavia, a operação deste requer aquele, ou seja, um novo hospital, uma nova escola demandarão, óbvio, crescimento nos gastos de custeio da máquina pública. Ademais, várias obras (investimentos, pois) são feitas por execução direta, por funcionários públicos, cujos salários, no entanto, são tidos como despesa de custeio;
- Previsão, para 4 anos, de novos programas de duração continuada. Ex.: implantação da Guarda Municipal ou do Serviço de Apoio ao Pequeno Agricultor.

É importante ter claro que o plurianual associa-se ao conceito de criação, expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental, de que fala o artigo 16 da L. 101/00. Tem a ver, pois, com a definição de Projeto, uma das categorias de programação mais próximas da ação concreta: "*Projeto é instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de* governo (*in:* Portaria nº 42, de 1999, do Ministério do Orçamento e Gestão).

Assim, no PPA não cabem ações corriqueiras, de operação e manutenção dos serviços preexistentes. E por isso que as iniciativas quadrienais nele discriminadas devem, mesmo, coadunar-se com a capacidade de o Município assumir novas despesas, de capital e as delas decorrentes. A prática tem-nos mostrado planos inexe-

qüíveis, visto que superam, em muito, tal capacidade. Indispensável, portanto, que todos os projetos do plurianual estejam financeiramente quantificados.

Conforme o Prof. Carlos Pinto Coelho Motta e outros, doravante "*o ordenador de despesa tem o dever de verificar se o gasto está compatível com o que foi previsto no plano plurianual. Neste ponto, o PPA deixou de ser um instrumento de trabalho restrito à prancheta dos planejadores e técnicos do orçamento, para tomar vida e vigor nas mãos dos ordenadores de despesa. Quando o legislador obrigou a declaração desse agente público, impôs todo o elenco de responsabilidades subjacentes a declarações ideologicamente falsas com as punições e respectivos consectários*" *(in: "Responsabilidade Fiscal". Ed. Del Rey, 2000, pg. 143/144).*

Ademais, em audiências públicas, o projeto de plano plurianual será debatido com segmentos organizados da população. A necessidade desse envolvimento é parte do processo de transparência da gestão fiscal e se escora no parágrafo único, artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Aliás, a Constituição já dispunha sobre tal participação (art. 29, XII).

2 — A Lei de Diretrizes Orçamentárias — LDO

2.1 — A LDO segundo a Constituição Federal

No contexto desenhado pela LRF, a lei de diretrizes orçamentárias é o meio mais importante de se planejar a contenção do déficit e da dívida.

À época da promulgação da Carta de 1988, a LDO revelou-se como a grande inovação no sistema orçamentário nacional. Seu conteúdo básico enuncia-se no art. 165, § 2° da Constituição:

• Definição de metas e prioridades da Administração, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subseqüente. Esse conteúdo integra o chamado Anexo 1 da LDO, o das Metas e Prioridades, onde se detalha, um a um, os projetos que se realizarão à conta do orçamento. Aqui, a lei de diretrizes funciona como "*ponte*" entre o plano plurianual e a lei orçamentária anual. Tais projetos haverão de se conformar à real capacidade de o Município assumir novos encargos, despesas de capital e as delas decorrentes. Devem, os Projetos, traduzirem-se em cifras e metas físicas. Em suma, esse Anexo 1 informará o Vereador sobre obras e demais projetos ou, o que dá na mesma, despesas de expansão e aprimoramento da ação governamental que o Executivo pretende desenvolver no ano seguinte. Fundamental esse detalhamento, pois que o orçamento é um conglomerado técnico de rubricas e cifras que, claramente, não revelam os novos empreendimentos que se iniciarão, ano vindouro, à conta dos recursos do contribuinte.

• Delineamento das orientações básicas para elaboração do orçamento anual. No corpo da lei de diretrizes orçamentárias pode-se identificar a política de alocação de verbas orçamentárias por setor de atuação governamental (% para Saúde, % para Educação, % Saneamento Básico); estabelecer as relações financeiras Prefeitura-Câmara; definir a margem percentual que o Executivo terá, no orçamento, para abrir créditos suplementares por decreto (art. 165, § 8°, CF), prescrever as condições

necessárias para a Administração contratar operações de crédito por antecipação da receita — ARO, dentre outras. Aqui, a LDO opera como instrumento que estabelece normas próprias de direito financeiro;

• Sinalização das alterações na legislação tributária local. Quando a Administração pretende aumentar alíquotas ou a base de cálculo de seus impostos, revogar isenções antigas, elevar as taxas de modo a adequá-las ao custo dos serviços por elas custeados, deve ela, a Administração, sinalizar tal intento na LDO, sem embargo da lei específica que autorizará o aumento tributário (art. 150, I, CF);

• Indicação das modificações na política de pessoal. Este teor não se enuncia no dispositivo que entronizou a LDO no ordenamento pátrio, mas, sim, no artigo 169 da Carta de 1988, que em seu § 1° disciplina que a concessão de vantagens funcionais, criação e ocupação de cargos e empregos públicos, reformulação no plano de cargos e salários precisam, todas essas iniciativas, de autorização específica na LDO. Neste mister, é mais clara e taxativa a Lei Fiscal quando determina que é nulo, de pleno direito, o ato que provoque aumento de despesa de pessoal sem a específica previsão nas diretrizes orçamentárias (art. 21, I). No caso da admissão de servidores, entendemos a adjetivação "*específica*" como a previsão de contratações no âmbito das ações prioritárias que integram o Anexo de Metas e Prioridades; se este priorizar, p.ex., a Saúde e a Educação, não tem cabimento o Prefeito, ao longo da execução orçamentária, admitir pessoal para o seu gabinete; assim procedendo, o fará sem específica autorização, o que tende a invalidar as contratações realizadas;

• Identificação do limite para o gasto legislativo, tal qual se depreende de outra norma constitucional, que não a introdutória da LDO, vale dizer, os artigos 51, IV e 52, XIII da Constituição Federal. Aqui, vale lembrar, os limites máximos para o orçamento da Câmara acham-se discriminados na Emenda Constitucional 25, de 1999.

De seu turno, a Lei de Responsabilidade Fiscal definiu vários novos conteúdos das Diretrizes Orçamentárias, sendo certo que um deles, o Anexo de Metas Fiscais, é documento de imensa serventia, visto que projetará resultados orçamentários e a evolução do estoque da dívida consolidada, vale dizer, esse Anexo evidenciará o comportamento das variáveis que consubstanciam, mesmo, o objetivo maior da LRF.

Caso as Leis Orgânicas e, à omissão destas, as Constituições Estaduais não prevejam os prazos de tramitação da lei de diretrizes orçamentárias, o Município tem como referencial os períodos da Carta de 1988, quais sejam, envio do projeto à Câmara, até 15 de abril; devolução para o ato da sanção, até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa, que, no mais das vezes, encerra-se em 30 de junho (art. 35, § 2°, ADCT). O legislador constituinte entendeu a importância da LDO no processo orçamentário nacional e, diante disso, determinou que o recesso parlamentar não se inicia enquanto não aprovado o projeto das diretrizes orçamentárias (art. 57, § 2°).

A Lei 101 foi publicada em 5 de maio de 2000, cinco dias após o prazo final em que as Comunas, no geral, remetem seus projetos de LDO à discussão legislativa. É por isso que, em 2000, esse instrumento orçamentário apresentou-se, ainda, à moda antiga. Há exceções, uma das quais representada pelo Governo da União, que encaminhou suas Diretrizes com diversos conteúdos demandados pela LRF.

Assim, em 2001, todos os municípios prepararão suas LDO conforme os teores adiantes explicados. Localidades com menos de 50 mil habitantes poderão formular em 2005 apenas os Anexos de Metas e de Riscos Fiscais; de resto, essas pequenas comunas também elaborarão suas Diretrizes com os novos conteúdos solicitados pela LRF.

2.2 — Os novos conteúdos da LDO, segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal

2.2.1 — Equilíbrio entre receitas e despesas

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

Na alínea *a)*, inciso I, artigo 4° da LRF, o legislador quis que a estratégia para se alcançar o equilíbrio entre receitas e despesas esteja delineada na LDO. A contratação de uma operação orçamentária de crédito pode financiar o déficit mesmo atendendo a chamada regra de ouro, receita de capital aplicada em despesa de capital (art. 167, III, CF) e, ao final das contas, garantir esse tal equilíbrio, mesmo que orçamentariamente camuflado. Esse tipo de descompasso será aceito, porque antes convencionado com o parlamentar, na lei de diretrizes orçamentárias e, depois, na de orçamento anual. Aqui nada se esconde do Legislativo.

Apesar de absolutamente indesejado, o déficit de exercício não é proibido. Prova disso, assenta-se nas práticas do ente idealizador da LRF, a União, em cujos planos orçamentários pactua-se com o Congresso superávits primários mas, também, déficits, os ditos nominais, vale dizer, depois de pagos os juros e outros encargos da dívida, o governo central revela, mesmo, descompasso fiscal bancado, no mais das vezes, pela emissão de títulos públicos, uma forma de operação de crédito.

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

Dentro do espírito inovador da gestão responsável, o que não se pode mais admitir é o déficit motivado pela superestimação da receita, no orçamento ou em créditos adicionais. Assim fazendo, o Município contrariará, decerto, suas próprias normas, acordadas que estarão no Anexo de Metas Fiscais, assim como os artigos 47 a 50 da Lei 4.320 e o artigo 1° do Decreto-lei 1.377, de 1974, que determinam a programação de desembolso com o fito de evitar desajuste entre a receita arrecadada e a despesa realizada. Afrontará, no mais das vezes, o princípio da sinceridade dos números orçamentários.

Tendo em mira que a imensa parte dos municípios não vêm obtendo operação de crédito com exigibilidade superior a 12 meses, considerando que o Anexo de

Metas Fiscais não poderá prever déficit sem fonte orçamentária de cobertura e, além do mais, levando-se em conta que a peça orçamentária não pode apresentar-se negativamente desequilibrada, despesa fixada maior que a receita estimada, todos esses fatores, mostram que o déficit amparado em receita fictícia não será aceito, ou o que dá na mesma, Restos a Pagar sem cobertura financeira é, durante os 4 anos de gestão, prática a ser evitada, tal qual pretendia o Anteprojeto de LRF.

Em suma, o artigo 42 da Lei 101 veda, expressamente, a inscrição de Restos a Pagar sem amparo de caixa nos dois últimos quadrimestres do mandato do Prefeito e do Presidente da Câmara; não alcança, expressamente, os primeiros 3 anos e 4 meses dessas gestões. Entretanto, frente às razões antes expostas, os Restos a Pagar de cada ano da gestão necessitam de provisão financeira, pois, do contrário, estariam lastreados por receita superestimada, fictícia, situação irregular e que, por isso, não poderia estar previamente convencionada no anexo de metas fiscais da lei de diretrizes orçamentárias.

Neste ponto, sempre é bom refletir, o ente local de poder beneficiou-se da reforma tributária de 1988, mas, em contrapartida, a pressão sobre seu orçamento aumentou e, muito, porquanto vários serviços, antes respondidos pela União e Estados, passaram para a órbita municipal. É o caso da saúde, através do SUS; do ensino fundamental, com a municipalização induzida pelo FUNDEF; da assistência social, com maior demanda frente ao crônico desemprego; do tráfego urbano, dentre outros. Além do mais, e isso atingiu todos os entes da Federação, o Município perdeu seu meio inflacionário de financiamento. Explica-se melhor, nos tempos da inflação alta, os ativos indexados (impostos, taxas) cresciam mais do que os passivos não-indexados (salários dos servidores, precatórios, pendências junto a fornecedores), criando, assim, uma fonte adicional de receita para a Administração. Muitos contadores e orçamentistas haverão se lembrar de que, à época, as receitas patrimoniais, onde se incorporam os rendimentos de aplicações financeiras, superavam fontes básicas como as transferências do ICMS ou FPM.

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

No entanto, segundo o Professor James Giacomoni: "*a Constituição de 1967 exigia orçamentos equilibrados. Rezava o art. 66: O montante da despesa autorizada em cada exercício financeiro não poderá ser superior ao total das receitas estimadas para o mesmo período*". *O artigo previa exceções nos casos de recessão econômica e nas situações em que é recomendada a abertura de créditos extraordinários. Em outro parágrafo do mesmo artigo, o Texto Constitucional chegava ao detalhe de determinar que o Executivo deveria propor ao Legislativo medidas de restabelecimento do equilíbrio orçamentário toda vez que, no decorrer do exercício, 'houvesse*

a probabilidade de um déficit superior a dez por cento do total da receita estimada'" (in obra citada, pg. 80). Grifos nossos.

2.2.2 — Critérios para a política de contenção de despesas

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

O corte, contudo, não pode ser linear. Despesas incomprimíveis e inadiáveis como as decorrentes de contratos de terceirização de serviços públicos essenciais, folha de pagamento, para citar apenas duas, não podem sofrer restrição. Além disso, o § 2° do artigo 9° imuniza as despesas que representem obrigações constitucionais e legais do ente público, inclusive as destinadas ao pagamento do serviço da dívida (principal, juros e outros encargos).

Dessa forma, é a lei de diretrizes orçamentárias que evidenciará o tipo de despesa a ser contida. Os entes que já vinham praticando essa política de contenção, União, Estados e grandes municípios, faziam com que o corte atingisse, via de regra, obras e outros investimentos, inversões financeiras e despesas correntes não afetas a serviços básicos. E isso o que prevê a LDO da União para o exercício de 2001.

Nesse cenário, será mostrado, também, a participação da Câmara de Vereadores nesse esforço de contenção do déficit.

De sua parte, o contingenciamento no caso de a dívida consolidada ter superado os limites a ela prescritos (inciso II do § 1° do artigo 31) é fato que alcançará alguns poucos municípios. Tal limite, equivalente a 1,2 vezes a receita corrente líquida do Município, foi proposto pelo Presidente da República ao Senado, que se pronunciará através de Resolução (artigo 30).

2.2.3 — normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados governamentais

A alínea *e*, inciso I, artigo 4° da LRF entroniza mais dois novos conteúdos para a lei de diretrizes orçamentárias:

1. Definição de métodos para se controlar os custos dos serviços públicos oferecidos à população;

2. Definição de métodos para se avaliar as ações governamentais desenvolvidas.

Seja na área pública, seja no setor privado, as instituições almejam, sempre, a eficiência, princípio este cada vez mais valorizado frente às exigências da economia globalizada.

Pois bem, esses dois novos requisitos da LDO interligam-se, tendo em conta que eficiência significa realizar metas a um menor custo possível.

Não há que se falar em eficiência, sem antes sabermos o custo da atividade em foco. Apesar de interligados, esses conteúdos demandam ações específicas de implantação. Primeiro, introduzir a contabilidade de custos, depois obter parâmetros em que se possam balizar as ações governamentais.

A Administração que dispõe de sistema informatizado de escrituração contábil e, por isso paga mensalmente, deve negociar com as empresas prestadoras desse serviço a inserção de novo programa que, a cada empenho emitido, aloque custos aos respectivos centros de despesa. Esses centros agregam atividades realizadas, às vezes, por vários departamentos do Município. É o caso de ações de saúde, que podem envolver as Secretarias de Saúde, de Saneamento Básico, de Obras e Urbanismo, de Educação e de Administração. Em seguida, o sistema gerará relatórios que permitem decisões gerenciais. A propósito, outro trecho da LRF (artigo 50, § 3°) dispõe que a Administração manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Depois, há que se estabelecer parâmetros básicos sobre os quais se possam comparar as metas realizadas, tais como:

- porcentagem média estadual de crianças entre 4 e 6 anos matriculadas na pré-escola ou de 7 a 14 anos agregadas ao ensino fundamental;
- índice médio de mortalidade infantil do Estado;
- número médio estadual de habitantes por leito hospitalar.

Em suma, a LDO passará a demonstrar os centros de custos do Município e a forma de se mensurá-los. Evidenciará, também, os parâmetros a partir dos quais se avaliarão os resultados dos programas financiados com recursos orçamentários.

A propósito, convém relembrar, a eficiência das ações governamentais é o mais novo princípio constitucional da Administração Pública (artigo 37, *caput*), introduzido que foi pela Emenda Constitucional n° 19, de 1998, a da Reforma Administrativa.

Avaliar a eficácia e a eficiência da gestão orçamentária é, desde a Carta de 1988, incumbência do controle interno (artigo 74, II) que, de seu lado, não dispunha de instrumentos para executar tal mister, especialmente parâmetros que balizassem a comparação. Agora, a lei de diretrizes orçamentárias precisa evidenciá-los.

No intuito de orientar toda essa lide, vale citar a metodologia básica do Instituto Pólis: "*para identificar e comparar o impacto das ações do governo municipal sobre a qualidade de vida, o Instituto Pólis desenvolveu um novo índice, levando em conta apenas as atribuições claramente definidas como de responsabilidade do Município: coleta de lixo (na área de saneamento ambiental); no setor de educação, a cobertura oferecida pela rede própria no ensino pré-escolar. Foi incluído, também, o índice de mortalidade infantil que, apesar de não ser determinando apenas por ações municipais, tem sua redução baseada em políticas realizadas ou articuladas pelos governos locais (saúde, abastecimento, saneamento, educação, combate à desnutrição). A ponderação dos três indicadores constituiu o "Índice de Gestão Municipal" que fornece um "retrato" da atuação do Governo Municipal na qualidade de vida. Esse indicador deve ser comparado com outro índice construído pelo Instituto Pólis, o "Índice Social Municipal", O resultado dessa comparação é o "Índice de Eficácia Municipal" que reflete o quanto as ações sob responsabilidade municipal interferem*

na qualidade de vida do Município" (In: "125 Dicas para a Ação Municipal". Instituto Pólis. Internet. Site do BNDES. www.federativo.bndes.gov.br. 2.000, pg. 51/54).

2.2.4 — condições para transferir recursos a entidades públicas e privadas

A ajuda governamental a entidades privadas depende de lei específica, nos termos do artigo 26, LRF. Agora, não mais se justificam autorizações genéricas, na simples forma de dotações de orçamento. Com efeito, o Vereador deve conhecer e, aprovar, qual o asilo, o orfanato, o albergue a ser contemplado com os auxílios governamentais; Assim fazendo, atende-se os princípios constitucionais da legitimidade, moralidade e publicidade.

Além dessa lei específica, as subvenções, auxílios, contribuições, todos esses benefícios, precisarão atender às condições da lei de diretrizes orçamentárias. Exemplo: as instituições de benemerência deverão estar certificadas pelo Conselho Municipal de Assistência Social, prestar contas a cada três meses e atender, prioritariamente, famílias com renda abaixo de 2 salários mínimos.

Ao tratar dos repasses do Tesouro a entidades públicas municipais, autarquias, fundações e empresas dependentes, a LDO poderá dispor sobre metas físicas a serem alcançadas por tais pessoas da estrutura descentralizada, isto enquanto contrapartida operacional pelos recursos vindos do erário. Exemplificando, uma fundação de ensino municipal receberá $ 100.000 do caixa central e, por seu turno, compromete-se a oferecer 100 bolsas de estudo a munícipes carentes.

2.2.5 — Outros conteúdos da LDO explicitados em dispositivos da LRF, que não o artigo 4°

O artigo 4° da Lei de Responsabilidade Fiscal não esgota os novos conteúdos das diretrizes orçamentárias, na medida em que, mais adiante, outros dispositivos preceituam mais 6 (seis) conteúdos para a LDO:

- Artigo 5°, III — prescrição do percentual da receita corrente líquida que será retido, na lei de meios, enquanto Reserva de Contingência;
- Artigo 5°, § 3° — determinação do índice de preços que atualizará o principal da dívida mobiliária refinanciada;
- Artigo 8°, *caput* — identificação de parâmetros para o Poder Executivo estabelecer a programação financeira mensal de todo o Município, nele incluído a Câmara de Vereadores;
- Artigo 16, § 3° — identificação da despesa tida como irrelevante que, ao ser expandida, não demanda os procedimentos dos incisos I e II, artigo 16, LRF (estimativa trienal de custos; declaração do ordenador da despesa).
- Artigo 45, *caput* — definição de critérios para o início de novos projetos, após o atendimento dos que em andamento estão;

• Artigo 62, I — autorização para o Município auxiliar o custeio de despesas próprias de outros entes federados, União ou Estado. Ex.: gastos de operação do quartel da Polícia Militar, do Tiro de Guerra, do Cartório Eleitoral, do Fórum, dentre muitos outros;

2.2.5 — O Anexo de Metas Fiscais

Esse Anexo da LDO é peça fundamental para os intuitos da gestão fiscal responsável. Nele, o Município apresentará suas metas de resultado entre receitas e despesas, para o próximo exercício e para os dois seguintes. Dentro desse período trienal, também será previsto o comportamento da dívida municipal, seja ela de curto prazo, (passivo financeiro) ou de longo prazo (passivo permanente).

• Prefeito que não apresentar o Anexo de Metas Fiscais desembolsará multa equivalente a 30% de seus vencimentos anuais (artigo 5°, II da Lei de Crimes Fiscais).

Municípios com menos de 50 mil habitantes poderão elaborar tal documento em 2005 (art. 63, III). Nada impede, contudo, que antes o façam, no saudável intuito de já exercitar as normas de gestão responsável.

Tendo em conta que grande parte das comunas brasileiras não dispõe de meios orçamentários de financiamento do déficit (empréstimos de longo prazo, por contrato ou emissão de títulos), essas metas fiscais não poderão anunciar descompasso global entre receitas e despesas.

Aqui, já se faz necessário explicar o que é resultado primário e nominal, dois conceitos que medem o desempenho fiscal de exercício. Faremos isso com base na metodologia de cálculo apresentada pelo Presidente da República, em decorrência do artigo 30, § 1°, IV.

Nesse cenário, resultado primário é obtido a partir da seguinte fórmula:

Receita Orçamentária Arrecadada
(–) Operações de crédito
(–) Receitas de privatização
(–) Receita escritural de anulação de Restos a Pagar
(–) Rendimentos de aplicações financeiras
(–) Recebimentos de empréstimos concedidos
(–) Despesa Orçamentária Liquidada
(+) Pagamentos do principal e juros da dívida
(+) Aquisição de títulos de capital já integralizado
(+) Concessão de empréstimos
(=) Resultado Primário

Após o pagamento de todas as despesas normais do ente governamental (folha salarial, fornecedores, precatórios), se, ainda assim, sobrar recursos para o pagamento do serviço da dívida (principal, juros e outros encargos), diz-se que a entidade gerou superávit primário.

Nos últimos tempos, a imprensa vem anunciando que a União conquista, sucessivamente, superávits. Esse resultado positivo, é bom ter claro, é o primário, apurado antes de serem apropriados os juros e outros encargos da dívida federal. No final

das contas, receita total menos despesa total, o Governo Central vem obtendo déficits brutos de execução orçamentária. Para melhor ilustrar isto, tomemos como exemplo os números da execução do orçamento federal de 1998:

Receita total	R$ 184 bilhões
(–) Despesa antes dos juros e outros encargos da dívida	R$ 179 bilhões
(=) Superávit primário	R$ 5 bilhões
(–) Juros e outros encargos da dívida	R$ 52 bilhões
(=) Déficit de 1998	R$ 47 bilhões

Já, o resultado nominal é produto da seguinte fórmula:

Dívida Consolidada do ano anterior
(–) Ativo Financeiro do ano anterior (Caixa e Bancos)
(=) Dívida Fiscal Líquida do ano anterior
(–) Dívida Consolidada do ano corrente
(+) Ativo Financeiro do ano corrente (Caixa e Bancos)
(=) Resultado Nominal

Assim, o resultado nominal é fruto da variação anual do estoque da dívida consolidada líquida. Disponível no *site* oficial da LRF (*www.federativo.bndes.gov.br*), os modelos de demonstrativos do conceituado Professor Amir Khair e a Cartilha do Ministério do Planejamento informam que o resultado nominal é o mesmo que resultado bruto de execução orçamentária, receita arrecadada contra despesa empenhada, isto no conceito do artigo 35, Lei 4.320.

De nosso parte, entendemos que pode haver divergências entre a oscilação na dívida fiscal líquida e o resultado orçamentário bruto, a despeito de a LRF preceituar a incorporação, no orçamento, de todas as receitas e despesas relativas à dívida (art. 5°, § 1°). A diferença, a nosso ver, fica por conta de variações no estoque da dívida em virtude de fatos independentes da execução orçamentária. Exemplificando: ao longo do exercício financeiro, uma confissão de dívida junto ao INSS é patrimonialmente apropriada, elevando o estoque da dívida fundada (artigo 29, § 1°, LRF), sem que, para tanto, haja qualquer movimentação orçamentária. Nesse caso, a variação líquida da dívida não coincidiria com o resultado de execução do orçamento.

Além de apresentar metas trienais para os resultados de exercício e evolução da dívida de curto e longo curso, o Anexo de Metas Fiscais conterá:

- Avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior;
- Memória de cálculo que justifique as metas propostas para os 3 próximos exercícios;
- Evolução do patrimônio líquido; este termo foi extraído da Contabilidade Comercial, porque na Pública utiliza-se Ativo Real Líquido (resultado patrimonial positivo) ou Passivo Real a Descoberto (resultado patrimonial negativo);
- Avaliação da situação financeira e atuarial do regime de previdência dos servidores. A primeira, a financeira, tem a ver com o equilíbrio de curto prazo do sistema, aqui, é preciso saber se as receitas de contribuição patronal e dos servidores vêm cobrindo as aposentadorias e pensões despendidas. A outra, a atuarial, trata do

equilíbrio de longo prazo do sistema, considerando os custos dos funcionários que se aposentarão (inativos) ou falecerão (pensionistas).

• Demonstrativo da margem de renúncia de receitas e despesas obrigatórias de caráter continuado. Enquanto a lei orçamentária anual informa de que forma se compensarão esses fatos patrimoniais diminutivos (art. 5°, II), o Anexo de Metas da LDO sinalizará, em percentual da receita corrente líquida, o grau de expansão das despesas continuadas e da renúncia fiscal.

2.2.6 — O Anexo de Riscos Fiscais

Calamidades públicas, reclamações trabalhistas podem, a qualquer tempo, comprometer o equilíbrio fiscal do Município. É bem verdade que prever enchentes, desabamentos e outros desastres ambientais refoge a esta pobre esfera terrena. De todo modo, com base em demandas judiciais e na experiência ensejada por orçamentos anteriores é possível definir margem de risco, que transformada em receita corrente líquida, comporá uma reserva orçamentária técnica, a reserva de contingência de que fala o inciso III do artigo 5°.

3 — Os novos conteúdos da lei orçamentária anual, segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal

A LRF estabeleceu novos conteúdos para o orçamento-programa. De certa forma, antecipou-se ao diploma que substituirá a Lei 4.320 (art. 165, § 9°, CF). E, só poderia ser mesmo assim, visto que esses novos teores estão articulados, estreitamente, com comandos básicos da responsabilidade fiscal.

Em audiência pública, a proposta orçamentária será discutida com entidades representativas da população local. A nosso ver, esse debate enfocará, com predominância, os investimentos, os novos serviços, enfim, a expansão da ação governamental, pois que a manutenção das atividades existentes é, no mais das vezes, incomprimível e inadiável (folha de pagamento, encargos sociais, suprimento dos hospitais, pronto-socorros, escolas etc.). De todo modo, o orçamento participativo é, agora, obrigação legal (artigo 48, parágrafo único). Se a Cidade de S. Paulo, com seus 10 milhões de habitantes, realiza, ainda que precariamente, o orçamento participativo, outros municípios, decerto, podem experimentá-lo.

Também, trinta dias antes de a Câmara encaminhar, para consolidação, sua proposta orçamentária, a Prefeitura disponibilizará estudo que justifica a magnitude da receita a ser arrecadada no ano vindouro (artigo 12, § 3°). Receita superestimada franqueia o déficit de exercício. Por isso, a importância do estudo prévio da receita, que subsidiará, além disso, a construção do orçamento legislativo.

Ainda, vale lembrar, os novos projetos, obras e outras despesas de expansão estatal, só poderão integrar a peça orçamentária depois de atendidos os que em andamento estão (artigo 45, LRF), vale dizer, da capacidade local de investimento serão subtraídos os custos dos projetos que se estenderão pelo ano seguinte.

3.1 — Os novos anexos da lei orçamentária anual

No inciso I do artigo 5°, é solicitado um anexo atestando a compatibilidade da lei de meios com as metas fiscais da LDO, vale dizer, a programação orçamentária deve estar consistente com as propostas de resultado orçamentário. Se foi previsto, no Anexo de Metas Fiscais, um superávit primário de 5%, a estimativa da receita superará, em 5%, a fixação da despesa. Os Municípios com menos de 50 mil habitantes poderão formular esse Anexo em 2005; pois é neste ano que tais comunas apresentarão, obrigatoriamente, metas fiscais (artigo 63, III).

Já, o inciso II do mesmo dispositivo desmembra-se em duas exigências:

• A primeira, reitera norma constitucional (art. 165, § 6°) e determina a inserção de documento onde se revele o impacto orçamentário de toda e qualquer renúncia fiscal que ainda persista na vida financeira do Município. Não importa a época em que foram concedidas essas desistências fazendárias. O parlamentar, e a sociedade, precisam saber, ao certo, quanto elas significam e o que deixou de ser feito por isso e, caso haja interesse coletivo maior, deve-se pedir sua revogação.

• A segunda exigência diz respeito à inserção de outro documento que revele como se compensará a implantação de despesas obrigatórias de caráter continuado e de renúncia de receitas. Exemplificando, a introdução do IPTU progressivo de que fala a Emenda Constitucional 29 pode compensar programa de isenção tributária para empresas interessadas em se localizar no Município.

3.2 — A reserva de contingência

Tradicionalmente, a reserva de contingência foi sempre utilizada como fonte para abertura de créditos adicionais. E uma reserva orçamentária técnica. Em nível da União, foi ela permitida pelo artigo 91 do Decreto-lei n° 200, de 1967.

O Presidente da República vetou a inusitada pretensão de se conferir caráter financeiro à reserva de contingência, isto é, se prevalecesse o autógrafo de LRF, essa reserva seria usada como forma de reduzir o tamanho da despesa, fato que provocaria superávit orçamentário, financiando, destarte, restos a pagar sem cobertura de caixa. Nisto tudo, é preciso ter em mente que tais resíduos passivos materializam situação puramente financeira, visto que o empenho de origem aconteceu em exercícios pretéritos; não onerando, assim, o orçamento do ano em essa espécie de dívida flutuante deve ser paga.

Assim, a reserva de contingência, cujo valor não excederá o que antes se convencionou na LDO, é meio para suprir dotações relacionadas a gastos imprevistos, inesperados, contingentes. Se essas imprevisões não acontecerem até os últimos meses do exercício, naturalmente que essa reserva poderá reforçar qualquer tipo de crédito orçamentário ou adicional.