

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

MANUAL DE DEMONSTRATIVOS FISCAIS

Aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios

Válido a partir do exercício financeiro de 2015

6ª edição

Brasília
2014

Permitida a reprodução total ou parcial desta publicação desde que citada a fonte.

Arquivo digital disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp

Impresso no Brasil

MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA
Guido Mantega

SECRETÁRIO-EXECUTIVO
Paulo Rogério Caffarelli

SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL
Arno Hugo Augustin Filho

SUBSECRETÁRIOS DO TESOURO NACIONAL
Contabilidade Pública - Gilvan da Silva Dantas
Planejamento e Estatísticas Fiscais - Cleber Ubiratan de Oliveira
Relações Financeiras Intergovernamentais - Eduardo Coutinho Guerra
Dívida Pública - Paulo Fontoura Valle
Política Fiscal - Marcus Pereira Aucélio
Assuntos Corporativos - Lísio Fábio de Brasil Camargo

COORDENADOR-GERAL DE NORMAS DE CONTABILIDADE
APLICADAS À FEDERAÇÃO
Leonardo Silveira do Nascimento

COORDENADORA DE NORMAS DE CONTABILIDADE
APLICADAS À FEDERAÇÃO
Raquel da Ressurreição Costa Amorim

GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS DE GESTÃO
FISCAL
Cláudia Magalhães Dias Rabelo de Sousa

EQUIPE TÉCNICA
Cristina Quintão Vieira
Ivana Albuquerque Rosa
Jordão Mota Gonçalves
Maria José Pereira Yamamoto

COLABORAÇÃO TÉCNICA:

Coordenação-Geral de Contabilidade e Custos da União – CCONT
Coordenação-Geral de Estudos Econômico-Fiscais – CESEF
Coordenação-Geral de Operações de Crédito de Estados e Municípios – COPEM
Coordenação-Geral das Relações e Análise Financeira de Estados e Municípios – COREM
Coordenação-Geral de Controle da Dívida Pública – CODIV
Coordenação-Geral de Planejamento Estratégico da Dívida – COGEP
Coordenação-Geral de Participações Societárias – COPAR

Informações: (61) 3412-4905

Fax: (61) 3412-1459

Informações SISTN: (61) 3412-4913

Endereço Eletrônico: www.tesouro.gov.br

Correio Eletrônico: genop.cconf.df.stn@fazenda.gov.br

Dúvidas sobre o preenchimento dos demonstrativos: http://www.tesouro.gov.br/servicos/fale_conosco/fale_conosco.asp

COORDENAÇÃO EDITORIAL: Secretaria do Tesouro Nacional

REVISÃO DE TEXTO: Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação – CCONF

CAPA: Coordenação-Geral de Desenvolvimento Institucional - CODIN

TIRAGEM: 20.000 exemplares

Ficha Catalográfica

Brasil. Secretaria do Tesouro Nacional.

Manual de Demonstrativos Fiscais: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. – 6ª ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2014.
697 p. : il. ; 28 cm.

Válido para o exercício de 2015 (Portaria STN nº 553, de 22 de setembro de 2014)

ISBN

1. Finanças públicas – Brasil. 2. Execução orçamentária – Brasil. 3. Responsabilidade fiscal – Brasil. 4. Contabilidade Pública – Brasil. 5. Responsabilidade administrativa – Brasil. I. Brasil. Ministério da Fazenda. II. Título.

CDD: 336.81

CDU: 336.1/5 (81)

APRESENTAÇÃO

A segunda metade da década de 80 foi marcada pelo reordenamento das finanças públicas do País, momento em que se destacaram três grandes conquistas: A criação da Secretaria do Tesouro Nacional – STN (1986), a implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI (1987) e a instituição da Conta Única do Tesouro Nacional (1988).

A chegada do novo milênio viu surgir novas ações em prol da modernização e da austeridade na contabilidade e na gestão das finanças públicas, destacando-se a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (2000), o início do processo de convergência das práticas de contabilidade do setor público brasileiro às normas internacionais de contabilidade (2008) e a edição da Lei Complementar 131/2009, popularmente conhecida como Lei da Transparência.

Nesse contexto, a STN criou, por meio das Portarias 135 e 136, de 6 de março de 2007, atualizadas por meio das Portarias 109 e 110 de 21 de fevereiro de 2011, os Grupos Técnicos de Padronização de Relatórios e de Procedimentos Contábeis, cujo objetivo é propor recomendações baseadas no diálogo permanente, com a finalidade de reduzir divergências e duplicidades, em benefício da transparência da gestão fiscal, da racionalização de custos nos entes da Federação e do controle social de forma a exercer, em caráter supletivo, as funções do Conselho de Gestão Fiscal para fins de consolidação das contas públicas. As recomendações dos grupos técnicos continuam sendo os pilares do processo de aperfeiçoamento do Manual de Demonstrativos Fiscais. Debruçaram-se nesse processo, em pouco mais de um ano, diversas instituições públicas e da sociedade civil organizada, além de diversas coordenações gerais da STN, cujas participações são dignas de destaque.

Da parte da STN, o estabelecimento de padrões contábeis e fiscais contribuirá para a melhoria da consolidação das contas públicas conforme previsto na LRF. A STN tem consciência do alcance e da dimensão desse empreendimento, cujo sucesso tem sido resultado das parcerias e debates acima destacados e que são materializados nas partes I – Anexo de Riscos Fiscais, II - Anexo de Metas Fiscais, III – Relatório Resumido da Execução Orçamentária e IV – Relatório de Gestão Fiscal, representando, assim, mais um passo para a implementação de um novo modelo de contabilidade pública a ser implantado no país e para o aperfeiçoamento da gestão fiscal responsável.

Tem-se, portanto, em andamento, um expressivo conjunto de iniciativas que deverá acelerar o processo de evolução dos instrumentos de gestão das finanças públicas no país. O desafio tem sido grande, mas, com o apoio das instituições públicas e da sociedade civil organizada e sempre amparados nos princípios regulamentares da administração pública, não se deve ter dúvida de que o país conseguirá vencer mais esse desafio.

PORTARIA Nº 553, DE 22 DE SETEMBRO DE 2014

Aprova a 6ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais - MDF.

O SECRETÁRIO DO TESOUREO NACIONAL, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto no § 2º do art. 50 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e

Considerando o disposto no inciso I do art. 17 da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, e no inciso I do art. 6º do Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009, que conferem à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) do Ministério da Fazenda (MF) a condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal;

Considerando as competências do órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, estabelecidas no art. 18 da Lei nº 10.180, de 2001, complementadas pelas atribuições definidas no art. 7º do Decreto nº 6.976, de 2009, e nos incisos XIV, XXI, XXII e XXIII do art. 21 do Anexo I do Decreto nº 7.482, de 16 de maio de 2011;

Considerando a necessidade de padronização dos demonstrativos fiscais nos três níveis de governo, de forma a garantir a consolidação das contas públicas na forma estabelecida na Lei Complementar nº 101, de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), **resolve**:

Art. 1º Aprovar a 6ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), o qual compreende os relatórios e anexos referentes aos demonstrativos descritos nos §§ 1º, 2º, e § 3º do art. 4º e nos arts. 48, 52, 53 e 55 da Lei Complementar nº 101, de 2000, que deverão ser elaborados pela União e pelos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Parágrafo único. A STN disponibilizará versão eletrônica atualizada do MDF no endereço eletrônico <http://www.tesouro.fazenda.gov.br>.

Art. 2º Atribuir ao órgão central do Sistema de Contabilidade Federal a competência para a elaboração e a divulgação do Relatório de Gestão Fiscal, na sua forma consolidada, abrangendo todos os Poderes e órgãos da União.

Art. 3º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação e tem seus efeitos aplicados a partir do exercício financeiro de 2015.

Art. 4º Revoga-se, a partir de 1º de janeiro de 2015, as Portarias STN nº 637, de 18 de outubro de 2012, nº 216 de 22 de abril de 2013, nº 465 de 19 de agosto de 2013, e nº 537 de 18 de setembro de 2013.

ARNO HUGO AUGUSTIN FILHO

Sumário

NOTA À 6ª EDIÇÃO.....	17
INTRODUÇÃO	18
INSTRUÇÕES DE APLICAÇÃO GERAL	19
INSTRUÇÕES BÁSICAS.....	20
TERMOS GENÉRICOS	21
CONCEITOS GERAIS	25
01.00.00 PARTE I ANEXO DE RISCOS FISCAIS	32
01.00.01 INTRODUÇÃO.....	32
01.00.02 CONCEITO	32
01.00.02.01 Riscos Fiscais	32
01.00.02.02 Contingência Passiva.....	32
01.00.02.03 Obrigações Fiscais	33
01.00.02.04 Exemplos.....	33
01.00.03 PARTICULARIDADES.....	37
01.00.03.01 Entes da Federação	37
01.00.03.02 Consórcios Públicos.....	37
01.00.04 SANÇÕES PESSOAIS.....	37
01.00.05 LIMITES E RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS	37
01.00.06 PRAZOS PARA PUBLICAÇÕES	37
01.01.00 DEMONSTRATIVO DE RISCOS FISCAIS E PROVIDÊNCIAS.....	39
01.01.01 INTRODUÇÃO.....	39
01.01.01.01 Conteúdo do Demonstrativo.....	40
01.01.01.02 Objetivo do Demonstrativo.....	40
01.01.02 INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO.....	41
01.01.02.01 Tabela 1 – Demonstrativo de Riscos Fiscais e Providências	41
01.01.02.02 Exemplo de Elaboração.....	45
02.00.00 PARTE II ANEXO DE METAS FISCAIS	48
02.00.01 INTRODUÇÃO.....	48
02.00.02 CONCEITO	49
02.00.02.01 Metas Fiscais.....	49
02.00.03 PARTICULARIDADES.....	49
02.00.03.01 Entes da Federação	49
02.00.03.02 Consórcios Públicos.....	49
02.00.04 SANÇÕES PESSOAIS.....	50
02.00.05 LIMITES E RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS	50
02.00.05.01 LIMITES	50
02.00.05.02 RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS.....	50
02.00.06 PRAZOS PARA PUBLICAÇÕES	50
02.01.00 DEMONSTRATIVO 1 – METAS ANUAIS	52
02.01.01 INTRODUÇÃO.....	52
02.01.01.01 Conteúdo do Demonstrativo.....	53
02.01.01.02 Objetivo do Demonstrativo.....	53
02.01.02 INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO.....	54
02.01.02.01 Tabela 1– Metas Anuais.....	54
02.01.02.02 Exemplo de Elaboração.....	58
02.01.02.03 Exemplo de Memória e Metodologia de Cálculo das Metas Anuais	59
02.02.00 DEMONSTRATIVO 2 – AVALIAÇÃO DO CUMPRIMENTO DAS METAS FISCAIS DO EXERCÍCIO ANTERIOR	66
02.02.01 INTRODUÇÃO.....	66

02.02.01.01 Conteúdo do Demonstrativo	66
02.02.01.02 Objetivo do Demonstrativo	66
02.02.02 INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO	67
02.02.02.01 Tabela 2 – Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais do Exercício Anterior	67
02.02.02.02 Exemplo de Elaboração	70
02.03.00 DEMONSTRATIVO 3 – METAS FISCAIS ATUAIS COMPARADAS COM AS FIXADAS NOS TRÊS	
EXERCÍCIOS ANTERIORES	71
02.03.01 INTRODUÇÃO	71
02.03.01.01 Conteúdo do Demonstrativo	71
02.03.01.02 Objetivo do Demonstrativo	71
02.03.02 INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO	72
02.03.02.01 Tabela 3 – Metas Fiscais atuais comparadas com as fixadas nos três exercícios anteriores	72
02.03.02.02 Exemplo de Elaboração	77
02.04.00 DEMONSTRATIVO 4 – EVOLUÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO	78
02.04.01 INTRODUÇÃO	78
02.04.02 CONCEITO	78
02.04.02.01 Patrimônio Líquido	78
02.04.03 INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO	80
02.04.03.01 Tabela 4 – Evolução do Patrimônio Líquido	80
02.04.03.02 Exemplo de Elaboração	83
02.05.00 DEMONSTRATIVO 5 – ORIGEM E APLICAÇÃO DOS RECURSOS OBTIDOS COM A ALIENAÇÃO DE	
ATIVOS.....	84
02.05.01 INTRODUÇÃO	84
02.05.01.01 Conteúdo do Demonstrativo	84
02.05.01.02 Objetivo do Demonstrativo	84
02.05.02 CONCEITO	84
02.05.02.01 Alienação de Ativos	84
02.05.03 INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO	85
02.05.03.01 Tabela 5 – Origem e Aplicação dos Recursos Obtidos com a Alienação de Ativos	85
02.05.03.02 Exemplo de Elaboração	88
02.06.00 DEMONSTRATIVO 6 – AVALIAÇÃO DA SITUAÇÃO FINANCEIRA E ATUARIAL DO REGIME PRÓPRIO DE	
PREVIDÊNCIA DOS SERVIDORES	89
02.06.01 INTRODUÇÃO	89
02.06.01.01 Conteúdo do Demonstrativo	90
02.06.01.02 Objetivo do Demonstrativo	90
02.06.02 INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO	92
02.06.02.01 Tabela 6 – Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio de Previdência dos Servidores	92
02.06.02.02 Tabela 6.1 – Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência dos Servidores	103
02.06.02.03 Exemplo de Elaboração	105
02.07.00 DEMONSTRATIVO 7 – ESTIMATIVA E COMPENSAÇÃO DA RENÚNCIA DE RECEITA	107
02.07.01 INTRODUÇÃO	107
02.07.01.01 Conteúdo do Demonstrativo	107
02.07.01.02 Objetivo do Demonstrativo	107
02.07.02 CONCEITO	108
02.07.02.01 Renúncia de receita	108
02.07.03 INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO	109
02.07.03.01 Tabela 7 – Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita	109
02.07.03.02 Exemplo de Elaboração	110
02.08.00 DEMONSTRATIVO 8 – MARGEM DE EXPANSÃO DAS DESPESAS OBRIGATÓRIAS DE CARÁTER	
CONTINUADO	111
02.08.01 INTRODUÇÃO	111
02.08.01.01 Conteúdo do Demonstrativo	111
02.08.01.02 Objetivo do Demonstrativo	111
02.08.02 CONCEITO	111
02.08.02.01 Despesa Obrigatória de Caráter Continuado	111
02.08.02.02 Aumento Permanente de Receita	112

02.08.03 INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO.....	114
02.08.03.01 Tabela 8 – Margem de Expansão das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado.....	114
03.00.00 PARTE III RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA	120
03.00.01 INTRODUÇÃO.....	120
03.00.02 PARTICULARIDADES.....	121
03.00.02.01 Entes da Federação.....	121
03.00.02.02 Consórcios Públicos.....	121
03.00.03 SANÇÕES PESSOAIS.....	122
03.00.04 LIMITES E RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS.....	122
03.00.04.01 LIMITES.....	122
03.00.04.02 RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS.....	122
03.00.05 PRAZOS PARA PUBLICAÇÕES.....	122
03.00.05.01 União.....	123
03.00.05.02 Estados.....	124
03.00.05.03 Municípios.....	125
03.00.05.04 Municípios com população inferior a 50.000 habitantes.....	126
03.01.00 ANEXO 1 – BALANÇO ORÇAMENTÁRIO.....	127
03.01.01 INTRODUÇÃO.....	127
03.01.01.01 Conteúdo do Demonstrativo.....	127
03.01.01.02 Objetivo do Demonstrativo.....	128
03.01.02 CONCEITO.....	129
03.01.02.01 Receita Orçamentária.....	129
03.01.02.02 Despesa Orçamentária.....	130
03.01.02.03 Reserva de Contingência.....	130
03.01.02.04 Reserva do RPPS.....	130
03.01.03 PARTICULARIDADES.....	130
03.01.03.01 Entes da Federação.....	130
03.01.03.02 Consórcios Públicos.....	130
03.01.04 SANÇÕES PESSOAIS.....	131
03.01.05 LIMITES E RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS.....	131
03.01.06 INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO.....	132
03.01.06.01 Tabela 1 – Balanço Orçamentário.....	132
03.01.06.02 Particularidades para a União.....	151
03.01.06.03 Particularidades para Estados.....	152
03.01.06.04 Tabela das Receitas e Despesas Intra-orçamentárias.....	153
03.02.00 ANEXO 2 – DEMONSTRATIVO DA EXECUÇÃO DAS DESPESAS POR FUNÇÃO/SUBFUNÇÃO.....	154
03.02.01 INTRODUÇÃO.....	154
03.02.01.01 Conteúdo do Demonstrativo.....	156
03.02.01.02 Objetivo do Demonstrativo.....	156
03.02.02 CONCEITO.....	157
03.02.02.01 Função.....	157
03.02.02.02 Subfunção.....	157
03.02.03 PARTICULARIDADES.....	157
03.02.03.01 Ente da Federação.....	157
03.02.03.02 Consórcios Públicos.....	157
03.02.04 SANÇÕES PESSOAIS.....	158
03.02.05 LIMITES E RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS.....	158
03.02.06 INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO.....	159
03.02.06.01 Tabela 2.1 – Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção.....	159
03.02.06.02 Tabela das Despesas Intra-orçamentárias.....	164
03.03.00 ANEXO 3 – DEMONSTRATIVO DA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA.....	165
03.03.01 INTRODUÇÃO.....	165
03.03.01.01 Conteúdo do Demonstrativo.....	165
03.03.01.02 Objetivo do Demonstrativo.....	165
03.03.02 CONCEITO.....	165

03.03.02.01 Receita Corrente Líquida	165
03.03.03 PARTICULARIDADES	166
03.03.03.01 Ente da Federação	166
03.03.03.02 Consórcios Públicos	167
03.03.04 SANÇÕES PESSOAIS	167
03.03.05 LIMITES E RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS	167
03.03.06 INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO	168
03.03.06.01 Tabela 3 – Demonstrativo da Receita Corrente Líquida	168
03.03.06.02 Particularidades para a União	175
03.03.06.03 Particularidades para os Estados	175
03.03.06.04 Particularidades para os Municípios	177
03.03.06.05 Particularidades para o Distrito Federal	178
03.04.00 ANEXO 4 – DEMONSTRATIVO DAS RECEITAS E DESPESAS PREVIDENCIÁRIAS	180
03.04.01 INTRODUÇÃO	180
03.04.01.01 Conteúdo do Demonstrativo	180
03.04.01.02 Objetivo do Demonstrativo	181
03.04.02 CONCEITO	181
03.04.02.01 Regime Geral de Previdência Social (RGPS)	181
03.04.02.02 Regime Próprio de Previdência Social (RPPS)	182
03.04.03 PARTICULARIDADES	183
03.04.03.01 Ente da Federação	183
03.04.03.02 Consórcios Públicos	183
03.04.04 SANÇÕES PESSOAIS	183
03.04.05 LIMITES E RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS	183
03.04.06 INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO	184
03.04.06.01 União – (Tabela 4 - Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do RGPS)	184
03.04.06.02 Entes que possuem RPPS – (Tabela 4.1 – Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio de Previdência dos Servidores)	192
03.05.00 ANEXO 5 – DEMONSTRATIVO DO RESULTADO NOMINAL	208
03.05.01 INTRODUÇÃO	208
03.05.02 CONCEITO	209
03.05.02.01 Resultado Nominal	209
03.05.02.02 Dívida Fiscal Líquida	209
03.05.03 PARTICULARIDADES	209
03.05.03.01 Entes da Federação	209
03.05.03.02 Consórcios Públicos	210
03.05.04 SANÇÕES PESSOAIS	210
03.05.05 LIMITES E RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS	210
03.05.05.01 LIMITES	210
03.05.05.02 RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS	210
03.05.06 INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO	211
03.05.06.01 Tabela 5 – Demonstrativo do Resultado Nominal	211
03.06.00 ANEXO 6 – DEMONSTRATIVO DO RESULTADO PRIMÁRIO	219
03.06.01 INTRODUÇÃO	219
03.06.01.01 Conteúdo do Demonstrativo	219
03.06.01.02 Objetivo do Demonstrativo	219
03.06.02 CONCEITO	219
03.06.02.01 Resultado Primário	219
03.06.03 PARTICULARIDADES	220
03.06.03.01 Entes da Federação	220
03.06.03.02 Consórcios Públicos	220
03.06.04 SANÇÕES PESSOAIS	220
03.06.05 LIMITES E RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS	220
03.06.05.01 LIMITES	220
03.06.05.02 RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS	220
03.06.06 INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO	221

03.06.06.01 Estados, DF e Municípios (Tabela 6 – Demonstrativo do Resultado Primário)	221
03.06.06.02 União (Tabela 6.3 - Demonstrativo do Resultado Primário)	233
03.07.00 ANEXO 7 – DEMONSTRATIVO DOS RESTOS A PAGAR POR PODER E ÓRGÃO.....	242
03.07.01 INTRODUÇÃO.....	242
03.07.01.01 Conteúdo do Demonstrativo.....	245
03.07.01.02 Objetivo do Demonstrativo.....	246
03.07.02 CONCEITO	246
03.07.02.01 Restos a Pagar.....	246
03.07.03 PARTICULARIDADES.....	247
03.07.03.01 Entes da Federação.....	247
03.07.03.02 Consórcios Públicos.....	247
03.07.04 SANÇÕES PESSOAIS.....	247
03.07.05 LIMITES E RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS	247
03.07.05.01 LIMITES	247
03.07.05.02 RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS.....	247
03.07.06 INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO.....	249
03.07.06.01 Tabela 7 – Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão.....	249
03.07.06.02 Preenchimento da Tabela dos Restos a Pagar Relativos a Despesas Intra-Orçamentárias.....	253
03.08.00 ANEXO 8 – DEMONSTRATIVO DAS RECEITAS E DESPESAS COM MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO – MDE	254
03.08.01 INTRODUÇÃO.....	254
03.08.01.01 Conteúdo do Demonstrativo.....	254
03.08.01.02 Objetivo do Demonstrativo.....	255
03.08.02 CONCEITO	255
03.08.02.01 Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE)	255
03.08.02.02 Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB)	256
03.08.03 PARTICULARIDADES.....	256
03.08.03.01 Entes da Federação.....	256
03.08.03.02 Consórcios Públicos.....	258
03.08.04 SANÇÕES PESSOAIS.....	258
03.08.05 LIMITES E RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS	258
03.08.05.01 LIMITES	258
03.08.05.02 RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS.....	267
03.08.06 INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO.....	268
03.08.06.01 União (Tabela 8 – Demonstrativo das Receitas e Despesas com MDE)	268
03.08.06.02 Estados (Tabela 8.1 – Demonstrativo das Receitas e Despesas com MDE)	295
03.08.06.03 Municípios (Tabela 8.2 – Demonstrativo das Receitas e Despesas com MDE)	330
03.08.06.04 Distrito Federal (Tabela 8.3 – Demonstrativo das Receitas e Despesas com MDE)	367
03.08.06.05 Ente da Federação Consorciado (Tabela 8.4 – Demonstrativo das Receitas e Despesas com MDE)	372
03.09.00 ANEXO 9 – DEMONSTRATIVO DAS RECEITAS DE OPERAÇÕES DE CRÉDITO E DESPESAS DE CAPITAL	374
03.09.01 INTRODUÇÃO.....	374
03.09.01.01 Conteúdo do Demonstrativo.....	374
03.09.01.02 Objetivo do Demonstrativo.....	374
03.09.02 CONCEITO	375
03.09.02.01 Regra de Ouro	375
03.09.02.02 Despesa de Capital Líquida	375
03.09.03 PARTICULARIDADES.....	375
03.09.03.01 Entes da Federação.....	375
03.09.03.02 Consórcios Públicos.....	376
03.09.04 SANÇÕES PESSOAIS.....	376
03.09.05 LIMITES E RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS	376
03.09.05.01 LIMITES	376
03.09.05.02 RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS.....	376
03.09.06 INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO.....	377

03.10.00 ANEXO 10 – DEMONSTRATIVO DA PROJEÇÃO ATUARIAL DO REGIME DE PREVIDÊNCIA	381
03.10.01 <i>INTRODUÇÃO</i>	381
03.10.01.01 Conteúdo do Demonstrativo	381
03.10.01.02 Objetivo do Demonstrativo	381
03.10.02 <i>CONCEITO</i>	382
03.10.02.01 Avaliação Atuarial	382
03.10.03 <i>PARTICULARIDADES</i>	382
03.10.03.01 Entes da Federação	382
03.10.03.02 Consórcios Públicos	382
03.10.04 <i>SANÇÕES PESSOAIS</i>	382
03.10.05 <i>LIMITES E RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS</i>	382
03.10.06 <i>INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO</i>	383
03.10.06.01 União (Tabela 10 – Projeção Atuarial do RGPS).....	383
03.10.06.02 Entes que possuem RPPS (Tabela 10.1 – Projeção Atuarial do RPPS)	387
03.11.00 ANEXO 11 – DEMONSTRATIVO DA RECEITA DE ALIENAÇÃO DE ATIVOS E APLICAÇÃO DOS RECURSOS.....	390
03.11.01 <i>INTRODUÇÃO</i>	390
03.11.01.01 Conteúdo do Demonstrativo	390
03.11.01.02 Objetivo do Demonstrativo	390
03.11.02 <i>CONCEITO</i>	390
03.11.02.01 Alienação de Ativos	390
03.11.03 <i>PARTICULARIDADES</i>	390
03.11.03.01 Entes da Federação	390
03.11.03.02 Consórcios Públicos	390
03.11.04 <i>SANÇÕES PESSOAIS</i>	391
03.11.05 <i>LIMITES E RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS</i>	391
03.11.06 <i>INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO</i>	392
03.12.00 ANEXO 12 – DEMONSTRATIVO DAS RECEITAS E DESPESAS COM AÇÕES E SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE.....	397
03.12.01 <i>INTRODUÇÃO</i>	397
03.12.01.01 Conteúdo do Demonstrativo	397
03.12.01.02 Objetivo do Demonstrativo	398
03.12.02 <i>CONCEITO</i>	398
03.12.02.01 Ações e Serviços Públicos de Saúde (ASPS)	398
03.12.02.02 Fundos de Saúde	400
03.12.03 <i>PARTICULARIDADES</i>	401
03.12.03.01 Entes da Federação	401
03.12.03.02 Consórcios Públicos	403
03.12.04 <i>SANÇÕES PESSOAIS</i>	403
03.12.05 <i>LIMITES E RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS</i>	403
03.12.05.01 LIMITES	403
03.12.05.02 RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS	406
03.12.06 <i>INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO</i>	409
03.12.06.01 União (Tabela 12 – Demonstrativo das Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde)	409
03.12.06.02 Estados (Tabela 12.1 - Demonstrativo das Receitas e Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde)	425
03.12.06.03 Municípios (Tabela 12.2 - Demonstrativo das Receitas e Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde).....	446
03.12.06.04 DF (Tabela 12.3 - Demonstrativo das Receitas e Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde) .	467
03.12.06.05 Ente da Federação Consorciado (Tabela 12.4 - Demonstrativo das Receitas e Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde)	472
03.12.06.06 Exemplos de Elaboração dos Quadros “Execução dos Restos a Pagar Não Processados Inscritos com Disponibilidade de Caixa” e “Controle dos Restos a Pagar Cancelados ou Prescritos para fins de aplicação da Disponibilidade de Caixa Conforme Artigo 24, §§1º e 2º”	474
03.13.00 ANEXO 13 – DEMONSTRATIVO DAS PARCERIAS PÚBLICO-PRIVADAS	479
03.13.01 <i>INTRODUÇÃO</i>	479

03.13.01.01 Conteúdo do Demonstrativo.....	479
03.13.01.02 Objetivo do Demonstrativo.....	479
03.13.02 CONCEITO	480
03.13.02.01 Parceria Público Privada.....	480
03.13.03 PARTICULARIDADES.....	480
03.13.03.01 Entes da Federação.....	480
03.13.03.02 Consórcios Públicos.....	480
03.13.04 SANÇÕES PESSOAIS.....	480
03.13.05 LIMITES E RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS	480
03.13.05.01 LIMITES	480
03.13.05.02 RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS	481
03.13.06 INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO.....	482
03.14.00 ANEXO 14 – DEMONSTRATIVO SIMPLIFICADO DO RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO	
ORÇAMENTÁRIA	487
03.14.01 INTRODUÇÃO.....	487
03.14.01.01 Conteúdo do Demonstrativo.....	487
03.14.01.02 Objetivo do Demonstrativo.....	487
03.14.02 CONCEITO	487
03.14.03 PARTICULARIDADES.....	487
03.14.03.01 Entes da Federação	487
03.14.03.02 Consórcios Públicos.....	488
03.14.04 SANÇÕES PESSOAIS.....	488
03.14.05 LIMITES E RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS	488
03.14.05.01 LIMITES	488
03.14.05.02 RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS.....	488
03.14.06 INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO	489
03.14.06.01 Instruções de Preenchimento no Encerramento do Exercício	491
04.00.00 PARTE IV RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL.....	495
04.00.01 INTRODUÇÃO.....	495
04.00.01.01 Conteúdo do Relatório.....	497
04.00.01.02 Objetivo do Relatório	498
04.00.02 PARTICULARIDADES.....	498
04.00.02.01 Entes da Federação	498
04.00.02.02 Consórcios Públicos.....	499
04.00.03 SANÇÕES PESSOAIS.....	499
04.00.04 LIMITES	499
04.00.05 RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS	500
04.00.05.01 Não divulgação do RGF	500
04.00.05.02 Descumprimento dos limites da Despesa com Pessoal e da DCL.....	500
04.00.06 PRAZOS PARA PUBLICAÇÕES	503
04.00.06.01 Poder Executivo	505
04.00.06.02 Poderes Legislativo, Judiciário e Ministério Público.....	505
04.00.06.03 Poder Executivo dos Municípios com menos de 50.000 habitantes	506
04.00.06.04 Poder Legislativo dos Municípios com menos de 50.000 habitantes.....	506
04.01.00 ANEXO 1 – DEMONSTRATIVO DA DESPESA COM PESSOAL.....	507
04.01.01 INTRODUÇÃO.....	507
04.01.01.01 Conteúdo do Demonstrativo.....	507
04.01.01.02 Objetivo do Demonstrativo.....	508
04.01.02 CONCEITO	508
04.01.02.01 Despesa com Pessoal	508
04.01.03 PARTICULARIDADES.....	524
04.01.03.01 Entes da Federação	524
04.01.03.02 Consórcios Públicos.....	528
04.01.04 SANÇÕES PESSOAIS.....	528
04.01.05 LIMITES E RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS	529

04.01.05.01 LIMITES	529
04.01.05.02 RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS	530
04.01.06 INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO	532
04.01.06.01 Ente da Federação (Tabela 1 - Demonstrativo da Despesa com Pessoal)	532
04.01.06.02 Ente da Federação (Tabela 1.1 - Modelo para Demonstrativo da Despesa com Pessoal detalhada mensalmente)	544
04.01.06.03 Ente da Federação (Tabela 1.2 – Trajetória de Retorno ao Limite da Despesa com Pessoal)	546
04.01.06.04 Defensoria Pública (Tabela 1.3 - Modelo para Demonstrativo da Despesa com Pessoal)	552
04.01.06.05 Ente da Federação Consorciado (Tabela 1.4 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal executada em Consórcio Público)	553
04.01.06.06 Consórcio Público (Tabela 1.5 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal do Consórcio Público)	555
04.02.00 ANEXO 2 – DEMONSTRATIVO DA DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA – DCL	558
04.02.01 INTRODUÇÃO	558
04.02.01.01 Conteúdo do Demonstrativo	558
04.02.01.02 Objetivo do Demonstrativo	560
04.02.02 CONCEITO	560
04.02.02.01 Dívida Consolidada	560
04.02.02.02 Dívida Consolidada Líquida	560
04.02.03 PARTICULARIDADES	561
04.02.03.01 Entes da Federação	561
04.02.03.02 Consórcios Públicos	562
04.02.04 SANÇÕES PESSOAIS	562
04.02.05 LIMITES E RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS	563
04.02.05.01 LIMITES	563
04.02.05.02 RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS	565
04.02.06 INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO	566
04.02.06.01 Estados, DF e Municípios (Tabela 2: Demonstrativo da DCL)	566
04.02.06.02 Estados, DF e Municípios (Tabela 2: Exemplo de Elaboração)	580
04.02.06.03 Estados, DF e Municípios (Tabela 2.1: Trajetória de Retorno ao Limite)	583
04.02.06.04 Estados, DF e Municípios (Tabela 2.2: Trajetória de Ajuste de 15 anos)	591
04.02.06.05 União (Tabela 2.3 – Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida)	595
04.03.00 ANEXO 3 – DEMONSTRATIVO DAS GARANTIAS E CONTRAGARANTIAS DE VALORES	600
04.03.01 INTRODUÇÃO	600
04.03.01.01 Conteúdo do Demonstrativo	600
04.03.01.02 Objetivo do Demonstrativo	600
04.03.02 CONCEITO	600
04.03.02.01 Garantia	600
04.03.02.02 Contragarantia	601
04.03.03 PARTICULARIDADES	602
04.03.03.01 Entes da Federação	602
04.03.03.02 Consórcios Públicos	602
04.03.04 SANÇÕES PESSOAIS	602
04.03.05 LIMITES E RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS	602
04.03.05.01 LIMITES	602
04.03.05.02 RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS	603
04.03.06 INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO	605
04.04.00 ANEXO 4 – DEMONSTRATIVO DAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO	610
04.04.01 INTRODUÇÃO	610
04.04.01.01 Conteúdo do Demonstrativo	610
04.04.01.02 Objetivo do Demonstrativo	611
04.04.02 CONCEITO	611
04.04.02.01 Operação de Crédito	611
04.04.03 PARTICULARIDADES	615
04.04.03.01 Entes da Federação	615
04.04.03.02 Consórcios Públicos	615
04.04.04 SANÇÕES PESSOAIS	616
04.04.05 LIMITES E RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS	616

04.04.05.01 LIMITES	616
04.04.05.02 RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS	618
04.04.06 INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO	620
04.04.06.01 Estados, DF e Municípios (Tabela 4: Demonstrativo das Operações de Crédito)	620
04.04.06.02 União (Tabela 4.1: Demonstrativo das Operações de Crédito)	632
04.05.00 ANEXO 5 – DEMONSTRATIVO DA DISPONIBILIDADE DE CAIXA E DOS RESTOS A PAGAR	641
04.05.01 INTRODUÇÃO	641
04.05.01.01 Conteúdo do Demonstrativo	647
04.05.01.02 Objetivo do Demonstrativo	647
04.05.02 CONCEITO	648
04.05.02.01 Disponibilidade de Caixa	648
04.05.02.02 Restos a Pagar	648
04.05.03 PARTICULARIDADES	649
04.05.03.01 Entes da Federação	649
04.05.03.02 Consórcios Públicos	650
04.05.04 SANÇÕES PESSOAIS	650
04.05.05 LIMITES E RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS	650
04.05.05.01 LIMITES	651
04.05.05.02 RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS	651
04.05.06 INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO	652
04.05.06.01 Ente da Federação (Tabela 5 – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar)	652
04.05.06.03 Ente da Federação Consorciado (Tabela 5.1: Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar em que o consórcio tenha insuficiência de caixa)	658
04.05.06.04 Consórcio Público (Tabela 5.2: Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar dos Consórcios Públicos)	660
04.06.06.02 Ente da Federação (Tabela 6: Exemplo de Elaboração)	663
04.06.00 ANEXO 6 – DEMONSTRATIVO SIMPLIFICADO DO RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL	663
04.06.01 INTRODUÇÃO	663
04.06.01.01 Conteúdo do Demonstrativo	663
04.06.01.02 Objetivo do Demonstrativo	663
04.06.02 CONCEITO	663
04.06.03 PARTICULARIDADES	664
04.06.04 SANÇÕES PESSOAIS	664
04.06.05 LIMITES E RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS	664
04.06.05.01 LIMITES	664
04.06.05.02 RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS	664
04.06.06 INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO	665
04.06.06.01 Instruções de Preenchimento aplicáveis a todos os entes	665
04.08.00 RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL CONSOLIDADO	672
04.08.01 INTRODUÇÃO	672
04.08.01.01 Conteúdo do Demonstrativo	672
04.08.01.02 Objetivo do Demonstrativo	672
04.08.02 CONCEITO	672
04.08.03 PARTICULARIDADES	673
04.08.04 SANÇÕES PESSOAIS	673
04.08.05 LIMITES E RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS	673
04.08.06 INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO	673
05.00.00 PENALIDADES	674
06.00.00 LEGISLAÇÃO	686
06.01.00 CONSTITUIÇÃO FEDERAL	686
06.02.00 LEIS COMPLEMENTARES	686
06.03.00 LEIS ORDINÁRIAS	687
06.04.00 DECRETOS-LEIS	690
06.05.00 MEDIDAS PROVISÓRIAS	690

06.06.00 RESOLUÇÕES	690
06.07.00 DECRETOS.....	693
06.08.00 PORTARIAS	694

NOTA À 6ª EDIÇÃO

Considerando a necessidade de aprimoramento e atualização permanente do Manual de Demonstrativos Fiscais - MDF, a sua 6ª edição, válida para o exercício de 2015, traz alterações decorrentes da padronização e da harmonização conceituais, em grande parte advindas dos resultados das discussões geradas no Grupo Técnico de Padronização de Relatórios - GTREL e ratificadas pela STN.

Dentre as alterações desta edição, destaca-se a substituição da coluna “Despesas Executadas” pelas colunas “Despesas Empenhadas” e “Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não Processados” nos demonstrativos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária - RREO e a junção dos Demonstrativos da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar do Relatório de Gestão Fiscal - RGF

Assim, espera-se que a 6ª edição seja acessível aos diversos usuários facilitando os estudos sobre as finanças públicas, especificamente, sobre as regras voltadas para transparência e responsabilidade fiscal harmonizadas e padronizadas no âmbito do Grupo Técnico de Padronização de Relatórios - GTREL.

INTRODUÇÃO

O presente Manual estabelece regras de harmonização a serem observadas, de forma permanente, pela Administração Pública para a elaboração do Anexo de Riscos Fiscais (ARF), do Anexo de Metas Fiscais (AMF), do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF), e define orientações metodológicas, consoante os parâmetros definidos pela [Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000](#), intitulada Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.

A LRF estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e determina que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios deverão elaborar e publicar o ARF e o AMF, que acompanham a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO, e, periodicamente, o RREO e o RGF, com o propósito de assegurar a transparência dos gastos públicos e a consecução das metas fiscais, com a permanente observância dos limites fixados pela lei.

O objetivo deste manual é uniformizar procedimentos, descrever rotinas e servir de instrumento de racionalização de métodos relacionados à elaboração de seus relatórios e anexos. Nesse sentido, o manual dispõe sobre as determinações legais, a definição dos demonstrativos que os compõem, enfatizando sua abrangência e particularidades, os modelos dos demonstrativos e instruções de preenchimento, os prazos para publicação, e penalidades.

Os amparos legais citados neste manual poderão ser obtidos, pela internet, nos endereços:

- a) www.tesouro.fazenda.gov.br
- b) www.presidencia.gov.br
- c) www.senado.gov.br
- d) www.planejamento.gov.br
- e) portal.mec.gov.br
- f) portalsaude.saude.gov.br

As infrações e as respectivas punições constam no Capítulo PENALIDADES ao final deste Manual (tópico [05.00.00](#)).

Para a compreensão e a fundamentação legal do conteúdo do manual, são informadas notas gerais e específicas no rodapé das páginas.

A atualização permanente do presente manual, organizada pela Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, da Secretaria do Tesouro Nacional, com a participação de diversos órgãos públicos e entidades da sociedade civil organizada, tem por finalidade, dentre outros aspectos, tornar a linguagem mais clara e objetiva, a partir dos preceitos legais que fundamentam e justificam a elaboração dos relatórios e anexos.

INSTRUÇÕES DE APLICAÇÃO GERAL

Este capítulo de instruções gerais se aplica aos diversos demonstrativos de todas as partes desta publicação e se insere dentro de um trabalho de simplificação do Manual, que inclui um esforço no sentido de reduzir a sua extensão. O objetivo é transformar o Manual, cada vez mais, em um instrumento prático, de utilização simples e didática, para a elaboração dos diversos demonstrativos que o compõem.

Para facilitar as consultas do Manual, no texto *online* disponível no sítio do Tesouro Nacional na internet, acessível em www.tesouro.gov.br, existem **links** para palavras-chave que estão sublinhadas, como por exemplo: conceitos, legislação, tabelas, demonstrativos e anexos, onde o leitor, ao clicar, é dirigido para outros campos do próprio manual *online* que detalham melhor o que está sendo citado, ou para sítios da Internet relacionadas à legislação que o fundamenta.

Em cada Demonstrativo/Anexo, há tópicos que abordam os seguintes aspectos, Introdução, Conceito, Particularidades, Sanções Pessoais, Limites e Restrições Institucionais e Instruções de Preenchimento, conforme definido abaixo:

A **INTRODUÇÃO** traz as referências à base legal que estipula a elaboração/publicação do Demonstrativo/Anexo, bem como outras informações gerais necessárias.

No **CONCEITO**, destaca-se as definições dos conceitos mais importantes para a compreensão das informações trazidas pelo Demonstrativo/Anexo.

O tópico **PARTICULARIDADES** informa se existe alguma especificidade no preenchimento do Demonstrativo/Anexo entre os entes da Federação bem como se há necessidade de elaboração/publicação pelos Consórcios Públicos.

Em **SANÇÕES PESSOAIS**, são levantadas as principais penalidades aplicadas aos agentes públicos, como multas, perda de mandato, inabilitação para o exercício de função pública, entre outras.

No tópico **LIMITES E RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS**, destaca-se sobre a existência de algum limite legal relacionado ao Demonstrativo/Anexo, além de informações sobre a existência de restrições institucionais, ou seja, restrições que afetam o ente da Federação, como por exemplo o impedimento de receber transferências voluntárias, obter garantia e de contratar operações de crédito).

Em **INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO**, há informações sobre como se deve preencher cada linha do Demonstrativo/Anexo. Caso haja particularidades, esse tópico se subdividirá para detalhar as instruções de preenchimento específicas do ente da Federação (União, Estados, DF e/ou Municípios) e dos Consórcios Públicos.

O tópico **PRAZOS PARA PUBLICAÇÕES** informa sobre os períodos para publicação dos Anexos e Relatórios, e sobre as exceções previstas na legislação.

INSTRUÇÕES BÁSICAS

As **notas explicativas**, quando acompanham o modelo do demonstrativo, deverão ser publicadas da forma como apresentadas.

No texto, onde houver palavras ou expressões entre < >, essas deverão ser substituídas pela informação correspondente.

Em todos os demonstrativos instruídos por este manual, os **valores** devem ser expressos de maneira a não prejudicar a transparência das contas públicas, bem como deverão atender às necessidades do controle a ser exercido pelos órgãos competentes e pela sociedade. Os valores serão apresentados em unidade de Real. A utilização da unidade milhares de Reais é admitida, desde que não prejudique a transparência dos demonstrativos.

Nas colunas ou linhas apresentadas em percentuais, se o resultado obtido for um número fracionário, deverão ser demonstradas com duas casas decimais. Para isso, o número deve ser arredondado de acordo com o seguinte critério:

- a) Se o primeiro algarismo a ser abandonado for 0, 1, 2, 3 ou 4, fica inalterado o último algarismo que permanecer;
- b) Se o primeiro algarismo a ser abandonado for 5, 6, 7, 8 ou 9, aumenta-se de uma unidade o algarismo que permanecer.

Caso o demonstrativo ocupe mais de uma página, deve-se colocar no canto inferior direito da primeira página e nas demais, se ocupar mais de duas páginas, a expressão "Continua (x/y)"; a partir da segunda página, repetir o cabeçalho e colocar no canto superior direito a expressão "Continuação"; na última página colocar no canto inferior direito apenas a expressão "(x/y)". A informação "x/y" corresponde respectivamente ao número da página atual e ao número total de páginas do demonstrativo.

TERMOS GENÉRICOS

Os termos abaixo serão empregados nos diversos demonstrativos ao longo deste manual e deverão ser substituídos pelo conteúdo correto de acordo com o ente da federação e a situação a que se refere o demonstrativo.

<ENTE DA FEDERAÇÃO>

Nessa linha do cabeçalho, substituir a expressão pelo nome do ente da Federação a que se refere o demonstrativo. Ex: União, Estado de Minas Gerais, Estado do Rio Grande do Sul, Distrito Federal, Município de Pouso Alegre, Município de Cruz Alta, etc. No caso de ente municipal o nome do município deve estar acompanhado da indicação da sigla da unidade da federação, para que se identifique a qual Estado o Município pertence. Ex.: Município de Viçosa – MG.

<IDENTIFICAÇÃO DO PODER>

Nessa linha do cabeçalho registrar o Poder a que se refere o demonstrativo (Executivo, Legislativo ou Judiciário).

<IDENTIFICAÇÃO DO ÓRGÃO, QUANDO O DEMONSTRATIVO FOR ESPECÍFICO DE UM ÓRGÃO>

Para efeito da LRF, entende-se como órgão¹:

- a) o Ministério Público;
- b) as respectivas Casas do Poder Legislativo Federal;
- c) o Tribunal de Contas da União;
- d) a Assembleia Legislativa e os Tribunais de Contas do Poder Legislativo Estadual;
- e) a Câmara Legislativa e o Tribunal de Contas do Distrito Federal;
- f) a Câmara de Vereadores do Poder Legislativo Municipal e o Tribunal de Contas do Município, quando houver;
- g) o Supremo Tribunal Federal;
- h) o Conselho Nacional de Justiça;
- i) o Superior Tribunal de Justiça;
- j) os Tribunais Regionais Federais;
- k) os Tribunais do Trabalho;
- l) os Tribunais Eleitorais;
- m) os Tribunais Militares;
- n) os Tribunais dos Estados e do Distrito Federal e Territórios;
- o) o Tribunal de Justiça nos Estados e outros, quando houver.

¹ LRF, art. 20, § 2º.

TÍTULO DO ANEXO OU RELATÓRIO

Identifica o anexo ou o relatório ao qual pertence o demonstrativo. Ex: ANEXO DE METAS FISCAIS, RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA, etc.

TÍTULO DO DEMONSTRATIVO

Identifica o demonstrativo apresentado. Ex: METAS ANUAIS, DEMONSTRATIVO DO RESULTADO NOMINAL, DEMONSTRATIVO DA DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA, etc.

ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL

Indica que o demonstrativo se refere aos orçamentos fiscal e da seguridade social. O Orçamento Fiscal compreende os Poderes do ente, os fundos, órgãos e entidades, da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público. O Orçamento da Seguridade Social abrange todos os órgãos e entidades, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público, vinculados à seguridade social.

ORÇAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

Indica que o demonstrativo se refere ao Orçamento da Seguridade Social, que abrange todos os órgãos e entidades vinculados à seguridade social, seja da administração direta ou da indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

<PERÍODO DE REFERÊNCIA PADRÃO>

Nessa linha registrar o período considerado, de janeiro até o mês de referência, assim como o bimestre a que se refere o demonstrativo. Ex.: JANEIRO A ABRIL DE 2013 (caso do RGF). Ex.: JANEIRO A JUNHO 2013/BIMESTRE MAIO-JUNHO (caso do RREO bimestral).

<ANO DE REFERÊNCIA>

Nesse caso, a expressão deverá ser substituída pelo exercício financeiro a que se refere a LDO, no formato *aaaa*. Ex: 2013.

FUNDAMENTO LEGAL DO DEMONSTRATIVO

Identifica o fundamento legal em que se baseia a elaboração do demonstrativo. Ex: ARF (LRF, art 4º, § 3º), AMF – Demonstrativo 1 (LRF, art. 4º, § 1º), RREO – ANEXO 11 (LRF, art. 53, § 1º, inciso III), etc.

R\$ 1,00 ou R\$ milhares

Identifica se os valores apresentados no demonstrativo estão em unidade de Real ou em milhares de Reais. Os valores poderão ser expressos em milhares de Reais, desde que não prejudiquem a transparência dos demonstrativos.

<Ano-4>

Essa expressão deverá ser substituída pelo ano correspondente ao quarto exercício financeiro anterior ao ano de referência da LDO. Ex: 2007.

<Ano-3>

Essa expressão deverá ser substituída pelo ano correspondente ao terceiro exercício financeiro anterior ao ano de referência da LDO. Ex: 2010.

<Ano-2>

Essa expressão deverá ser substituída pelo ano correspondente ao segundo exercício financeiro anterior ao ano de referência da LDO. Ex: 2011.

<Ano-1>

Essa expressão deverá ser substituída pelo ano correspondente ao primeiro exercício financeiro anterior ao ano de referência da LDO. Ex: 2012.

<Ano+1>

Essa expressão deverá ser substituída pelo ano correspondente ao primeiro exercício financeiro posterior ao ano de referência da LDO. Ex: 2014.

<Ano+2>

Essa expressão deverá ser substituída pelo ano correspondente ao segundo exercício financeiro posterior ao ano de referência da LDO. Ex: 2015.

<Ano+3>

Essa expressão deverá ser substituída pelo ano correspondente ao terceiro exercício financeiro posterior ao ano de referência da LDO. Ex: 2016.

No Bimestre

Essa coluna identifica que os valores demonstrados estão relacionados ao bimestre ao qual se refere o demonstrativo.

Até o Bimestre

Essa coluna identifica que os valores demonstrados estão relacionados ao período do início do exercício até o bimestre ao qual se refere o demonstrativo.

Até o Bimestre/<Exercício>

Essa coluna identifica que os valores demonstrados estão relacionados ao período do início do exercício até o bimestre do exercício a que se refere o demonstrativo. O exercício correspondente deve ser informado no formato <aaaa>. Ex.: Até o Bimestre/2013.

Até o Bimestre/<Exercício Anterior>

Essa coluna identifica que os valores demonstrados estão relacionados ao período do início do exercício até o bimestre do exercício anterior ao exercício a que se refere o demonstrativo. O exercício anterior deve ser informado no formato <aaaa>. Ex.: Até o Bimestre/2012.

<MÊS ANTERIOR>

Essa coluna identifica que os valores demonstrados estão relacionados ao mês anterior ao último mês do período de referência. O mês anterior deve ser apresentado no formato <mmm/aaaa>. Ex: Mai/2013, considerando o período de referência JANEIRO A JUNHO DE 2013/BIMESTRE MAIO-JUNHO.

<Exercício>

Essa coluna identifica que os valores demonstrados estão relacionados ao exercício de referência. O exercício correspondente deve ser informado no formato <aaaa>. Ex.: 2013.

<Exercício Anterior>

Essa coluna identifica que os valores demonstrados estão relacionados ao exercício anterior ao exercício de referência. O exercício anterior deve ser informado no formato <aaaa>. Ex.: 2012.

Em 31/Dez/<Exercício Anterior>

Essa coluna identifica que os valores demonstrados estão relacionados a 31 de dezembro do exercício anterior ao exercício de referência. O exercício anterior deve ser apresentado no formato <aaaa>. Ex.: Em 31/Dez/2012.

<Exercício – 2>

Essa coluna identifica que os valores demonstrados estão relacionados ao segundo exercício anterior ao exercício de referência. O segundo exercício anterior deve ser informado no formato <aaaa>. Ex.: 2011.

<Bimestre>

Essa coluna identifica que os valores demonstrados estão relacionados ao bimestre de referência. O bimestre deve ser apresentado no formato <dd/mmm/aaaa>. Ex.: Em 30/Jun/2013.

<Bimestre Anterior>

Essa coluna identifica que os valores demonstrados estão relacionados ao bimestre anterior ao de referência. O bimestre anterior deve ser apresentado no formato <dd/mmm/aaaa>. Ex.: Em 30/Abr/2013.

% (b/a)

Identifica um percentual, ou seja, o valor de uma dada coluna (b) dividido pelo valor de uma dada coluna (a) multiplicado por 100 (cem). Ex.: $\% = \frac{\text{valor}_b}{\text{valor}_a} \times 100$

FONTE:

Informação referente à origem dos dados de acordo com a [Portaria MF 548 / 2010](#) e o [Decreto nº 7.185/2010](#), de forma a indicar o Sistema, a Unidade Responsável, a data e a hora da emissão dos dados, além do órgão responsável pela sua divulgação. Deve ser especificada cada fonte com o seu respectivo dado apresentado. Ex.: MF/SPE – Variação Real do PIB, MPO – Taxa de Reposição dos Servidores, etc.

Sistema <**Nome**>: Identifica o nome do Sistema Integrado de Administração Financeira e Controle utilizado no âmbito de cada ente da Federação. Ex.: SIAFI

Unidade Responsável <**Nome**>: Identifica a Unidade responsável pelos dados e informações fornecidas pelo Sistema. Ex.: MF/STN

<**dd/mmm/aaaa**>: Data de emissão evidenciada em dia, mês e ano. Ex.: 30/abr/2013

<**hhh e mmm**>: Hora de emissão evidenciada em horas e minutos. Ex.: 10h e 30m

CONCEITOS GERAIS

Dentro do novo posicionamento de simplificação do manual, a intenção é retirar os conceitos gerais do texto, trazendo-os para dentro deste capítulo, explicando-os de forma genérica, de modo que possam atender ao contexto específico de cada demonstrativo.

ENTE DA FEDERAÇÃO

São as pessoas jurídicas de Direito Público Interno (União, cada Estado, o Distrito Federal e cada Município).

Para fins da LRF, nas referências aos entes da Federação estão compreendidos o Poder Executivo, o Poder Legislativo (inclusive os Tribunais de Contas), o Poder Judiciário e o Ministério Público, abrangendo as **administrações diretas e indiretas, inclusive fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes**.² Cabe ressaltar que todos os **fundos financeiro-fiscais** e os **fundos de previdência** estão incluídos no conceito de ente da Federação. Portanto, deverão ser excluídos dos demonstrativos fiscais os valores relativos às empresas estatais que não dependem do orçamento do ente da Federação para custear suas atividades, ou seja, as empresas estatais independentes.

² LRF, art. 1º, §3º, e art. 2º, I.

EMPRESA CONTROLADA

Sociedade cuja **maioria do capital social com direito a voto** pertença, direta ou indiretamente, a ente da Federação.³

EMPRESA ESTATAL DEPENDENTE

Empresa controlada pelo ente da Federação que tenha, no **exercício anterior**, recebido recursos financeiros de seu controlador, destinados ao pagamento de despesas com pessoal, de custeio em geral ou de capital, excluídos, neste último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária, e tenha, no **exercício corrente**, autorização orçamentária para recebimento de recursos financeiros com idêntica finalidade.⁴

Aparentemente, o conceito citado acima, parece destoar do conceito trazido pela LC 101/2000, em seu art. 2.º, inc. III, pois afirma que “ empresa estatal dependente é a empresa controlada que receba do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária” sem nada fazer referência a exercícios financeiros, porém, a dissonância é apenas aparente, uma vez que as duas definições se complementam.

PREVISÃO ATUALIZADA

Identifica os valores atualizados das receitas previstas na Lei Orçamentária Anual – LOA ou nas alterações desta lei, para o exercício de referência, que deverão refletir a parcela da reestimativa da receita que tenha sido efetivamente utilizada para abertura de créditos adicionais, o surgimento de nova natureza de receita não prevista quando da aprovação da LOA e o remanejamento entre as naturezas de receita.⁵ Se não ocorrer nenhum dos eventos mencionados, o valor da previsão atualizada será o mesmo valor da previsão inicial.

Para fins deste manual, o termo "Reestimativa da Receita" será utilizado exclusivamente para descrever os cálculos gerenciais que têm por finalidade, dentre outras, permitir o acompanhamento da arrecadação, a análise e verificação da metodologia utilizada para se calcular a previsão inicial da LOA e a solicitação de abertura de créditos adicionais. Por outro lado, o termo "Previsão Atualizada", que será apresentado nos diversos demonstrativos, ficará restrito às receitas efetivamente previstas por lei. Portanto, os comentários a seguir devem ser analisados com base nesses conceitos.

Após a sanção da lei orçamentária, usualmente ocorrem alterações na previsão de receitas e na fixação de despesas. A Reestimativa da Receita, para fins gerenciais, ocorrerá, no mínimo, bimestralmente, para subsidiar a verificação descrita no art. 9º da LRF e antes da autorização, por lei, para a abertura de créditos adicionais

³ LRF, art. 2º, inciso II.

⁴ Art. 2º, inciso II das Resoluções do Senado Federal nº 43, de 2001, e nº 48, de 2007.

⁵ Lei 4320/1964, art. 43.

suplementares e especiais, de modo a indicar os recursos correspondentes. Assim, a Reestimativa da Receita poderá ser influenciada por:

- excesso de arrecadação, o qual corresponde ao saldo positivo das diferenças, acumuladas mês a mês, entre a arrecadação prevista, considerando-se a tendência do exercício, e a realizada;
- frustração de arrecadação, a qual corresponde ao saldo negativo das diferenças, acumuladas mês a mês, entre a arrecadação prevista, considerando-se a tendência do exercício, e a realizada;
- autorização, por lei, de novas operações de crédito não previstas na elaboração da LOA;
- acréscimos ou reduções no detalhamento das respectivas classificações, em função de remanejamentos efetuados;
- cancelamento, pelo respectivo Poder Legislativo, de autorização orçamentária de receita para cobrança no exercício.⁶

A totalidade da Reestimativa da Receita, seja a maior (excesso de arrecadação), seja a menor (frustração de arrecadação), deverá ser calculada com base no confronto entre RECEITAS REALIZADAS e PREVISÃO INICIAL e na tendência do exercício.

Por exemplo, considerando que a previsão inicial para arrecadação da receita seja de 70 bilhões de Reais por mês, o que corresponde a 840 bilhões de Reais durante todo o exercício de 2010, e, em janeiro, constata-se que a arrecadação foi 110 bilhões e, em fevereiro, de 100 bilhões de reais, poder-se-ia editar nova lei, que alterasse o valor da receita para 1.110 bilhões, calculado da seguinte forma:

Mês de Janeiro		110
Mês de Fevereiro	+	100
Meses Restantes	+	900 ⁷
<hr/>		
Total		1.110

Havendo reestimativa de receitas com base em excesso de arrecadação, a qual deve considerar a observação da tendência do exercício⁸, pode haver solicitação de crédito adicional. Se o total atualizado for maior, deverão ser considerados, para fins da coluna PREVISÃO ATUALIZADA, apenas os valores efetivamente utilizados para a abertura de crédito adicional.

Dessa forma, a coluna PREVISÃO ATUALIZADA refletirá as receitas previstas na LOA e nas leis que a alterarem, podendo apresentar valores diferentes da totalidade da Reestimativa da Receita. Essa coluna pode, ainda, não refletir a totalidade das receitas necessárias para a abertura de créditos adicionais, quando houver a utilização de superávit financeiro para esse fim.

⁶ Lei 4320/1964, art. 51.

⁷ 90 (noventa) bilhões de Reais para cada um dos próximos 10 (dez) meses, considerando-se, hipoteticamente, que as estatísticas apresentadas pelo órgão responsável preveem um aumento de 20 bilhões de Reais na tendência de arrecadação para o restante do exercício.

⁸ Lei 4320/1964, art. 43, §3º

O superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior, embora seja uma das fontes possíveis para a abertura de créditos adicionais, já foi computado como receita de exercícios anteriores e, por essa razão, não deve ser considerado entre as receitas do exercício atual, nem na previsão inicial, nem na previsão atualizada. Como as despesas autorizadas podem utilizar como fonte de recurso o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior, é razoável que o eventual confronto entre a previsão de receitas e as despesas autorizadas evidencie desequilíbrio no balanço orçamentário. A constatação de tal fato, isoladamente, não representa indício de má gestão.

Havendo frustração de arrecadação, a programação financeira deverá ser ajustada por meio de limitação de empenho ou movimentação financeira.⁹ Ao longo do exercício, a previsão atualizada poderá vir a ser restabelecida, recompondo-se proporcionalmente as dotações cujos empenhos foram limitados.¹⁰ Assim, não é recomendável que ocorra alteração da legislação orçamentária para reduzir a previsão inicial da receita e os créditos orçamentários correspondentes. Por essa razão, a coluna PREVISÃO ATUALIZADA, a qual reflete as receitas previstas na LOA ou nas leis que a alterarem, dificilmente será afetada por frustração de arrecadação.

Em caso de natureza de receita não prevista na LOA, a sua previsão inicial deverá ser identificada pela coluna PREVISÃO ATUALIZADA e a coluna PREVISÃO INICIAL deverá ser preenchida com um traço “-”, demonstrando que esse valor não foi previsto na LOA.

Desse modo, a previsão inicial poderá ser atualizada:

- a) para um valor total maior, em função de excesso de arrecadação (podendo ocorrer ou não remanejamento entre as naturezas de receita) ou de instituição de uma receita posterior à publicação da LOA;
- b) para um mesmo valor total, caso em que ocorrerão apenas acréscimos ou reduções no detalhamento das respectivas classificações, em função dos remanejamentos efetuados.
- c) eventualmente, para um valor total menor, em função da ocorrência de frustração de receita respaldada por alteração na LOA ou nas leis que a alterarem.

OPERAÇÕES INTRA-ORÇAMENTÁRIAS

A Portaria STN nº 869, de 15 de dezembro de 2005, incluiu, no Anexo I da 2ª edição do Manual de Procedimentos da Receita Pública (atualmente 5ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público), as naturezas de receitas e suas respectivas funções das operações entre órgãos, fundos, autarquias, fundações públicas, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes dos mesmos orçamentos fiscal e da seguridade social.

⁹ LRF, arts. 8º e 9º.

¹⁰ LRF, art. 9º, §1º.

As despesas e receitas intra-orçamentárias devem ser identificadas para evitar a dupla contagem, quando ocorrerem dispêndios de órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social decorrentes da aquisição de materiais, bens e serviços, pagamento de impostos, taxas e contribuições, além de outras operações, quando o receptor dos recursos também for órgão, fundo, autarquia, fundação, empresa estatal dependente ou outra entidade constante desses orçamentos, **no âmbito do mesmo ente da Federação.**

Para identificar as despesas intra-orçamentárias, foi criada – pela Portaria STN nº 688, de 14 de outubro de 2005, que alterou o Anexo II da [Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001](#) – a modalidade de aplicação 91 – Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social.

A **Modalidade de Aplicação 91** tem como fundamento o fato de que:

- a) as operações entre órgãos, fundos e entidades previstas nos orçamentos fiscal e da seguridade social deverão ser executadas, obrigatoriamente, por meio de empenho, liquidação e pagamento, nos termos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964¹¹;
- b) as operações deverão ser identificadas pela modalidade de aplicação 91 quando ocorrerem operações entre órgãos, fundos e entidades integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social.¹²

As subcategorias econômicas das receitas intra-orçamentárias (correntes e de capital) são as mesmas das receitas correntes e de capital. No entanto, as intra-orçamentárias são específicas de operações entre órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, realizadas na mesma esfera de governo (federal, estadual ou municipal).

As rubricas das receitas intra-orçamentárias deverão ser identificadas a partir dos códigos:

7000.00.00 – Receita Intra-Orçamentária Corrente;

8000.00.00 – Receita Intra-Orçamentária de Capital.

O mecanismo de formação do código dessas receitas consiste em substituir a categoria econômica da receita pelo dígito 7, se a receita intra-orçamentária for corrente; e pelo dígito 8, se a receita intra-orçamentária for de capital. Os demais níveis deverão ser mantidos, conforme a conta contábil original.

¹¹ Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários.

¹² Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários.

MANUAL DE DEMONSTRATIVOS FISCAIS

PARTE IV RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL

04.00.00 PARTE IV RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL

04.00.01 INTRODUÇÃO

A [Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000](#), também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, dispõe que ao final de cada quadrimestre **os titulares de Poderes e órgãos emitirão Relatório de Gestão Fiscal**.

A Lei de Responsabilidade Fiscal determina que o relatório deverá ser publicado e disponibilizado ao acesso público, inclusive em meios eletrônicos³⁸², até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder. Esse prazo, para o primeiro quadrimestre, encerra-se em 30 de maio; para o segundo quadrimestre, em 30 de setembro; e, para o terceiro quadrimestre, em 30 de janeiro do ano subsequente ao de referência.

Estão obrigados a emitir o Relatório de Gestão Fiscal a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, estando compreendido:

- a) na **esfera federal**: o Poder Legislativo (incluído o Tribunal de Contas da União), o Poder Judiciário (incluindo o Tribunal de Justiça do Distrito Federal), o Poder Executivo e o Ministério Público da União (incluindo o Ministério Público do Distrito Federal);
- b) na **esfera distrital**: o Poder Legislativo (incluído o Tribunal de Contas do Distrito Federal) e o Poder Executivo;
- c) na **esfera estadual**: o Poder Legislativo (incluído o Tribunal de Contas do Estado), o Poder Judiciário, o Poder Executivo, o Ministério Público Estadual;
- e
- d) na **esfera municipal**: o Poder Legislativo (incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver) e o Poder Executivo.

Para fins de emissão do Relatório de Gestão Fiscal, entende-se como **órgão**:³⁸³

- a) o Ministério Público;
- b) as respectivas Casas do Poder Legislativo Federal;
- c) o Tribunal de Contas da União;
- d) a Assembleia Legislativa e os Tribunais de Contas do Poder Legislativo Estadual;
- e) a Câmara Legislativa e o Tribunal de Contas do Distrito Federal;
- f) a Câmara de Vereadores e o Tribunal de Contas do Município, quando houver;
- g) o Supremo Tribunal Federal;
- h) o Conselho Nacional de Justiça;
- i) o Superior Tribunal de Justiça;

³⁸² LRF, art. 48.

³⁸³ LRF, art. 20, § 2º.

- j) os Tribunais Regionais Federais;
- k) os Tribunais do Trabalho;
- l) os Tribunais Eleitorais;
- m) os Tribunais Militares;
- n) os Tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios e outros, quando houver;

O relatório será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos e **assinado** pelo:

- a) Chefe do Poder Executivo;
- b) Presidente e demais membros da Mesa Diretora ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Legislativo;
- c) Presidente de Tribunal e demais membros de Conselho de Administração ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Judiciário; e
- d) Chefe do Ministério Público, da União e dos Estados.

O relatório será assinado, também, pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão.

O Relatório de Gestão Fiscal dos Poderes e órgãos abrange administração direta, autarquias, fundações, fundos e empresas estatais dependentes. As empresas estatais dependentes são as empresas públicas e sociedades de economia mista que recebam do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral ou de capital (excluídos aqueles provenientes de aumento de participação acionária).³⁸⁴

Segundo as Resoluções 43/2001 e 48/2007 do Senado Federal, empresas estatais dependentes são as empresas controladas pelo Estado, pelo Distrito Federal ou pelo Município, que tenha, no exercício anterior, recebido recursos financeiros de seu controlador, destinados ao pagamento de despesas com pessoal, de custeio em geral ou de capital, excluídos, neste último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária, e tenha, no exercício corrente, autorização orçamentária para recebimento de recursos financeiros com idêntica finalidade³⁸⁵.

O RGF deve abranger também os consórcios públicos, visto que eles integram a administração indireta de todos os entes da Federação consorciados. Esse manual apresenta as orientações para a elaboração dos demonstrativos dos entes federados consorciados e dos consórcios públicos, de acordo com as normas estabelecidas pela Portaria nº 72, de 01 de fevereiro de 2012. Outras informações sobre a gestão orçamentária, financeira e contábil dos consórcios públicos podem ser encontradas no MCASP, na Parte I – PCO, item 01.04.05.03 e na Parte III – PCE, item 03.07.00.

A Emenda Constitucional nº 45, de 2004, assegurou à **Defensoria Pública Estadual** autonomia funcional e administrativa e iniciativa de proposta

³⁸⁴ LRF, art. 1º, §3º alínea “b” e art. 2º, inciso III.

³⁸⁵ RES n.º 43. SF, art. 2º, inciso II e RES n.º 48. SF, art. 2º, inciso II.

orçamentária dentro dos limites estabelecidos na LDO;³⁸⁶ e a EC nº 74/2013 conferiu autonomia orçamentário-financeira às Defensorias da União e do Distrito Federal. Todavia, sua inclusão como órgão de autonomia orçamentário-financeira ocorreu após a edição da LRF. Em que pese a Defensoria Pública não possuir limites expressos na LRF, é facultado ao órgão preencher os demonstrativos do RGF, em especial os de despesa com pessoal, de disponibilidade de caixa e de restos a pagar, conforme modelo apresentado neste manual, para fins de transparência da gestão fiscal, não preenchendo, entretanto, os campos relativos aos limites. Por oportuno, vale ressaltar que, para fins de limites da LRF, os dados relativos às defensorias públicas deverão estar contemplados nos demonstrativos do RGF do Poder Executivo.

Nesse sentido, caso sejam criados pela Constituição Federal outros órgãos com autonomia funcional e administrativa,³⁸⁷ à semelhança da Defensoria Pública Estadual (que dependem de alteração da LRF para o estabelecimento de limites), para fins de transparência na gestão fiscal, é facultado ao órgão preencher os demonstrativos do RGF, em especial os de despesa com pessoal, de disponibilidade de caixa e de restos a pagar, conforme modelo apresentado neste manual, não preenchendo, entretanto, os campos relativos aos limites.

Ressalta-se que a publicação do Relatório de Gestão Fiscal por todos os órgãos autônomos para os quais o estabelecimento de limites da despesa com pessoal independam de alteração da LRF deve ocorrer independentemente da data de criação do órgão, ou seja, a partir do quadrimestre seguinte à data de criação.

A LRF não faz distinção entre fundações públicas de direito público e fundações públicas de direito privado, conferindo a ambas o mesmo tratamento de modo genérico. Assim, as fundações públicas, independentemente de seu regime jurídico, deverão obedecer às normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal, tendo em vista serem entidades da administração indireta, compreendidas no conceito de [Ente da federação](#), de acordo com a alínea b, inciso I do § 3º do artigo 1º da LRF.

As [empresas estatais dependentes](#) e as demais entidades da administração indireta terão de constar dos orçamentos fiscal e da seguridade social, inclusive com seus recursos próprios, para manutenção de suas atividades, excetuadas aquelas empresas que recebem recursos exclusivamente para aumento de capital oriundos de investimentos do respectivo ente.³⁸⁸

04.00.01.01 Conteúdo do Relatório

³⁸⁶ CF, art. 134, § 2º e art. 168; LRF, art. 48.

³⁸⁷ CF, art. 130-A.

³⁸⁸ Portaria nº 589/2001, da STN.

O Relatório de Gestão Fiscal conterá demonstrativos comparativos com os limites de que trata a LRF, dos seguintes montantes:³⁸⁹

- a) [despesa total com pessoal](#), evidenciando as despesas com ativos, inativos e pensionistas;
- b) [dívida consolidada](#);
- c) [concessão de garantias e contragarantias](#); e
- d) [operações de crédito](#).

No **último quadrimestre**, o RGF deverá conter, também, os seguintes demonstrativos:

- a) do montante da [disponibilidade de caixa](#) em trinta e um de dezembro e da inscrição em [Restos a Pagar](#) das despesas liquidadas, das empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa e das não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;
- b) do cumprimento do disposto na LRF, no que se refere à [operação de crédito por antecipação de receita](#), liquidada com juros e outros encargos incidentes, até o dia dez de dezembro de cada ano, com observância da proibição de contratar tais operações no último ano de mandato do Presidente, Governador ou Prefeito Municipal.

Além disso, o referido relatório indicará as **medidas corretivas** adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites.

Em todos os demonstrativos será permitido o **desdobramento** das informações julgadas necessárias, para melhor transparência.

Em todos os demonstrativos do Relatório de Gestão Fiscal, as [receitas e despesas intra-orçamentárias](#) deverão ser computadas juntamente com as demais informações, não havendo, portanto, a necessidade de segregação em linhas específicas.

04.00.01.02 Objetivo do Relatório

O objetivo do Relatório é dar **transparência** à gestão fiscal do titular do Poder/órgão realizada no período, principalmente por meio da verificação do cumprimento dos limites.

04.00.02 PARTICULARIDADES

04.00.02.01 Entes da Federação

Não há diferenciação entre os entes no tocante à necessidade de elaboração do Relatório de Gestão Fiscal. As particularidades de apresentação dos demonstrativos, quando houver, constam em tópico específico em cada um deles.

³⁸⁹ LRF, art. 55.

A consolidação das contas pelos **entes da Federação participantes de consórcios públicos** incluirá a execução orçamentária e financeira do consórcio público relativa aos recursos entregues em virtude de contrato de rateio para a elaboração do Demonstrativo da Despesa com Pessoal (Anexo 1 do RGF – ver tópico [04.01.06.05](#)).³⁹⁰ Deverá haver também a inclusão da insuficiência de caixa do consórcio público no Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa dos entes da federação consorciados.³⁹¹

04.00.02.02 Consórcios Públicos

Para fins de transparência na gestão fiscal, o consórcio público deverá dar ampla divulgação, inclusive em meio eletrônico de acesso público, ao Demonstrativo da Despesa com Pessoal (Anexo 1 do RGF – ver tópico [04.01.06.06](#)), ao Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar (Anexo 5 do RGF – ver tópico [04.05.06.03](#).)³⁹²

04.00.03 SANÇÕES PESSOAIS

A não divulgação do Relatório, nos prazos e condições estabelecidos em lei, constitui infração, punida com **multa** de trinta por cento dos vencimentos anuais do agente que lhe der causa, sendo o pagamento da multa de sua responsabilidade pessoal.³⁹³

Essa e outras penalidades aplicáveis ao titular do Poder ou órgão e ao agente público, estão detalhadas no Capítulo **PENALIDADES**, constante no final desta publicação (tópico [05.00.00](#)).

04.00.04 LIMITES

O **limite legal** (ou **limite máximo**) constitui uma das formas para a avaliação da gestão fiscal do ente da Federação. Nesse sentido, deverão ser informados nos demonstrativos do RGF os limites legais estabelecidos pela LRF ([despesa com pessoal](#) e [dívida consolidada líquida](#)) e pelo Senado Federal ([operações de crédito e garantias](#)).

O **limite prudencial** foi estabelecido para o acompanhamento da [despesa com pessoal](#), e representa 95 % do limite máximo legal.³⁹⁴

O **limite de alerta** foi estabelecido para o acompanhamento, pelo Tribunal de Contas competente, da despesa com pessoal, dívida consolidada líquida, operações de crédito e garantias. Representa 90% do limite máximo legal para a despesa com pessoal e dívida consolidada líquida.³⁹⁵

³⁹⁰ Portaria STN nº 72, de 1 de fevereiro de 2012, art. 11, inciso I.

³⁹¹ Portaria STN nº 72, de 1 de fevereiro de 2012, art. 11, § 2º.

³⁹² Portaria STN nº 72, de 1 de fevereiro de 2012, art. 15. Inciso IV, alínea “a”.

³⁹³ Lei nº 10.028/2000, art. 5º, inciso I, § 1º.

³⁹⁴ LRF, art. 22 parágrafo único.

³⁹⁵ LRF, art. 59 § 1º.

04.00.05 RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS

04.00.05.01 Não divulgação do RGF

A **não divulgação do Relatório**, nos prazos e condições estabelecidos em lei, impede o Ente da Federação, até que a situação seja regularizada, de receber **transferências voluntárias** e contratar **operações de crédito**, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária.³⁹⁶

04.00.05.02 Descumprimento dos limites da Despesa com Pessoal e da DCL

De acordo com o art. 23, caput, da LRF, se a **Despesa Total com Pessoal** do Poder ou órgão ultrapassar os limites definidos no art. 20 ao final de um quadrimestre, o excedente deverá ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro. Já o art. 31 da LRF apresenta o procedimento para recondução do montante da **Dívida Consolidada** ao limite fixado pelo Senado Federal. Se a Dívida Consolidada Líquida de um Ente da Federação ultrapassar o limite estabelecido ao final de um quadrimestre, o excesso deverá ser eliminado até o término dos três quadrimestres subsequentes, sendo que 25% desse excesso deverão ser reduzidos no primeiro quadrimestre.

Na **situação especial de baixo crescimento econômico** prevista no art. 66 da LRF, caso o Poder ou órgão ultrapasse seu limite de despesa com pessoal, entende-se que ele disporá automaticamente de quatro quadrimestres para eliminação do excesso, devendo eliminar pelo menos um terço dele nos dois primeiros. Na mesma situação, se o limite ultrapassado for o da dívida consolidada, o ente deverá reduzir o excesso até o término dos seis quadrimestres subsequentes, observada a obrigação de diminuir o excedente em pelo menos vinte e cinco por cento nos dois primeiros quadrimestres.

Recomenda-se a inclusão de **notas explicativas** nos Relatórios de Gestão Fiscal a serem divulgados, informando, além das medidas corretivas de recondução ao limite adotadas ou a adotar, se o Poder ou órgão se encontra amparado pela situação prevista no **art. 66 da LC nº 101/2000**. Essa informação visa conferir maior transparência em relação à situação fiscal tanto à sociedade como aos Tribunais de Contas, que têm a atribuição de fiscalizar o cumprimento da LRF, possibilitando, assim, que sejam considerados, na avaliação da gestão fiscal, os impactos do baixo crescimento econômico.

A título exemplificativo, apresentamos algumas situações hipotéticas de recondução aos limites de Despesa com Pessoal em um cenário de crescimento baixo ou negativo do PIB. Considerando que houve uma primeira divulgação de baixo crescimento do PIB em dezembro de 2009, relativa ao período setembro/2008 a setembro/2009, e que a apuração da Despesa Total com Pessoal e da RCL soma a realizada no mês de referência com as dos onze anteriores, haverá

³⁹⁶ LRF, art. 51, § 2º.

efeitos sobre a RCL divulgada nos Relatórios de Gestão Fiscal de dezembro de 2008 até agosto de 2010.

1ª situação: Descumprimento do limite de Despesa com Pessoal no 1º quadrimestre de 2009

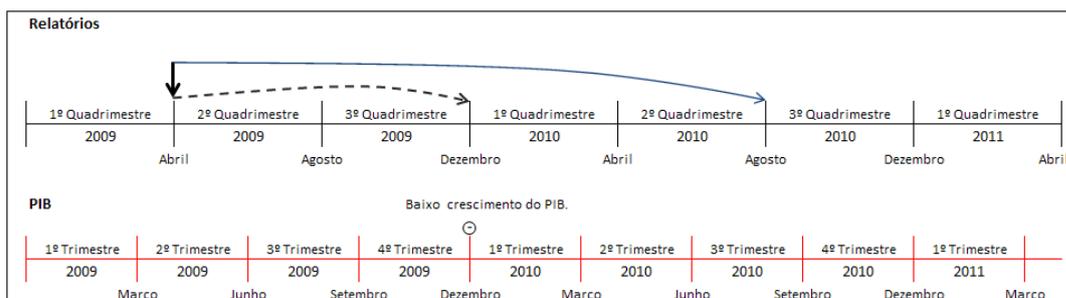


Figura 1

Inicialmente, o Poder ou órgão disporia de dois quadrimestres para retorno ao limite (até dezembro de 2009), devendo eliminar 1/3 no primeiro (até agosto de 2009). No entanto, em dezembro de 2009, o PIB acumulado divulgado pelo IBGE é negativo. Dessa forma, o prazo de recondução ao limite é automaticamente duplicado e o Poder ou órgão disporá de mais dois quadrimestres para reenquadramento ao limite (até agosto de 2010), devendo eliminar 1/3 até dezembro de 2009.

2ª situação: Descumprimento do limite de Despesa com Pessoal no 2º quadrimestre de 2009

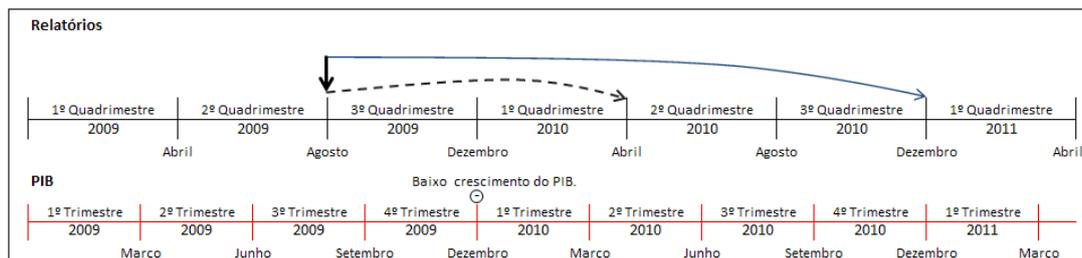


Figura 2

Inicialmente, o Poder ou órgão disporia de dois quadrimestres para retorno ao limite (até abril de 2010), devendo eliminar o excesso no primeiro (até dezembro de 2009). No entanto, com a divulgação do PIB negativo em dezembro de 2009, o prazo para eliminação de 1/3 do excesso fica automaticamente duplicado (até abril de 2010) e o prazo para eliminação total do excesso será duplicado (até dezembro de 2010).

3ª situação: Descumprimento do limite de Despesa com Pessoal no 3º quadrimestre de 2009

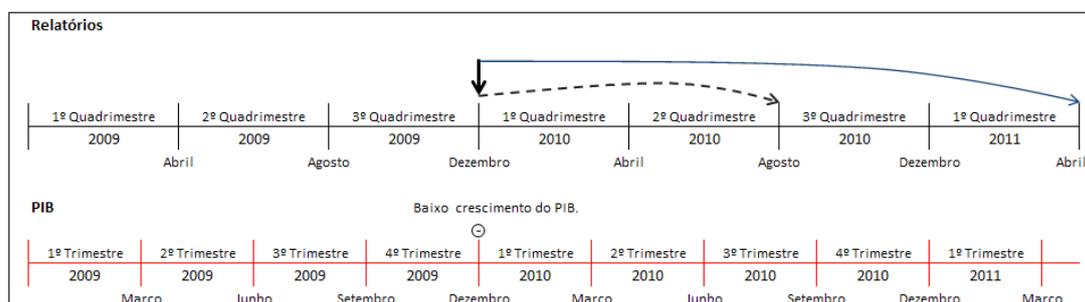


Figura 3

No momento da divulgação do relatório do último quadrimestre de 2009 já havia sido divulgado o resultado do PIB (negativo). Assim, o prazo para eliminação de 1/3 do excesso será imediatamente duplicado (até agosto de 2010) e o prazo total de recondução ao limite será duplicado até abril de 2011.

O não cumprimento dos limites e a falta de medidas saneadoras, nos prazos e condições estabelecidos em lei, podem sujeitar o titular do Poder ou órgão às punições citadas no Capítulo PENALIDADES, constante no final desta publicação (tópico [05.00.00](#)).

A extrapolação dos limites definidos na legislação em um dos Poderes (Legislativo, Judiciário ou Executivo) compromete toda a esfera correspondente (federal, estadual ou municipal), não havendo, portanto, compensação entre os Poderes.

04.00.06 PRAZOS PARA PUBLICAÇÕES

O Relatório de Gestão Fiscal, conforme previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal, deverá ser emitido e publicado até 30 dias após o final de cada quadrimestre,³⁹⁷ de acordo com os quadros a seguir.

Em caso de necessidade de republicação do referido relatório, deverão ser observados os procedimentos vigentes na época da publicação original.

É facultado aos **Municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes** optar por divulgar, semestralmente, o Relatório de Gestão Fiscal. Neste caso, a divulgação do relatório com os seus demonstrativos deverá ocorrer em até trinta dias após o encerramento do semestre.³⁹⁸ Esse prazo, para o primeiro semestre, encerra-se em 30 de julho e, para o segundo semestre, em 30 de janeiro do ano subsequente ao de referência.

Ressalta-se que o **quadrimestre** estabelecido pela LRF é entendido como um **período fixo** e não apenas como uma contagem consecutiva de quatro meses. Assim, o primeiro quadrimestre vai de janeiro a abril, o segundo, de maio a agosto e o terceiro, de setembro a dezembro.

³⁹⁷ LRF, art. 54.

³⁹⁸ LRF, art. 63.

Se ultrapassados os limites relativos à despesa total com pessoal ou à dívida consolidada, enquanto perdurar essa situação, o Município com população inferior a cinquenta mil habitantes, que tiver optado em divulgar os referidos anexos do Relatório de Gestão Fiscal semestralmente, ficará sujeito aos mesmos prazos de verificação e de retorno ao limite definidos para os demais entes.³⁹⁹

Caso o excesso seja verificado no primeiro semestre, o prazo para recondução da despesa ao limite será contado a partir do quadrimestre iniciado imediatamente após o período de apuração do excesso.

Para a inserção das informações no Siconfi ou no SISTN, no entanto, objetivando não mudar a opção de publicação semestral para quadrimestral durante o exercício, o ente que se desenquadrado no primeiro semestre deverá continuar a elaborar o RGF semestralmente até o final do exercício em que ultrapassou o respectivo limite. Entretanto, no exercício seguinte, caso não se tenha reenquadrado totalmente ao final do primeiro período de recondução, ou seja, no segundo semestre do exercício anterior, a opção será modificada automaticamente para publicação quadrimestral. Ressalta-se que a opção pela publicação quadrimestral permanecerá até o final do respectivo exercício.

Caso o excesso seja verificado no segundo semestre do exercício, o ente deverá optar pela publicação quadrimestral no início do exercício seguinte e atender aos prazos de recondução exigidos.

³⁹⁹ LRF, art. 63 inciso III, § 2º.

04.00.06.01 Poder Executivo**Quadro 1**

1º QUADRIMESTRE	
DEMONSTRATIVOS	PRAZO PARA PUBLICAÇÃO
Anexo 1 - Demonstrativo da Despesa com Pessoal Anexo 2 - Demonstrativo da Dívida Consolidada Anexo 3 - Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores Anexo 4 - Demonstrativo das Operações de Crédito Anexo 7 - Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal	Até o dia 30 de maio
2º QUADRIMESTRE	
DEMONSTRATIVOS	PRAZO PARA PUBLICAÇÃO
Anexo 1 - Demonstrativo da Despesa com Pessoal Anexo 2 - Demonstrativo da Dívida Consolidada Anexo 3 - Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores Anexo 4 - Demonstrativo das Operações de Crédito Anexo 7 - Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal	Até o dia 30 de setembro
3º QUADRIMESTRE	
DEMONSTRATIVOS	PRAZO PARA PUBLICAÇÃO
Anexo 1 - Demonstrativo da Despesa com Pessoal Anexo 2 - Demonstrativo da Dívida Consolidada Anexo 3 - Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores Anexo 4 - Demonstrativo das Operações de Crédito Anexo 5 - Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa Anexo 6 - Demonstrativo dos Restos a Pagar Anexo 7 - Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal	Até o dia 30 de janeiro do ano subsequente ao de referência
Relatório de Gestão Fiscal Consolidado	Até 30 dias após a divulgação do relatório do último quadrimestre do exercício

04.00.06.02 Poderes Legislativo, Judiciário e Ministério Público**Quadro 2**

1º QUADRIMESTRE	
DEMONSTRATIVOS	PRAZO PARA PUBLICAÇÃO
Anexo 1 - Demonstrativo da Despesa com Pessoal	Até o dia 30 de maio
2º QUADRIMESTRE	
DEMONSTRATIVOS	PRAZO PARA PUBLICAÇÃO
Anexo 1 - Demonstrativo da Despesa com Pessoal	Até o dia 30 de setembro
3º QUADRIMESTRE	
DEMONSTRATIVOS	PRAZO PARA PUBLICAÇÃO
Anexo 1 - Demonstrativo da Despesa com Pessoal Anexo 5 - Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa Anexo 6 - Demonstrativo dos Restos a Pagar Anexo 7 - Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal	Até o dia 30 de janeiro do ano subsequente ao de referência

04.00.06.03 Poder Executivo dos Municípios com menos de 50.000 habitantes

É facultado aos Municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes optar por divulgar semestralmente o Relatório de Gestão Fiscal, conforme o quadro a seguir.⁴⁰⁰

Quadro 3

1º SEMESTRE	
DEMONSTRATIVOS	PRAZO PARA PUBLICAÇÃO
Anexo 1 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal Anexo 2 – Demonstrativo da Dívida Consolidada Anexo 3 – Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores Anexo 4 – Demonstrativo das Operações de Crédito Anexo 7 – Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal	Até o dia 30 de julho
2º SEMESTRE	
DEMONSTRATIVOS	PRAZO PARA PUBLICAÇÃO
Anexo 1 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal Anexo 2 – Demonstrativo da Dívida Consolidada Anexo 3 – Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores Anexo 4 – Demonstrativo das Operações de Crédito Anexo 5 – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa Anexo 6 – Demonstrativo dos Restos a Pagar Anexo 7 – Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal	Até o dia 30 de janeiro do ano subseqüente ao de referência
Relatório de Gestão Fiscal Consolidado	Até 30 dias após a divulgação do relatório do último quadrimestre do exercício

04.00.06.04 Poder Legislativo dos Municípios com menos de 50.000 habitantes

É facultado aos Municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes optar por divulgar semestralmente o Relatório de Gestão Fiscal, conforme o quadro a seguir.⁴⁰¹

Quadro 4

1º SEMESTRE	
DEMONSTRATIVOS	PRAZO PARA PUBLICAÇÃO
Anexo 1 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal	Até o dia 30 de julho
2º SEMESTRE	
DEMONSTRATIVOS	PRAZO PARA PUBLICAÇÃO
Anexo 1 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal Anexo 5 – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa Anexo 6 – Demonstrativo dos Restos a Pagar Anexo 7 – Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal	Até o dia 30 de janeiro do ano subseqüente ao de referência

⁴⁰⁰ LRF, art. 63.

⁴⁰¹ LRF, art. 63.

04.01.00 ANEXO 1 – DEMONSTRATIVO DA DESPESA COM PESSOAL

04.01.01 INTRODUÇÃO

O Demonstrativo da Despesa com Pessoal⁴⁰² é parte integrante do Relatório de Gestão Fiscal – RGF e deverá ser elaborado pelos Poderes e órgãos com poder de autogoverno, tais como o Poder Executivo, os órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, o Tribunal de Contas e o Ministério Público.⁴⁰³

Esse demonstrativo deverá compor também o Relatório de Gestão Fiscal Consolidado, a ser elaborado e publicado pelo Poder Executivo até 30 dias após a divulgação do relatório do último quadrimestre do exercício (ver tópico [04.08.00](#) – Relatório de Gestão Fiscal Consolidado).

A LRF determina que o RGF deverá ser emitido quadrimestralmente e disponibilizado ao acesso público, inclusive em meios eletrônicos, até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder. Esse prazo encerra-se em 30 de maio, para o primeiro quadrimestre; em 30 de setembro, para o segundo quadrimestre; e em 30 de janeiro do ano subsequente ao de referência, para o terceiro quadrimestre.

04.01.01.01 Conteúdo do Demonstrativo

O Demonstrativo deverá conter valores da despesa com pessoal do Poder/Órgão executada nos últimos 12 (doze) meses, com informações sobre a despesa bruta com pessoal, as despesas não computadas para fins de verificação do limite, despesa total com pessoal (ver tópico [04.01.02.01](#)), percentual da despesa total com pessoal em relação à receita corrente líquida (RCL), e os limites [máximo](#), [prudencial](#) e de [alerta](#) estabelecidos conforme a legislação.

Para a elaboração do demonstrativo, considerar o **2º nível** (grupo de natureza da despesa Pessoal e Encargos Sociais e Outras Despesas Correntes) da estrutura da natureza de despesa.

A estrutura da natureza de despesa a ser observada na execução orçamentária de todas as esferas de Governo é “c.g.mm.ee.dd”⁴⁰⁴, em que:

- a) “c” representa a categoria econômica;
- b) “g” o grupo de natureza da despesa;
- c) “mm” a modalidade de aplicação;
- d) “ee” o elemento de despesa; e
- e) “dd” o desdobramento, facultativo, do elemento de despesa.

O grupo de natureza de despesa é a agregação de elementos de despesa, que apresentam as mesmas características quanto ao objeto de gasto.

⁴⁰² LRF, art. 55, inciso I, alínea “a”.

⁴⁰³ LRF, art. 54, combinado com os arts. 20 e 55, §1º. Acórdão nº 2354/2007 do TCU – Plenário.

⁴⁰⁴ Portaria Interministerial nº 163/2001, da STN e SOF.

O elemento de despesa tem por finalidade identificar os objetos de gasto, tais como vencimentos e vantagens fixas, aposentadorias, pensões e outros de que a administração pública se serve para a consecução de seus fins.

As informações de pessoal deverão ser consideradas pelo valor total do grupo de natureza de despesa 1 – Pessoal e Encargos Sociais, abrangendo as despesas com Ativos, Inativos, Pensionistas e pelo valor de alguns elementos do grupo de natureza da despesa 3 – Outras Despesas Correntes, que se enquadram no conceito do artigo 18 da LRF.

Para permitir a elaboração do Demonstrativo da Despesa com Pessoal por Poder, o RPPS deverá manter registros destacados das receitas e despesas de cada um dos Poderes⁴⁰⁵, podendo ser adotado o critério da identificação orçamentária (ação) ou da unidade gestora específica, no registro e evidenciação das despesas de cada um dos Poderes. O RPPS deve, ainda, ter condições de fornecer as informações necessárias que possibilitem ao respectivo Poder ou órgão utilizar tais informações para fins de elaboração do seu RGF, mediante apuração dos valores brutos de inativos e pensionistas, assim como do montante de inativos e pensionistas pagos com recursos do RPPS, utilizando o plano de contas do RPPS.⁴⁰⁶

04.01.01.02 Objetivo do Demonstrativo

O Demonstrativo visa à **transparência** da despesa com pessoal de cada um dos Poderes e órgãos com autonomia administrativa, orçamentária e financeira conferida na forma da Constituição, notadamente quanto à adequação aos **limites** de que trata a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.⁴⁰⁷

04.01.02 CONCEITO

04.01.02.01 Despesa com Pessoal

A **despesa total com pessoal** compreende o somatório dos gastos do Ente da Federação com **ativos, inativos e pensionistas**⁴⁰⁸ (**despesa bruta com pessoal**), **deduzidos alguns itens exaustivamente explicitados pela própria LRF (despesas deduzidas)**, não cabendo interpretações que extrapolem os dispositivos legais.⁴⁰⁹

1. Despesa Bruta com Pessoal

O conceito de despesa com pessoal não depende da natureza do vínculo empregatício. Assim, as despesas com servidores, independentemente do regime de trabalho a que estejam submetidos, integram a despesa total com pessoal e compõem o cálculo do limite de gasto com pessoal. Assim, consideram-se incluídos tanto servidores efetivos, como cargos em comissão, celetistas, empregados

⁴⁰⁵ LRF, art. 50, I, III e IV.

⁴⁰⁶ Portaria MPS nº 916/2003.

⁴⁰⁷ LRF, art. 20.

⁴⁰⁸ LRF, art. 18.

⁴⁰⁹ LRF, art. 19, § 1º.

públicos e agentes políticos. Esse também é o caso dos agentes comunitários de saúde e dos agentes de combate às endemias, quer tenham sido contratados por meio de processo seletivo público⁴¹⁰ ou não.

O conceito de despesa com pessoal também não depende de avaliação jurídica sobre a legalidade ou não da contratação. Assim, tanto as contratações por tempo determinado para atender necessidade temporária de excepcional interesse público⁴¹¹ como as que poderão vir a ser contestadas à luz do instituto constitucional do concurso público⁴¹², por exemplo, deverão ser registradas na despesa com pessoal, independentemente da verificação da legalidade ou validade das contratações, bem como das eventuais cominações que possam advir.

Apresenta-se abaixo **lista exemplificativa** de itens considerados despesa bruta com pessoal, com base nas rubricas de gastos da União:

RUBRICA DO GASTO	DEFINIÇÃO DO GASTO
Abono de Permanência	Despesas com pagamento do abono de permanência, devido aos servidores que tendo completado as exigências para aposentadoria voluntária, opte por permanecer em atividade. (emenda constitucional nº. 41 de 19/12/2003 e orientação normativa da secretaria de previdência social nº. 01 de 06/01/2004) de acordo com a medida provisória 167, de 19 de fevereiro de 2004.
Abono Provisório	Gratificação em dinheiro concedida além dos vencimentos ou salário.
Adicional - Teto Parlamentar	Ajuda de custo concedida aos parlamentares nos meses de fevereiro, junho e dezembro.
Adicional de Atividades Penosas	Despesas com remuneração de servidores que exercem atividades penosas.
Adicional de Compensação Orgânica	Despesas realizadas com adicional de compensação orgânica de militares.
Adicional de Habilitação	Despesas realizadas com adicional de habilitação de militares.
Adicional de Insalubridade	Despesas com remuneração de servidores em atividade em locais insalubres.
Adicional de Periculosidade	Despesas com remuneração de servidores que exercem atividades perigosas.

⁴¹⁰ Emenda Constitucional nº 51, de 14 de fevereiro de 2006, art. 2º.

⁴¹¹ CF, art. 37, IX e Lei 8.745/93.

⁴¹² CF, art. 37, II. A Súmula 331 do Tribunal Superior do Trabalho – TST considerou ilegal a terceirização, inclusive no âmbito da administração pública, que esteja relacionada às atividades-fins dos órgãos e em que haja pessoalidade e subordinação direta na relação de trabalho.

Adicional de Permanência	Despesas realizadas com adicional de permanência de militares.
Adicional de Tempo de Serviço	Percentual sobre vencimento básico por ano de efetivo exercício.
Adicional de Transferência - art. 469/CLT	Despesas com suplemento da remuneração de servidores que foram transferidos conforme art.469 da CLT.
Adicional Militar	Parcela remuneratória mensal devida ao militar, inerente a cada círculo hierárquico da carreira militar.
Adicional Noturno	Despesas com remunerações a servidores em atividade noturna.
Adicional Tarefa Tempo Certo (art. 23 MP 2131)	Despesas concedidas a título de adicional ao militar da reserva remunerada, e excepcionalmente o reformado, que tenha modificada sua situação na inatividade para aquela prevista para a prestação de tarefa por tempo certo correspondente a três décimos dos proventos que estiver percebendo.
Adicional Variável	Despesas realizadas a título de adicional variável sujeitos a incidência de tributos e contribuições de acordo com a lei 10.973/04 - distribuição de royalties a retribuição adicional variável será atribuída em função da eficiência individual e plural da atividade fiscal.
Aposentadorias e Reformas	Despesas com folha de pagamentos de inativos civis e militares.
Auxílio Reclusão	Despesas com auxílio-reclusão, devido à família do servidor afastado por motivo de prisão.
Auxílio-Doença Servidor	Despesas com remuneração do servidor durante o período de licença saúde homologada, previsto em lei.
Auxílio-Invalidez - Pessoal Militar	Auxílio mensal para cobrir despesas com internação especializada e cuidados de enfermagem.
Aviso Prévio Indenizado	Despesa com o pagamento, pelo empregador, de 30 (trinta) dias de serviço, quando este decide unilateralmente demitir o empregado sem justa causa e sem o cumprimento do aviso prévio.
Décimo Terceiro Salário	
Férias - Abono Constitucional	Abono concedido a todos empregados e servidores como remuneração do período de férias anuais - um terço a mais do que o salário normal.
Férias - Abono Pecuniário	Despesas com a conversão em abono pecuniário de um terço (10 dias) do valor da remuneração devida ao servidor no período de férias.
Férias Vencidas e Proporcionais	Despesas com pagamento de férias vencidas e proporcionais na rescisão de contrato de trabalho, exoneração do servidor ou aposentadoria.

Gratificação de Atividades Externas – GAE	Despesas com gratificações adquiridas em função do exercício de atividades externas, a exemplo da atividade exercida por oficiais de justiça.
Gratificação de Exercícios de Cargos	Despesas realizadas com gratificação por exercício de cargos, como DAS, GAJ, etc.
Gratificação de Localidade Especial	Despesas realizadas com gratificação de localidade especial de militares.
Gratificação de Representação	Despesas realizadas com gratificação de representação de militares.
Gratificação de Serviço Voluntário	Parcela remuneratória devida ao militar que voluntariamente, durante seu período de folga, apresentar-se para o serviço (hora-extra).
Gratificação de Tempo de Serviço	Despesas realizadas com o pagamento da gratificação de tempo de serviço (anuênio).
Gratificação Eleitoral	Despesas realizadas a título de gratificação eleitoral para juízes e promotores designados para apreciação das reclamações ou representações dirigidas aos tribunais eleitorais (lei 9504, de 30/09/97).
Gratificação por Atividades Expostas	Despesas com gratificações, quando pelo exercício, expõe o servidor a riscos
Gratificação por Embarque Fluvial	Despesas realizadas a título de gratificação por embarque fluvial paga aos capitães, pilotos fluviais, supervisores maquinistas, taifeiros fluviais, contramestres, condutores, cozinheiros e marinheiros.
Gratificação por Exercício de Funções	Despesas realizadas com gratificação por exercício de funções, de coordenação ou encargo de atividades específicas.
Gratificações Especiais a Aposentados e Pensionistas	Despesas com gratificações de natureza especial concedidas em virtude de lei a pessoal civil (aposentado).
Incentivo à Qualificação (Titulação)	Despesas com incentivo a qualificação de servidores que possuem educação formal superior ao exigido pelos cargos que ocupam, em áreas de interesse do órgão.
Indenização de Localização	Despesas realizadas a título de indenização de localização específica determinada por lei
Participação a empregados e Administradores	Despesas realizadas a título de participação a empregados ou administradores de acordo com o constante do estatuto social da empresa distribuidora.
Pensões	Despesas com proventos devidos aos dependentes do segurado após a morte deste.
Prêmio de Produtividade	Parcela paga por cumprimento de metas.
Remun. Particip. Órgãos Deliberação Coletiva	Despesas realizadas a título de remuneração de membros de órgãos de deliberação coletiva (conselho consultivo, conselho de administração, conselho fiscal ou outros órgãos colegiados).

Remuneração de Pessoal em Disponibilidade	Despesas com vencimentos e vantagens fixas a pessoal civil em disponibilidade
Representação Mensal	Despesas realizadas com representação mensal, por exemplo, do "das" e etc.
Salário-Família RPPS ¹	Benefício pago aos servidores com salário mensal na faixa de baixa renda, para auxiliar no sustento de filhos.
Salário-Maternidade	Despesas com salário-maternidade, devido à segurada gestante, durante o período de licença gestante previsto em lei.
Serviços Extraordinários – Hora Extra	Despesas realizadas a título de serviços extraordinários, tais como hora extra e outros de caráter eventual.
Servidores Anistiados Políticos – ADCT 8º	Despesas realizadas a título de reparação econômica, de caráter indenizatório, conforme estabelecem o art.8º do ato das disposições constitucionais transitórias e as leis que a regulamentam (leis 10559/2002 e 11354/2006).
Soldo	Despesas realizadas com vencimentos dos militares.
Subsídios	Remuneração de ocupantes de determinados cargos do serviço público.
Substituições	Remuneração paga ao servidor substituto
Vantagem Pecuniária Especial - VPE	Despesas realizadas com vantagem pecuniária especial - vpe (base legal: lei n 11.134/05, art. 1º - para inativos) para os militares do distrito federal.
Vantagem Pecuniária Individual - VPNI	Despesas realizadas com a vantagem pecuniária individual (inclusive da lei 10698, de 02/07/03).
Vantagem Pessoal - LEI 8.216/91	Valores relativos a vantagens pessoais concedidas aos aposentados civis (conversão de abono especial).
Vantagens Incorporadas	Vantagens diversas incorporadas à remuneração ou provento.

Não se considera despesa bruta com pessoal os pagamentos de natureza indenizatória, que têm como característica compensar dano ou ressarcir gasto do servidor público, em função do seu ofício, e os benefícios assistenciais.

Abaixo apresenta-se lista exemplificativa de gastos com pessoal que não entram no cômputo da despesa bruta com pessoal:

RUBRICA DO GASTO	DEFINIÇÃO DO GASTO
------------------	--------------------

Ajuda de Custo	Destina-se a compensar as despesas de instalação do servidor que, no interesse do serviço, passar a ter exercício em nova sede, com mudança de domicílio em caráter permanente.
Auxílio Alimentação	Custeio das despesas com alimentação por dia trabalhado.
Auxílio Creche/Escola	Despesas com auxílio escola pago semestralmente a filhos/dependentes legais com idade entre 7 e 14 anos, não atendidos pelo programa de salario-educacao do mec/fnde, conforme estabelecido em acordo coletivo.
Auxílio Deficiente	Despesas com auxilio pago aos deficientes dependentes de funcionarios, conforme estabelecido em acordo coletivo.
Auxílio Educação	Subsídios, no sistema de reembolso, para pagamento de despesa com educação do próprio servidor.
Auxílio Funeral	Despesas com auxilio-funeral, devido a familia do servidor falecido em atividade ou aposentado, ou a terceiro que custear comprovadamente os dispendios com funeral do ex-servidor.
Auxílio Medicamento	Subsídios, no sistema de reembolso, para aquisição de medicamentos alopáticos, homeopáticos e de formulação direta.
Auxílio Moradia	Ressarcimento das despesas comprovadamente realizadas pelo servidor com aluguel de moradia ou com meio de hospedagem administrado por empresa hoteleira.
Auxílio Natalidade	Despesas com auxílio-natalidade, devido a servidora, conjuge ou companheiro servidor público, por motivo de nascimento de filho.
Auxílio Odontológico	Subsídios, no sistema de reembolso, para aquisição de próteses fixas móveis, aparelhos ortodônticos e implantes.
Auxílio Oftalmológico	Subsídios, no sistema de reembolso, para aquisição de óculos (armação e lentes), lentes de contato ou lentes intraocular.
Auxílio p/ Exames fora de Domicílio	Despesas com auxilio para exames fora do domicilio, devido aos beneficiarios que se deslocam, por determinacao do INSS, para exames ou tratamento em processo de reabilitacao profissional, em localidade diversa de seu domicilio.
Auxílio-Acidente	Despesas com auxilio-acidente previdenciário concedido, como indenizacao, ao segurado quando apos a consolidacao das lesoes decorrentes de acidentes de qualquer natureza resultar sequelas que impliquem reducao da capacidade funcional.
Auxílio-Fardamento	Despesas orcamentarias com o auxilio-fardamento, pago diretamente ao servidor ou militar.
Auxílio-Programa de Reabilitação Profissional	Despesas com auxilio para segurado inscrito em programa dereabilitacao profissional, para custear despesas como alimentacao e transporte do segurado durante a participacao em curso de reabilitação profissional.

Compensação Pecuniária (Lei 7.963/89)	Compensação pecuniária, a título de benefício, ao militar temporário das forças armadas, por ocasião, de seu licenciamento.
Diárias	Destinadas a indenizar as parcelas de despesas extraordinárias com pousada, alimentação e locomoção urbana.
Indenização de Transporte Próprio	Ressarcimento de despesas com a utilização de meio próprio de locomoção para a execução de serviços externos.
Pecúlio	Despesas com pecúlio, devido aos segurados aposentados filiados a previdência e a segurados filiados a previdência, com mais de 60 anos de idade.
Plano de Saúde	Pagamento ou restituição de despesas com plano de saúde efetuado pelo servidor.
Vale Transporte	Valor que o empregador antecipará ao empregado para utilização efetiva em despesas de deslocamento residência trabalho e vice-versa.

2. Outras Despesas com Pessoal decorrentes de contratos de terceirização

As despesas relativas à mão de obra, constantes dos contratos de terceirização, **empregada em atividade-fim da instituição** ou inerentes a categorias funcionais abrangidas pelo respectivo **plano de cargos e salários** do quadro de pessoal, serão classificadas no grupo de despesa 3 – Outras Despesas Correntes, **elemento de despesa 34** – Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização⁴¹³. Essas despesas devem ser incluídas no cálculo da despesa com pessoal por força do §1º do art. 18 da LRF.

O Elemento de Despesa 34 – Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização é definido como “Despesas relativas à mão de obra, constantes dos contratos de terceirização, classificáveis no grupo de despesa 3 – Outras Despesas Correntes, em obediência ao disposto no art. 18, § 1º, da Lei Complementar nº 101, de 04/05/2000” “Despesas orçamentárias relativas à mão-de-obra constantes dos contratos de terceirização, de acordo com o art. 18, § 1º, da Lei Complementar nº 101, de 2000, computadas para fins de limites da despesa total com pessoal previstos no art. 19 dessa Lei.”⁴¹⁴.

A LRF⁴¹⁵ não faz referência a toda terceirização, mas apenas àquela que se relaciona à substituição de servidor ou de empregado público. Assim, não são consideradas no bojo das despesas com pessoal as terceirizações que se destinem à execução indireta de atividades⁴¹⁶ que, simultaneamente:

⁴¹³ LRF, art. 18, § 1º e Portaria Conjunta STN/SOF nº 1/2010, conforme recomendação do TCU por meio do Acórdão nº 283/2011.

⁴¹⁴ Portaria Conjunta STN/SOF nº 1/2010.

⁴¹⁵ LRF, art. 18, §1º.

⁴¹⁶ Decreto n.º 2.271, de 07/07/97, art. 1º.

- a) sejam acessórias, instrumentais ou complementares aos assuntos que constituem área de competência legal do órgão ou entidade (atividades-meio), na forma de regulamento, tais como: conservação, limpeza, segurança, vigilância, transportes, informática – quando esta não for atividade-fim do órgão ou Entidade – copeiragem, recepção, reprografia, telecomunicações e manutenção de prédios, equipamentos e instalações⁴¹⁷;
- b) não sejam inerentes a categorias funcionais abrangidas por plano de cargos do quadro de pessoal do órgão ou entidade, salvo expressa disposição legal em contrário, ou seja, relativas a cargo ou categoria extintos, total ou parcialmente; e
- c) não caracterizem relação direta de emprego como, por exemplo, estagiários.

A limpeza urbana e o manejo de resíduos sólidos (atividades, infraestruturas e instalações operacionais de coleta, transporte, transbordo, tratamento e destino final do lixo doméstico e do lixo originário da varrição e limpeza de logradouros e vias públicas) são serviços públicos de saneamento básico⁴¹⁸ e, como tal, podem ser prestados pelos municípios:

- a) diretamente (atividade-fim), caso em que é cobrada, pelo poder público, taxa dos usuários, a qual tem como fato gerador a utilização efetiva ou potencial de serviços públicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; ou
- b) indiretamente, sob o regime de concessão ou permissão, caso em que é cobrada tarifa.⁴¹⁹

O regime de **prestação de serviço de limpeza urbana** deve ser definido pela legislação local⁴²⁰, atendidas as determinações constitucionais e legais. Se o regime de prestação de serviço for direto, as despesas com pessoal correspondentes deverão ser registradas nas linhas Pessoal Ativo ou Pessoal Inativo e Pensionistas, conforme o caso. Se o ente, indevidamente⁴²¹, realizar contrato de prestação de serviços para substituir a execução direta, fica caracterizada a terceirização que substitui servidor ou empregado público e a despesa com pessoal deve ser registrada na linha Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização (§ 1º do art.18 da LRF). Se o regime de prestação de serviço for de concessão ou permissão, a concessionária ou permissionária arcará com as despesas com pessoal, que não integrarão a despesa com pessoal do ente.

A prestação de serviço de limpeza urbana por entidade que não integre a administração pública do ente dependerá de processo licitatório e de celebração de contrato, vedando-se a celebração de convênio, termo de parceria ou outro

⁴¹⁷ Zymler, Benjamin. Revista TCU nº 75 – fls. 37/56, “Contratação Indireta de Mão-de-Obra *versus* Terceirização”.

⁴¹⁸ CF, art. 21, XX e Lei nº 11.445/07, arts. 3º, I, c e 7º.

⁴¹⁹ CF, arts.30, V e 175; Lei nº 11.445/07, art 29, II; CTN, art. 119; STF, RE 89.876-RJ.

⁴²⁰ CF, art..30, I e II.

⁴²¹ CF, arts.30, V e 175.

instrumento⁴²². Além disso, a atividade de regulação, fiscalização e o acesso às informações sobre os serviços prestados não deverão ser prejudicados⁴²³.

As **despesas com empresas de consultoria** devem ser, em geral, classificadas no grupo de natureza da despesa “Outras Despesas Correntes”, no elemento de despesa “35 – Serviços de Consultorias”, portanto, não integrante das despesas com pessoal. No entanto, deve-se atentar para possíveis equívocos referentes à contratação de empresas de consultoria que embutem a contratação de pessoal que substitui servidor ou empregado público. Nestes casos, tal despesa deverá compor a despesa bruta com pessoal e ser regularmente registrada no elemento de despesa 34 – Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização. Recomenda-se que os serviços de consultoria somente sejam contratados para execução de atividades que comprovadamente não possam ser desempenhadas por servidores ou empregados da administração pública, no âmbito do respectivo órgão ou entidade.

04.01.02.02 Despesas deduzidas da Despesa Bruta com Pessoal para cálculo da Despesa Total com Pessoal

No demonstrativo em referência serão **deduzidas** (não computadas⁴²⁴) apenas as seguintes despesas com pessoal, desde que tenham sido inicialmente consideradas:

- a) indenizações por Demissão e com Programas de Incentivos à Demissão Voluntária, elemento de despesa 94 – Indenizações Trabalhistas;
- b) decorrentes de decisão judicial da competência de período anterior ao da apuração, elemento de despesa 91 – Sentenças Judiciais;
- c) demais despesas da competência de período anterior ao da apuração, elemento de despesa 92 – Despesas de Exercícios Anteriores; e
- d) com inativos, considerando-se também os pensionistas, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas com recursos vinculados, ou seja, provenientes da arrecadação de contribuições dos segurados e das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.

Não poderão ser deduzidos:

- a) as despesas com pessoal inativo e pensionista, custeadas com **recursos não vinculados**;
- b) os valores transferidos a outro Ente da Federação para fins da **compensação financeira** de que trata o § 9º do art. 201 da Constituição,

⁴²² CF, art. 175 e Lei nº 11.445/07, art 10.

⁴²³ Lei nº 11.445/07, art 11, §3º.

⁴²⁴ LRF, art. 19, § 1º.

uma vez que esses valores não são computados como despesas com pessoal. Em contrapartida, as despesas com pagamento de inativos e pensionistas, custeadas com os valores recebidos, decorrentes dessa transferência, poderão ser deduzidas pelo ente recebedor;

- c) o Imposto de Renda Retido na Fonte, uma vez que, do ponto de vista do ente empregador, o **IRRF** não é despesa, mas receita tributária. De outra forma, a despesa com a remuneração bruta do servidor, a qual engloba o valor que, em um momento posterior, será retido para pagamento do IRRF, é despesa com pessoal.

1. Despesas de Exercícios Anteriores

Os valores da despesa com pessoal relativa a despesas de exercícios anteriores, da competência de período anterior ao da apuração, deverão ser deduzidas para fins de cálculo para verificação do cumprimento do limite. **Não poderão ser deduzidas** das Despesas com Pessoal as relativas à folha de pagamento, classificadas no elemento de despesa 92 – Despesas de Exercícios Anteriores, que pertencem ao período de apuração (mês de referência e os onze meses anteriores).

As despesas de exercícios anteriores a serem deduzidas referem-se àquelas que, embora tenham sido liquidadas no período de 12 meses considerado pelo demonstrativo, competem a período anterior. Na Figura 1, é apresentada uma exemplificação gráfica das despesas computadas e não computadas, considerando a elaboração do RGF do 1º quadrimestre do ano de 2009.

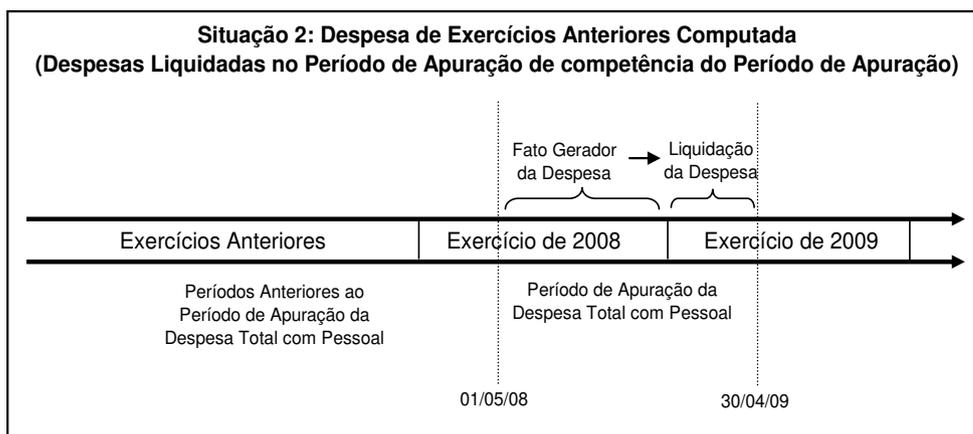
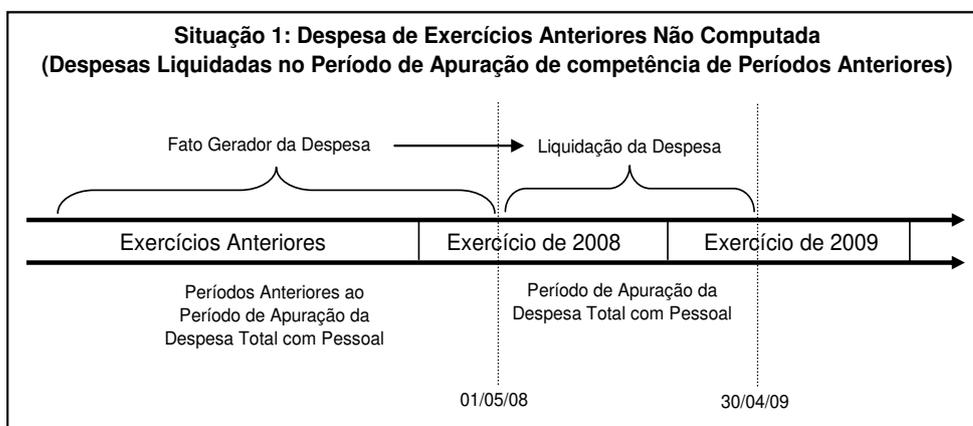


Figura 1

2. Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados

Recursos vinculados ao RPPS são os provenientes da arrecadação de contribuições dos segurados, da compensação financeira de que trata o § 9º do art. 201 da Constituição e das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive, o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.⁴²⁵

São também receitas vinculadas ao RPPS as contribuições patronais ao RPPS e as receitas provenientes do aporte para Cobertura do Déficit Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social - RPPS instituído pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios em conformidade com a Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998, devidamente registradas na contabilidade no elemento de despesa 97 – Aportes para Cobertura de Déficit Atuarial do RPPS, conforme definido na Portaria Conjunta STN/SOF nº 2, de 19 de agosto de 2010.

No entanto, deve-se observar as regras contidas na Portaria MPS 746 de 27 de dezembro de 2011, que determina que os recursos provenientes desses aportes devem ser controlados separadamente dos demais recursos de forma a evidenciar

⁴²⁵ LRF, Art. 19, § 1º, item VI.

a vinculação para a qual foram instituídos e devem permanecer devidamente aplicados em conformidade com as normas vigentes, no mínimo, por 5 (cinco) anos.

Consoante o disposto no Art. 40 da Constituição Federal, a Lei 9.717, de 27 de novembro de 1998, que trata das regras gerais para a organização e o funcionamento dos RPPS, estabelece que os entes federativos devem garantir tanto o equilíbrio financeiro quanto o atuarial dos respectivos regimes próprios. A avaliação financeira do RPPS leva em consideração as receitas e as despesas apuradas no exercício financeiro, podendo haver superávit ou déficit financeiro.

Assim, nos casos em que o RPPS apresente déficit financeiro, ou seja, quando as receitas auferidas não são suficientes para o pagamento das despesas com inativos e pensionistas em cada exercício, o tesouro do ente deverá arcar com o valor necessário para que o RPPS alcance o equilíbrio financeiro

O equilíbrio atuarial deve ser entendido como a garantia de equivalência, a valor presente, entre a totalidade dos ativos vinculados ao RPPS, acrescidos do fluxo das receitas estimadas comparadas com as obrigações projetadas, apuradas atuarialmente. Para que seja garantido esse equilíbrio, a Lei nº 9.717/1998 determina a necessidade de realização da avaliação atuarial para a organização e para a revisão do plano de custeio e das obrigações com os benefícios previdenciários.

Caso essa avaliação indique déficit atuarial, a Portaria MPS nº 403, de 10 de dezembro de 2008, define formas de se promover o equilíbrio, sendo uma delas a elaboração de plano de amortização, estabelecido em lei, com prazo máximo de 35 anos para a acumulação dos recursos necessários à cobertura total desse déficit.

O plano de amortização poderá consistir no estabelecimento de alíquota de contribuição patronal suplementar ou em aportes periódicos para cobertura do déficit atuarial. As alíquotas de contribuição patronal suplementar são classificadas no elemento de despesa 13 – Contribuições Patronais, e os aportes periódicos para cobertura de déficit atuarial no elemento 97– Aportes para cobertura de Déficit Atuarial.

Outra opção para o equacionamento do déficit atuarial do RPPS é a segregação das massas de seus segurados, ou seja, a separação, a partir de uma data de corte, dos segurados vinculados ao RPPS em grupos distintos que integrarão o Plano Financeiro ou o Plano Previdenciário. Ressalta-se que a segregação das massas será considerada implementada a partir do seu estabelecimento em lei do ente federativo, acompanhado pela separação orçamentária, financeira e contábil dos recursos e obrigações correspondentes.

O artigo 2º da Portaria MPS citada apresentada alguns conceitos, entre eles o de Plano Previdenciário e Plano Financeiro.

- Plano Previdenciário: sistema estruturado com a finalidade de acumulação de recursos para pagamento dos compromissos definidos no plano de benefícios do RPPS, sendo o seu plano de custeio calculado atuarialmente

segundo os conceitos dos regimes financeiros de Capitalização, Repartição de Capitais de Cobertura e Repartição Simples e, em conformidade com as regras dispostas na Portaria;⁴²⁶

- Plano Financeiro: sistema estruturado somente no caso de segregação da massa, onde as contribuições a serem pagas pelo ente federativo, pelos servidores ativos e inativos e pelos pensionistas vinculados são fixadas sem objetivo de acumulação de recursos, sendo as insuficiências aportadas pelo ente federativo, admitida a constituição de fundo financeiro;⁴²⁷

Para os RPPS que ainda não tenham promovido o equilíbrio financeiro e atuarial e apresentem déficits financeiros em todos os exercícios, as despesas custeadas com os recursos repassados pelo tesouro do ente para fazer face ao déficit do exercício (déficit financeiro) ou repassados para constituição de reserva financeira não podem ser deduzidas para o cálculo da despesa com pessoal líquida. Essas despesas constituem a parcela da despesa com inativos de responsabilidade do ente federado, e, portanto, devem fazer parte do cômputo da despesa total com pessoal.

O mesmo acontece com o Plano Financeiro dos regimes que tenham optado pela segregação das massas. Nesse caso, as despesas custeadas com os recursos repassados pelo ente para a cobertura da insuficiência do Plano Financeiro não poderão ser deduzidas da despesa bruta com pessoal. Nas situações em que houve a segregação das massas do RPPS, a parte financeira, via de regra deficitária, necessita dos aportes financeiros do tesouro do ente, repassados por meio de interferência financeira ou por alguma forma de aporte. Ao optar pela segregação das massas, de acordo com as regras da previdência, não há de se falar em promover o equilíbrio atuarial do plano financeiro e, portanto, os recursos repassados para esse plano, independente da forma contábil utilizada, são considerados cobertura de déficit financeiro.

As despesas com recursos vinculados serão identificadas pelos elementos de despesa, a seguir discriminados, para as despesas relativas a inativos e pensionistas devidamente registradas na contabilidade, no nível de subitem da despesa:

- 01 – Aposentadorias e Reformas;
- 03 – Pensões;
- 05 – Outros Benefícios Previdenciários;
- 91 – Sentenças Judiciais; e
- 92 – Despesas de Exercícios Anteriores.

3. Exemplo de cálculo

⁴²⁶ Portaria MPS nº 403, de 10 de dezembro de 2008, art. 2º, inciso XX.

⁴²⁷ Portaria MPS nº 403, de 10 de dezembro de 2008, art. 2º, inciso XXI.

Nas próximas figuras, são ilustradas situações hipotéticas para um melhor entendimento do porquê de as despesas custeadas com a contribuição patronal e com a contribuição dos servidores serem deduzidas da Despesa Bruta com Pessoal. No caso das contribuições patronais, percebe-se que existe uma duplicidade que deverá ser sanada, por se tratar de uma operação intra-orçamentária. Porém, quando analisada a contribuição dos servidores, o que existe, na realidade, é um ganho efetivo de receita.

No exemplo da Figura 2, está representada uma situação em que existe somente a contribuição patronal para o RPPS. O fundo previdenciário é deficitário, pois do total de \$300 a serem pagos, \$100 são de contribuições patronais e os \$200 restantes são de cobertura do Tesouro do Ente para o RPPS.

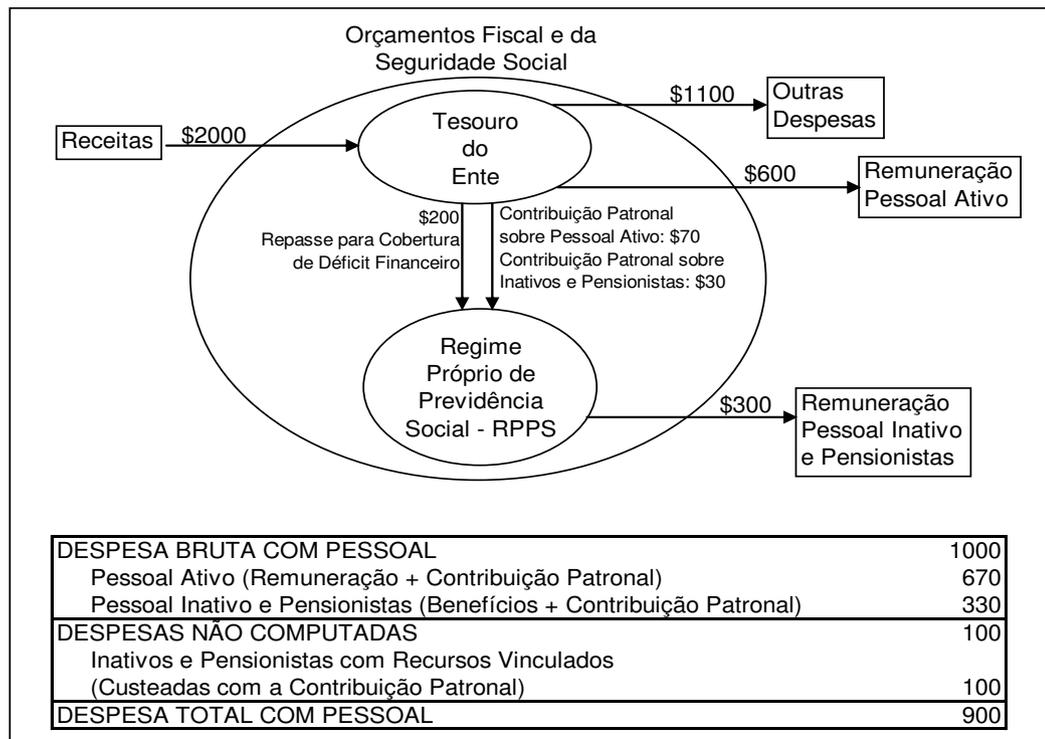


Figura 2

Observe que, no pagamento de servidores ativos, inativos e pensionistas, o ente (Tesouro e RPPS) possui uma Despesa Bruta com Pessoal no valor de \$1000 (\$670 de ativos e \$330 de inativos e pensionistas). Na despesa bruta com pessoal, está incluída, além da remuneração do pessoal ativo (\$600) e do pessoal inativo e pensionistas (\$300), a contribuição patronal do ente (\$70 e \$30, respectivamente).

A **duplicidade de contabilização** acontece da seguinte forma: a primeira vez, em que a contribuição patronal é computada como despesa com pessoal, ocorre quando o ente paga ao RPPS \$70 de contribuição patronal sobre pessoal ativo e \$30 de contribuição patronal sobre inativos e pensionistas no ato do pagamento da remuneração e dos benefícios; a segunda ocorre quando parte da receita do RPPS, proveniente dessa contribuição patronal de \$100, é computada como despesa com pessoal inativo e pensionistas (dos \$300 gastos, \$100 é proveniente da

contribuição patronal). Dessa forma, eliminada a dupla contagem da contribuição patronal, a Despesa Líquida com Pessoal é de \$900.

O exemplo da Figura 3 representa uma situação em que, além da contribuição patronal, existe a contribuição do servidor para o RPPS. Inicialmente, conforme o exemplo anterior da Figura 2, a contribuição patronal é contabilizada duas vezes e deve ser deduzida para se eliminar essa dupla contagem.

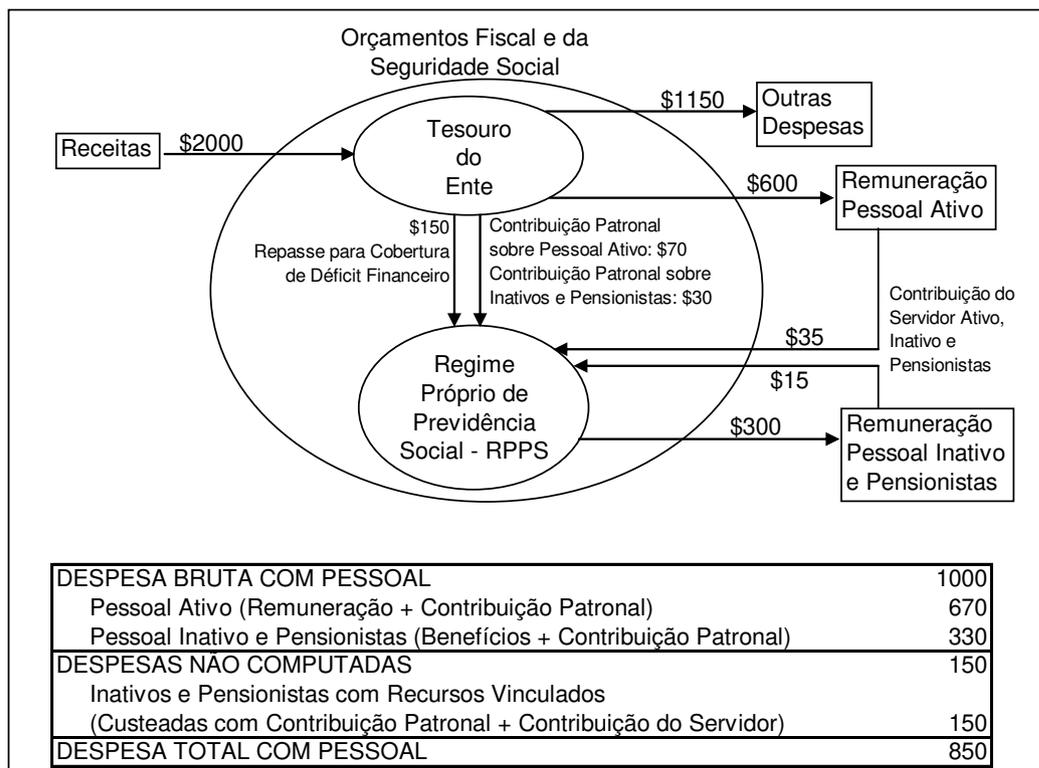


Figura 3

No entanto, a Despesa Líquida com Pessoal é reduzida, em relação ao exemplo anterior, exatamente no montante da receita auferida da contribuição dos servidores ativos (\$35) e inativos e pensionistas (\$15). Nesse caso, sob o ponto de vista do ente como um todo, não se trata de dupla contagem, mas sim de receita efetiva, ou seja, houve um acréscimo de \$50, que, ao mesmo tempo, diminuiu a Despesa Líquida com Pessoal (de \$900, no primeiro caso, para \$850) e exigiu menos dispêndio para cobertura do déficit financeiro, liberando quantia equivalente de \$50 para aplicação em outras despesas.

Outro ponto importante são as receitas e despesas totais em cada um dos exemplos: enquanto no exemplo da figura 2, as receitas (setas que entram) e as despesas (setas que saem) do orçamento como um todo totalizam \$2000, na figura 3, esse total é de \$2050. Já as entradas e saídas do Tesouro e do RPPS totalizam, respectivamente, \$2000 e \$300, em ambos os exemplos. O que ocorreu foi apenas um redirecionamento dos gastos de pessoal para outras despesas.

Na contribuição patronal, o tesouro é o contribuinte do RPPS. Existe, nesse caso, uma típica operação intra-orçamentária, ou seja, despesa do tesouro e receita do RPPS, ambos pertencentes aos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social. No caso da contribuição do servidor, o servidor é o contribuinte, e o ente é apenas o responsável pelo recolhimento da contribuição devida. Em outras palavras, o recolhimento da parcela do servidor devida ao RPPS é efetuado pelo ente, que retém o valor diretamente na folha de pagamento e o contabiliza como receita do RPPS. Não se trata, nesse caso, de operação intra-orçamentária.

Dessa forma, do ponto de vista dos contribuintes (tesouro e servidor), tem-se a situação da Figura 3, em que o ente efetua um pagamento externo (remuneração de \$600 e benefícios de \$300) e arrecada uma receita efetiva (contribuição do servidor) a ser utilizada para pagamento de parte dos benefícios. Portanto, não se trata de despesa de pessoal do ente, mas sim despesa de custeio do RPPS, custeada com recursos próprios.

Por outro lado, quando se observa a entidade de previdência isoladamente, ambas as receitas (contribuição patronal e do servidor) são receitas próprias do RPPS e as despesas custeadas com essas receitas devem ser deduzidas por não configurarem despesa do ente com pessoal.

Vale atentar para o fato de que os repasses efetuados para cobertura de déficit financeiro, os quais foram utilizados para o pagamento de benefícios pelo RPPS, serão considerados, ao final, como despesa de pessoal do ente, pois as despesas do RPPS custeadas com esses repasses não podem ser deduzidas da Despesa Bruta com Pessoal.

No exemplo da Figura 4 abaixo, será analisado o que acontece quando se tem um regime de previdência superavitário. Para tanto, foram inseridas receitas patrimoniais (aplicações, aluguéis, etc.) num total de \$200. Como as receitas próprias (\$200 de patrimoniais e \$150 de contribuições), nesse caso, são maiores que as despesas com benefícios do RPPS (\$300), o fundo destinará a diferença positiva de \$50 para capitalização. Dessa forma, o ente deduzirá da Despesa Bruta com Pessoal todo o gasto com inativos e pensionistas custeados pelo RPPS (\$300), pois não configuram mais despesa do ente com pessoal.

Importante notar que a Despesa Líquida com Pessoal passou a ser, nesse exemplo, apenas o somatório da remuneração do pessoal ativo (\$600) e da contribuição patronal sobre os ativos (\$70) e os inativos e pensionistas (\$30), uma vez que não há mais repasses para cobertura de déficit financeiro. Além do mais, as receitas (\$2250) e as despesas (\$2200) do ente passaram a apresentar uma diferença positiva de \$50, que foi destinada à capitalização do fundo. Essa mesma diferença aparecerá agora no confronto entre as receitas e despesas do RPPS, indicando essa capitalização.

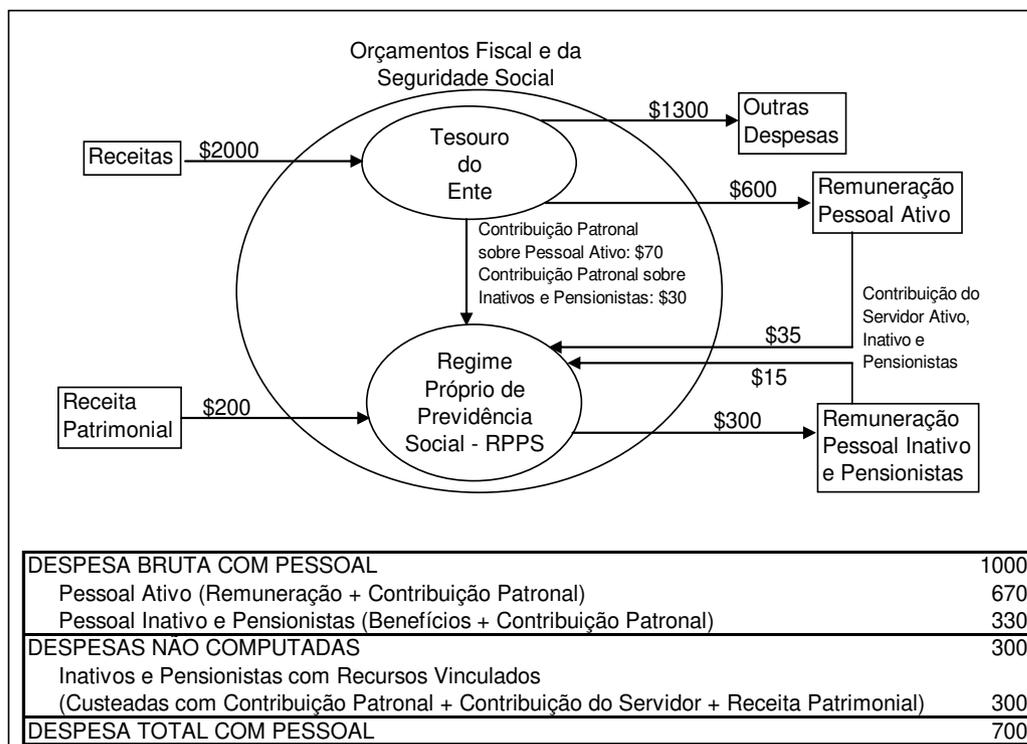


Figura 4

04.01.03 PARTICULARIDADES

04.01.03.01 Entes da Federação

Abaixo constam informações sobre as particularidades relativas ao preenchimento do demonstrativo da União ([item 1](#)), do Ministério Público da União ([item 2](#)), do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e de Roraima ([item 3](#)), dos municípios com população inferior a 50.000 habitantes ([item 4](#)), do Poder Legislativo ([item 5](#)), da Defensoria Pública ([item 6](#)) e sobre a consolidação das contas pelos entes que participam de consórcios ([item 7](#)).

1.União

As remunerações e os subsídios dos servidores públicos dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário da União, das autarquias e fundações públicas federais, serão revistos anualmente, sempre na mesma data, na forma da Constituição Federal⁴²⁸, sem distinção de índices, os quais são extensivos aos proventos da inatividade e às pensões.

Na revisão dos cálculos serão deduzidos os percentuais concedidos no exercício anterior, decorrentes de reorganização ou reestruturação de cargos e carreiras,

⁴²⁸ CF, art. 37, inciso X.

criação e majoração de gratificações ou adicionais de todas as naturezas e espécies, adiantamentos ou qualquer outra vantagem inerente aos cargos ou empregos públicos.⁴²⁹

O Poder Executivo da União publicará quatro Demonstrativos de Despesa com Pessoal:

- a) deduzidos os recursos da União para atendimento das despesas com pessoal no Distrito Federal e nos Estados do Amapá e Roraima;
- b) evidenciando apenas os recursos da União para atendimento das despesas com pessoal no Distrito Federal;
- c) evidenciando apenas os recursos da União para atendimento das despesas com pessoal no Estado do Amapá; e
- d) evidenciando apenas os recursos da União para atendimento das despesas com pessoal no Estado de Roraima.

Nos demonstrativos que irão evidenciar os recursos da União para atendimento das despesas com pessoal no Distrito Federal e nos Estados do Amapá e Roraima, deverá ser identificada, abaixo do título do demonstrativo, a informação “RECURSOS DA UNIÃO PARA <ENTE>”. A expressão <ENTE> deverá ser substituída pelo ente respectivo: Distrito Federal, Amapá ou Roraima.

Os Poderes e Órgãos da União obrigados à emissão do Relatório de Gestão Fiscal deverão adotar a metodologia constante do item 021302 - Demonstrativo da Despesa com Pessoal - Apuração por Unidade Orçamentária do Manual SIAFI.

2.Ministério Público da União

As despesas com pessoal do Ministério Público da União referem-se às despesas executadas no órgão 34000 – Ministério Público da União, excluindo-se as executadas na Unidade Orçamentária 34103 – Ministério Público do Distrito Federal e Territórios.

3.Distrito Federal e Estados do Amapá e de Roraima

No demonstrativo do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e de Roraima não será computada a Despesa com Pessoal realizada com recursos da União.⁴³⁰

As despesas custeadas com receitas do Fundo de Saúde instituído para os servidores da Polícia Militar e Corpo de Bombeiro do Distrito Federal, excetuadas as contribuições dos próprios servidores, estão a cargo da União⁴³¹.

4.Municípios com População Inferior a 50.000 habitantes

É facultado aos Municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes optar por verificar os limites estabelecidos para as despesas com pessoal ao final do semestre, bem como divulgar semestralmente o RGF.⁴³²

⁴²⁹ Lei nº 10.331/2001.

⁴³⁰ LRF, art. 19, § 1º, inciso V.

⁴³¹ Constituição Federal, art. 21, XIV.

⁴³² LRF, art. 63.

A divulgação do relatório deverá ser realizada em até trinta dias após o encerramento do semestre. Esse prazo se encerra em 30 de julho, para o primeiro semestre, e em 30 de janeiro do ano subsequente ao de referência, para o segundo semestre.

Se ultrapassados os limites relativos à Despesa Total com Pessoal, enquanto perdurar essa situação, o Município ficará sujeito aos mesmos prazos de verificação e de retorno ao limite definidos para os demais entes. Nessa situação, os Municípios deverão apresentar o RGF com o Demonstrativo da Despesa com Pessoal quadrimestralmente.

Caso o excesso seja verificado no primeiro semestre, por parte de municípios com menos de cinquenta mil habitantes, que tenham optado pela divulgação semestral, o prazo para recondução da despesa ao limite será contado a partir do quadrimestre iniciado imediatamente após o período de apuração do excesso.

Como o objetivo de não mudar a opção de publicação semestral para quadrimestral durante o exercício, o ente que se desenquadrado no primeiro semestre deverá continuar a elaborar o RGF semestralmente até o final do exercício em que ultrapassou o respectivo limite. Entretanto, no exercício seguinte, caso não se tenha reenquadrado totalmente ao final do primeiro período de recondução, ou seja, no segundo semestre do exercício anterior, a opção será modificada automaticamente para publicação quadrimestral. Ressalta-se que a opção pela publicação quadrimestral permencerá até o final do respectivo exercício.

Caso o excesso seja verificado no segundo semestre do exercício, o ente deverá optar pela publicação quadrimestral no início do exercício seguinte e a recondução deverá ocorrer nos dois quadrimestres seguintes, quais sejam, janeiro a abril e maio a agosto do exercício seguinte.

5. Poder Legislativo

O pagamento de parcela indenizatória nas sessões extraordinárias do Poder Legislativo está vedado desde 15 de fevereiro de 2006⁴³³. A vedação aplica-se não só ao pagamento de senadores, deputados e vereadores, mas também a todos os servidores do Poder Legislativo de todos os entes da Federação. A parcela indenizatória não se confunde com o pagamento de horas-extras eventualmente realizadas no período da convocação extraordinária, a qual os servidores, possuem direito.⁴³⁴

Assim, no demonstrativo do Poder Legislativo da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, não mais se aplica a dedução relativa à convocação extraordinária do Congresso Nacional, das Assembleias Legislativas, da Câmara Legislativa ou das Câmaras Municipais, nos respectivos entes.⁴³⁵

⁴³³ Constituição, art. 57, § 7º, alterada pela EC nº 50, de 14 de fevereiro de 2006.

⁴³⁴ Constituição, art. 7º, IX e XVI.

⁴³⁵ LRF, art. 19, § 1º, III.

Além da observância do limite de despesa com pessoal estabelecido pela LRF, as Câmaras Municipais deverão observar também os limites estabelecidos pela Constituição Federal e as regras para cálculo desses limites. Ao se cumprir o limite mais rígido, os demais limites serão automaticamente observados.

6. Defensorias Públicas

A Lei de Responsabilidade Fiscal foi publicada em 2000. Já a EC nº 45/2004, que conferiu autonomia orçamentário-financeira às Defensorias estaduais, e a EC nº 74/2013, que conferiu autonomia orçamentário-financeira às Defensorias da União e do Distrito Federal, somente foram promulgadas após essa data. Em razão disso, a LRF não contemplou limites específicos para as defensorias públicas e, portanto, enquanto esses limites não forem estabelecidos, seus valores devem constar do Demonstrativo da Despesa com Pessoal do Poder Executivo.

No entanto, para fins de transparência de sua gestão, a Defensoria poderá também elaborar separadamente o demonstrativo da despesa com pessoal, sem preencher os campos relativos à comparação de limites, conforme tabela 1.3.

7. Consolidação das contas dos entes consorciados

A elaboração do Demonstrativo da Despesa com Pessoal pelos entes da Federação que participam de consórcios públicos incluirá a execução orçamentária e financeira do consórcio público relativa aos recursos entregues em virtude de contrato de rateio⁴³⁶. A fim de eliminar duplicidades na elaboração do demonstrativo, não deverão ser computadas as despesas executadas pelos entes da Federação consorciados na modalidade de aplicação referente a transferências a consórcios públicos em virtude de contrato de rateio⁴³⁷.

Os consórcios públicos encaminharão aos Poderes Executivos de cada ente da Federação consorciado as informações necessárias à elaboração dos seus demonstrativos até quinze dias após o encerramento do período de referência, salvo prazo diverso estabelecido por legislação específica de cada ente consorciado⁴³⁸.

Destaca-se que os entes consorciados deverão efetuar na contabilidade o registro das informações do consórcio público necessárias à elaboração do referido demonstrativo⁴³⁹. Para tanto, o consórcio público deverá encaminhar, para o ente consorciado, as informações sobre a execução da despesa por grupo de natureza da despesa, função e subfunção⁴⁴⁰, bem como as informações sobre os restos a pagar e a disponibilidade de caixa vinculada às ações e serviços públicos de saúde. Essas informações deverão permitir a consolidação dos gastos executados nos consórcios públicos com os gastos executados no ente federado dentro de cada abertura existente no demonstrativo.

⁴³⁶ Portaria STN nº 72, de 1 de fevereiro de 2012, artigo 11, *caput* e inciso I.

⁴³⁷ Portaria STN nº 72, de 1 de fevereiro de 2012, artigo 11, §1º.

⁴³⁸ Portaria STN nº 72, de 1 de fevereiro de 2012, artigo 12.

⁴³⁹ Portaria STN nº 72, de 1 de fevereiro de 2012, artigo 11, §3º.

⁴⁴⁰ MCASP, Procedimentos Contábeis Especiais, Item 03.07.00 CONSÓRCIOS PÚBLICOS.

Caso o ente da Federação consorciado não receba tempestivamente as informações para a consolidação no demonstrativo, todo o valor transferido pelo ente da Federação consorciado para pagamento de despesa com pessoal nos termos do caput do art. 18 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, será considerado despesa bruta com pessoal ativo⁴⁴¹. No entanto, o ente poderá retificar o demonstrativo a qualquer tempo, desde que comprovada junto ao Tribunal de Contas a efetiva aplicação no período de referência.⁴⁴²

Ressalta-se que se o ente consorciado não efetuar a publicação dos demonstrativos previstos no caput, em razão do não envio das informações pelo consórcio, serão observadas, até que a situação seja regularizada, as condições previstas no § 2º do art. 51 e § 3º do art. 55 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000⁴⁴³.

Com o objetivo de dar transparência ao cumprimento do artigo 11, inciso I da Portaria STN nº 72, de 1 de fevereiro de 2012, os Poderes Executivos de cada ente consorciado deverão evidenciar, destacada e separadamente, as informações da execução da despesa com pessoal nos consórcios públicos de que participam, conforme Tabela 1.4.

Mais informações sobre a execução orçamentária dos consórcios públicos e dos entes federados participantes dos consórcios podem ser encontradas no MCASP, Procedimentos Contábeis Especiais, item Consórcios Públicos.

04.01.03.02 Consórcios Públicos

A Portaria STN nº 72/2012 também estabelece, para fins de transparência na gestão fiscal, que o consórcio público deverá dar ampla divulgação, inclusive em meio eletrônico de acesso público, ao Demonstrativo da Despesa com Pessoal do Consórcio Público.

O demonstrativo, conforme Tabela 1.5, deverá ser disponibilizado na Internet, publicando-se na imprensa oficial de cada ente da Federação consorciado a indicação do local em que poderão ser obtidos os textos integrais a qualquer tempo.⁴⁴⁴ Essa publicação deverá ocorrer nos mesmos prazos estabelecidos para a publicação do demonstrativo dos entes federados consorciados.

04.01.04 SANÇÕES PESSOAIS

O Prefeito Municipal que exceder o limite da despesa total com pessoal em cada período de apuração, perderá o mandato.⁴⁴⁵

O agente que expedir ato que provoque aumento da despesa total com pessoal em desacordo com a Lei, será penalizado com reclusão de 1 a 4 anos.⁴⁴⁶

⁴⁴¹ Portaria STN nº 72, de 1 de fevereiro de 2012, artigo 12, §1º, inciso I.

⁴⁴² Portaria STN nº 72, de 1 de fevereiro de 2012, artigo 12, §3º.

⁴⁴³ Portaria STN nº 72, de 1 de fevereiro de 2012, artigo 12, §2º.

⁴⁴⁴ Portaria STN nº 72, de 1 de fevereiro de 2012, artigo 15, parágrafo único.

⁴⁴⁵ Dec. Lei 201, de 1967, art. 4º, inciso VII.

Essas e outras sanções pessoais encontram-se no Capítulo PENALIDADES, constante do final deste Manual (tópico [05.00.00](#)).

04.01.05 LIMITES E RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS

04.01.05.01 LIMITES

1. LIMITE MÁXIMO

A despesa com pessoal ativo, inativo e pensionista de cada um dos **Poderes e órgãos com autonomia administrativa, orçamentária e financeira**, em cada período de apuração, não poderá exceder percentuais da Receita Corrente Líquida – RCL previstos na LRF, conforme os limites máximos abaixo:⁴⁴⁷

Ente	Executivo	Legislativo	Judiciário	Ministério Público	TOTAL
UNIÃO	40,9	2,5	6,0	0,6	50,0
ESTADOS/DF	49,0	3,0	6,0	2,0	60,0
MUNICÍPIOS	54,0	6,0	-	-	60,0

Nos Poderes Legislativo e Judiciário de cada esfera, os limites foram repartidos entre seus órgãos, de forma proporcional à média das despesas com pessoal, em percentual da RCL, verificadas nos três exercícios financeiros imediatamente anteriores ao exercício de 2000.⁴⁴⁸

A **Lei de Diretrizes Orçamentárias** de cada ente não tem poderes para estabelecer limites superiores aos estatuídos pela lei complementar prevista constitucionalmente como o instrumento para fazê-lo.

No caso da **União**, o limite de 3% destacado do Poder Executivo Federal fica repartido da seguinte forma⁴⁴⁹:

- a) 0,275% para o Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios;
- b) 0,092% para o Ministério Público do Distrito Federal e dos Territórios;
- c) 0,160% para o ex-Território de Roraima;
- d) 0,273% para o ex-Território do Amapá;
- e) 2,200% para o Distrito Federal.

2. LIMITE PRUDENCIAL

Considerando o princípio da gestão fiscal responsável, a LRF estabeleceu um limite intermediário para a despesa com pessoal (limite prudencial), que **equivale a**

⁴⁴⁶ Código Penal, art. 359-D.

⁴⁴⁷ LRF, art. 20.

⁴⁴⁸ LRF, art. 20, § 1º.

⁴⁴⁹ Decreto nº 3.917/2001.

95% do limite máximo legal do Poder ou órgão referido no art. 20 da LRF.⁴⁵⁰ Caso o ente ultrapasse o limite prudencial, ficará sujeito a algumas restrições que impliquem em aumento de despesa com pessoal, conforme detalhado no item 04.01.05.02.

3. LIMITE DE ALERTA

O limite de alerta **equivale a 90% do limite máximo legal** do Poder ou órgão referido no art. 20 da LRF.⁴⁵¹ Quando o Tribunal de Contas competente constatar que o ente ultrapassou esse limite, deverá alertar o Poder ou órgão.

04.01.05.02 RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS

Nos tópicos abaixo, destacamos as restrições a que o ente está sujeito no caso de ultrapassar o limite máximo e o limite prudencial. As demais restrições institucionais estão citadas no Capítulo PENALIDADES, constante desta publicação (tópico [05.00.00](#)).

Restrições no caso de o ente ultrapassar o limite máximo

Na hipótese de descumprimento do limite máximo, o respectivo Poder ou órgão terá o prazo de até dois quadrimestres para a adoção de medidas saneadoras visando à recondução ao limite.⁴⁵² No caso de não alcançar a redução no prazo estipulado pela LRF, e enquanto perdurar o excesso, o ente não poderá:⁴⁵³

- a) receber transferências voluntárias;
- b) obter garantia, direta ou indireta, de outro ente;
- c) contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal.

Restrições no caso de o ente ultrapassar o limite prudencial (95% do limite máximo)

Se a despesa total com pessoal exceder a esse limite, são vedados ao Poder ou órgão que houver incorrido no excesso:

- a) concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalvada a revisão geral anual, sempre na mesma data e sem distinção de índices;
- b) criação de cargo, emprego ou função;
- c) alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa;

⁴⁵⁰ LRF, art. 22, parágrafo único.

⁴⁵¹ LRF, art. 59, § 1º inciso II.

⁴⁵² LRF, art. 23.

⁴⁵³ LRF, art. 23, § 3º.

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

04.01.06 INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO**04.01.06.01 Ente da Federação (Tabela 1 - Demonstrativo da Despesa com Pessoal)**

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

RGF - ANEXO 1 (LRF, art. 55, inciso I, alínea "a")

RS 1,00

DESPESA COM PESSOAL	DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 Meses)	
	LIQUIDADAS (a)	INSCRITAS EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS ¹ (b)
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I)	0,00	0,00
Pessoal Ativo	0,00	0,00
Pessoal Inativo e Pensionistas	0,00	0,00
Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)	0,00	0,00
DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º do art. 19 da LRF) (II)	0,00	0,00
Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	0,00	0,00
Decorrentes de Decisão Judicial de período anterior ao da apuração	0,00	0,00
Despesas de Exercícios Anteriores de período anterior ao da apuração	0,00	0,00
Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	0,00	0,00
DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	0,00	0,00
APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL	VALOR	% SOBREA RCL
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (IV)		-
DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (V) = (III a + III b)		
LIMITE MÁXIMO (VI) (incisos I, II e III, art. 20 da LRF)		
LIMITE PRUDENCIAL (VII) = (0,95 x VI) (parágrafo único do art. 22 da LRF)		
LIMITE DE ALERTA (VIII) = (0,90 x VI) (inciso II do §1º do art. 59 da LRF)		

Fonte: Sistema <Nome>, Unidade Responsável <Nome>, Data da emissão <dd/mm/aaaa> e hora de emissão <hh:mm>

1. Nos demonstrativos elaborados no primeiro e no segundo quadrimestre de cada exercício, os valores de restos a pagar não processados inscritos em 31 de dezembro do exercício anterior continuarão a ser informados nesse campo. Esses valores não sofrem alteração pelo seu processamento, e somente no caso de cancelamento podem ser excluídos.

Nota:

1. COLUNAS**DESPESA COM PESSOAL**

Essa coluna identifica as despesas com Pessoal Ativo, Inativo e Pensionistas, as Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização de Mão-de-Obra e, também, as Despesas não Computadas estabelecidas no § 1º do art. 19 da LRF.

O Poder Executivo dos entes que participam de Consórcios Públicos deverão incluir nesse demonstrativo a despesa com pessoal executada nos Consórcios Públicos com recursos transferidos pelo ente conforme estabelecido em Contrato de Rateio, além de discriminar essa despesa conforme Tabela 1.4.

DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 Meses)

Essa coluna identifica os valores das despesas executadas, acumulados nos últimos doze meses, incluído o mês de referência. O período de cálculo da despesa com pessoal deve, a exemplo do cálculo da RCL, adotar uma base móvel de 12 meses⁴⁵⁴ e deve, ainda, considerar o **exercício da liquidação ou da inscrição em restos a**

⁴⁵⁴ LRF, art. 18, §2º.

pagar, isto é, despesas como 13º salário, férias e eventuais atrasados devem ser registradas quando o servidor teve direito ao pagamento e, não, necessariamente, quando o recebeu. Deverão ser consideradas inclusive as despesas que já foram pagas, pois já passaram pelo segundo estágio da execução da despesa, a liquidação.

Identificam-se como despesas executadas:

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

Deverá ser apresentada nota explicativa no rodapé do demonstrativo, de acordo com o modelo apresentado na Tabela 1.

LIQUIDADAS

Essa coluna identifica as despesas liquidadas na forma do art. 63 da Lei 4.320/1964, ou seja, para as quais houve a verificação do direito adquirido do credor com base em títulos e documentos comprobatórios da entrega do material ou serviço⁴⁵⁵.

A liquidação do empenho relativo à Folha de Pagamento deverá ocorrer no mesmo mês em que for verificada a prestação efetiva do serviço, pelos empregados ou servidores públicos.

INSCRITAS EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS

Essa coluna identifica as despesas empenhadas mas não liquidadas, inscritas em Restos a Pagar Não Processados. Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas.

No encerramento do exercício, as despesas empenhadas, não liquidadas e inscritas em Restos a Pagar Não Processados, por constituírem obrigações preexistentes, decorrentes de contratos, convênios e outros instrumentos, deverão compor, em função do empenho legal, o total das despesas executadas⁴⁵⁶. Portanto, durante o exercício, são consideradas despesas executadas apenas as despesas liquidadas e, no encerramento do exercício, são consideradas despesas executadas as despesas liquidadas e as inscritas em Restos a Pagar Não Processados.

Como para apuração da despesa total com pessoal soma-se a realizada no mês em referência com as dos onze imediatamente anteriores, nos demonstrativos elaborados no primeiro e no segundo quadrimestre de cada exercício, os valores de restos a pagar não processados inscritos em 31 de dezembro do exercício anterior continuarão a ser informados nesse campo. Esses valores não sofrem

⁴⁵⁵ Lei nº 4.320/64, art. 63.

⁴⁵⁶ Lei nº 4.320/64, art. 35, inciso II.

alteração pelo seu processamento, e somente no caso de cancelamento podem ser excluídos, devendo esse fato ser informado em nota explicativa.

Exemplo de cálculo da Despesa de Pessoal com valores constantes de Restos a Pagar:

Cálculo das Despesas de Pessoal - 2º Quadrimestre/2011

Os valores de Restos a Pagar não Processados inscritos em 31/12/2010 se mantêm constantes até a próxima inscrição em 31/12/2011, e no cômputo das despesas liquidadas não entram as liquidações de Restos a Pagar não Processados. Outra observação importante é que os valores pagos de parte ou totalidade dos Restos a Pagar durante o exercício de 2011 constituem um fato extra-orçamentário (financeiro), não tendo dessa forma impacto orçamentário, e, portanto não entram no cômputo da despesa com pessoal no período (esses valores de RP entraram no cômputo no final do exercício).

Períodos	3º quadrimestre/2010				1º quadrimestre/2011				2º quadrimestre/2011				Total
	Set	Out	Nov	Dez	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	
Despesas Liquidadas	100,0 0	100,0 0	100,00	80,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	1.180,00
Despesas Inscritas em RP não processados				20,00									20,00
Total	100,0 0	100,0 0	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	1.200,00
Total Despesa com Pessoal		1.200,00											

Exemplo de cálculo da Despesa de Pessoal com cancelamento de Restos a Pagar:

Cálculo das Despesas de Pessoal - 2º Quadrimestre/2011

A possibilidade de dedução de cancelamento de restos a pagar (no exemplo: R\$5,00 em fevereiro/2011) visa corrigir o valor considerado como despesa total com pessoal, pois os restos a pagar estão incluídos no total e quando forem cancelados não serão mais executados. Deverá ser incluída uma nota explicando que foi efetuado um cancelamento de restos a pagar, quando o valor informado em qualquer linha for diferente do informado no demonstrativo do 3º quadrimestre do exercício anterior, que expressa exatamente o valor inscrito em 31/12 (no exemplo: em 31/12/10 foi inscrito R\$20,00).

Períodos	3º quadrimestre/2010				1º quadrimestre/2011				2º quadrimestre/2011				Total
	Set	Out	Nov	Dez	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	
Despesas Liquidadas	100,0 0	100,0 0	100,00	80,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	1.180,00
Despesas Inscritas em RP não processados				20,00									20,00
Cancelamento de RP						-5,00							-5,00
Total	100,0 0	100,0 0	100,00	100,00	100,00	95,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	1.195,00
Total Despesa com Pessoal		1.200,00											

NOTA EXPLICATIVA: Foram cancelados R\$5,00 no mês de fevereiro, restando R\$15,00 de saldo de RP não processados.

2. LINHAS

DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I)

Nessa linha, registrar os valores acumulados da despesa bruta com pessoal dos últimos doze meses, incluído o mês de referência, relativos ao somatório de Pessoal Ativo, Pessoal Inativo e Pensionistas e Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização.

O conceito de despesa bruta com pessoal tem caráter exemplificativo, e inclui “quaisquer espécies remuneratórias”⁴⁵⁷, inclusive “vantagens pessoais de qualquer natureza” atribuídas a ativos, inativos e pensionistas, além de outras despesas com pessoal decorrentes de contratos de terceirização, aplicando-se o princípio da prevalência da essência sobre a forma.

O conceito de despesa bruta com pessoal inclui também despesas de natureza previdenciária, tais como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência⁴⁵⁸. As despesas com a contribuição patronal ao RPPS, inclusive a contribuição suplementar, deverão ser segregadas, por Poder ou órgão, em pessoal ativo, inativo e pensionistas.

As contribuições previdenciárias deverão estar devidamente registradas na contabilidade, quando da ocorrência do fato gerador, independentemente de pagamento. Desse modo, caso os parcelamentos de débitos, referentes ao período de apuração, sejam decorrentes de contribuições já consideradas no cálculo da despesa com pessoal, eles não poderão ser computados como despesa com pessoal.

As informações de pessoal deverão ser calculadas pelo valor total do grupo de natureza de despesa 1 – Pessoal e Encargos Sociais, , além do elemento 34 - Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização quando estiver empregada em atividade-fim da instituição, ou for inerente a categorias funcionais abrangidas pelo respectivo plano de cargos e salários do quadro de pessoal.

O conceito de despesa bruta com pessoal inclui as despesas previdenciárias as sentenças judiciais e as despesas de exercícios anteriores, que serão registradas em Pessoal Ativo ou em Pessoal Inativo e Pensionistas, conforme o caso.

Não se inclui na despesa bruta com pessoal as despesas de natureza assistencial como o auxílio-funeral, o auxílio-natalidade, o auxílio-creche ou a assistência pré-escolar, o auxílio-invalidez, entre outros benefícios assemelhados da assistência social definidos na legislação própria de cada Ente da Federação, que devem ser registrados no Grupo de Natureza de Despesa 3 – Outras Despesas; elemento de despesa 8 – Outros Benefícios Assistenciais.

Nas sentenças judiciais, serão consideradas as despesas registradas no elemento de despesa 91 – Sentenças Judiciais, resultantes de:

- a) pagamento de precatórios⁴⁵⁹;

⁴⁵⁷ LRF, art. 18, *caput*.

⁴⁵⁸ LRF, art. 18, *caput*.

⁴⁵⁹ CF, art. 100, e ADCT, art. 78.

- b) cumprimento de sentenças judiciais, transitadas em julgado, de empresas públicas e sociedades de economia mista, integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social;
- c) cumprimento de sentenças judiciais, transitadas em julgado, de pequeno valor, na forma definida em lei⁴⁶⁰;
- d) cumprimento de decisões judiciais, proferidas em Mandados de Segurança e Medidas Cautelares, referentes a vantagens pecuniárias concedidas e ainda não incorporadas em caráter definitivo às remunerações dos beneficiários.

Em atendimento ao disposto no § 2º do art. 19 da LRF, as despesas com pessoal decorrentes de sentenças judiciais serão incluídas no limite do respectivo Poder ou órgão a que pertence a dotação orçamentária, independentemente do Poder ou órgão executante da respectiva despesa.

Assim, essas despesas **não serão incluídas** nos limites dos órgãos do Poder Judiciário quando pagas com dotações a eles descentralizadas por outros Poderes ou órgãos.

Pessoal Ativo

Nessa linha, registrar os valores das despesas com pessoal ativo, dos últimos doze meses, incluído o mês de referência.

Nessa linha, considerar os valores totais das despesas de natureza salarial decorrentes de:

- a) efetivo exercício de cargo, emprego ou função de confiança no setor público;
- b) obrigações trabalhistas de responsabilidade do empregador, incidentes sobre a folha de salários, contribuição a entidades fechadas de previdência, bem como soldo, gratificações e adicionais, previstos na estrutura remuneratória dos militares;
- c) despesas com o ressarcimento de pessoal requisitado;
- d) despesas com a contratação temporária para atender a necessidade de excepcional interesse público, quando se referir à substituição de servidores;
- e) despesas com a contribuição patronal ao RPPS, inclusive a contribuição suplementar, do pessoal ativo, segregadas, por Poder ou órgão, na contabilidade.

A contribuição patronal ao RPPS, que passou a ser registrada na forma de despesa e não mais como repasse previdenciário, continuará sendo considerada despesa com pessoal para fins de limite, em atendimento ao disposto no art. 18 da LRF.

Ressalta-se que para se promover o equilíbrio atuarial dos RPPS, poderá ser instituído plano de amortização com o estabelecimento de alíquota de contribuição patronal suplementar ou de aportes periódicos para cobertura do déficit atuarial,

⁴⁶⁰ CF, art. 100, § 3º.

cujos valores devem ser preestabelecidos⁴⁶¹. As alíquotas de contribuição patronal suplementar são classificadas no elemento de despesa 13 – Contribuições Patronais, vinculados ao grupo de natureza da despesa 1- Pessoal e Encargos Sociais, sendo portanto incluídos nessa linha, e os aportes periódicos para cobertura de déficit atuarial no elemento 97– Aportes para Cobertura de Déficit Atuarial do RPPS⁴⁶², vinculados ao grupo de natureza da despesa 3 – Outras Despesas Correntes, que não serão incluídos nessa linha⁴⁶³.

As despesas com Pessoal Ativo são identificadas no grupo de despesa 1 – Pessoal e Encargos Sociais, excetuando os seguintes elementos de despesa:⁴⁶⁴

- 01 – Aposentadorias e Reformas;
- 03 – Pensões;
- 05 – Benefícios Previdenciários;

Sendo assim, nessa linha, também, serão excetuados os elementos de despesas, a seguir discriminados, relativos a inativos e pensionistas, devidamente registrados na contabilidade, no nível de subitem:

- 91 – Sentenças Judiciais; e
- 92 – Despesas de Exercícios Anteriores.
- 94 – Indenizações Trabalhistas

Não devem ser consideradas, no cálculo da despesa bruta com pessoal, as espécies indenizatórias, tais como ajuda de custo, diárias, auxílio-transporte, auxílio-moradia e auxílio-alimentação⁴⁶⁵. As despesas indenizatórias são aquelas cujo recebimento possui caráter eventual e transitório⁴⁶⁶, em que o Poder Público é obrigado a oferecer contraprestação por despesas extraordinárias não abrangidas pela remuneração mensal e realizadas no interesse do serviço, razão pela qual as indenizações não se incorporam ao vencimento ou provento para qualquer efeito⁴⁶⁷.

Também não se incluem nessa linha despesas de caráter assistencial, tais como auxílio-funeral, auxílio-creche ou assistência pré-escolar, auxílio-natalidade, assistência à saúde e outros assemelhados definidos na legislação própria de cada Ente da Federação.⁴⁶⁸

No caso de **servidores requisitados com ônus** para o órgão requisitante, a despesa com pessoal será empenhada e executada pelo órgão ou entidade cedente

⁴⁶¹ Portaria MPS nº 403, de 10 de dezembro de 2008, art. 19.

⁴⁶² Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001, alterada pela Portaria Conjunta STN/SOF nº 2, de 19 de agosto de 2010.

⁴⁶³ Nota Técnica nº 633/2011/CCONF/SUBSECVI/STN.

⁴⁶⁴ Portaria Interministerial nº 163, de 04/05/2001, da STN/SOF e alterações.

⁴⁶⁵ Na União, ver Lei nº 8.112/1990, art. 51, alterada pela Lei nº 11.355/2006, e a Lei nº 8.460/1992, art. 22, alterada pela Lei nº 9.527/1997, art.3º.

⁴⁶⁶ Na União, a ajuda de custo está limitada a três meses e a diária não é concedida se o deslocamento constitui exigência permanente do cargo.

⁴⁶⁷ Na União, ver Lei nº 8112/90, art. 49, § 1º.

⁴⁶⁸ Acórdão nº 894/2012 – TCU – Plenário

e também pelo órgão ou entidade requisitante. Posteriormente, o órgão cedente será ressarcido pelo órgão requisitante e, ao receber o ressarcimento, deverá excluir a despesa ressarcida do total da despesa bruta com Pessoal, caso essa despesa se enquadre no período de cômputo da despesa com pessoal.

A remuneração dos **conselheiros tutelares** entra no cálculo da despesa bruta com pessoal ativo, conforme se depreende do art. 134 da Lei nº 8.069/1990 (Estatuto da Criança e do Adolescente), alterado pela Lei nº 12.696/2012. O referido artigo estabelece que lei municipal ou distrital disporá sobre a remuneração dos conselheiros tutelares, assegurando-se o direito a cobertura previdenciária, gozo de férias anuais remuneradas, acrescidas de 1/3 do valor da remuneração mensal, licença-maternidade, licença-paternidade, gratificação natalina.

As despesas decorrentes de contratos de **aprendizagem**, firmados direta ou indiretamente com os Poderes ou órgãos relacionados no art. 20 da LRF, somente serão incluídos no cômputo da despesa bruta com pessoal ativo nos casos em que os aprendizes estiverem substituindo servidores do Plano de Cargos e Salários do Poder ou Órgão.

Pessoal Inativo e Pensionistas

Nessa linha, registrar os valores das despesas com pessoal inativo e pensionistas, dos últimos doze meses, incluído o mês de referência, bem como todos os benefícios tipicamente previdenciários, definidos nas normas gerais de previdência⁴⁶⁹, e as contribuições patronais ao RPPS incidentes sobre inativos e pensionistas.

Benefícios previdenciários são as despesas liquidadas a título de aposentadorias, reformas, pensões, auxílio invalidez pago diretamente ao servidor ou militar, auxílio-reclusão, salário-maternidade, salário família e salário pago quando em licença saúde ou acidente⁴⁷⁰. Ressalta-se que não se incluem nessa linha quaisquer despesas de caráter assistencial, tais como auxílio-funeral, auxílio-creche ou assistência pré-escolar, auxílio-natalidade, assistência à saúde e outros assemelhados definidos na legislação própria de cada Ente da Federação.⁴⁷¹

As despesas com pessoal inativo e pensionista são identificadas na execução do grupo de despesa 1 – Pessoal e Encargos Sociais, na modalidade de aplicação 91 – Aplicação Direta decorrente de Operações entre Órgãos, Fundos e Entidades integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social. Essas despesas são identificadas pelos seguintes elementos de despesa:

- 01 – Aposentadorias e Reformas;
- 03 – Pensões;
- 05 – Benefícios Previdenciários;

⁴⁶⁹ Lei nº 9.717/98 e Lei nº 8.213/91.

⁴⁷⁰ CF, art 201, Lei nº 9.717/98, art. 5º, Lei nº 8.213/91, art. 18 e Acórdão nº 894/2012 - TCU-Plenário.

⁴⁷¹ Acórdão nº 894/2012 – TCU – Plenário.

Também serão incluídos nessa linha, os seguintes elementos de despesa relativos a inativos e pensionistas, devidamente registrados na contabilidade, no nível de subitem:

- 91 – Sentenças Judiciais;
- 92 – Despesas de Exercícios Anteriores.
- 94 – Indenizações Trabalhistas

Nessa linha, registrar, também, as despesas com a contribuição patronal ao RPPS, inclusive com a contribuição suplementar, dos inativos e pensionistas, segregadas, por Poder ou órgão, na contabilidade.

A contribuição patronal ao RPPS, que passou a ser registrada na forma de despesa e não mais como repasse previdenciário, continuará sendo considerada despesa com pessoal para fins de limite, em atendimento ao disposto no art. 18 da LRF.

Importante destacar que, independentemente do formato administrativo que assuma no âmbito do ente, seja autarquia, fundação ou fundo previdenciário⁴⁷², o RPPS deverá observar todas as regras previstas nas normas gerais de previdência e adotar os procedimentos necessários ao controle da despesa com pessoal previsto na LRF, inclusive quanto ao registro e evidenciação das receitas e despesas de cada um dos Poderes ou órgãos.

Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização (§ 1º do art.18 da LRF)

Nessa linha, registrar os valores das outras despesas de pessoal, dos últimos doze meses, incluído o mês de referência, relativas à mão de obra constante dos contratos de terceirização que esteja empregada em atividades-fim da instituição ou em atividades inerentes a categorias funcionais abrangidas pelo respectivo plano de cargos e salários do quadro de pessoal, classificáveis no grupo de natureza de despesa 3 – *Outras Despesas Correntes*, elemento de despesa 34 – *Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização*⁴⁷³. Para mais informações, consultar o tópico que trata do conceito de despesa com pessoal, mais precisamente no [item 1](#).

DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º do art. 19 da LRF) (II)

Nessa linha, registrar o total das despesas de pessoal, dos últimos doze meses, incluído o mês de referência, que não serão computadas no cálculo do limite. Inclui as despesas:

- a) com Indenizações por Demissão e com Programas de Incentivos à Demissão Voluntária, no elemento de despesa 94 – Indenizações Trabalhistas;
- b) decorrentes de decisão judicial, no elemento de despesa 91 – Sentenças Judiciais, de competência de período anterior ao da apuração;

⁴⁷² Lei n.º 9.717/1998, art. 1º, parágrafo único.

⁴⁷³ LRF, art. 18, § 1º e Portaria Conjunta STN/SOF nº 1/2010, conforme recomendação do TCU por meio do Acórdão nº 283/2011.

- c) outras de exercícios anteriores, da competência de período anterior ao da apuração;
- d) com inativos, considerando-se, também, pensionistas, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas com recursos vinculados, ou seja, provenientes da arrecadação de contribuições dos segurados e das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como a compensação entre os regimes de previdência, aportes para cobertura de déficit atuarial não definido por alíquotas de contribuição e o superávit financeiro.

Para serem registradas nas linhas de não computadas, e portanto serem deduzidas para cômputo da despesa total com pessoal, as despesas devem ser registradas primeiramente nas linhas referentes a despesa bruta com pessoal, ou seja, só poderão ser deduzidas as despesas que inicialmente foram consideradas como despesa bruta com pessoal.

Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária

Nessa linha, registrar os valores, dos últimos doze meses, incluído o mês de referência, das despesas de indenização por demissão de servidores ou empregados e daquelas relativas a incentivos à demissão voluntária, elemento de despesa 94 – Indenizações Trabalhistas.

A indenização por férias não gozadas somente deverá ser considerada espécie indenizatória quando “em função da perda da condição de servidor ou empregado”, caso em que deverá ser registrada no elemento de despesa 94 – Indenizações e Restituições Trabalhistas⁴⁷⁴ e será incluída em Pessoal Ativo para posterior exclusão em “Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária”.

A despesa decorrente de indenização por férias não gozadas para servidores em exercício é espécie remuneratória, devendo integrar a despesa com Pessoal Ativo e ser registrada no elemento de despesa 11 – Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil, pois tem caráter remuneratório e permanente, não podendo, dessa forma, ser deduzida.

Decorrentes de Decisão Judicial de período anterior ao da apuração

Nessa linha, registrar os valores, dos últimos doze meses, incluído o mês de referência, das despesas decorrentes de decisão judicial⁴⁷⁵, desde que vinculados à despesa com pessoal, registradas no elemento de despesa 91 – Sentenças Judiciais, da competência de período anterior ao da apuração. Excetuam-se as despesas relativas a inativos e pensionistas, custeadas com recursos vinculados que estiverem consideradas na linha Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados.

⁴⁷⁴ Portaria Interministerial nº 163/2001, da STN e SOF e alterações posteriores.

⁴⁷⁵ LRF, art. 19, § 2º.

Caso haja dificuldade operacional para separar a competência das sentenças judiciais na base móvel de 12 meses, em virtude de os dados orçamentários serem anuais, não deverão ser realizadas exclusões de sentenças judiciais ao longo do exercício, mas apenas no último quadrimestre, quando houver certeza de que foi excluída apenas a parcela que não é da competência do período de referência. Em quaisquer casos, o fluxo decorrente das sentenças judiciais que se incorpora à Folha de Pagamento do período de referência deverá integrar as despesas com pessoal.

Despesas de Exercícios Anteriores de período anterior ao da apuração

Nessa linha, registrar os valores, dos últimos doze meses, incluído o mês de referência, das despesas de exercícios anteriores, elemento de despesa 92 – Despesas de Exercícios Anteriores, da competência de período anterior ao da apuração. Excetuam-se aquelas despesas relativas a inativos e pensionistas custeadas com recursos vinculados que estiverem consideradas na linha Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados, e as despesas decorrentes de decisão judicial que deverão integrar o item de dedução específico citado anteriormente. Para mais informações sobre esse assunto, consultar o tópico 04.01.02.01 que trata sobre o conceito de despesa com pessoal, mais precisamente o [item 2 – Despesas de Exercícios Anteriores](#).

Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados

Nessa linha, registrar os valores, dos últimos doze meses, incluído o mês de referência, das despesas com benefícios previdenciários, custeadas com recursos vinculados ao RPPS, ou seja, provenientes de receitas que financiam a Seguridade Social dos servidores inativos e pensionistas. Para mais informações, consultar o tópico que trata do conceito de despesa com pessoal, mais precisamente no [item 3](#).

Essas despesas com recursos vinculados serão identificadas pelos seguintes elementos de despesa⁴⁷⁶, relativos a inativos e pensionistas devidamente registrados na contabilidade, no nível de subitem:

- 01 – Aposentadorias e Reformas;
- 03 – Pensões concedidas a inativos e pensionistas;
- 05 – Outros Benefícios Previdenciários;
- 91 – Sentenças Judiciais;
- 92 – Despesas de Exercícios Anteriores;
- 94 – Indenizações Trabalhistas.

DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I – II)

Nessa linha, registrar o valor da diferença entre a Despesa Bruta com Pessoal (I) e as Despesas não Computadas (II), segregadas em despesas liquidadas e inscritas em Restos a Pagar Não Processados.

3. QUADRO

⁴⁷⁶ Portaria Interministerial nº163, de 04/05/2001, da STN/SOF e alterações

APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL

Esse quadro destaca os itens e os valores que serão considerados para fins de apuração do limite máximo das despesas com pessoal, de acordo com a legislação em vigor.

RECEITA CORRENTE LÍQUIDA – RCL (IV)

Nessa linha, registrar o valor da RCL dos últimos doze meses, incluído o mês de referência. Esse valor deve ser obtido no Anexo III – Demonstrativo da Receita Corrente Líquida do RREO, elaborado e publicado pelo Poder Executivo de cada Ente da Federação.

DESPESA TOTAL COM PESSOAL – DTP (V) = (III a + III b)

Nessa linha, registrar o valor dos últimos doze meses, incluído o mês de referência, da Despesa Total com Pessoal – DTP para fins de apuração do limite, e o percentual em relação à RCL. Este total refere-se à soma da Despesa Bruta com Pessoal, deduzido o valor das despesas não computadas, considerando-se as despesas liquidadas e as inscritas em Restos a Pagar Não Processados. Corresponde à soma do valor registrado na interseção da linha (III) com a coluna (a) com o valor registrado na interseção da linha (III) com a coluna (b).

LIMITE MÁXIMO (VI) (incisos I, II e III do art. 20 da LRF)

Nessa linha, registrar o valor apurado pela aplicação do percentual correspondente ao limite máximo sobre a RCL dos últimos doze meses, incluído o mês de referência. Este limite, que deverá ser informado na célula conjugada com o “% sobre a RCL”, estabelece que a Despesa Total com Pessoal, em cada período de apuração e em cada Ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da RCL⁴⁷⁷, conforme detalhado no tópico [04.01.05.01](#).

LIMITE PRUDENCIAL (VII) = (0,95 x IV) (parágrafo único do art. 22 da LRF)

Nessa linha, registrar o valor apurado pela aplicação do percentual do limite prudencial (ver tópico [04.01.05.01](#)) sobre o Limite Máximo até o quadrimestre do exercício de referência e dos últimos doze meses. Esse limite corresponde a **95%** do limite máximo. Registrar também o percentual da RCL que corresponde ao limite prudencial. Caso o ente ultrapasse esse limite, ficará sujeito às restrições informadas no tópico [04.01.05.02](#).

LIMITE DE ALERTA (VIII) = (0,90 x IV) (inciso II do §1º do art. 59 da LRF)

Nessa linha, registrar o valor apurado pela aplicação do percentual do limite de alerta (ver tópico [04.01.05.01](#)) sobre o limite máximo até quadrimestre do exercício de referência e dos últimos doze meses, incluído o mês de referência. Esse limite corresponde a **90%** do limite máximo e refere-se ao percentual da RCL que, se ultrapassado, faz com que o Tribunal de Contas competente alerte o Poder

⁴⁷⁷ LRF, art. 20.

ou órgão. ⁴⁷⁸ Registrar também o percentual da RCL que corresponde ao limite prudencial.

Nota:

Na nota deverão constar, dentre outras informações, as medidas corretivas adotadas ou a adotar, se o ente ultrapassar qualquer dos limites⁴⁷⁹. Além disso, caso o ente ultrapasse o limite máximo, deverá apresentar a Tabela 1.2, descrita adiante.

⁴⁷⁸ LRF, art. 59, § 1º.

⁴⁷⁹ LRF, art. 55, inciso II.

04.01.06.02 Ente da Federação (Tabela 1.1 - Modelo para Demonstrativo da Despesa com Pessoal detalhada mensalmente)

O Demonstrativo da Despesa com Pessoal⁴⁸⁰ é parte integrante do Relatório de Gestão Fiscal – RGF e visa à transparência da despesa com pessoal de cada um dos Poderes e órgãos com autonomia administrativa, orçamentária e financeira conferida na forma da Constituição, notadamente quanto à adequação aos limites de que trata a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF⁴⁸¹. Para tal, o ente deve publicar o demonstrativo previsto na tabela 1.

Todavia, a LRF estabelece que para a apuração da despesa com pessoal deve-se aplicar a **base móvel**, ou seja, a despesa total com pessoal será apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos onze imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência. Sendo assim, caso o poder ou órgão necessite detalhar o valor das despesas mensalmente de forma a aumentar o grau de transparência dos gastos com pessoal poderá fazê-lo conforme modelo exemplificativo abaixo.

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

RGF - ANEXO 1 (LRF, art. 55, inciso I, alínea "a")

RS 1,00

DESPESA COM PESSOAL	DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 Meses)													INSCRITAS EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (b)		
	LIQUIDADAS												TOTAL (ÚLTIMOS 12 MESES) (a)			
	<MR-11>	<MR-10>	<MR-9>	<MR-8>	<MR-7>	<MR-6>	<MR-5>	<MR-4>	<MR-3>	<MR-2>	<MR-1>	<MR>				
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
Pessoal Ativo																
Pessoal Inativo e Pensionistas																
Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)																
DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º do art. 19 da LRF) (II)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária																
Decorrentes de Decisão Judicial																
Despesas de Exercícios Anteriores																
Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados																
DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL	VALOR	% SOBREA RCL
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (IV)		
DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (V) = (III a + III b)		
LIMITE MÁXIMO (VI) (incisos I, II e III, art. 20 da LRF)		
LIMITE PRUDENCIAL (VII) = (0,95 x VI) (parágrafo único do art. 22 da LRF)		
LIMITE DE ALERTA (VIII) = (0,90 x VI) (inciso II do §1º do art. 59 da LRF)		

FONTE: Sistema <Nome>, Unidade Responsável <Nome>, Data da emissão <dd/mm/aaaa> e hora de emissão <hh e mmm>

1. Nos demonstrativos elaborados no primeiro e no segundo quadrimestre de cada exercício, os valores de restos a pagar não processados inscritos em 31 de dezembro do exercício anterior continuarão a ser informados nesse campo.

Nota:

<MR>

Essa coluna identifica a Despesa com Pessoal liquidada no mês de referência. O mês correspondente deve ser apresentado no formato <mmm/aa>. Ex.: Abr/11.

<MR-1>, <MR-2>, <MR-3>...

Essas colunas identificam Despesa com Pessoal liquidada nos meses anteriores, isto é, mês de referência menos um mês, mês de referência menos dois meses, e

⁴⁸⁰ LRF, art. 55, inciso I, alínea "a".

⁴⁸¹ LRF, art. 20.

assim por diante. Os meses anteriores correspondentes devem ser informados no formato <mmm/aa>. Ex.: considerando como mês de referência abril de 2011, <MR-1> será Mar/11, <MR-2> será Fev/11, <MR-3> será Jan/11, <MR-4> será Dez/10, e assim por diante.

TOTAL (ÚLTIMOS 12 MESES)

Essa coluna identifica o somatório da coluna LIQUIDADA, representada pelas colunas <MR-11> a <MR>, isto é, os valores mensais acumulados.

04.01.06.03 Ente da Federação (Tabela 1.2 – Trajetória de Retorno ao Limite da Despesa com Pessoal)

Se a Despesa Total com Pessoal, do Poder ou órgão, ultrapassar o limite máximo, sem prejuízo das medidas restritivas previstas, o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro, adotando-se, entre outras, as providências a seguir:⁴⁸²

- a) redução em pelo menos vinte por cento das despesas com cargos em comissão e funções de confiança, podendo ser alcançado pela extinção de cargos e funções⁴⁸³;
- b) exoneração dos servidores não estáveis;
- c) possibilidade de o servidor estável perder o cargo, desde que ato normativo motivado de cada um dos Poderes especifique a atividade funcional, o órgão ou unidade administrativa objeto da redução de pessoal, se as medidas adotadas anteriormente não forem suficientes para assegurar o cumprimento da determinação de eliminação do excedente.

Não alcançada a redução no prazo estabelecido, e enquanto perdurar o excesso, o ente não poderá:

- a) receber transferências voluntárias;
- b) obter garantia, direta ou indireta, de outro ente; e
- c) contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal.

As restrições citadas anteriormente aplicam-se imediatamente se a Despesa Total com Pessoal exceder o limite no primeiro quadrimestre do último ano do mandato dos titulares de Poder ou órgão.

Caso o Poder ou órgão esteja com a despesa de pessoal acima do limite máximo, deverá apresentar, na **nota de rodapé**, a Tabela 1.3.

Tabela 1.2

TRAJETÓRIA DE RETORNO AO LIMITE DA DESPESA TOTAL COM PESSOAL								
<Exercício em que o ente excedeu o limite>			<Exercício do primeiro período seguinte>			<Exercício do segundo período seguinte>		
<Quadrimestre/Semestre>			<Primeiro período seguinte>			<Segundo período seguinte>		
Limite Máximo	% DTP	% Excedente	Redutor mínimo de 1/3 do Excedente	Limite	% DTP	Redutor Residual	Limite	% DTP
(a)	(b)	(c) = (b-a)	(d) = (1/3*c)	(e) = (b-d)	(f)	(g) = (f-a)	(h) = (a)	(i)

Nota: DTP corresponde à Despesa Total com Pessoal.

⁴⁸² LRF, art. 23.

⁴⁸³ Desde 9/5/2002, a eficácia da expressão “quanto pela redução dos valores a eles atribuídos”, contida no art. 23, § 1º da LRF, está suspensa pelo Supremo Tribunal Federal porque previa a redução de vencimentos dos servidores, contrariando o princípio da irredutibilidade de salários previsto na Constituição.

TRAJETÓRIA DE RETORNO AO LIMITE DA DESPESA TOTAL COM PESSOAL

Título da tabela complementar que comporá a nota do Demonstrativo da Despesa com Pessoal, caso o ente esteja acima do limite máximo. A Tabela 1.2 deverá ser demonstrada enquanto o ente estiver acima do limite máximo.

<Exercício em que o ente excedeu o limite>

A expressão <Exercício em que o ente excedeu o limite> deverá ser substituída pelo exercício correspondente no formato *aaaa*, que se refere ao ano com quatro dígitos. Essa coluna identifica o exercício em que o ente excedeu o limite máximo da despesa com pessoal.

<Quadrimestre/Semestre>

A expressão <Quadrimestre/Semestre> deverá ser substituída pelo quadrimestre correspondente, em que se ultrapassou o Limite Máximo: 1º Quadrimestre, 2º Quadrimestre, 3º Quadrimestre, 1º Semestre ou 2º Semestre. Essa coluna identifica, no quadrimestre correspondente, os percentuais do Limite Máximo, da Despesa Total com Pessoal – DTP e do Excedente.

Limite Máximo (a)

Essa coluna identifica o percentual do limite máximo previsto na LRF.

% DTP (b)

Essa coluna identifica o percentual da Despesa Total com Pessoal – DTP sobre a Receita Corrente Líquida apurado no quadrimestre em que se ultrapassou o limite máximo.

% Excedente (c) = (b-a)

Essa coluna identifica o percentual do excedente, representado pela diferença entre o percentual apurado e o limite máximo, ou seja, o valor da coluna (b) menos o valor da coluna (a).

<Exercício do primeiro período seguinte>

A expressão <Exercício do primeiro período seguinte> deverá ser substituída pelo exercício correspondente no formato *aaaa*, que se refere ao ano com quatro dígitos. Essa coluna identifica o exercício do período subsequente ao quadrimestre em que o ente excedeu o limite máximo da despesa com pessoal.

<Primeiro período seguinte>

Essa expressão deverá ser substituída pelo primeiro período seguinte ao quadrimestre em que se ultrapassou o limite máximo: 1º Quadrimestre, 2º Quadrimestre ou 3º Quadrimestre. Essa coluna identifica os percentuais do redutor mínimo de 1/3 do excedente, do limite máximo e da Despesa Total com Pessoal – DTP do primeiro período seguinte.

Numa **situação normal**⁴⁸⁴, o primeiro período seguinte coincidirá com o primeiro quadrimestre seguinte ao quadrimestre em que o Ente ultrapassou a DTP. Por exemplo: se o Ente ultrapassou o limite da DTP no 2º quadrimestre/2012, o Ente deverá reduzir no mínimo 1/3 do excedente no 3º quadrimestre/2012. Para melhor visualização do caso, ver Figura 6.

Na **situação de crescimento baixo ou negativo do PIB**⁴⁸⁵, os prazos de retorno serão duplicados. Dessa forma, o primeiro período seguinte que o Ente deve reduzir no mínimo 1/3 do excedente corresponderá a dois quadrimestres seguintes. Por exemplo: se o Ente ultrapassou o limite da DTP no 2º quadrimestre/2012, e no período o IBGE divulgou que o crescimento do PIB nos últimos quatro trimestres ficou abaixo de 1%, o Ente deverá reduzir no mínimo 1/3 do excedente no 1º quadrimestre/2013. Para melhor visualização do caso, ver Figura 8.

Redutor Mínimo de 1/3 do Excedente (d) = (1/3*c)

Essa coluna identifica o percentual do redutor mínimo de 1/3 do excedente, apurado no quadrimestre anterior, e que deverá ser observado no primeiro período seguinte.

Limite (e) = (b-d)

Essa coluna identifica o percentual do limite representado pela diferença entre o percentual da Despesa Total com Pessoal – DTP e o redutor mínimo de 1/3 do excedente, apurado no quadrimestre anterior, ou seja, o valor da coluna (b) menos o valor da coluna (d). Esse limite deve ser observado no primeiro período seguinte àquele em que se ultrapassou o limite máximo.

% DTP (f)

Essa coluna identifica o percentual da Despesa Total com Pessoal – DTP sobre a Receita Corrente Líquida, apurado no primeiro período seguinte àquele em que se ultrapassou o limite máximo.

<Exercício do segundo período seguinte>

A expressão <Exercício do segundo período seguinte> deverá ser substituída pelo exercício correspondente no formato *aaaa*, que se refere ao ano com quatro dígitos. Essa coluna identifica o exercício do segundo período subsequente ao quadrimestre em que o ente excedeu o limite máximo da despesa com pessoal.

<Segundo período seguinte>

A expressão <Segundo período seguinte> deverá ser substituída pelo quadrimestre correspondente ao segundo período seguinte ao quadrimestre em que se ultrapassou o limite máximo: 1º Quadrimestre, 2º Quadrimestre ou 3º Quadrimestre. Essa coluna identifica os percentuais do redutor residual, do limite máximo e da Despesa Total com Pessoal – DTP do segundo quadrimestre seguinte.

⁴⁸⁴ LRF, art. 23.

⁴⁸⁵ LRF, art. 66.

Numa **situação normal**⁴⁸⁶, o segundo período seguinte coincidirá com dois quadrimestres seguintes ao quadrimestre em que o Ente ultrapassou a DTP. Por exemplo: se o Ente ultrapassou o limite da DTP no 2º quadrimestre/2012, o Ente deverá retornar ao limite no 1º quadrimestre/2013. Para melhor visualização do caso, ver Figura 7.

Na **situação de crescimento baixo ou negativo do PIB**⁴⁸⁷, os prazos de retorno serão duplicados. Dessa forma, o segundo período seguinte que o Ente deve retornar ao limite corresponderá a quatro quadrimestres seguintes. Por exemplo: se o Ente ultrapassou o limite da DTP no 2º quadrimestre/2012, e no período o IBGE divulgou que o crescimento do PIB nos últimos quatro trimestres ficou abaixo de 1%, o Ente deverá retornar a DTP ao limite no 3º quadrimestre/2013. Para melhor visualização do caso, ver Figura 9.

Redutor Residual (g) = (f-a)

Essa coluna identifica o percentual do redutor residual, representado pela diferença entre o percentual da Despesa Total com Pessoal – DTP apurado no primeiro período seguinte e o limite máximo, ou seja, o valor da coluna (f) menos o valor da coluna (a).

Limite (h) = (a)

Essa coluna identifica o percentual do limite que deve ser equivalente ao limite máximo, ou seja, ao valor da coluna (a). Esse limite deve ser observado no segundo período seguinte àquele em que o ente ultrapassou o limite máximo.

% DTP (i)

Essa coluna identifica o percentual da Despesa Total com Pessoal – DTP sobre a Receita Corrente Líquida, apurado no segundo período seguinte àquele em que o ente ultrapassou o limite máximo.

Para exemplificação da aplicação da Tabela 1.2, consideremos a seguinte situação hipotética do Poder Executivo de um Município:

No segundo quadrimestre de 2012

- a) Limite máximo: 54%;
- b) % da DTP: 57%.

Em complementação ao Demonstrativo da Despesa com Pessoal, o Poder Executivo do Município deverá elaborar uma tabela conforme a Figura 5.

⁴⁸⁶ LRF, art. 23.

⁴⁸⁷ LRF, art. 66.

TRAJETÓRIA DE RETORNO AO LIMITE DA DESPESA TOTAL COM PESSOAL		
2012		
2º Quadrimestre		
Limite Máximo (a)	% DTP (b)	% Excedente (c) = (b-a)
54%	57%	3%

Figura 5

No terceiro quadrimestre de 2012: % da DTP: 56,5%.

Em complementação ao Demonstrativo da Despesa com Pessoal, o Poder Executivo do Município deverá elaborar uma tabela conforme a Figura 6.

TRAJETÓRIA DE RETORNO AO LIMITE DA DESPESA TOTAL COM PESSOAL					
2012			2012		
2º Quadrimestre			3º Quadrimestre		
Limite Máximo (a)	% DTP (b)	% Excedente (c) = (b-a)	Redutor mínimo de 1/3 do Excedente (d) = (1/3*c)	Limite (e) = (b-d)	% DTP (f)
54%	57%	3%	1%	56%	56,5%

Figura 6

Nessa situação hipotética, o Município ultrapassou o limite máximo no 2º quadrimestre de 2012. O excedente verificado foi de 3% em relação ao limite máximo. De acordo com a LRF, no primeiro período seguinte àquele em que se ultrapassou o limite máximo, o Município deveria ter reduzido em pelo menos um terço do excedente. Assim, no exemplo, a DTP deveria ter sido reduzida para 56% da RCL. Como o Município não observou o limite, ficará sujeito às medidas restritivas mencionadas anteriormente;

No primeiro quadrimestre de 2013: % da DTP: 53%.

Em complementação ao Demonstrativo da Despesa com Pessoal, o Poder Executivo do Município deverá elaborar uma tabela conforme a Figura 7.

TRAJETÓRIA DE RETORNO AO LIMITE DA DESPESA TOTAL COM PESSOAL								
2012			2012			2013		
2º Quadrimestre			3º Quadrimestre			1º Quadrimestre		
Limite Máximo (a)	% DTP (b)	% Excedente (c) = (b-a)	Redutor mínimo de 1/3 do Excedente (d) = (1/3*c)	Limite (e) = (b-d)	% DTP (f)	Redutor Residual (g) = (f-a)	Limite (h) = (a)	% DTP (i)
54%	57%	3%	1%	56%	56,5%	2,5%	54%	53%

Figura 7

Conforme determina a LRF, o excedente terá que ser eliminado nos dois períodos seguintes. Portanto, no segundo período seguinte àquele em que se ultrapassou o limite máximo, a despesa total com pessoal do Poder ou órgão deve obedecer ao limite máximo, ou seja, o excedente remanescente terá de ser reduzido, para o enquadramento da despesa no limite.

No caso de **crescimento real baixo ou negativo do Produto Interno Bruto (PIB)** por período igual ou superior a quatro trimestres, os prazos de retorno estabelecidos para a despesa total com pessoal (DTP) serão **duplicados**⁴⁸⁸. Ou seja, neste caso o percentual excedente da DTP terá de ser eliminado nos quatro quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no segundo. Dessa forma, o ente que esteja com a despesa com pessoal acima do limite máximo deverá apresentar, na **nota de rodapé**, a Trajetória de Retorno ao limite da DTP, conforme exemplo abaixo.

No segundo quadrimestre de 2013: % da DTP: 56,5%.

Em complementação ao Demonstrativo da Despesa com Pessoal, o Poder Executivo do Município deverá elaborar uma tabela conforme a Figura 8.

TRAJETÓRIA DE RETORNO AO LIMITE DA DESPESA TOTAL COM PESSOAL					
2012			2013		
2º Quadrimestre			1º Quadrimestre		
Limite Máximo (a)	% DTP (b)	% Excedente (c) = (b-a)	Redutor mínimo de 1/3 do Excedente (d) = (1/3*c)	Limite (e) = (b-d)	% DTP (f)
54%	57%	3%	1%	56%	56,5%

Figura 8

Deve-se observar que, como se está no caso de crescimento do PIB abaixo de 1%, o primeiro período seguinte, em que o Ente deverá reduzir o excedente do limite da DTP em pelo menos 1/3, corresponderá aos dois quadrimestres seguintes à extrapolação do limite, ou seja, a verificação dessa redução se dará no 2º Quadrimestre/2013.

No primeiro quadrimestre de 2014: % da DTP: 53%.

Em complementação ao Demonstrativo da Despesa com Pessoal, o Poder Executivo do Município deverá elaborar uma tabela conforme a Figura 9. Como se está no caso de crescimento do PIB abaixo de 1%, o segundo período seguinte em que o Ente deverá retornar a DTP ao limite máximo estabelecido na LRF corresponderá a quatro quadrimestres subsequentes.

TRAJETÓRIA DE RETORNO AO LIMITE DA DESPESA TOTAL COM PESSOAL								
2012			2013			2013		
2º Quadrimestre			1º Quadrimestre			3º Quadrimestre		
Limite Máximo (a)	% DTP (b)	% Excedente (c) = (b-a)	Redutor mínimo de 1/3 do Excedente (d) = (1/3*c)	Limite (e) = (b-d)	% DTP (f)	Redutor Residual (g) = (f-a)	Limite (h) = (a)	% DTP (i)
54%	57%	3%	1%	56%	56,5%	2,5%	54%	53%

Figura 9

⁴⁸⁸ LRF, art. 66.

04.01.06.04 Defensoria Pública (Tabela 1.3 - Modelo para Demonstrativo da Despesa com Pessoal)

<ENTE DA FEDERAÇÃO> - <IDENTIFICAÇÃO DO PODER>
 RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL
DEMONSTRATIVO DA DESPESA COM PESSOAL
 ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
 <PERÍODO DE REFERÊNCIA>

RGF - ANEXO I (Portaria STN nº 72/2012, art. 11, I)

R\$ 1,00

DESPESA COM PESSOAL	DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 Meses)		
	LIQUIDADAS (a)	INSCRITAS EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS ¹ (b)	TOTAL (c = a + b)
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I) Pessoal Ativo Pessoal Inativo e Pensionistas Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)			
DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º do art. 19 da LRF) (II) Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária Decorrentes de Decisão Judicial de período anterior ao da apuração Despesas de Exercícios Anteriores de período anterior ao da apuração Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados			
DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (III) = (I - II)			

FONTE: Sistema <Nome>, Unidade Responsável <Nome>, Data da emissão <dd/mmm/aaaa> e hora de emissão <hh e mmm>

em 31 de dezembro do exercício anterior continuarão a ser informados nesse campo. Esses valores não sofrem alteração pelo seu processamento, e somente no caso de cancelamento podem ser excluídos.

Nota:

04.01.06.05 Ente da Federação Consorciado (Tabela 1.4 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal executada em Consórcio Público)

<ENTE DA FEDERAÇÃO> - <IDENTIFICAÇÃO DO PODER>
 RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL
 DEMONSTRATIVO DA DESPESA COM PESSOAL
 ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
 <PERÍODO DE REFERÊNCIA>

RGF - ANEXO 1 (Portaria STN nº 72/2012, art. 11, I)

RS 1,00

DESPESA COM PESSOAL EXECUTADA EM CONSÓRCIOS PÚBLICOS <NOME DO CONSÓRCIO PÚBLICO>	VALORES TRANSFERIDOS POR CONTRATO DE RATEIO	DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 Meses)		
		LIQUIDADAS (a)	INSCRITAS EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS ¹ (b)	TOTAL (c = a + b)
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I) Pessoal Ativo Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)				
DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º do art. 19 da LRF) (II) Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária Decorrentes de Decisão Judicial de período anterior ao da apuração Despesas de Exercícios Anteriores de período anterior ao da apuração				
DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (III) = (I - II)				

FONTE: Sistema <Nome>, Unidade Responsável <Nome>, Data da emissão <dd/mmm/aaaa> e hora de emissão <hhh e mmm>

1. Nos demonstrativos elaborados no primeiro e no segundo quadrimestre de cada exercício, os valores de restos a pagar não processados inscritos em 31 de dezembro do exercício anterior continuarão a ser informados nesse campo. Esses valores não sofrem alteração pelo seu processamento, e somente no caso de cancelamento podem ser excluídos.

Nota:

1. QUADRO

DESPESA COM PESSOAL EXECUTADA EM CONSÓRCIO PÚBLICO

Esse quadro identifica a parte da despesa com pessoal do ente federado, executada em Consórcio Público. Os valores informados nesse quadro compõem a despesa total com pessoal do ente para cálculo do limite, e, portanto, deverão constar também do quadro de apuração da despesa total com pessoal do ente federado. Dessa forma os valores referentes à execução no consórcio público, apresentados nesse quadro, deverão ser somados aos valores da execução no ente federado para que seja verificado o cumprimento do limite da despesa total com pessoal.

Esse quadro tem a finalidade de dar transparência às despesas com pessoal executadas em consórcio público e, caso o ente participe de mais de um Consórcio Público, deverá elaborar o quadro acima para cada consórcio de que participe.

2. LINHAS

<NOME DO CONSÓRCIO PÚBLICO>

Nessa linha registrar o nome do Consórcio ou dos Consórcios Públicos de que o Ente participa.

VALORES TRANSFERIDOS POR CONTRATO DE RATEIO

Nessa linha, registrar os valores repassados pelo ente nos últimos 12 (doze) meses para execução nos Consórcios Públicos, com base no Contrato de Rateio.

DESPESA TOTAL COM PESSOAL – DTP (IV) = (III a + III b)

Representa o valor da despesa total com pessoal do ente consorciado executado no consórcio público. O valor informado nessa linha deverá ser o mesmo informado no Demonstrativo do Consórcio Público no campo referente ao ente da coluna Despesa com Pessoal por Ente Consorciado, ou o valor resultante do somatório das colunas de todos os consórcios de que o ente participa.

04.01.06.06 Consórcio Público (Tabela 1.5 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal do Consórcio Público)

<IDENTIFICAÇÃO DO CONSÓRCIO PÚBLICO>
 RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL
 DEMONSTRATIVO DA DESPESA COM PESSOAL
 <PERÍODO DE REFERÊNCIA>

RGF - ANEXO 1 (Portaria STN nº 72, art. 15, inciso IV, a)

R\$ 1,00

DESPESA COM PESSOAL	DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 Meses)		
	LIQUIDADAS (a)	INSCRITAS EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS ¹ (b)	TOTAL (c = a + b)
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (CONTRATO DE RATEIO) (I) Pessoal Ativo Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)			
DESPESAS NÃO COMPUTADAS (CONTRATO DE RATEIO) (§ 1º do art. 19 da LRF) (II) Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária Decorrentes de Decisão Judicial de período anterior ao da apuração Despesas de Exercícios Anteriores de período anterior ao da apuração			
DESPESA COM PESSOAL (CONTRATO DE RATEIO) (III) = (I - II)			
DESPESA COM PESSOAL (RECURSOS PRÓPRIOS) (IV)			
DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (V) = (III + IV)			

DESPESA BRUTA COM PESSOAL POR ENTE CONSORCIADO	VALOR TRANSFERIDO POR CONTRATO DE RATEIO	VALOR EXECUTADO
Ente A		
Ente B		
Ente C		
TOTAL		

FONTE: Sistema <Nome>, Unidade Responsável <Nome>, Data da emissão <dd/mmm/aaaa> e hora de emissão <hhh e mmm>

1. Nos demonstrativos elaborados no primeiro e no segundo quadrimestre de cada exercício, os valores de restos a pagar não processados inscritos em 31 de dezembro do exercício anterior continuarão a ser informados nesse campo. Esses valores não sofrem alteração pelo seu processamento, e somente no caso de cancelamento podem ser excluídos.

Nota:

1. LINHAS

DESPESA BRUTA COM PESSOAL (CONTRATO DE RATEIO)

Nessa linha, registrar os valores acumulados da despesa bruta com pessoal dos últimos doze meses, incluído o mês de referência, relativos ao somatório de Pessoal Ativo e Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização, executada com recursos provenientes do contrato de rateio.

DESPESAS NÃO COMPUTADAS (CONTRATO DE RATEIO) (§ 1º do art. 19 da LRF)

Nessa linha, registrar o total das despesas de pessoal, dos últimos doze meses, incluído o mês de referência, executada com recursos provenientes do contrato de rateio, que não serão computadas no cálculo do limite dos entes consorciados.

DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (CONTRATO DE RATEIO) (III) = (I – II)

Nessa linha, registrar o valor da diferença entre a Despesa Bruta com Pessoal (I) e as Despesas não Computadas (II), executadas com recursos provenientes do contrato de rateio, segregadas em despesas liquidadas e inscritas em Restos a Pagar Não Processados.

DESPESA COM PESSOAL (RECURSOS PRÓPRIOS) (IV)

Nessa linha, registrar os valores da despesa com pessoal executada com recursos próprios do Consórcio, segregadas em despesas liquidadas e inscritas em Restos a Pagar Não Processados. Recursos próprios do Consórcio Público são todos os recursos recebidos, exceto os provenientes do Contrato de Rateio.

DESPESA TOTAL COM PESSOAL (CONTRATO DE RATEIO) (V) = (IIIa + IIIb)

Nessa linha, registrar os valores dos últimos doze meses, incluído o mês de referência, da Despesa Total com Pessoal executada com recursos provenientes do contrato de rateio. Este total refere-se à soma da Despesa Bruta com Pessoal, deduzido o valor das despesas não computadas, considerando-se as despesas liquidadas e as inscritas em Restos a Pagar Não Processados. Corresponde à soma do valor registrado na interseção da linha (III) com a coluna (a) com o valor registrado na interseção da linha (III) com a coluna (b). O valor informado nessa linha deverá ser o mesmo informado no campo “Total” do quadro “Despesa com Pessoal por Ente Consorciado”.

DESPESA TOTAL COM PESSOAL (RECURSOS PRÓPRIOS) (VI) = (IVa + IVb)

Nessa linha, registrar o total das despesas de pessoal, dos últimos doze meses, incluído o mês de referência, executada com recursos próprios do Consórcio Público. Corresponde à soma do valor registrado na interseção da linha (IV) com a coluna (a) com o valor registrado na interseção da linha (IV) com a coluna (b).

DESPESA TOTAL COM PESSOAL DTP (VII) = (V + VI)

Nessa linha, registrar os valores dos últimos doze meses, incluído o mês de referência, da Despesa Total com Pessoal do Consórcio Público. Este total refere-se à soma da Despesa Total com Pessoal (Contrato de Rateio), com a despesa total com Pessoal (Recursos Próprios). Corresponde à soma do valor registrado na linha (V) com o valor registrado na linha (VI).

DESPESA COM PESSOAL POR ENTE CONSORCIADO

Essa coluna identifica todos os entes federados que participam do Consórcio Público. A relação dos nomes deverá iniciar pela União, caso ela participe do consórcio, seguida da unidade federativa (UF) participante e dos municípios que integram cada UF.

VALOR TRANSFERIDO POR CONTRATO DE RATEIO

Nessa coluna, registrar os valores transferidos pelos entes consorciados para execução da despesa com pessoal do Consórcio Público conforme estabelecido no Contrato de Rateio.

VALOR EXECUTADO

Nessa coluna, registrar os valores da despesa total com pessoal executada pelo consórcio com recursos provenientes do contrato de rateio, distribuídas com base no que estabelece esse contrato. O valor registrado para cada ente consorciado deverá ser o mesmo informado em quadro próprio do respectivo Demonstrativo da Despesa com Pessoal.

TOTAL

Nessa linha, registrar o somatório dos valores informados na coluna “VALOR TRANSFERIDO POR CONTRATO DE RATEIO” e da coluna “VALOR EXECUTADO”. O valor informado nesta última coluna deverá ser o mesmo apresentado na linha “DESPESA TOTAL COM PESSOAL (CONTRATO DE RATEIO)”.

04.05.00 ANEXO 5 – DEMONSTRATIVO DA DISPONIBILIDADE DE CAIXA E DOS RESTOS A PAGAR

04.05.01 INTRODUÇÃO

O Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos Pagar⁶⁴⁷⁶⁴⁸ é parte integrante do Relatório de Gestão Fiscal e visa a dar transparência ao equilíbrio entre a geração de obrigações de despesa e a disponibilidade de caixa.⁶⁴⁹ Deverá ser elaborado somente no **último quadrimestre** pelos Poderes e órgãos com poder de autogoverno, tais como o Poder Executivo, os órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, o Tribunal de Contas e o Ministério Público.⁶⁵⁰ Esse demonstrativo deverá compor também o Relatório de Gestão Fiscal Consolidado, a ser elaborado e publicado pelo Poder Executivo até 30 dias após a divulgação do relatório do último quadrimestre do exercício (vide item [04.08.00](#)– Relatório de Gestão Fiscal Consolidado).

Como regra geral, as despesas devem ser executadas e pagas no exercício financeiro e, extraordinariamente, podem ser deixadas obrigações a serem cumpridas no exercício seguinte com a suficiente disponibilidade de caixa. Assim, o **controle** da disponibilidade de caixa e da geração de obrigações deve ocorrer simultaneamente à **execução financeira** da despesa em todos os exercícios e não somente no último ano de mandato.

Apesar de a restrição estabelecida no art. 42 se limitar aos dois últimos quadrimestres do respectivo mandato, a LRF estabelece que a **responsabilidade na gestão fiscal** pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas⁶⁵¹, o que impõe que **ajustes devam ser observados no decorrer de todo o mandato**, de forma que as receitas não sejam superestimadas, nem haja acúmulo excessivo de passivos financeiros.

O **mandato do responsável por Poder ou órgão** é determinado pelos regimentos internos e pode ser inferior ao mandato para o Chefe do Poder Executivo. Os períodos de mandatos distintos do exercício civil devem ser adequados às restrições das disponibilidades de caixa para os restos a pagar. Todavia, não há que se confundir mandato e reeleição para fins de cumprimento do art. 42 da LRF. Em que pese ser permitida ao titular do mandato a recondução ao cargo por meio do instituto da reeleição, as limitações impostas para contratação de despesa sem a respectiva disponibilidade de caixa são relativas ao período de mandato e não ao período em que o titular da chefia estiver no exercício do poder. Sendo assim, mesmo que o titular do Poder seja reeleito, para a contratação de obrigação de

⁶⁴⁷ LRF, art. 55, inciso III, alínea “b”.

⁶⁴⁸ LRF, art. 55, inciso III, alínea “a”.

⁶⁴⁹ LRF, art. 42, caput.

⁶⁵⁰ LRF, art. 20.

⁶⁵¹ LRF, art. 1º, § 1º.

despesa que não possa ser cumprida integralmente, deve existir a suficiente disponibilidade de caixa.

Em face disso, a **gestão dos órgãos autônomos** cujos titulares desempenham mandatos de um ano ou inferior, por exemplo, merece atenção redobrada, mediante adoção de mecanismos eficientes de planejamento e execução orçamentário-financeira que lhes garantam cumprir as normas especiais de final de mandato de seus titulares. Sendo assim, os órgãos autônomos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Ministério Público devem efetuar controles permanentes na programação financeira e no cronograma mensal de desembolso.

O **equilíbrio intertemporal** (equilíbrio ao longo dos exercícios) entre as receitas e as despesas públicas se estabelece como pilar da gestão fiscal responsável. O **planejamento**, determinante para o setor público e indicativo para o setor privado⁶⁵², é ferramenta imprescindível à boa gestão fiscal e consiste em definir os objetivos que devem ser alcançados e prever, permanente e sistematicamente, os acontecimentos que poderão interferir no cumprimento desses objetivos, notadamente no que se refere ao equilíbrio das contas públicas.

Para que haja um planejamento eficaz, há de se considerar o **princípio contábil da prudência** na avaliação das disponibilidades de caixa⁶⁵³. O Princípio da Prudência determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior para os do passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido. O princípio impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Ao assumir uma obrigação de despesa através de contrato, convênio, acordo, ajuste ou qualquer outra forma de contratação no seu último ano de mandato, o gestor deve verificar previamente se poderá pagá-la, valendo-se de um **fluxo de caixa** que levará em consideração *“os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício”*⁶⁵⁴ e não apenas nos dois últimos quadrimestres.

De acordo com o art. 42, as despesas decorrentes de obrigações contraídas nos últimos dois quadrimestres, deverão ser pagas até o final do ano ou, se for o caso, ser pagas no ano seguinte com recursos provisionados no ano anterior. Para cumprimento da regra, o limite a ser observado é o de disponibilidade de caixa, considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício⁶⁵⁵. Para que essas despesas possam ser pagas, é preciso pagar primeiramente os credores mais antigos, ou seja, deve-se respeitar a ordem cronológica das obrigações.⁶⁵⁶⁶⁵⁷

⁶⁵² CF, art. 174.

⁶⁵³ Res. CFC 750/93 – art.10.

⁶⁵⁴ LRF, art. 42º.

⁶⁵⁵ LRF, art. 42, parágrafo único.

⁶⁵⁶ Decreto-Lei nº 201, de 1967, Art. 1º, inciso XII.

⁶⁵⁷ Lei nº 8.666, de 1993, art. 5º e 92.

Exemplo:

- (+) Disponibilidade de caixa em 01 de janeiro
- (+) Previsão de entrada de recursos até 31 de dezembro
- (=) Disponibilidade de caixa “bruta”
- (-) Pagamento das despesas do ano anterior, inscritas em restos a pagar a serem pagas no ano
- (-) Pagamento das despesas já liquidadas
- (-) Pagamento dos salários dos servidores até o final do ano
- (-) Pagamento do 13º salário
- (-) Pagamento de encargos sociais
- (-) Pagamento de empréstimos bancários
- (-) Pagamento de parcelamento de dívidas com o INSS e outras
- (-) Contrapartida de convênios já assinados
- (-) Pagamento de contratos já assinados (vigilância, limpeza, fornecimento de medicamentos, obras, etc.)
- (-) Pagamento das despesas de água, luz e telefone previstas
- (-) Pagamento de quaisquer outras obrigações já assumidas ou que o município deva fazer por exigência legal
- (=) Disponibilidade de caixa “líquida”

Para que a despesa seja empenhada, liquidada, paga ou inscrita em restos a pagar, deve, anteriormente, ter sido compatibilizada e adequada à LOA, à LDO e ao PPA, ter sido efetuada a devida programação financeira e a adequada estimativa orçamentário-financeira seguindo os procedimentos licitatórios devidos. Para uma obra ser licitada, deve haver, ainda, projeto básico, projeto executivo e normas de execução dessa obra, que incluirão um cronograma de execução, bem como dotação orçamentária necessária à licitação, tão somente, no exercício financeiro.⁶⁵⁸ Portanto, os restos a pagar constituem instituto que somente existe em consequência da execução orçamentário-financeira da despesa referente à parcela do orçamento empenhada e pendente de pagamento no encerramento do exercício, sendo que a parcela liquidada será inscrita em restos a pagar processados e a pendente de liquidação, em Restos a Pagar Não Processados.

Pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas.⁶⁵⁹ Portanto, **a execução das despesas orçamentárias está condicionada ao exercício financeiro, ou seja, ao princípio da anualidade.** Vale ressaltar que o exercício financeiro coincide com o calendário civil, ou seja, de 1 de janeiro a 31 de dezembro. Assim, a inscrição em restos a pagar dos investimentos plurianuais deve ocorrer segundo o cronograma e a programação de execução física e financeira, e por exercício financeiro, ou seja, deve seguir o princípio da anualidade mesmo que os investimentos sejam plurianuais. O cronograma físico-financeiro afetará o controle da inscrição em

⁶⁵⁸ Lei nº 8.666/93, art. 7.º, caput e § 2º, III.

⁶⁵⁹ Lei nº 4.320/64, art. 35.

restos a pagar e da respectiva disponibilidade de caixa exigida, já que a inscrição em restos a pagar estará associada à dotação da parcela consignada no orçamento em curso, não podendo ser exigida disponibilidade de caixa para as parcelas do investimento que deverão ser objeto de crédito em orçamentos futuros.⁶⁶⁰

O **empenho** de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição⁶⁶¹. O empenho é uma das fases mais importantes por que passa a despesa pública, obedecendo a um processo que nasce no procedimento licitatório e vai até o pagamento, mas não cria obrigação, que se considera contraída no momento da formalização do contrato administrativo ou instrumento congênere. Os contratos devem estabelecer com clareza e precisão os direitos, obrigações e responsabilidades das partes e são regulados pelas suas cláusulas, pelos preceitos de direito público e supletivamente pelos princípios da teoria geral dos contratos e as disposições do direito privado. Dentre as obrigações e direitos pactuados, encontram-se, de um lado, a obrigação da prestação do serviço, a entrega da obra ou dos materiais, e, de outro, a efetivação do devido pagamento⁶⁶². Há casos em que a contratação de obrigação se faz por meio da emissão da nota de empenho tão somente, havendo outros em que a legislação exige a formalização de contrato, em que as partes firmam acordos que não podem ser desfeitos ao bel-prazer de cada um, gerando, inclusive, ônus para a parte que decide rescindir o contrato.

O **pagamento** da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação,⁶⁶³ que tem por finalidade apurar a liquidez e a certeza do direito ao recebimento pelo fornecedor do pagamento referente à conclusão do ajustado entre as partes e que terá por base documentos que comprovem a efetiva consecução do contrato.⁶⁶⁴ Assim, a prestação do serviço ou o fornecimento de bens, em conformidade com o contratado, irão caracterizar o direito líquido e certo ao recebimento do pagamento pelo fornecedor do serviço, obra ou material. Direito líquido e certo é o que resulta de fato certo, ou seja, é aquele capaz de ser comprovado, de plano, por documentação inequívoca, não podendo se basear em simples conjecturas ou em alegações que dependam de dilação probatória.⁶⁶⁵

Em que pese serem permitidas cláusulas exorbitantes pela lei de licitações e contratos, **os princípios do direito civil devem ser seguidos supletivamente**. Os contratantes são obrigados a guardar, tanto na conclusão do contrato quanto em sua execução, os princípios de probidade e boa fé.⁶⁶⁶ Dessa forma, o cancelamento de restos a pagar processados, ou seja, aqueles cuja obrigação por

⁶⁶⁰ Lei n.º 8.666/93, de 1993. Art. 7.º

⁶⁶¹ Lei n.º 4.320/64, art. 58.

⁶⁶² Lei n.º 8666/93.

⁶⁶³ Lei n.º 4320/64, art. 63.

⁶⁶⁴ Lei n.º 4320/64, art. 62.

⁶⁶⁵ Moraes, Alexandre de. – Direito Constitucional – 20ª ed. – São Paulo: Atlas, 2006, pag.142.

⁶⁶⁶ Lei n.º 10.406 de 10/01/2002, art.422.

parte do prestador fora cumprida, não tem respaldo legal, contrariando, no mínimo, o princípio da moralidade administrativa.⁶⁶⁷

O **cancelamento de empenhos ou de despesas inscritas em restos a pagar**, mesmo não processados, é medida que requer avaliação criteriosa. A LRF não autoriza nem incentiva a quebra de contratos celebrados entre a Administração Pública e seus fornecedores e prestadores de serviços. Assim, embora seja penalizado o gestor irresponsável que deixa de ordenar, de autorizar ou de promover o cancelamento do montante de restos a pagar inscrito em valor superior ao permitido em lei,⁶⁶⁸ isto não significa que o gestor possa lesar o fornecedor de boa fé.

As **dívidas passivas** da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a fazenda federal, estadual ou municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originaram.⁶⁶⁹

As **obras e prestações de serviços plurianuais que ultrapassem o período estabelecido para a Lei Orçamentária Anual** devem ser precedidas do cronograma físico-financeiro determinado pela [Lei 8.666/93](#). Nesses casos, a disponibilidade de caixa será afetada não pelo valor total da obra ou serviço, mas pela parte ou fração do orçamento que corresponda à parte do cronograma orçamentário-financeiro⁶⁷⁰ do exercício financeiro. Não se pode exigir disponibilidade de caixa para as parcelas do investimento que deverão ser objeto de crédito em orçamentos futuros. Nesse mesmo sentido, parcelas de dívida que deverão ser pagas no exercício seguinte (por exemplo: 2013), conforme o cronograma constante do contrato, não entram no cálculo da disponibilidade de caixa do final do exercício anterior (por exemplo: 2012), considerando que elas serão cobertas pelo orçamento do exercício seguinte.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (**MCASP**), Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários, ao tratar das transferências constitucionais e legais de recursos intergovernamentais, que são aquelas que são arrecadadas por um ente, mas devem ser transferidas a outros entes por disposição constitucional ou legal, afirma que o ente receptor deve reconhecer um direito a receber, no sistema patrimonial, no momento da arrecadação pelo ente transferidor. Assim, os recursos provenientes de transferências constitucionais e legais apresentam certeza, porém não liquidez e devem ser registrados como direito a receber. Não devem ser considerados, na determinação da disponibilidade de caixa, os valores arrecadados pelo ente transferidor em um exercício e que serão repassados ao ente receptor no exercício seguinte, mesmo que provenientes das transferências constitucionais e legais.

⁶⁶⁷ CF, art. 37.

⁶⁶⁸ Lei nº 10.028/2002, art. 2º.

⁶⁶⁹ Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932, art. 1º.

⁶⁷⁰ Lei nº 8.666/93, art. 7º.

Conforme o MCASP, a natureza da receita orçamentária busca identificar a origem dos recursos segundo seu fato gerador. Existe, ainda, a necessidade de identificar a destinação dos recursos arrecadados. Para tanto, foi instituído o mecanismo denominado Destinação de Recursos ou Fonte de Recursos. **Destinação de Recursos** é o processo pelo qual os recursos públicos são correlacionados a uma aplicação, podendo ser classificada em: **Destinação Vinculada** (processo de vinculação entre a origem e a aplicação de recursos, em atendimento às finalidades específicas estabelecidas pela norma); **Destinação Ordinária** (processo de alocação livre entre a origem e a aplicação de recursos, para atender a quaisquer finalidades).

A **criação de vinculações para as receitas** deve ser pautada em mandamentos legais que regulamentam a aplicação de recursos, seja para funções essenciais, seja para entes, órgãos, entidades e fundos. Outro tipo de vinculação é aquela derivada de convênios e contratos de empréstimos e financiamentos, cujos recursos são obtidos com finalidade específica. O mecanismo utilizado para controle dessas destinações é a codificação denominada Destinação de Recursos ou Fonte de Recursos. Ela identifica se os recursos são vinculados ou não e, no caso dos vinculados, indica a sua finalidade.

A **disponibilidade de caixa deve constar de registro próprio**, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada.⁶⁷¹ Como exemplos de vinculações de recursos, temos: recursos destinados a ações e serviços públicos de saúde, à manutenção e desenvolvimento do ensino, ao regime próprio de previdência do servidor e às operações de crédito com finalidade específica. A vinculação de recursos não se confunde com o montante utilizado para o cumprimento dos diversos limites impostos pela legislação (saúde, educação, etc), os quais possuem suas regras próprias. A partir das vinculações estabelecidas por lei, a contabilidade deve ser capaz de refletir essas vinculações. Na inscrição deve-se observar que os recursos legalmente vinculados à finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorreu o ingresso.⁶⁷² Desse modo, o demonstrativo é estabelecido pelo confronto da disponibilidade de caixa bruta com as obrigações financeiras, segregado por vinculação de recursos. O resultado obtido desse confronto irá permitir a inscrição dos Restos a Pagar Não Processados.

Por exemplo, no caso das receitas de impostos em despesas próprias com ações e serviços públicos de saúde, a que se refere o art. 77 do ADCT, esses recursos somente deverão ser usados para aplicação em despesas com saúde, sob pena de violar o dispositivo constitucional. Nesse sentido, a disponibilidade de caixa líquida que resulte dessas receitas não poderá ser utilizada para inscrição de Restos a Pagar não processados que não sejam vinculadas a ações e serviços públicos de

⁶⁷¹ LRF, art. 50, inciso I.

⁶⁷² LRF, art. 8º, parágrafo único.

saúde. Por isso a necessidade de separação dos montantes de disponibilidade de caixa e obrigações financeiras por recurso vinculado.

Cabe observar que, mesmo no caso de o sistema de contabilidade não propiciar a extração das informações por recurso vinculado, o gestor deve ser capaz de emitir o demonstrativo, considerando a necessidade de controle fiscal para averiguar o atendimento aos normativos, particularmente o art. 42 da LRF, transcrito abaixo.

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

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

Esse demonstrativo deverá compor também o Relatório de Gestão Fiscal Consolidado, a ser elaborado e publicado pelo Poder Executivo até 30 dias após a divulgação do relatório do último quadrimestre do exercício (vide tópico [04.08.00](#)– Relatório de Gestão Fiscal Consolidado).

04.05.01.01 Conteúdo do Demonstrativo

O Demonstrativo apresenta informações sobre a disponibilidade de caixa bruta, as obrigações financeiras e a disponibilidade de caixa líquida para cada recurso vinculado, bem como dos não vinculados. São apresentadas também informações sobre os valores relativos ao Regime Próprio de Previdência dos Servidores.

Além disso, evidenciará a inscrição em Restos a Pagar das despesas:

- a) liquidadas e não pagas;
- b) empenhadas e não liquidadas;
- c) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados.

Os restos a pagar de exercícios anteriores também constarão no demonstrativo.

04.05.01.02 Objetivo do Demonstrativo

O Demonstrativo visa a dar transparência ao montante disponível para fins da inscrição em Restos a Pagar de despesas não liquidadas e possibilita a verificação do cumprimento do art. 42 da LRF, pelo confronto da coluna dos RP empenhados e não liquidados do exercício com a disponibilidade de caixa líquida, segregados por vinculação. O limite de inscrição dos restos a pagar não processados, no último ano de mandato da gestão administrativo-financeira, é a disponibilidade de caixa líquida por vinculação de recursos.⁶⁷³ A disponibilidade de caixa líquida para cada um dos recursos vinculados permite que se avalie a inscrição em RP não processados também de forma individualizada.

Após a demonstração do cálculo da disponibilidade de caixa para cada uma das vinculações existentes, deverá ser calculada a disponibilidade de caixa para os

⁶⁷³ LRF, art. 42, caput.

recursos não vinculados. Assim, esse demonstrativo apresenta o cálculo da Disponibilidade de Caixa do ponto de vista estritamente fiscal, demonstrando se o ente possui liquidez para arcar com seus compromissos financeiros.

04.05.02 CONCEITO

04.05.02.01 Disponibilidade de Caixa

A **disponibilidade de caixa bruta** é composta, basicamente, por ativos de alta liquidez como Caixa, Bancos, Aplicações Financeiras e Outras Disponibilidades Financeiras. Por outro lado, as obrigações financeiras representam os compromissos assumidos com os fornecedores e prestadores de serviço, incluídos os depósitos de diversas origens. Da disponibilidade bruta, são **deduzidos** os recursos de terceiros, como depósitos e consignações, os Restos a Pagar Processados, e os Restos a Pagar Não Processados de exercícios anteriores, dentre outros. Vale ressaltar que não são deduzidas somente despesas do ponto de vista contábil, mas sim obrigações fiscais. Dessa forma, os Restos a Pagar Não Processados de exercícios anteriores são também deduzidos.⁶⁷⁴

As disponibilidades de caixa da **União** serão depositadas no Banco Central; as dos **Estados, do Distrito Federal, dos Municípios** e dos órgãos ou entidades do Poder Público e das empresas por ele controladas, em instituições financeiras oficiais, ressalvados os casos previstos em lei.⁶⁷⁵

As **disponibilidades de caixa dos regimes de previdência social** (geral e próprio dos servidores públicos), ainda que vinculadas a fundos específicos previstos na Constituição,⁶⁷⁶ ficarão depositadas em conta separada das demais disponibilidades de cada ente e aplicadas nas condições de mercado, com observância à legislação vigente⁶⁷⁷ e aos limites e condições de proteção e prudência financeira.

04.05.02.02 Restos a Pagar

Os Restos a Pagar constituem compromissos financeiros exigíveis que compõem a dívida fluante e podem ser caracterizados como as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro de cada exercício financeiro. As despesas empenhadas, não pagas até o dia 31 de dezembro, não canceladas pelo processo de análise e depuração e, que atendam os requisitos previstos em legislação específica, devem ser inscritas em Restos a Pagar, pois se referem a encargos incorridos no próprio exercício. Podem-se distinguir dois tipos de Restos a Pagar: os Processados e os Não Processados.

1. Restos a Pagar processados

⁶⁷⁴ LRF, art. 42, parágrafo único.

⁶⁷⁵ LRF, art. 43. e CF, art. 164, §3º

⁶⁷⁶ CF, art. 249 e 250.

⁶⁷⁷ Resolução nº 3.922/10, do CMN, e Lei nº 9.717/98.

São considerados **processados** os Restos a Pagar referentes a empenhos liquidados e, portanto, prontos para o pagamento, ou seja, cujo direito do credor já foi verificado. Os Restos a Pagar Processados não podem ser cancelados, tendo em vista que o fornecedor de bens/serviços cumpriu com a obrigação de fazer e a Administração não poderá deixar de cumprir com a obrigação de pagar.

2. Restos a Pagar não processados

São considerados **não processados** os empenhos de contrato e convênios que se encontram em plena execução, não existindo o direito líquido e certo do credor. Dessa forma, no encerramento do exercício a despesa orçamentária que se encontrar empenhada mas ainda não paga será inscrita em restos a pagar não processados.

04.05.03 PARTICULARIDADES

04.05.03.01 Entes da Federação

1.União

A **União** deverá adotar o modelo proposto na [Tabela 5](#), demonstrando separadamente as disponibilidades de caixa e a inscrição em Restos a Pagar dos regimes previdenciários sob sua responsabilidade, ou seja, deverá apresentar a disponibilidade de caixa do Regime Geral de Previdência Social, do Regime Próprio de Previdência Social – Pessoal Civil e do Regime Próprio de Previdência Social – Pessoal Militar.

Os Poderes e órgãos da União obrigados à emissão do Relatório de Gestão Fiscal deverão adotar a metodologia constante do item '021301 – Demonstrativos da Disponibilidade de Caixa e da Inscrição de Restos a Pagar– RGF', do Manual Siafi, instituído como norma referente a Contabilidade e Execução Orçamentária, Financeira e Patrimonial da União pela Portaria STN nº 833, de 16 de dezembro de 2011.

2.Consolidação das contas dos entes consorciados

Para fins de análise do cumprimento do art. 42 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a insuficiência de caixa do consórcio público, deverá ser considerada em rubrica específica do Demonstrativo de Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar, que integra o Relatório de Gestão Fiscal do Poder Executivo de cada ente consorciado, na proporção de sua participação, definida pelo contrato de rateio do exercício vigente.⁶⁷⁸

Ao se verificar a ocorrência descrita acima, cada ente consorciado deverá acrescentar as linhas referentes à insuficiência de caixa do consórcio público no respectivo demonstrativo, conforme modelo da Tabela 5.1.

⁶⁷⁸ Portaria nº72, de 01 de fevereiro de 2012, art. 11, § 2º

Na situação em que os entes consorciados tenham repassado menos recursos financeiros do que os respectivos valores orçamentários da despesa, conforme previsto em contrato de rateio, gerando por consequência, insuficiência de caixa no consórcio público, mesmo que parcial, aqueles que possuam recursos próprios suficientes para a cobertura do déficit gerado, poderão utilizá-los desde que a execução orçamentária do consórcio público reflita a aplicação dos recursos próprios, não podendo a despesa ser considerada no cômputo dos limites mínimos de aplicação em educação e saúde pelo ente consorciado que não repassou o recurso.

04.05.03.02 Consórcios Públicos

Com o objetivo de garantir transparência na gestão fiscal, o consórcio deverá dar ampla divulgação, inclusive em meio eletrônico de acesso público, ao Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar dos Consórcios Públicos.

O demonstrativo, conforme modelo da Tabela 5.2, deverá ser disponibilizado na Internet, publicando-se na imprensa oficial de cada ente da Federação consorciado a indicação do local em que poderão ser obtidos os textos integrais a qualquer tempo. Essa publicação deverá ocorrer nos mesmos prazos estabelecidos para a publicação do demonstrativo dos entes federados consorciados.

04.05.04 SANÇÕES PESSOAIS

O Agente que ordenar ou autorizar a inscrição em restos a pagar, de despesa que não tenha sido previamente empenhada ou que exceda o limite estabelecido em lei, será punido com detenção de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos.⁶⁷⁹

O Agente que deixar de ordenar, de autorizar ou de promover o cancelamento do montante de restos a pagar inscrito em valor superior ao permitido em lei, será punido com detenção de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos.⁶⁸⁰

O Agente que ordenar ou autorizar a assunção de obrigação, nos dois últimos quadrimestres do último ano do mandato ou legislatura, cuja despesa não possa ser paga no mesmo exercício financeiro ou, caso reste parcela a ser paga no exercício seguinte, que não tenha contrapartida suficiente de disponibilidade de caixa, ficará em reclusão de 1 (um) a 4 (quatro) anos.⁶⁸¹

Essas e outras penalidades, aplicáveis ao titular do Poder ou órgão e ao agente público, estão detalhadas no final desta publicação (tópico [05.00.00](#)).

04.05.05 LIMITES E RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS

⁶⁷⁹ CP, art. 359-B.

⁶⁸⁰ CP, art. 359-F.

⁶⁸¹ CP, art. 359-C.

04.05.05.01 LIMITES

O art. 42 da LRF limita que o ente contraia despesa cujo montante seja superior à suficiente disponibilidade de caixa para seu pagamento no exercício seguinte.

04.05.05.02 RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS

É vedada a aplicação das disponibilidades dos regimes de previdência social em:

- a) títulos da dívida pública estadual e municipal, bem como em ações e outros papéis relativos às empresas controladas pelo respectivo Ente da Federação;
- b) empréstimos, de qualquer natureza, aos segurados e ao Poder Público, inclusive às suas empresas controladas.

A observância do cumprimento do limite de inscrição em restos a pagar é um dos requisitos para a concessão de garantia pela União das operações de crédito pleiteadas pelos estados, DF e municípios.⁶⁸²

Para mais informações, consultar o Manual para Instrução de Pleitos (MIP) na página da Secretaria do Tesouro Nacional na Internet.

⁶⁸² LRF, art. 42. Resolução do Senado Federal nº 48, de 2007, art. 10, inciso II, “c”.

04.05.06 INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO

04.05.06.01 Ente da Federação (Tabela 5 – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar)

<ENTE DA FEDERAÇÃO> – <IDENTIFICAÇÃO DO PODER>
 <IDENTIFICAÇÃO DO ÓRGÃO, QUANDO O DEMONSTRATIVO FOR ESPECÍFICO DE UM ÓRGÃO>
 RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL
DEMONSTRATIVO DA DISPONIBILIDADE DE CAIXA E DOS RESTOS A PAGAR
 ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
 <PERÍODO DE REFERÊNCIA PADRÃO>

RGF – ANEXO 5 (LRF, art. 55, Inciso III, alínea "a")

RS 1,00

IDENTIFICAÇÃO DOS RECURSOS	DISPONIBILIDADE DE CAIXA BRUTA (a)	OBRIGAÇÕES FINANCEIRAS			DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA (ANTES DA INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS) (f) = (a - (b + c + d + e))	RESTOS A PAGAR EMPENHADOS E NÃO LIQUIDADOS DO EXERCÍCIO	EMPENHOS NÃO LIQUIDADOS CANCELADOS (NÃO INSCRITOS POR INSUFICIÊNCIA FINANCEIRA)
		Restos a Pagar Liquidados e Não Pagos		Restos a Pagar Empenhados e Não Liquidados de Exercícios Anteriores (d)			
		De Exercícios Anteriores (b)	Do Exercício (c)				
TOTAL DOS RECURSOS VINCULADOS (I)							
< Identificação do Recurso Vinculado >							
< Identificação do Recurso Vinculado >							
< Identificação do Recurso Vinculado >							
...							
...							
TOTAL DOS RECURSOS NÃO VINCULADOS (II)							
< Identificação do Recurso Não Vinculado >							
< Identificação do Recurso Não Vinculado >							
< Identificação do Recurso Não Vinculado >							
...							
...							
TOTAL (III) = (I + II)							
REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA DOS SERVIDORES¹							

FONTE: Sistema <Nome>, Unidade Responsável <Nome>, Data da emissão <dd/mm/aaaa> e hora de emissão <hh e mm>

Nota:

1. A disponibilidade de caixa do RPPS está comprometida com o Passivo Atuarial.

1. COLUNAS

IDENTIFICAÇÃO DOS RECURSOS

Essa coluna identifica as diversas destinações a que os recursos estão vinculados.

A disponibilidade de caixa deverá constar de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada.⁶⁸³

Dessa forma, pretende-se demonstrar o cálculo e o resultado da disponibilidade de caixa líquida para cada um dos recursos vinculados, permitindo que se avalie a inscrição em Restos a Pagar Não Processados também de forma individualizada.

Após a demonstração do cálculo da disponibilidade de caixa para cada uma das vinculações existentes, deverá ser calculada a disponibilidade de caixa para os recursos não vinculados.

DISPONIBILIDADE DE CAIXA BRUTA (a)

Essa coluna identifica o valor bruto das disponibilidades financeiras relativas à respectiva vinculação. A disponibilidade de caixa bruta é composta pelo somatório dos seguintes itens:

1. **Caixa** – O saldo total, em 31 de dezembro do exercício de referência, da disponibilidade financeira de numerário e de outros valores em tesouraria;

⁶⁸³ LRF, art. 50, inciso I.

2. **Bancos** – O saldo total, em 31 de dezembro do exercício de referência, da disponibilidade financeira em bancos;
3. **Aplicações Financeiras** – O saldo, em 31 de dezembro do exercício de referência, da disponibilidade financeira referente a aplicações financeiras. No caso dos recursos destinados ao Regime Próprio de Previdência dos Servidores, as aplicações financeiras equivalem ao grupo Investimentos, conforme plano de contas aplicado aos RPPS.⁶⁸⁴
4. **Outras Disponibilidades Financeiras** – O saldo total, em 31 de dezembro do exercício de referência, de outras disponibilidades financeiras, que representam recursos com livre movimentação e para os quais não existam restrições para uso imediato.

OBRIGAÇÕES FINANCEIRAS

Essa coluna identifica os restos a pagar das despesas liquidadas e não pagas, os restos a pagar das despesas empenhadas e não liquidadas de exercícios anteriores e das demais obrigações financeiras.

RESTOS A PAGAR

Restos a Pagar são as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas.⁶⁸⁵

Os Restos a Pagar Não Processados do exercício somente poderão ser inscritos, considerando-se a sua vinculação, caso haja disponibilidade de caixa líquida.

Os Restos a Pagar **Empenhados e Não Liquidados** inscritos em determinado exercício, ou parte deles, podem vir a ser liquidados em exercícios posteriores, devendo ser então alocados, para fins fiscais, na coluna Restos a Pagar **Liquidados e Não Pagos**. Nesses casos, desde que ainda não tenham sido pagos, o montante liquidado deve ser subtraído da coluna de Restos a Pagar **Empenhados e Não Liquidados** de exercícios anteriores e somado à coluna de Restos a Pagar **Liquidados e Não Pagos** de exercícios anteriores.

Segue abaixo **exemplo** para ilustrar a dinâmica descrita acima.

2009			
Liquidados e Não Pagos		Empenhados e Não Liquidados	
De Exercícios Anteriores (a)	Do exercício (b)	De Exercícios Anteriores (c)	Do exercício (d)
-	1000	-	500

2010			
Liquidados e Não Pagos		Empenhados e Não Liquidados	
De Exercícios Anteriores (e)	Do exercício (f)	De Exercícios Anteriores (g)	Do exercício (h)
400	1000	200	500

⁶⁸⁴ Portaria MPS nº 916, de 2003, e alterações posteriores.

⁶⁸⁵ Lei nº 4.320/64, art. 36.

Considerando que em 2009 não havia RP de exercícios anteriores, foram demonstrados apenas os RP inscritos no exercício, no valor de \$1000 de RP Processados (coluna "b") e de \$500 de RP Não processados (coluna "d").

Em 2010, tivemos os seguintes eventos:

1. Pagamento de RP **Liquidados e Não Pagos** de 2009 no valor de \$700;
2. Liquidação e pagamento de RP **Empenhados e Não Liquidados** de 2009 no valor de \$200;
3. Liquidação (sem pagamento) de RP **Empenhados e Não Liquidados** de 2009 no valor de \$100;
4. Inscrição de RP **Liquidados e Não Pagos** do exercício no valor de \$1000 e de RP Processados do exercício de 2009 no valor de \$100;
5. Inscrição de RP **Empenhados e Não Liquidados** no valor de \$500;

Em função do evento 1, foi computado na coluna "e" o valor restante de RP Processados do exercício de 2009, no valor de \$300.

Os eventos 2 e 3 geraram uma diminuição de \$300 no valor de RP Não processados de 2009, o que resultou na demonstração do valor de \$200 na coluna "g".

O evento 4 inscreveu os RP Processados do exercício, no valor de \$1000 (coluna "f"), mais os RP Processados de exercícios anteriores, no valor de \$100 (somados à coluna "e"), correspondentes aos RP Não processados que foram liquidados no evento 3.

Por fim, o evento 5 foi demonstrado na coluna "h".

Liquidados e não pagos

Essa coluna identifica os restos a pagar inscritos de despesas liquidadas e não pagas de exercícios anteriores e do exercício, denominados processados conforme a nomenclatura da Lei nº 4.320/64.

As despesas processadas são aquelas que, embora não tenham sido pagas, já passaram pela etapa da verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

Obrigações como precatórios emitidos e consignações a pagar são obrigações líquidas e certas que se enquadram no conceito de despesa liquidada dado pela lei e, portanto, devem ser imediatamente liquidadas. Não se pode falar, por exemplo, na inscrição como Restos a Pagar Não Processados de despesas com precatórios. Uma vez emitido o título executivo judicial, foram preenchidos os requisitos legais que qualificam a despesa como liquidada, ou seja, os restos a pagar referentes a precatórios judiciais serão sempre do tipo processado.

De Exercícios Anteriores (b)

Essa coluna identifica os restos a pagar de exercícios anteriores. O valor informado nessa coluna corresponde ao **saldo** dos restos a pagar processados inscritos em exercícios anteriores, ou seja, equivale ao valor dos restos a pagar processados inscritos em exercícios anteriores e que ainda não foram pagos nem cancelados.

Do Exercício (c)

Essa coluna identifica os restos a pagar do exercício. Nessa coluna, o saldo corresponde ao valor dos restos a pagar processados inscritos em 31 de dezembro do exercício a que se refere o demonstrativo, tendo em vista que ainda não houve execução desses restos a pagar.

Empenhados e não liquidados de Exercícios Anteriores (d)

Essa coluna identifica os restos a pagar empenhados e não liquidados de exercícios anteriores, denominados não processados conforme a nomenclatura da Lei nº 4.320/64.

As despesas não processadas são aquelas que não foram liquidadas, ou seja, ainda não passaram pela etapa da verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

Os RP Não processados de Exercícios Anteriores, embora não configurem despesa do ponto de vista contábil, são considerados obrigação do ponto de vista fiscal, pois, à época de sua inscrição, foi exigida a correspondente disponibilidade de caixa.

O valor informado nessa coluna corresponde ao **saldo** dos Restos a Pagar Não Processados inscritos em exercícios anteriores, ou seja, equivale ao valor dos restos a pagar inscritos em exercícios anteriores e que ainda não foram liquidados nem cancelados.

DEMAIS OBRIGAÇÕES FINANCEIRAS (e)

Essa coluna identifica o total, em 31 de dezembro do exercício de referência, das obrigações financeiras, relativas à respectiva vinculação, que independem de autorização orçamentária para pagamento, tais como Depósitos e Outras Obrigações Financeiras.

1. **Depósitos** – O total dos depósitos, em 31 de dezembro do exercício de referência, pertencentes a terceiros e decorrentes de outras operações não originadas de execução orçamentária, tais como consignações, compulsórios e outros depósitos de diversas origens.

Obrigações como precatórios emitidos e consignações a pagar são obrigações líquidas e certas que se enquadram no conceito de despesa liquidada dado pela lei e, portanto, devem ser imediatamente liquidadas. Não se pode falar, por exemplo, na inscrição como Restos a Pagar Não Processados de despesas com precatórios. Uma vez emitido o título executivo judicial, foram preenchidos os requisitos legais que qualificam a despesa como liquidada, ou seja, os restos a pagar referentes a precatórios judiciais serão sempre do tipo processado.

Outras Obrigações Financeiras – O total das outras obrigações financeiras relativas à respectiva vinculação. Essas obrigações, especificamente financeiras, são as resultantes de operações realizadas com terceiros, independentes da execução orçamentária.

DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA (ANTES DA INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS DO EXERCÍCIO) (f)

Essa coluna identifica a diferença entre a disponibilidade de caixa bruta e as obrigações financeiras até o final do período, ou seja, $(f) = (a - (b + c + d + e))$

RESTOS A PAGAR EMPENHADOS E NÃO LIQUIDADOS DO EXERCÍCIO

Essa coluna identifica os restos a pagar de despesas não liquidadas. Nessa coluna, o saldo corresponde ao valor dos Restos a Pagar Não Processados inscritos em 31 de dezembro do exercício a que se refere o demonstrativo, tendo em vista que ainda não houve execução desses restos a pagar.

EMPENHOS NÃO LIQUIDADOS CANCELADOS (NÃO INSCRITOS POR INSUFICIÊNCIA FINANCEIRA)

Essa coluna identifica os empenhos não liquidados que foram cancelados (não foram inscritos em Restos a Pagar) por insuficiência financeira.

É imprescindível que os referidos empenhos não inscritos estejam adequadamente contabilizados em contas próprias que os identifiquem. Os empenhos de despesas não inscritos em Restos a Pagar Não Processados deverão ser cancelados.

Os empenhos de despesas já liquidadas, nos termos da lei,⁶⁸⁶ não poderão ser cancelados, salvo se for cancelada também a obrigação correspondente junto ao credor, ou seja, não houver mais a dívida por devolução de materiais ou outros motivos semelhantes. Este procedimento reflete a real posição do passivo da entidade em observância à LRF,⁶⁸⁷ já que fora realizado o segundo estágio da despesa orçamentária que é a liquidação.

2. LINHAS**TOTAL DOS RECURSOS VINCULADOS (I)**

Nessa linha, registrar o somatório da disponibilidade de caixa bruta, das obrigações financeiras, da disponibilidade de caixa líquida, dos restos a pagar empenhados e não liquidados do exercício e os empenhos não liquidados cancelados relativas aos recursos vinculados.

< Identificação do Recurso Vinculado >

A expressão entre < > deverá ser substituída pela identificação do recurso vinculado, apresentando os valores correspondentes a cada uma das colunas.

Como exemplos de vinculações de recursos, temos:

- a) Recursos destinados a [ações e serviços públicos de saúde](#);
- b) Recursos destinados à [manutenção e desenvolvimento do ensino](#);

⁶⁸⁶ Lei nº 4.320/64, art. 63.

⁶⁸⁷ LRF, art. 4º, § 3º, e art. 5º, inciso III, alínea “b”.

c) Recursos destinados ao [regime próprio de previdência do servidor](#).

Caso o ente controle os recursos vinculados em um nível de detalhamento menor que o exigido pela legislação, criando "**subvinculações**", ele poderá apresentar o demonstrativo conforme esse controle. Por exemplo, caso o ente crie para os recursos destinados à Saúde, as subvinculações "Atenção Básica", "Assistência Hospitalar" e "Outros Recursos Destinados à Saúde", poderá apresentar o cálculo da Disponibilidade de Caixa para cada uma dessas subvinculações.

Importante ressaltar que os recursos legalmente vinculados à finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorreu o ingresso.⁶⁸⁸ A vinculação de recursos não se confunde com o montante utilizado para o cumprimento dos diversos limites impostos pela legislação (Saúde, Educação etc.), os quais possuem suas regras próprias, dispostas ao longo desse manual.

TOTAL DOS RECURSOS NÃO VINCULADOS (II)

Nessa linha, registrar o somatório da disponibilidade de caixa bruta, das obrigações financeiras, da disponibilidade de caixa líquida, dos restos a pagar empenhados e não liquidados do exercício e os empenhos não liquidados cancelados relativos aos recursos não vinculados.

< Identificação do Recurso Não Vinculado >

A expressão entre < > deverá ser substituída pela identificação do recurso não vinculado, apresentando os valores correspondentes a cada uma das colunas.

No caso de recursos não vinculados, o ente poderá preencher o demonstrativo no nível de detalhamento que utiliza para controlar seus recursos.

TOTAL (III) = (I + II)

Nessa linha, registrar o somatório da disponibilidade de caixa bruta, das obrigações financeiras e da disponibilidade de caixa líquida relativas aos recursos vinculados e não vinculados.

REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA DOS SERVIDORES

Nessa linha, registrar o valor da disponibilidade de caixa bruta, das obrigações financeiras e da disponibilidade de caixa líquida relativas aos recursos vinculados ao Regime Próprio de Previdência dos Servidores.

Nota:

Na nota deverão constar, dentre outras informações, as medidas corretivas adotadas ou a adotar, se o ente deixar de observar as normas previstas.

⁶⁸⁸ LRF, art. 8º, parágrafo único.

04.05.06.03 Ente da Federação Consorciado (Tabela 5.1: Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar em que o consórcio tenha insuficiência de caixa)

<ENTE DA FEDERAÇÃO> – <IDENTIFICAÇÃO DO PODER>
 <IDENTIFICAÇÃO DO ÓRGÃO, QUANDO O DEMONSTRATIVO FOR ESPECÍFICO DE UM ÓRGÃO>
 RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL
 DEMONSTRATIVO DA DISPONIBILIDADE DE CAIXA DOS RESTOS A PAGAR
 ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
 <PERÍODO DE REFERÊNCIA PADRÃO>

RGF – ANEXO 5 (LRF, art. 55, Inciso III, alínea "a" e Portaria STN nº 72/2012, art. 11, § 2º)

RS 1,00

IDENTIFICAÇÃO DOS RECURSOS	DISPONIBILIDADE DE CAIXA BRUTA (a)	OBRIGAÇÕES FINANCEIRAS				DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA (ANTES DA INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS DO EXERCÍCIO) (f) = (a - (b + c + d + e))	RESTOS A PAGAR EMPENHADOS E NÃO LIQUIDADOS DO EXERCÍCIO	EMPENHOS NÃO LIQUIDADOS CANCELADOS (NÃO INSCRITOS POR INSUFICIÊNCIA FINANCEIRA)
		Restos a Pagar Liquidados e Não Pagos		Restos a Pagar Empenhados e Não Liquidados de Exercícios Anteriores (d)	Demais Obrigações Financeiras (e)			
		De Exercícios Anteriores (b)	Do Exercício (c)					
TOTAL DOS RECURSOS VINCULADOS (I)								
<Identificação do Recurso Vinculado >								
<Identificação do Recurso Vinculado >								
<Identificação do Recurso Vinculado >								
–								
–								
TOTAL DOS RECURSOS NÃO VINCULADOS (II)								
<Identificação do Recurso Não Vinculado >								
<Identificação do Recurso Não Vinculado >								
<Identificação do Recurso Não Vinculado >								
–								
–								
TOTAL (III) = (I + II)								
INSUFICIÊNCIA VERIFICADA NO CONSÓRCIO PÚBLICO (Disponibilidade de caixa negativa rateada entre os entes consorciados)¹								
TOTAL DOS RECURSOS VINCULADOS (IV)								
<Identificação do Recurso Vinculado >	-	-	-	-	-	-	-	
<Identificação do Recurso Vinculado >	-	-	-	-	-	-	-	
<Identificação do Recurso Vinculado >	-	-	-	-	-	-	-	
–								
–								
TOTAL DOS RECURSOS NÃO VINCULADOS (V)								
<Identificação do Recurso Não Vinculado >	-	-	-	-	-	-	-	
<Identificação do Recurso Não Vinculado >	-	-	-	-	-	-	-	
<Identificação do Recurso Não Vinculado >	-	-	-	-	-	-	-	
–								
–								
INSUFICIÊNCIA DE CAIXA DO CONSÓRCIO PÚBLICO (VI) = (IV + V)	-	-	-	-	-	-	-	
TOTAL DO ENTE MAIS CONSÓRCIO PÚBLICO (VII) = (III + VI)								
REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA DOS SERVIDORES ²								
FONTE: Sistema <Nome>, Unidade Responsável <Nome>, Data da emissão <dd/mm/aaaa> e hora de emissão <hh e mm>								

1. Os valores de insuficiência nos consórcios deverão ser informados com o sinal negativo na coluna de "Disponibilidades de Caixa Líquida (Antes da Inscrição em Restos a Pagar não Processados do Exercício)".

2. A disponibilidade de caixa do RPPS está comprometida com o Passivo Atuarial.

1. QUADRO

INSUFICIÊNCIA VERIFICADA NO CONSÓRCIO PÚBLICO

Nessa quadro, registrar a parcela total da insuficiência de caixa gerada no consórcio público atribuída ao ente consorciado com base no contrato de rateio. Os campos deverão ser preenchido com sinal negativo, conforme apresentado no Demonstrativo do Consórcio Público.

< Identificação da Insuficiência por Vinculação >

A expressão entre < > deverá ser substituída pela identificação da vinculação que gerou a insuficiência de caixa, apresentando os valores correspondentes à coluna (DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA). As vinculações enlencadas devem ser as mesmas constantes do quadro “DESTINAÇÃO DOS RECURSOS”, e para a verificação da existência de disponibilidade de caixa, no ente consorciado, suficiente para a cobertura da insuficiência do consórcio público, deverão ser comparadas as linhas referentes às mesmas vinculações.

TOTAL DO ENTE MAIS CONSÓRCIO PÚBLICO (VII) = (III + VI)

Nessa linha, registrar o somatório do linha “TOTAL” mais a linha “INSUFICIÊNCIA DE CAIXA DO CONSÓRCIO PÚBLICO”.

04.05.06.04 Consórcio Público (Tabela 5.2: Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar dos Consórcios Públicos)

<IDENTIFICAÇÃO DO CONSÓRCIO PÚBLICO>
RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL
DEMONSTRATIVO DA DISPONIBILIDADE DE CAIXA E DOS RESTOS A PAGAR
<PERÍODO DE REFERÊNCIA PADRÃO>

RGF – ANEXO 5 (Portaria STN nº 72/2012, art. 15, inciso IV, a)

RS 1.00

IDENTIFICAÇÃO DOS RECURSOS	DISPONIBILIDADE DE CAIXA BRUTA (a)	OBRIGAÇÕES FINANCEIRAS				DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA (ANTES DA INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS DO EXERCÍCIO) (f) = (a - (b + c + d + e))	RESTOS A PAGAR NÃO EMPENHADOS E NÃO LIQUIDADOS DO EXERCÍCIO	EMPENHOS NÃO LIQUIDADOS CANCELADOS (NÃO INSCRITOS POR INSUFICIÊNCIA FINANCEIRA)
		Restos a Pagar Liquidados e Não Pagos		Restos a Pagar Empenhados e Não Liquidados de Exercícios (d)	Demais Obrigações Financeiras (e)			
		De Exercícios Anteriores (b)	Do Exercício (c)					
TOTAL DOS RECURSOS VINCULADOS - Contrato de Rateio (I)								
< Identificação do Recurso Vinculado - Contrato de Rateio >								
< Identificação do Recurso Vinculado - Contrato de Rateio >								
< Identificação do Recurso Vinculado - Contrato de Rateio >								
...								
...								
TOTAL DOS RECURSOS NÃO VINCULADOS - Contrato de Rateio (II)								
< Identificação do Recurso Não Vinculado - Contrato de Rateio >								
< Identificação do Recurso Não Vinculado - Contrato de Rateio >								
< Identificação do Recurso Não Vinculado - Contrato de Rateio >								
...								
...								
TOTAL DOS RECURSOS PRÓPRIOS (III)								
< Identificação do Recurso Próprio >								
< Identificação do Recurso Próprio >								
< Identificação do Recurso Próprio >								
...								
...								
TOTAL (IV) = (I + II + III)								

FONTE: Sistema <Nome>, Unidade Responsável <Nome>, Data de emissão <dd/mm/aaaa> e hora de emissão <hh:mm>

1. COLUNA

IDENTIFICAÇÃO DOS RECURSOS

Essa coluna identifica as diversas destinações a que se vinculam os recursos dos Consórcios Públicos, divididos em Recursos Vinculados – Contrato de Rateio, Recursos Não Vinculados – Contrato de Rateio e Recursos Próprios. O preenchimento segue as mesmas orientações do item [04.05.06.01](#).

< Identificação do Recurso Vinculado – Contrato de Rateio >

A expressão entre < > deverá ser substituída pela identificação do recurso vinculado proveniente do Contrato de Rateio, apresentando os valores correspondentes a cada uma das colunas.

< Identificação do Recurso Não Vinculado – Contrato de Rateio >

A expressão entre < > deverá ser substituída pela identificação do recurso não vinculado proveniente do Contrato de Rateio, apresentando os valores correspondentes a cada uma das colunas.

< Identificação do Recurso Próprio >

A expressão entre < > deverá ser substituída pela identificação do recurso próprio do Consórcio Público, apresentando os valores correspondentes a cada uma das colunas. Recursos próprios do Consórcio Público são todos os recursos recebidos, exceto os provenientes do Contrato de Rateio.

04.06.06.02 Ente da Federação (Tabela 6: Exemplo de Elaboração)

04.06.00 ANEXO 6 – DEMONSTRATIVO SIMPLIFICADO DO RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL

04.06.01 INTRODUÇÃO

Parte integrante do Relatório de Gestão Fiscal – RGF, o Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal, versão simplificada daquele relatório,⁶⁸⁹ deverá ser elaborado pelo Poder Executivo, em todos os quadrimestres, e pelos Poderes Legislativo e Judiciário e pelo Ministério Público,⁶⁹⁰ somente no último quadrimestre.

Esse demonstrativo deverá compor também o Relatório de Gestão Fiscal Consolidado, a ser elaborado e publicado pelo Poder Executivo até 30 dias após a divulgação do relatório do último quadrimestre do exercício (vide tópico [04.08.00](#)– Relatório de Gestão Fiscal Consolidado).

A Lei de Responsabilidade Fiscal determina que o RGF deverá ser emitido quadrimestralmente e disponibilizado ao acesso público, inclusive em meios eletrônicos,⁶⁹¹ até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder. Prazo que, para o primeiro quadrimestre, se encerra em 30 de maio, para o segundo quadrimestre, se encerra em 30 de setembro e, para o terceiro quadrimestre, se encerra em 30 de janeiro do ano subsequente ao de referência.

04.06.01.01 Conteúdo do Demonstrativo

A elaboração deste demonstrativo far-se-á mediante a extração das informações dos Demonstrativos:

- a) da [Despesa com Pessoal](#);
- b) da [Dívida Consolidada Líquida](#);
- c) das [Garantias e Contragarantias de Valores](#);
- d) das [Operações de Crédito](#); e
- e) da [Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar](#).

04.06.01.02 Objetivo do Demonstrativo

O Demonstrativo visa a facilitar o **acompanhamento** e a **verificação** de suas informações, para fins de transparência.

04.06.02 CONCEITO

Não se aplica.

⁶⁸⁹ LRF, art. 48.

⁶⁹⁰ LRF, art. 54 combinado com o art. 55, §1º

⁶⁹¹ LRF, art. 48.

04.06.03 PARTICULARIDADES

Não se aplica.

04.06.04 SANÇÕES PESSOAIS

Não se aplica. O não cumprimento dos limites e a falta de medidas saneadoras, nos prazos e condições estabelecidos em lei, podem sujeitar o titular do Poder ou órgão às punições citadas no Capítulo PENALIDADES, constante no final desta publicação (tópico [05.00.00](#)).

04.06.05 LIMITES E RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS**04.06.05.01 LIMITES**

Não se aplica.

04.06.05.02 RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS

Não se aplica.

04.06.06 INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO**04.06.06.01 Instruções de Preenchimento aplicáveis a todos os entes****Tabela 6 – Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal**

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

LRF, art. 48 - Anexo 6

RS 1,00

RECEITA CORRENTE LÍQUIDA	VALOR ATÉ O BIMESTRE	
Receita Corrente Líquida		
DESPESA COM PESSOAL	VALOR	% SOBREA RCL
Despesa Total com Pessoal - DTP		
Limite Máximo (incisos I, II e III, art. 20 da LRF) - <%>		
Limite Prudencial (parágrafo único, art. 22 da LRF) - <%>		
DÍVIDA CONSOLIDADA	VALOR	% SOBREA RCL
Dívida Consolidada Líquida		
Limite Definido por Resolução do Senado Federal		
GARANTIAS DE VALORES	VALOR	% SOBREA RCL
Total das Garantias Concedidas		
Limite Definido por Resolução do Senado Federal		
OPERAÇÕES DE CRÉDITO	VALOR	% SOBREA RCL
Operações de Crédito Internas e Externas		
Operações de Crédito por Antecipação da Receita		
Limite Definido pelo Senado Federal para Operações de Crédito Externas e Internas		
Limite Definido pelo Senado Federal para Operações de Crédito por Antecipação da Receita		
RESTOS A PAGAR	INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS DO EXERCÍCIO	DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA (ANTES DA INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS DO EXERCÍCIO)
Valor Total		

FONTE: Sistema <Nome>, Unidade Responsável <Nome>, Data da emissão <dd/mm/aaaa> e hora de emissão <hh:mm>

1. COLUNAS**DESPESA COM PESSOAL**

Essa coluna identifica o total da despesa líquida de pessoal nos doze últimos meses, que corresponde ao somatório das despesas com pessoal Ativo, Inativo, Pensionistas e outras despesas de pessoal, relativas a contratos de terceirização, deduzidas as despesas não computadas.⁶⁹²

Essa coluna identifica, também, os limites legais (máximo e prudencial) da despesa de pessoal.

As informações da Tabela DESPESA COM PESSOAL deverão ser extraídas do [Anexo 1 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal](#).

O Demonstrativo da Despesa com Pessoal é parte integrante do Relatório de Gestão Fiscal e visa a assegurar a transparência das despesas com pessoal de cada um dos Poderes e órgãos e verificar os limites de que trata a LRF.

⁶⁹² CF, art. 37, inciso X.

VALOR

Essa coluna identifica o valor total da despesa líquida de pessoal nos doze últimos meses, que corresponde ao somatório das despesas com pessoal Ativo, Inativo, Pensionistas e outras despesas de pessoal, relativas a contratos de terceirização, deduzidas as despesas não computadas.⁶⁹³

Essa coluna identifica, também, os valores referentes aos limites legais (máximo e prudencial) da despesa com pessoal definidos na LRF. Esses valores referem-se à aplicação dos respectivos percentuais calculados sobre a Receita Corrente Líquida.

% SOBRE A RCL

Essa coluna identifica o percentual do total da despesa líquida de pessoal nos doze últimos meses sobre a Receita Corrente Líquida. Esse total da despesa líquida de pessoal corresponde ao somatório das despesas com pessoal Ativo, Inativo, Pensionistas e outras despesas de pessoal, relativas a contratos de terceirização, deduzidas as despesas não computadas.

Essa coluna identifica, também, os percentuais dos limites legais (máximo e prudencial) da despesa de pessoal definidos na LRF.

2. LINHAS

Despesa Total com Pessoal – DTP

Nessa linha, registrar o total da despesa líquida de pessoal nos doze últimos meses, que corresponde ao somatório das despesas com pessoal Ativo, Inativo, Pensionistas e outras despesas de pessoal, relativas a contratos de terceirização, deduzidas as despesas não computadas.

Nessa linha, registrar, também, o percentual do total da despesa líquida de pessoal nos doze últimos meses sobre a Receita Corrente Líquida.

Limite Máximo (incisos I, II e III, art. 20 da LRF) – <%>

Nessa linha, registrar o valor apurado pela aplicação do percentual correspondente ao limite máximo sobre a Receita Corrente Líquida dos últimos 12 meses, bem como o percentual previsto na LRF. Este limite estabelece que a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada Ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da Receita Corrente Líquida, discriminados no tópico [04.01.00](#) - Demonstrativo da Despesa com Pessoal.⁶⁹⁴

Limite Prudencial (parágrafo único, art. 22 da LRF)

Nessa linha, registrar o valor apurado pela aplicação do percentual do limite prudencial sobre a Receita Corrente Líquida dos últimos doze meses, bem como o percentual previsto na LRF, que corresponde a 95% do limite máximo. Este se

⁶⁹³ CF, art. 37, inciso X.

⁶⁹⁴ LRF, art. 20.

refere ao percentual da Receita Corrente Líquida que restringe a despesa com pessoal.

As informações da Tabela de DÍVIDA CONSOLIDADA deverão ser extraídas do Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida. Esta tabela comporá o Anexo 7 somente no demonstrativo do Poder Executivo.

O Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida, parte integrante do Relatório de Gestão Fiscal, é elaborado pelo Poder Executivo e abrange a Dívida Consolidada e Mobiliária de cada Ente da respectiva esfera de governo Federal, Estadual ou Municipal. Esse demonstrativo visa a assegurar a transparência das obrigações contraídas pelos entes da Federação e verificar os limites de endividamento de que trata a LRF.

3. COLUNAS

DÍVIDA CONSOLIDADA

Essa coluna identifica a Dívida Consolidada Líquida e o Limite definido por Resolução do Senado Federal. As definições estão previstas no tópico [04.02.00](#) - Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida – DCL.

Essa coluna identifica, também, o limite de endividamento definido por Resolução do Senado Federal.

VALOR

Essa coluna identifica o valor da Dívida Consolidada Líquida e o limite de endividamento definido por Resolução do Senado Federal.

% SOBRE A RCL

Essa coluna identifica o percentual da Dívida Consolidada Líquida sobre a Receita Corrente Líquida e do limite de endividamento definido por Resolução do Senado Federal.

4. LINHAS

Dívida Consolidada Líquida

Nessa linha, registrar a diferença entre a Dívida Consolidada e as respectivas deduções, do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, e o percentual dessa dívida sobre a Receita Corrente Líquida.

Limite Definido por Resolução do Senado Federal

Nessa linha, registrar o valor e o percentual estabelecido por Resolução do Senado Federal. O valor limite da dívida refere-se à aplicação do percentual definido pelo Senado Federal sobre a Receita Corrente Líquida. Na União, enquanto o limite não for definido pelo Senado Federal, colocar um “-” (traço). O traço indica que, neste caso, não há valor.

As informações da Tabela de GARANTIA DE VALORES deverão ser extraídas do Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores. Esta tabela comporá o Anexo 7 somente no demonstrativo do Poder Executivo.

O Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores, parte integrante do Relatório de Gestão Fiscal, é elaborado pelo Poder Executivo e abrange as Garantias e Contragarantias de Valores de cada Ente da respectiva esfera de governo Federal, Estadual ou Municipal. Esse demonstrativo visa a assegurar a transparência das garantias oferecidas por Ente da Federação e verificar os limites de que trata a LRF, bem como das contragarantias correspondentes.

5. COLUNAS

GARANTIAS DE VALORES

Essa coluna identifica o total das garantias de avais e fianças. As definições estão previstas no tópico [04.03.00](#) - Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores.

Essa coluna identifica, também, o limite de garantias definido por Resolução do Senado Federal.

VALOR

Essa coluna identifica o valor das garantias concedidas pelo ente e do limite das garantias definido por Resolução do Senado Federal. O valor limite das garantias refere-se à aplicação do percentual correspondente sobre a Receita Corrente Líquida.

% SOBRE A RCL

Essa coluna identifica o percentual sobre a Receita Corrente Líquida das garantias concedidas e do limite das garantias definido por Resolução do Senado Federal.

6. LINHAS

Total das Garantias Concedidas

Nessa linha, registrar o total das garantias concedidas do exercício de referência até o quadrimestre correspondente e o percentual dessas garantias sobre a Receita Corrente Líquida.

Limite Definido por Resolução do Senado Federal

Nessa linha, registrar o valor e o percentual estabelecido por Resolução do Senado Federal. O valor limite das garantias refere-se à aplicação do percentual definido pelo Senado Federal sobre a Receita Corrente Líquida.

As informações da Tabela de OPERAÇÕES DE CRÉDITO deverão ser extraídas do Demonstrativo das Operações de Crédito. Esta tabela comporá o Anexo 7 somente no demonstrativo do Poder Executivo.

O Demonstrativo das Operações de Crédito, parte integrante do Relatório de Gestão Fiscal, é elaborado pelo Poder Executivo e abrange as Operações de Crédito

de cada Ente da respectiva esfera de governo Federal, Estadual ou Municipal. Esse demonstrativo visa a assegurar a transparência das operações de crédito efetuadas pelo Ente da Federação e verificar os limites de que trata a LRF.

7. COLUNAS

OPERAÇÕES DE CRÉDITO

Essa coluna identifica o total das operações de crédito externas, internas e por antecipação de receitas. As definições estão previstas no tópico [04.04.00](#) - Demonstrativo das Operações de Crédito.

Essa coluna identifica, também, os limites de operações de crédito definidos por Resolução do Senado Federal.

VALOR

Essa coluna identifica o valor do total das operações de crédito internas, externas e por antecipação de receitas e dos limites de operações de crédito. Esses limites referem-se à aplicação do percentual correspondente sobre a Receita Corrente Líquida.

% SOBRE A RCL

Essa coluna identifica o percentual sobre a Receita Corrente Líquida do total das operações de crédito internas, externas e por antecipação de receitas e os limites de operações de crédito definidos por Resolução do Senado Federal.

8. LINHAS

Operações de Crédito Externas e Internas

Nessa linha, registrar o valor das operações de crédito realizadas até o quadrimestre (que equivale ao valor registrado na linha SUJEITAS AO LIMITE PARA FINS DE CONTRATAÇÃO), e o percentual de comprometimento dessas operações, que corresponde ao total das operações de crédito externas e internas até o quadrimestre sobre a Receita Corrente Líquida.

Operações de Crédito Por Antecipação da Receita

Nessa linha, registrar o valor realizado até o quadrimestre e o percentual de comprometimento do total das operações de crédito por antecipação da receita. Esse percentual corresponde ao total das operações de crédito por antecipação da receita até o quadrimestre sobre a Receita Corrente Líquida.

Limite Definido pelo Senado Federal para Operações de Crédito Externas e Internas

Nessa linha, registrar o valor e o percentual estabelecido por Resolução do Senado Federal. O valor limite das operações de crédito externas e internas refere-se à aplicação do percentual definido pelo Senado Federal sobre a Receita Corrente Líquida.

Limite Definido pelo Senado Federal para Operações de Crédito por Antecipação da Receita

Nessa linha, registrar o valor e o percentual estabelecido por Resolução do Senado Federal. O valor limite das operações de crédito por antecipação da receita refere-se à aplicação do percentual definido pelo Senado Federal sobre a Receita Corrente Líquida. Na União, enquanto o limite não for definido pelo Senado Federal, colocar um “-” (traço), indicando que não há valor.

As informações da Tabela de RESTOS A PAGAR deverão ser extraídas do Demonstrativo dos Restos a Pagar. Esta tabela comporá o Anexo 7 somente no último quadrimestre.

O Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa fará parte do Relatório de Gestão Fiscal somente no último quadrimestre. Esse demonstrativo visa a assegurar a transparência da disponibilidade financeira e verificar o valor limite para inscrição em Restos a Pagar de despesas não liquidadas.

O Demonstrativo dos Restos a Pagar fará parte, também, do Relatório de Gestão Fiscal somente no último quadrimestre. Esse demonstrativo visa a assegurar a transparência da inscrição em Restos a Pagar de despesas não liquidadas nos limites de disponibilidade de caixa de que trata a LRF. Na inscrição, deve-se observar que os recursos legalmente vinculados à finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação.⁶⁹⁵

9. COLUNAS

RESTOS A PAGAR

Essa coluna identifica o valor total da Inscrição em Restos a Pagar Não Processados e da Disponibilidade de Caixa Líquida, antes da inscrição em Restos a Pagar Não Processados.

INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS DO EXERCÍCIO

Essa coluna identifica o valor da inscrição em Restos a Pagar Não Processados.

DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA (ANTES DA INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS DO EXERCÍCIO)

Essa coluna identifica o total da Disponibilidade de Caixa Líquida, antes da inscrição em Restos a Pagar Não Processados.

A inscrição em restos a pagar do exercício de referência até o montante da disponibilidade de caixa representa a diferença entre o ativo financeiro e as obrigações financeiras.

10. LINHA

Valor Total

⁶⁹⁵ LRF, art. 8º, parágrafo único.

Nessa linha, registrar o valor total da inscrição em Restos a Pagar Não Processados e da Disponibilidade de Caixa Líquida. Corresponde aos valores demonstrados na linha TOTAL do [Anexo 5 – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar](#).

04.08.00 RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL CONSOLIDADO

04.08.01 INTRODUÇÃO

Cabe ao órgão central de Contabilidade do Poder Executivo da União e aos órgãos equivalentes nos Estados, no Distrito Federal e nos Municípios elaborar e divulgar, no último quadrimestre, os demonstrativos consolidados do Relatório de Gestão Fiscal, abrangendo todos os Poderes e órgãos de cada ente.

A divulgação dos demonstrativos consolidados deve ocorrer até 30 dias após a divulgação no último quadrimestre do Relatório de Gestão Fiscal dos Poderes e órgãos.

04.08.01.01 Conteúdo do Demonstrativo

A consolidação pode ser feita apurando-se as informações de cada Poder e órgão ou, quando houver, as informações consolidadas de cada Poder.

Devem ser publicados de forma consolidada:

- a) [Demonstrativo da Despesa com Pessoal](#);
- b) [Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar](#); e
- c) [Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal](#).

Os Demonstrativos, a seguir, por já serem consolidados e publicados pelo Poder Executivo de cada ente, **não serão republicados**:

- a) [Demonstrativo da Dívida Consolidada](#);
- b) [Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores](#); e
- c) [Demonstrativo das Operações de Crédito](#).

O **cabeçalho** dos demonstrativos consolidados identificará apenas o respectivo Ente da federação (União, Estado, Distrito Federal ou Município)

Os demonstrativos consolidados serão **identificados** no título pela palavra “Consolidado”, conforme segue:

- a) Demonstrativo Consolidado da Despesa com Pessoal;
- b) Demonstrativo Consolidado da Disponibilidade de Caixa;
- c) Demonstrativo Consolidado dos Restos a Pagar; e
- d) Demonstrativo Consolidado Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal.

Deverão ser adotados os modelos e as respectivas instruções de preenchimento constantes no início deste manual.

04.08.01.02 Objetivo do Demonstrativo

O Demonstrativo visa dar transparência às informações fiscais consolidadas, de forma a abranger todo o ente da Federação.

04.08.02 CONCEITO

Não se aplica.

04.08.03 PARTICULARIDADES

Não se aplica.

04.08.04 SANÇÕES PESSOAIS

Não se aplica.

04.08.05 LIMITES E RESTRIÇÕES INSTITUCIONAIS

Não se aplica.

04.08.06 INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO

Não se aplica. Os dados são apenas consolidados, se referindo a outros demonstrativos.

05.00.00 PENALIDADES

As infrações dos dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal serão punidas segundo o [Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940](#) (Código Penal); a [Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950](#); o [Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967](#); a [Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992](#); a [Lei 10.028, de 19 de outubro de 2000](#); a [Lei Complementar 64, de 18 de maio de 1990](#), e demais normas da legislação pertinente.⁶⁹⁶

O não cumprimento das regras estabelecidas na Lei de Responsabilidade Fiscal sujeita o ente da Federação a **restrições** que poderão ser:

- a) impedimento da entidade para o recebimento de transferências voluntárias;
- b) proibição de contratação de operações de crédito e de obtenção de garantias para a sua contratação;

O não cumprimento das regras estabelecidas na Lei de Responsabilidade Fiscal sujeita o titular do Poder ou órgão a **sanções** que poderão ser:

- a) pagamento de multa com recursos próprios (podendo chegar a 30% dos vencimentos anuais) do agente que lhe der causa;
- b) inabilitação para o exercício da função pública por um período de até cinco anos;
- c) perda do cargo público;
- d) perda de mandato; e
- e) detenção ou reclusão.

A Lei 8.429, de 2 de junho 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. Os agentes públicos são obrigados a observar estritamente os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade dos atos públicos.

Constitui ato de **improbidade administrativa** que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades, e, notadamente, em relação à responsabilização fiscal, ordenar ou permitir a realização de despesas não autorizadas em lei ou regulamento.

Qualquer **ação ou omissão** que viole os deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade e lealdade às instituições, e, notadamente, em relação à responsabilização fiscal, praticar ato visando a fim proibido em lei ou regulamento e negar a publicidade aos atos oficiais, constituem atos de improbidade administrativa que atentam contra os princípios da administração pública.

Independente das sanções penais, civis e administrativas, está o responsável pelo ato de improbidade administrativa sujeito às cominações a seguir.

Nos atos de improbidade administrativa que causam prejuízo ao erário:

⁶⁹⁶ LRF, art. 73.

- a) ressarcimento integral do dano;
- b) perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio;
- c) perda da função pública;
- d) suspensão dos direitos políticos de cinco a oito anos;
- e) pagamento de multa civil até duas vezes o valor do dano; e
- f) proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios pelo prazo de cinco anos;

Nos atos de improbidade administrativa que atentam contra os princípios da administração pública:

- a) ressarcimento integral do dano, se houver;
- b) perda da função pública;
- c) suspensão dos direitos políticos de três a cinco anos;
- d) pagamento de multa civil até cem vezes o valor da remuneração percebida pelo agente; e
- e) proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios pelo prazo de três anos.

Os crimes contra as finanças públicas não excluem o seu autor da reparação civil do dano causado ao patrimônio público. No quadro a seguir, são destacadas algumas das punições previstas para os atos cometidos em desacordo com a LRF.

Quadro 1

LEGISLAÇÃO	TRANSGRESSÃO À LEI	PENALIDADES			LEGISLAÇÃO
		Responsável	Restrições Institucionais	Sanções Pessoais	
PLANEJAMENTO					
LRF, art. 4º.	Não fazer a LDO de acordo com a lei e não entregar no prazo.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.
LRF, art. 4º, §§ 1º e 2º.	Propor LDO que não contenha as metas fiscais na forma da lei.	Agente que lhe der causa:		Multa de 30% dos vencimentos anuais.	Lei 10.028/2000, art. 5º, inciso II.
LRF, art. 4º, § 3º.	Propor LDO que não contenha os riscos fiscais na forma da lei.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.
LRF, art. 5º.	Não elaborar o projeto de LOA de forma compatível com o PPA, com a LDO e com as normas da lei, e não entregar no prazo.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso V.
LRF, art. 5º.	Não entregar o projeto de LOA no prazo.	Presidente da República, Ministro de Estado, Governador e Secretário Estadual.		Perda do cargo, com inabilitação, até cinco anos, para o exercício de qualquer função pública	Lei 1.079/1950, art. 10, 1.
LRF, art. 5º, inciso I.	Não conter no projeto de LOA o demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas fiscais.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso V.

LEGISLAÇÃO	TRANSGRESSÃO À LEI	PENALIDADES			
		Responsável	Restrições Institucionais	Sanções Pessoais	LEGISLAÇÃO
LRF, art. 5º, inciso II.	Não conter no projeto de LOA o demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de renúncia fiscal, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso V.
LRF, art. 5º, inciso III.	Não conter no projeto de LOA reserva de contingência na forma estabelecida pela LDO, destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso V.
LRF, art. 5º, § 1º.	Não constar na LOA todas as despesas relativas à dívida pública, mobiliária ou contratual, e as receitas que as atenderão.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso V.
LRF, art. 5º, § 2º.	Não constar separadamente na LOA e nas de crédito adicional o refinanciamento da dívida pública.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso V.
LRF, art. 5º, § 3º.	Superar a variação do índice de preços previsto na LDO, ou em legislação específica, para a atualização monetária do principal da dívida mobiliária refinanciada.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso V.
LRF, art. 5º, § 4º.	Consignar na LOA crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso V.
LRF, art. 5º, § 5º.	Consignar na LOA dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no PPA ou em lei que autorize a sua inclusão.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso V.
LRF, art. 8º.	Não estabelecer no prazo a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.
LRF, art. 8º, parágrafo único.	Não utilizar os recursos legalmente vinculados a finalidade específica exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.
LRF, art. 9º.	Deixar de expedir ato determinando a limitação de empenho e movimentação financeira, nos casos e condições estabelecidos em lei.	Agente que lher causa		Multa de 30% dos vencimentos anuais.	Lei 10.028/2000, art. 5º, inciso III.
LRF, art. 9º, § 4º.	Deixar de demonstrar e avaliar até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.

LEGISLAÇÃO	TRANSGRESSÃO À LEI	PENALIDADES			
		Responsável	Restrições Institucionais	Sanções Pessoais	LEGISLAÇÃO
RECEITA PÚBLICA					
LRF, art. 11.	Deixar de instituir, prever e efetivamente arrecadar todos os impostos da competência constitucional do ente.	Prefeito Municipal	Proibição de receber transferências voluntárias, no que se refere aos impostos, exceto relativas a ações de educação, saúde e assistência social (LRF, art. 11, parágrafo único).	Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.
		Qualquer agente público		Penas do art.12, Inciso II, da Lei 8.429.	Lei 8.429.art. 10, Inciso X
		Presidente da República, Ministro de Estado, Governador e Secretário Estadual.		Perda do cargo, com inabilitação, até cinco anos, para o exercício de qualquer função pública	Lei 1.079, art. 11, item 5.
LRF, art. 12.	Deixar de observar as normas técnicas e legais aplicáveis às previsões de receita.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.
LRF, art. 12, § 2º.	Não respeitar a regra de que o montante previsto para as receitas de operações de crédito não poderá ser superior ao das despesas de capital constantes do projeto de LOA.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.
LRF, art. 12, § 3º.	Não colocar à disposição no prazo os estudos e as estimativas das receitas para o exercício subsequente, inclusive da corrente líquida, e as respectivas memórias de cálculo.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.
LRF, art. 13.	Não desdobrar no prazo as receitas previstas em metas bimestrais de arrecadação, com a especificação, em separado, quando cabível, das medidas de combate à evasão e à sonegação, da quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa, bem como da evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.
LRF, art. 14.	Efetuar a renúncia de receita sem a estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, sem atender ao disposto na LDO e a pelo menos uma das condições estabelecidas na lei.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.
				Penas do art.12, Inciso II, da Lei 8.429.	Lei 8.429.art. 10, Inciso VII.
LRF, art. 14, § 2º.	Efetuar a renúncia de receita, no caso dela decorrer da condição de compensação permanente de receita, antes de implementadas as medidas dessa compensação.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.
DESPESA PÚBLICA					
LRF, art. 15.	Gerar despesa ou assumir obrigação que não atenda o disposto na Lei.	Agente que lhe der causa.	Despesa ou obrigação não autorizada, irregular e lesiva.	Reclusão de 1 a 4 anos.	CP, art. 359-D.

LEGISLAÇÃO	TRANSGRESSÃO À LEI	PENALIDADES			
		Responsável	Restrições Institucionais	Sanções Pessoais	LEGISLAÇÃO
		Qualquer agente público.		Penas do art.12, Inciso II, da Lei 8.429.	Lei 8.429.art. 10, Inciso IX.
		Prefeito Municipal		Detenção de 3 meses a 3 anos. Perda do cargo e inabilitação por 5 anos.	Dec. Lei 201, art. 1º, inciso V.
LRF, art. 16.	Não cumprir a Lei na criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa.	Agente que lher causa.		Reclusão de 1 a 4 anos.	CP, art. 359-D.
		Prefeito Municipal		Detenção de 3 meses a 3 anos. Perda do cargo e inabilitação por 5 anos.	Dec. Lei 201, art. 1º, inciso V.
LRF, art. 17.	Não cumprir a Lei na criação ou expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.	Agente que lher causa		Reclusão de 1 a 4 anos.	CP, art. 359-D.
		Prefeito Municipal		Detenção de 3 meses a 3 anos. Perda do cargo e inabilitação por 5 anos.	Dec. Lei 201, art. 1º, inciso V.
DESPESA COM PESSOAL					
LRF, art. 19.	Exceder o limite da despesa total com pessoal em cada período de apuração.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.
LRF, art. 21.	Expedir ato que provoque aumento da despesa total com pessoal em desacordo com a Lei.	Agente que lher causa	Nulidade do ato.	Reclusão de 1 a 4 anos.	CP, art. 359-D.
LRF, art. 21, parágrafo único.	Ordenar, autorizar ou executar ato que acarrete aumento da despesa total com pessoal nos 180 dias anteriores ao final do mandato ou legislatura.	Agente que lher causa	Nulidade do ato.	Reclusão de 1 a 4 anos.	CP, art. 359-G.
LRF, art. 22, parágrafo único.	Deixar de adotar as medidas previstas na lei quando a despesa total com pessoal exceder a 95% do limite.	Agente que lher causa	Proibições previstas na lei (LRF, art. 22, incisos I a V).	Reclusão de 1 a 4 anos.	CP, art. 359-D.
LRF, art. 23.	Deixar de ordenar ou de promover, na forma e nos prazos da lei, a execução de medida para a redução do montante da despesa total com pessoal que houver excedido a repartição por Poder do limite máximo.	Agente que lher causa	Proibição de receber transferências voluntárias, exceto relativas a ações de educação, saúde e assistência social. Proibição de obter garantia e contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e redução de despesa com pessoal (LRF, art. 23, § 3º, incisos I a III).	Multa de 30% dos vencimentos anuais.	Lei 10.028/2000, art. 5º, inciso IV.
DESPESA COM A SEGURIDADE SOCIAL					
LRF, art. 24.	Criar, majorar ou estender benefício ou serviço relativo à seguridade social em desacordo com a lei.	Agente que lher causa		Reclusão de 1 a 4 anos.	CP, art. 359-D.
TRANSFERÊNCIA VOLUNTÁRIA					

LEGISLAÇÃO	TRANSGRESSÃO À LEI	PENALIDADES			
		Responsável	Restrições Institucionais	Sanções Pessoais	LEGISLAÇÃO
LRF, art. 25, § 1ª.	Realizar ou receber transferência voluntária em desacordo com o limite ou condição estabelecida em lei.	Prefeito Municipal	Proibição de realizar transferência voluntária, exceto relativa a ações de educação, saúde e assistência social (LRF, art. 25, § 3ª).	Detenção de 3 meses a 3 anos. Perda do cargo e inabilitação por 5 anos.	Dec. Lei 201, art. 1ª, inciso XXIII.
LRF, art. 25, § 2ª.	Utilizar recursos transferidos em finalidade diversa da pactuada.	Prefeito Municipal		Detenção de 3 meses a 3 anos. Perda do cargo e inabilitação por 5 anos.	Dec. Lei 201, art. 1ª, inciso IV.
RECURSOS PÚBLICOS PARA O SETOR PRIVADO					
LRF, art. 26.	Realizar a transferência de recursos ao setor privado sem autorização por lei específica, sem atender às condições estabelecidas na LDO e sem estar prevista no orçamento ou em seus créditos adicionais.	Agente que lhe der causa		Reclusão de 1 a 4 anos.	CP, art. 359-D.
LRF, art. 27.	Conceder crédito a pessoa física, ou jurídica que não esteja sob seu controle direto ou indireto, com encargos financeiros, comissões e despesas congêneres inferiores aos definidos em lei ou ao custo de captação.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4ª, inciso VII.
LRF, art. 28.	Socorrer com recursos públicos, inclusive de operações de crédito, sem lei específica, instituições do Sistema Financeiro Nacional, ainda que mediante a concessão de empréstimos de recuperação ou financiamentos para mudança de controle acionário.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4ª, inciso VII.
DÍVIDA					
LRF, art. 29, § 4ª.	Exceder, ao término de cada ano, o refinanciamento do principal da dívida mobiliária do exercício anterior, somado ao das operações de crédito autorizadas no orçamento para este efeito e efetivamente realizadas, acrescido da atualização monetária.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4ª, inciso VI.
LRF, art. 31.	Deixar de ordenar a redução do montante da dívida consolidada, nos prazos estabelecidos em lei, quando o montante ultrapassar o valor resultante da aplicação do limite máximo fixado pelo Senado Federal.	Prefeito Municipal	Proibição de realizar operação de crédito. Obrigação de obter resultado primário, com limitação de empenho (LRF, art. 31, § 1ª, incisos I e II)	Detenção de 3 meses a 3 anos. Perda do cargo e inabilitação por 5 anos.	Dec. Lei 201, art. 1ª, inciso XVI.
LRF, art. 31, § 1ª, inciso II.	Não obter o resultado primário necessário à recondução da dívida ao limite, com limitação de empenho.	Agente que lhe der causa		Multa de 30% dos vencimentos anuais.	Lei 10.028/2000, art. 5ª, inciso III.

LEGISLAÇÃO	TRANSGRESSÃO À LEI	PENALIDADES			
		Responsável	Restrições Institucionais	Sanções Pessoais	LEGISLAÇÃO
LRF, art. 31, § 2ª.	Estar acima do limite da dívida mobiliária e das operações de crédito além do limite de prazo.	Prefeito Municipal	Proibição de receber transferências voluntárias, exceto relativas a ações de educação, saúde e assistência social. Proibição de realizar operação de crédito. Obrigação de obter resultado primário, com limitação de empenho (LRF, art. 31, §§ 2ª e 3ª).	Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4ª, inciso VII.
OPERAÇÕES DE CRÉDITO					
LRF, art. 32.	Ordenar, autorizar ou realizar operação de crédito com inobservância de limite, condição ou montante estabelecido em lei ou em resolução do Senado Federal.	Agente que lher causa.		Reclusão de 1 a 2 anos.	CP, art. 359-A.
		Qualquer agente público		Penas do art.12, Inciso II, da Lei 8.429.	Lei 8.429.art. 10, Inciso VI.
		Presidente da República, Ministro de Estado, Governador e Secretário Estadual.		Perda do cargo, com inabilitação, até cinco anos, para o exercício de qualquer função pública.	Lei 1.079, art. 11, item 3.
LRF, art. 32.	Ordenar ou autorizar a abertura de crédito em desacordo com os limites estabelecidos pelo Senado Federal, sem fundamento na LOA ou na de crédito adicional ou com inobservância de prescrição legal.	Prefeito Municipal		Detenção de 3 meses a 3 anos. Perda do cargo e inabilitação por 5 anos.	Dec. Lei 201, art. 1ª, inciso XVII.
LRF, art. 32, § 1ª, inciso VI.	Ordenar ou autorizar a destinação de recursos provenientes da emissão de títulos para finalidade diversa da prevista na lei que a autorizou.	Prefeito Municipal		Detenção de 3 meses a 3 anos. Perda do cargo e inabilitação por 5 anos.	Dec. Lei 201, art. 1ª, inciso XVII.
LRF, art. 32, § 1ª.	Contratar operação de crédito, exceto quando relativa à dívida mobiliária ou à externa, que não atende às condições e limites estabelecidos em lei.	Agente que lher causa	Nulidade do ato.	Reclusão de 1 a 2 anos.	CP, art. 359-A.
LRF, art. 33, § 3ª.	Deixar de promover ou de ordenar, na forma da lei, o cancelamento, a amortização ou a constituição de reserva para anular os efeitos de operação de crédito realizada com inobservância de limite, condição ou montante estabelecido em lei.	Prefeito Municipal	Proibição de receber transferências voluntárias, exceto relativas a ações de educação, saúde e assistência social. Proibição de obter garantia e contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e redução de despesa com pessoal.	Detenção de 3 meses a 3 anos. Perda do cargo e inabilitação por 5 anos.	Dec. Lei 201, art. 1ª, inciso XVIII.

LEGISLAÇÃO	TRANSGRESSÃO À LEI	PENALIDADES			
		Responsável	Restrições Institucionais	Sanções Pessoais	LEGISLAÇÃO
LRF, art. 35.	Ordenar ou autorizar, em desacordo com a lei, a realização de operação de crédito com qualquer um dos demais entes da Federação, inclusive suas entidades da Administração Indireta, ainda que na forma de novação, refinanciamento ou postergação de dívida contraída anteriormente.	Prefeito Municipal		Detenção de 3 meses a 3 anos. Perda do cargo e inabilitação por 5 anos.	Dec. Lei 201, art. 1º, inciso XX.
LRF, art. 36.	Contratar, na qualidade de beneficiário do empréstimo, operação de crédito com instituição financeira estatal de ente da federação.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.
LRF, art. 37, parágrafo único, inciso I.	Captar recursos a título de antecipação de receita de tributo ou de contribuição cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido.	Prefeito Municipal		Detenção de 3 meses a 3 anos. Perda do cargo e inabilitação por 5 anos.	Dec. Lei 201, art. 1º, inciso XXI.
LRF, art. 37, parágrafo único, inciso II.	Receber antecipado valores de empresa em que o Poder Público detenha, direta ou indiretamente, a maioria do capital social com direito a voto, salvo lucros e dividendos.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.
LRF, art. 37, parágrafo único, inciso III.	Assunção direta de compromisso, confissão de dívida ou operação assemelhada, com fornecedor de bens, mercadorias ou serviços, mediante emissão, aceite ou aval de título de crédito, ressalvada a operação com empresa estatal dependente.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.
LRF, art. 37, parágrafo único, inciso IV.	Assunção de obrigação, sem autorização orçamentária, com fornecedores para pagamento <i>a posteriori</i> de bens e serviços.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.
OPERAÇÃO POR ANTECIPAÇÃO DE RECEITA ORÇAMENTÁRIA					
LRF, art. 38, incisos I, III e IV.	Contratar ou resgatar operação de crédito por antecipação de receita orçamentária em desacordo com a lei.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.
LRF, art. 38, inciso II.	Deixar de promover ou de ordenar a liquidação integral das operações de crédito por antecipação de receita orçamentária, inclusive os respectivos juros e demais encargos, até o encerramento do exercício financeiro, especificamente até o dia 10 de dezembro de cada ano.	Prefeito Municipal		Detenção de 3 meses a 3 anos. Perda do cargo e inabilitação por 5 anos.	Dec. Lei 201, art. 1º, inciso XIX.
GARANTIA E CONTRAGARANTIA					
LRF, art. 40.	Conceder garantia sem obedecer às condições legais para contratar operações de crédito e às disposições da Lei.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.

LEGISLAÇÃO	TRANSGRESSÃO À LEI	PENALIDADES			
		Responsável	Restrições Institucionais	Sanções Pessoais	LEGISLAÇÃO
LRF, art. 40, § 1º.	Prestar garantia em operação de crédito sem que tenha sido constituída contragarantia em valor igual ou superior ao valor da garantia prestada, na forma da lei.	Agente que lher causa		Detenção de 3 meses a 1 ano.	CP, art. 359-E.
LRF, art. 40, § 5º.	Conceder garantia acima dos limites fixados pelo Senado Federal.	Prefeito Municipal	Nulidade da garantia.	Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.
LRF, art. 40, § 6º.	Conceder garantia, ainda que com recursos de fundos, pela administração indireta, inclusive suas empresas controladas e subsidiárias.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.
LRF, art. 40, § 9º.	Não ressarcir pagamento de dívida honrada pela União ou Estados, em decorrência de garantia prestada.		Condicionamento de transferências constitucionais.		
LRF, art. 40, § 10º.	Não liquidar totalmente a dívida que tiver sido honrada pela União ou por Estado, em decorrência de garantia prestada em operação de crédito.		Suspensão de acesso a novos créditos ou financiamentos.		
RESTOS A PAGAR					
LRF, art. 42.	Ordenar ou autorizar a inscrição em restos a pagar, de despesa que não tenha sido previamente empenhada ou que exceda limite estabelecido em lei.	Agente que lher causa		Detenção de 6 meses a 2 anos.	CP, art. 359-B.
LRF, art. 42.	Deixar de ordenar, de autorizar ou de promover o cancelamento do montante de restos a pagar inscrito em valor superior ao permitido em lei.	Agente que lher causa		Detenção de 6 meses a 2 anos.	CP, art. 359-F.

LEGISLAÇÃO	TRANSGRESSÃO À LEI	PENALIDADES			
		Responsável	Restrições Institucionais	Sanções Pessoais	LEGISLAÇÃO
ASSUNÇÃO DE OBRIGAÇÃO NO FINAL DO MANDATO					
LRF, art. 42.	Ordenar ou autorizar a assunção de obrigação, nos dois últimos quadrimestres do último ano do mandato ou legislatura, cuja despesa não possa ser paga no mesmo exercício financeiro ou, caso reste parcela a ser paga no exercício seguinte, que não tenha contrapartida suficiente de disponibilidade de caixa.	Agente que lher causa		Reclusão de 1 a 4 anos.	CP, art. 359-C.
GESTÃO PATRIMONIAL					
	Condenados, em decisão transitada em julgado ou proferida por órgão judicial colegiado, desde a condenação até o transcurso do prazo de 8 (oito) anos após o cumprimento da pena, pelos crimes contra a administração pública e o patrimônio público.	Agente que lher causa		Inelegibilidade para qualquer cargo.	LC 64/1990, art. 1º. Inciso I, "e", 1, com redação dada pela LC 135/2010.
LRF, art. 43.	Aplicar a disponibilidade de caixa em desacordo com a lei.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.
LRF, art. 43, § 1º.	Não depositar, em conta separada das demais disponibilidades de cada ente, as disponibilidades de caixa dos regimes de previdência social e não aplicar nas condições de mercado, com observância dos limites e condições de proteção e prudência financeira.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.
LRF, art. 43, § 2º.	Aplicar as disponibilidades de caixa dos regimes de previdência social em títulos da dívida pública estadual e municipal, ações e outros papéis relativos às empresas controladas e em empréstimos aos segurados e ao Poder Público.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.
LRF, art. 44.	Aplicar a receita de capital derivada da alienação de bens e direitos para o financiamento da despesa corrente, salvo se destinada por lei aos regimes de previdência social.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.
LRF, art. 45.	Iniciar novos projetos sem estarem adequadamente atendidos aqueles em andamento e contempladas as despesas de conservação do patrimônio público.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.
LRF, art. 45, parágrafo único.	Não encaminhar ao Legislativo, até a data do envio do projeto de LDO, relatório com as informações sobre o início de novos projetos depois de atendidos aqueles em andamento e sobre a destinação dos recursos de venda do patrimônio.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.
LRF, art. 46.	Desapropriar imóvel urbano sem a prévia e justa indenização em dinheiro ou prévio depósito judicial do valor da indenização.	Prefeito Municipal	Nulidade do ato.	Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.

LEGISLAÇÃO	TRANSGRESSÃO À LEI	PENALIDADES			
		Responsável	Restrições Institucionais	Sanções Pessoais	LEGISLAÇÃO
LRF, art. 47, parágrafo único.	Não incluir nos balanços trimestrais da empresa controlada informações estabelecidas na lei.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.
TRANSPARÊNCIA, CONTROLE E FISCALIZAÇÃO					
LRF, art. 48.	Não divulgar os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias, as prestações de contas e o respectivo parecer prévio, o RREO e o RGF e suas versões simplificadas.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.
LRF, art. 48, parágrafo único.	Não incentivar a participação popular e realizar audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, LDO e orçamentos.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.
LRF, art. 49.	Não disponibilizar as contas ao público no prazo estabelecido.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.
LRF, art. 50.	Não obedecer às normas de escrituração das contas públicas estabelecidas na Lei e às demais normas de contabilidade pública.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.
LRF, art. 51.	Deixar de prestar contas anuais da administração financeira do Município à Câmara dos Vereadores, ou ao órgão que a Constituição do Estado indicar, nos prazos e condições estabelecidos.	Prefeito Municipal	Proibição de receber transferência voluntária, exceto relativa a ações de educação, saúde e assistência social. Proibição de contratar operação de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária (LRF, art. 51, § 2º).	Detenção de 3 meses a 3 anos. Perda do cargo e inabilitação por 5 anos.	Dec. Lei 201, art. 1º, inciso VI.
LRF, art. 52 e art. 53.	Deixar de apresentar e publicar o Relatório Resumido da Execução Orçamentária no prazo e com o detalhamento previsto na lei.	Prefeito Municipal	Proibição de receber transferência voluntária, exceto relativa a ações de educação, saúde e assistência social. Proibição de contratar operação de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária (LRF, art. 52, § 2º).	Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.
LRF, art. 55.	Deixar de divulgar ou enviar ao Poder Legislativo e ao Tribunal de Contas o Relatório de Gestão Fiscal, nos prazos e condições estabelecidos em lei.	Agente que lher causa	Proibição de receber transferência voluntária, exceto relativa a ações de educação, saúde e assistência social. Proibição de contratar operação de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária (LRF, art. 55, § 3º).	Multa de 30% dos vencimentos anuais.	Lei 10.028/2000, art. 5º, inciso I.
LRF, art. 56, § 3º.	Não dar ampla divulgação dos resultados da apreciação das contas, julgadas ou tomadas.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.

LEGISLAÇÃO	TRANSGRESSÃO À LEI	PENALIDADES			
		Responsável	Restrições Institucionais	Sanções Pessoais	LEGISLAÇÃO
LRF, art. 58.	Não evidenciar na prestação de contas o desempenho da arrecadação em relação à previsão, com o detalhamento previsto na lei.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.
LRF, art. 59, § 1º, inciso IV.	Manter gastos com inativos e pensionistas acima do limite definido em lei.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.
LRF, art. 59, § 1º, inciso V.	Comprometer os custos ou os resultados dos programas ou irregularidades na gestão orçamentária.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.
DISPOSIÇÕES FINAIS E TRANSITÓRIAS					
LRF, art. 61.	Ordenar, autorizar ou promover oferta pública ou a colocação no mercado financeiro de títulos da dívida pública sem que tenham sido criados por lei ou sem que estejam registrados em sistema centralizado de liquidação e custódia.	Prefeito Municipal		Reclusão de 1 a 4 anos.	CP, art. 359-H.
LRF, art. 62.	Contribuir os Municípios para o custeio de despesas de competência de outros entes da Federação sem autorização na LDO e na LOA, sem convênio, acordo, ajuste ou congêneres, conforme sua legislação.	Prefeito Municipal		Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.
LRF, art. 70.	Não se enquadrar no limite da despesa total com pessoal em até dois exercícios, caso em 1999 tenha estado acima do limite, eliminando o excesso gradualmente à razão de, pelo menos, 50% ao ano, mediante a adoção das medidas previstas em lei.	Prefeito Municipal	Proibição de receber transferências voluntárias, exceto relativa a ações de educação, saúde e assistência social. Proibição de obter garantia e contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e redução de despesa com pessoal (LRF, art. 70, parágrafo único).	Perda do mandato.	Dec. Lei 201, art. 4º, inciso VII.

06.00.00 LEGISLAÇÃO

Com o objetivo de facilitar a consulta, as referências legais relativas aos assuntos que envolvam gestão fiscal foi subdividida de acordo com o tipo de legislação: [Constituição Federal](#); [Leis Complementares](#); [Leis Ordinárias](#); [Decretos-Leis](#); [Medidas Provisórias](#); [Resoluções](#); [Decretos](#); [Portarias](#).

Em cada um dos tópicos seguintes a legislação foi ordenada de forma decrescente, ou seja, iniciando-se pela mais recente.

06.01.00 CONSTITUIÇÃO FEDERAL

_____. BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 5 out. 1988, p. 1.

06.02.00 LEIS COMPLEMENTARES

_____. Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012. Regulamenta o § 3o do art. 198 da Constituição Federal para dispor sobre os valores mínimos a serem aplicados anualmente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios em ações e serviços públicos de saúde; estabelece os critérios de rateio dos recursos de transferências para a saúde e as normas de fiscalização, avaliação e controle das despesas com saúde nas 3 (três) esferas de governo; revoga dispositivos das Leis nºs 8.080, de 19 de setembro de 1990, e 8.689, de 27 de julho de 1993; e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 16 janeiro 2012, Seção 1, p. 1.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 5 maio 2000, Seção 1, p. 1.

_____. Lei Complementar nº 91, de 22 de dezembro de 1997. Dispõe sobre a fixação dos coeficientes do Fundo de Participação dos Municípios. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 23 dez. 1997, Seção 1.

_____. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 16 set. 1996, Seção 1, p. 18261.

_____. Lei Complementar nº 64, de 18 de maio de 1990. Estabelece, de acordo com o art. 14, § 9º da Constituição Federal, casos de inelegibilidade, prazos de cessação, e

determina outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 21 mai. 1990, Seção 1.

_____. Lei Complementar nº 61, de 26 de dezembro de 1989. Estabelece normas para a participação dos Estados e do Distrito Federal no produto da arrecadação do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, relativamente às exportações. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 27 dez. 1989, Seção 1.

_____. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 9 jan. 1975, Seção 1.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 23 mar. 1964, Seção 1, p. 2745. Retificação Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 9 abr. 1964, p. 3195.

06.03.00 LEIS ORDINÁRIAS

_____. Lei nº 12.766, de 27 de dezembro de 2012. Altera as Leis nos 11.079, de 30 de dezembro de 2004, que institui normas gerais para licitação e contratação de parceria público-privada no âmbito da administração pública, para dispor sobre o aporte de recursos em favor do parceiro privado, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.058, de 13 de outubro de 2009, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 10.420, de 10 de abril de 2002, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.602, de 12 de dezembro de 2002, e 9.718, de 27 de novembro de 1998, e a Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 28 dez. 2012, Seção 1, p. 2.

_____. Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007. Dispõe sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação, na forma prevista no art. 60, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 21 jun. 2007, Seção 1, p. 7.

_____. Lei nº 11.445, de 5 de janeiro de 2007. Estabelece diretrizes nacionais para o saneamento básico; altera as Leis nos 6.766, de 19 de dezembro de 1979, 8.036, de 11 de maio de 1990, 8.666, de 21 de junho de 1993, 8.987, de 13 de fevereiro de 1995; revoga a Lei nº 6.528, de 11 de maio de 1978; e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 8 jan. 2007, Seção 1, p. 1.

- _____. Lei nº 11.438, de 29 de dezembro de 2006. Dispõe sobre incentivos e benefícios para fomentar as atividades de caráter desportivo e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 29 dez. 2006, Seção 1, p. 1.
- _____. Lei nº 11.079, de 30 de dezembro de 2004. Institui normas gerais para licitação e contratação de parceria público-privada no âmbito da administração pública. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 31 dez. 2004, Seção 1, p. 6.
- _____. Lei nº 10.887, de 18 de junho de 2004. Dispõe sobre a aplicação de disposições da Emenda Constitucional no 41, de 19 de dezembro de 2003, altera dispositivos das Leis nos 9.717, de 27 de novembro de 1998, 8.213, de 24 de julho de 1991, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 21 jun. 2004, Seção 1, p. 1.
- _____. Lei nº 10.633, de 27 de dezembro de 2002. Institui o Fundo Constitucional do Distrito Federal – FCDF, para atender o disposto no inciso XIV do art. 21 da Constituição Federal. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 30 dez. 2002, Seção 1, p. 1.
- _____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 11 jan. 2002, Seção 1, p. 1.
- _____. Lei nº 10.331, de 18 de dezembro de 2001. Regulamenta o inciso X do art. 37 da Constituição, que dispõe sobre a revisão geral e anual das remunerações e subsídios dos servidores públicos federais dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário da União, das autarquias e fundações públicas federais. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 19 dez. 2001, p.1.
- _____. Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000. Altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 20 dez. 2000, Seção 1, p. 1.
- _____. Lei nº 9.991, de 21 de julho de 2000. Prorroga o período de transição previsto na Lei no 9.478, de 6 de agosto de 1997, que dispõe sobre a política energética nacional, as atividades relativas ao monopólio do petróleo, institui o Conselho Nacional de Política Energética e a Agência Nacional do Petróleo, e dá outras providências, e altera dispositivos da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, que altera a legislação tributária federal. Mensagem de Veto nº 976. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 24 jul. 2000, Seção 1, p. 1.
- _____. Lei nº 9.766, de 18 de dezembro de 1998. Altera a legislação que rege o Salário-Educação, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 19 dez. 1998, p. 1 (Edição Extra).
- _____. Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998. Dispõe sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos

servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 28 nov. 1998, p. 1.

_____. Lei nº 9.496, de 11 de setembro de 1997. Estabelece critérios para a consolidação, a assunção e o refinanciamento, pela União, da dívida pública mobiliária e outras que especifica, de responsabilidade dos Estados e do Distrito Federal. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 12 set. 1997, p. 20249.

_____. Lei nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério, na forma prevista no art. 60, § 7º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 26 dez. 1996, Seção 1.

_____. Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 23 dez. 1996, Seção 1, p. 27833.

_____. Lei nº 8.727, de 5 de novembro de 1993. Estabelece diretrizes para a consolidação e o reescalonamento, pela União, de dívidas internas das administrações direta e indireta dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 8 nov. 1993, Seção 1. Retificação Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 17 nov. 1993, Seção 1.

_____. Lei nº 8.429, de 2 de junho 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. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 3 jun. 1992, p. 6993.

_____. Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 25 jul. 1991, Seção 1. Republicada Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 11 abr. 1996 e 14 ago. 1998, Seção 1.

_____. Lei nº 7.976, de 27 de dezembro de 1989. Dispõe sobre o refinanciamento pela União da dívida externa de responsabilidade dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive suas entidades da Administração Indireta, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 28 dez. 1989, Seção 1.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de out de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. (Código Tributário Nacional). Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil,

Poder Legislativo, Brasília, DF, 27 out. 1966, Seção 1. Retificação Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 31 out. 1966, Seção 1.

_____. Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950. Define os crimes de responsabilidade e regula o respectivo processo de julgamento. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 12 abr. 1950, Seção 1.

06.04.00 DECRETOS-LEIS

_____. Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a responsabilidade de prefeitos e vereadores, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 fev. 1967, Seção 1, p. 2348. Retificação Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 14 mar. 1967, Seção 1, p. 3089.

_____. Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, 31 dez. 1940.

06.05.00 MEDIDAS PROVISÓRIAS

_____. Medida Provisória nº 2.185-35, de 24 de agosto de 2001. Estabelece critérios para a consolidação, a assunção e o refinanciamento, pela União, da dívida pública mobiliária e outras que especifica, de responsabilidade dos Municípios. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 ago. 2001, Seção 1.

_____. Medida Provisória nº 2.181-45, de 24 de agosto de 2001. Dispõe sobre operações financeiras entre o Tesouro Nacional e as entidades que menciona, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 ago. 2001, Seção 1.

06.06.00 RESOLUÇÕES

_____. Banco Central do Brasil. Conselho Monetário Nacional. Resolução nº 3.922, de 25 de novembro de 2010. Dispõe sobre as aplicações dos recursos dos regimes próprios de previdência social instituídos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

_____. Senado Federal. Resolução nº 10, de 4 de abril de 2013. Acrescenta § 9º ao art. 7º da Resolução nº 43, de 2001, do Senado Federal. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 5 abr. 2013, Seção 1.

_____. Senado Federal. Resolução nº 21, de 18 de julho de 2012. Altera o § 2º do art. 32 da Resolução nº 43, de 2001, do Senado Federal, para aprimorar procedimentos de

instrução de operações de crédito e concessão de garantias. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 5 abr. 2013, Seção 1.

_____. Senado Federal. Resolução nº 19, de 22 de dezembro de 2011. Altera as Resoluções nºs 43, de 2001, e 48, de 2007, do Senado Federal, para permitir a contratação de operações de crédito destinadas à regularização de inadimplência com instituições do sistema financeiro nacional, e dá outras providências.. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 23 dez. 2011, Seção 1.

_____. Senado Federal. Resolução nº 45, de 31 de agosto de 2010. Altera os arts. 7º e 15 da Resolução nº 43, de 2001, do Senado Federal, para aprimorar procedimentos de instrução de operações de crédito e financiamento de infraestrutura para a realização da Copa do Mundo FIFA 2014 e dos Jogos Olímpicos e Paraolímpicos de 2016. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 1 set. 2010, Seção 1.

_____. Senado Federal. Resolução nº 10, de 29 de abril de 2010. Altera dispositivos da Resolução nº 43, de 2001, do Senado Federal, no intuito de aprimorar procedimentos da instrução de operações de crédito. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 30 abr. 2010, Seção 1.

_____. Senado Federal. Resolução nº 8, de 7 de abril de 2010. Altera a Resolução nº 43, de 2001, do Senado Federal, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 8 abr. 2010, Seção 1.

_____. Senado Federal. Resolução nº 41, de 8 de dezembro de 2009. Altera a Resolução nº 48, de 2007, do Senado Federal, dispondo sobre as deduções para efeito de apuração do montante global das operações de crédito e a comprovação de adimplência do ente garantido junto à União. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 9 dez. 2009, Seção 1.

_____. Senado Federal. Resolução nº 36, de 11 de novembro de 2009. Altera o dispositivo da Resolução nº 43, de 2001, do Senado Federal, introduzindo critério alternativo para o cálculo do comprometimento anual com amortizações, juros e demais encargos da dívida consolidada. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 12 nov. 2009, Seção 1.

_____. Senado Federal. Resolução nº 29, de 25 de setembro de 2009. Altera dispositivos da Resolução nº 43, de 2001, do Senado Federal, a fim de excluir dos limites para operações de crédito aquelas contratadas no âmbito do programa de empréstimo aos Estados e ao Distrito Federal de que trata o art. 9-N da Resolução nº 2.827, de 30 de março de 2001, do Conselho Monetário Nacional (CMN), e suas alterações. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 30 mar. 2009, Seção 1.

_____. Senado Federal. Resolução nº 48, de 21 de dezembro de 2007. Dispõe sobre os limites globais para as operações de crédito externo e interno da união, de suas autarquias e demais entidades controladas pelo poder público federal e estabelece limites e condições para a concessão de garantia da união em operações de crédito

externo e interno. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 24 dez. 2007, Seção 1.

_____. Senado Federal. Resolução nº 40, de 15 de dezembro de 2006. Altera os artigos 15, 16 e 21 da resolução 43, de 2001, do Senado Federal, para permitir contratação de operações de crédito já autorizadas no âmbito desta resolução, dentro do prazo de 120 (cento e vinte) dias anteriores ao final do mandato do chefe do poder executivo; e para estabelecer que a partir de 30 de abril de 2007, as verificações de adimplência e certidões exigidas por aqueles dispositivos devem referir-se ao cadastro nacional de pessoa jurídica (cnpj) de todos os órgãos e entidades do ente público ao qual esta vinculado o tomador de operações de crédito. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 18 dez. 2006, Seção 1.

_____. Senado Federal. Resolução nº 32, de 12 de julho de 2006. Altera a redação do artigo 15 da resolução 43, de 2001, do Senado Federal. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 13 jul. 2006, Seção 1.

_____. Senado Federal. Resolução nº 19, de 5 de novembro de 2003. Altera os arts. 3º, 7º e 24 da Resolução nº 43, de 2001, do Senado Federal, a fim de excluir de seus limites para operações de crédito aquelas contratadas junto ao Programa Nacional de Iluminação Pública Eficiente – Reluz, bem como para viabilizar a regularização de operações contratadas em conformidade à Lei nº 9.991, de 24 de julho de 2000, porém não-autorizadas pelo Ministério da Fazenda ou pelo Senado Federal, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 6 nov. 2003, Seção 1, p. 2.

_____. Senado Federal. Resolução nº 5, de 3 de abril de 2002. Altera o parágrafo 3 e revoga o parágrafo 4 do artigo 2 da resolução 40, de 2001, do Senado Federal, que dispõe sobre os limites globais para o montante da dívida pública consolidada e da dívida pública mobiliária dos estados, do distrito federal e dos municípios, em atendimento ao disposto no artigo 52, vi e ix, da constituição federal. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 4 abr. 2002, Seção 1.

_____. Senado Federal. Resolução nº 3, de 2 de abril de 2002. Altera a redação dos artigos 4, parágrafos 3 e 4, 5, v, 9, 13 caput e parágrafo 3, 15, 16, 18, parágrafo 2, 21 e 23; bem como revoga os artigos 8 e 43, todos da resolução 43, de 2001, do Senado Federal. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 3 abr 2002, Seção 1.

_____. Senado Federal. Resolução nº 43, de 21 de dezembro de 2001. Dispõe sobre as operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 26 dez 2001, Seção 1, p. 1. Republicação Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 10 abr. 2002, Seção 1, p. 5.

_____. Senado Federal. Resolução nº 40, de 20 de dezembro de 2001. Dispõe sobre os limites globais para o montante da dívida pública consolidada e da dívida pública

mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em atendimento ao disposto no art. 52, VI e IX, da Constituição. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 21 dez 2001, Seção 1, p. 6. Republicação Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 10 abr. 2002, Seção 1, p. 5.

06.07.00 DECRETOS

- _____. Decreto nº 7.827, de 16 de outubro de 2012. Regulamenta os procedimentos de condicionamento e restabelecimento das transferências de recursos provenientes das receitas de que tratam o inciso II do caput do art. 158, as alíneas “a” e “b” do inciso I e o inciso II do caput do art. 159 da Constituição, dispõe sobre os procedimentos de suspensão e restabelecimento das transferências voluntárias da União, nos casos de descumprimento da aplicação dos recursos em ações e serviços públicos de saúde de que trata a Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 outubro 2012, Seção 1, p. 2.
- _____. Decreto nº 7.185, de 27 de maio de 2010. Dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do sistema integrado de administração financeira e controle, no âmbito de cada ente da Federação, nos termos do art. 48, parágrafo único, inciso III, da Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 maio 2010, Seção 1, p. 1.
- _____. Decreto nº 6.334, de 28 de dezembro de 2007. Dá nova redação aos incisos do art. 2o do Decreto no 3.917, de 13 de setembro de 2001. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 31 dez. 2007, Seção 1, p. 3.
- _____. Decreto nº 6.003, de 28 de dezembro de 2006. Regulamenta a arrecadação, a fiscalização e a cobrança da contribuição social do salário-educação, a que se referem o art. 212, § 5o, da Constituição, e as Leis nos 9.424, de 24 de dezembro de 1996, e 9.766, de 18 de dezembro de 1998, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 29 dez. 2006, Seção 1, p. 37.
- _____. Decreto nº 3.917, de 13 de setembro de 2001. Estabelece os limites sobre o que dispõe o artigo 20, inciso I, alínea “c”, da lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000, para o Ministério Público e o Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos territórios, os ex-territórios do Amapá e de Roraima e, ainda, o Distrito Federal. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 14 set. 2001, Seção 1, p. 9.
- _____. Decreto nº 2.271, de 7 de julho de 1997. Dispõe sobre a contratação de serviços pela administração pública federal direta, autárquica e fundacional, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 8 jul. 1997, Seção 1, p. 14293.

06.08.00 PORTARIAS

- _____. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 437, de 12 de julho de 2012. Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 5ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Diário Oficial da União, Brasília, DF, 13 de julho 2012, Seção 1, p. 84.
- _____. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional; Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal. Portaria Conjunta nº 2, de 13 de julho de 2012. Aprova as Partes I – Procedimentos Contábeis Orçamentários e VIII – Demonstrativo de Estatísticas de Finanças Públicas, da 5ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).
- _____. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 72, de 1º de fevereiro de 2012. Estabelece normas gerais de consolidação das contas dos consórcios públicos a serem observadas na gestão orçamentária, financeira e contábil, em conformidade com os pressupostos da responsabilidade fiscal. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 2 de fev. 2012, Seção 1, p. 29.
- _____. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 683, de 6 de outubro de 2011. Estabelece regras para a inserção de dados no Sistema de Coleta de Dados Contábeis e Fiscais dos Entes da Federação – SISTN e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 7 de outubro 2011, Seção 1, p. 46.
- _____. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 110, de 10 de fevereiro de 2011. Dispõe sobre a composição e funcionamento do Grupo Técnico de Padronização de Relatórios – GTREL. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 22 fev. 2011, Seção 1, p. 35.
- _____. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 665, de 30 de novembro de 2010. Atualiza os Anexos nº 12 (Balanço Orçamentário), nº 13 (Balanço Financeiro), nº 14 (Balanço Patrimonial), nº 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), nº 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), nº 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e nº 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 2 dez. 2010, Seção 1, p. 76.
- _____. Ministério da Fazenda. Portaria nº 548, de 22 de novembro de 2010. Estabelece os requisitos mínimos de segurança e contábeis do sistema integrado de administração financeira e controle utilizado no âmbito de cada ente da Federação, adicionais aos previstos no Decreto nº 7.185, de 27 de maio de 2010. Diário Oficial

[da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 23 nov. 2010, Seção 1.

- _____. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional; Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal. Portaria Conjunta nº 2, de 19 de agosto de 2010. Altera a Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 23 de agosto 2010.
- _____. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional; Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal. Portaria Conjunta nº 1, de 18 de junho de 2010. Altera a Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 22 de junho 2010.
- _____. Ministério da Educação. Portaria nº 844, de 8 de julho de 2008. Dispõe sobre os objetivos e a operacionalização do Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação – SIOPE. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 9 jul. 2008, Seção 1, p. 23.
- _____. Ministério da Previdência Social. Portaria nº 402, de 10 de dezembro de 2008. Disciplina os parâmetros e as diretrizes gerais para organização e funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos ocupantes de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em cumprimento das Leis nº 9.717, de 1998 e nº 10.887, de 2004. Republicação no DOU de 12/12/2008.
- _____. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 559, de 21 de agosto de 2007. Altera a forma de elaboração do Anexo X – Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE, integrante da 6ª edição do Manual de Elaboração do Anexo de Metas Fiscais e do Relatório Resumido da Execução Orçamentária. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 23 agosto 2007, Seção 1, p. 33.
- _____. Ministério da Previdência e Assistência Social. Portaria nº 95, de 6 de março de 2007. Altera os anexos I, II, III e IV da Portaria MPS nº 916, de 15 de julho de 2003 e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 7 mar. 2007.
- _____. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 48, de 31 de janeiro de 2007. Estabelece, para os Estados, Distrito Federal e Municípios, os procedimentos contábeis para registro dos recursos destinados ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB, bem como aqueles originários do Fundo.
- _____. Ministério da Fazenda. Portaria nº 379, de 13 de novembro de 2006. Aprova e divulga a metodologia de cálculo para a elaboração do demonstrativo de “Benefícios Financeiros e Creditícios Regionalizados”, de que trata o art. 165, § 6º da Constituição Federal. . Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 16 nov. 2006, Seção 1, p. 22.

- _____. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 614, de 21 de agosto de 2006. Estabelece normas gerais relativas à consolidação das contas públicas aplicáveis aos contratos de Parceria Público-Privada – PPP de que trata a Lei nº 11.079/2004. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 22 ago 2006, Seção 1, p. 26.
- _____. Ministério da Educação. Portaria nº 6, de 20 de junho de 2006. Institui o Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação – SIOPE. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 21 jun. 2006, Seção 1, p. 10.
- _____. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional; Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal. Portaria Interministerial no 388 de 26 de abril de 2006. Define as operações intra-orçamentárias e inclui essa classificação no Anexo I da Portaria Interministerial STN/SOF no 163, de 4 de maio de 2001. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 28 abr 2006, Seção 1, p. 40.
- _____. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 869, de 15 de dezembro de 2005. Altera o Anexo I da Portaria nº 303, de 28 de abril de 2005, criando as naturezas de receita das operações intra-orçamentárias. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 19 dez. 2005, Seção 1, p. 242.
- _____. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional; Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal. Portaria Interministerial no 688, de 14 de outubro de 2005. Altera o Anexo II da Portaria Interministerial STN/SOF no 163, de 4.5.2001, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 out 2005, Seção 1.
- _____. Ministério da Previdência e Assistência Social. Portaria nº 916, de 15 de julho de 2003. Aprova o Plano de Contas, o Manual das Contas, os Demonstrativos e as Normas de Processamento Contábeis aplicados aos RPPS, constantes dos anexos I, II, III e IV, da Portaria. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 17 jul. 2003.
- _____. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional; Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal. Portaria Interministerial nº 519, de 27 de novembro de 2001. Dispõe sobre normas gerais das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 28 novembro 2001, Seção 1.
- _____. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 339, de 29 de agosto de 2001. Define, para os Estados, Distrito Federal e Municípios, os procedimentos relacionados aos registros decorrentes da execução orçamentária e financeira das despesas realizadas, de forma descentralizada (em substituição às transferências intragovernamentais), observando-se os aspectos orçamentários e

financeiros. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 30 ago. 2001, Seção 1.

_____. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 212, de 4 de junho de 2001. Estabelece, para os estados, Distrito Federal e municípios, que a arrecadação do imposto descrito nos incisos I, dos artigos 157 e 158, da Constituição Federal, seja contabilizada como receita tributária, utilizando a classificação 1112.04.30 – Retido nas Fontes e não mais a 1721.01.04 – Transferência de Imposto sobre a Renda Retido nas Fontes (art. 157, I e 158, I, da Constituição Federal), todas constantes do anexo I, da Portaria Interministerial nº 163, de 04 de maio de 2001. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 5 jun. 2001, Seção 1.

_____. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional; Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal. Portaria Interministerial nº 163, de 4 de maio de 2001. Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, estados, Distrito Federal e municípios, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 7 maio 2001, Seção 1, p. 15. Atualizada pela Portaria Interministerial nº 338, de 26.4.2006, publicada no D.O.U. de 28.4.2006; pela Portaria Interministerial nº 688, de 14.10.2005, publicada no D.O.U. de 17.10.2005; pela Portaria Interministerial nº 519, de 27.11.2001, publicada no D.O.U. de 28.11.2001 e pela Portaria Interministerial nº 325, de 27.8.2001, publicada no D.O.U. de 28.8.2001.

_____. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 589, de 27 de dezembro de 2001. Estabelece conceitos, regras e procedimentos contábeis para consolidação das empresas estatais dependentes nas contas públicas.

_____. Ministério do Orçamento e Gestão. Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I, do § 1º, do art. 2º, e § 2º, do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964; estabelece conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 15 abr. 1999, Seção 1, p. 92.