

# **MANUAL DE DEMONSTRATIVOS FISCAIS**

**Aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios**

**Válido para o exercício de 2010  
(Portaria STN nº 462, de 2009)**

**2ª edição**

**VOLUME III**

**Relatório de Gestão Fiscal**

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

# **MANUAL DE DEMONSTRATIVOS FISCAIS**

**Aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios**

**Válido para o exercício de 2010  
(Portaria STN nº 462, de 2009)**

**2ª edição**

**VOLUME III**

**Relatório de Gestão Fiscal**

Brasília  
2009

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

Disponível também em: [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/MTDF1\\_VolumeIII.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/MTDF1_VolumeIII.pdf)

*Impresso no Brasil*

MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA  
Guido Mantega

SECRETÁRIO-EXECUTIVO  
Nelson Machado

SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL  
Arno Hugo Augustin Filho

COORDENADOR-GERAL DE CONTABILIDADE  
Paulo Henrique Feijó da Silva

EQUIPE TÉCNICA  
Selene Peres Peres Nunes  
Alex Fabiane Teixeira  
Adriana Arruda Pessoa Moreira  
Cláudia Magalhães Dias Rabelo de Sousa  
Fernanda Silva Nicoli  
Mariana de Abreu Cobra Lima  
Paulo Henrique de Godoy Machado  
Remo Nonato  
Thiago de Castro Sousa

COLABORAÇÃO TÉCNICA:  
Coordenação-Geral de Estudos Econômico-Fiscais – CESEF  
Coordenação-Geral de Controle da Dívida Pública – CODIV  
Coordenação-Geral das Relações e Análise Financeira de Estados e Municípios – COREM  
Coordenação-Geral de Responsabilidades Financeiras e Haveres Mobiliários – COREF  
Coordenação-Geral de Operações de Crédito de Estados e Municípios – COPEM  
Coordenação-Geral de Análise Econômico-Fiscal de Projetos de Investimento Público – COAPI

Informações: (61) 3412-3914 / 3412-3082 / 3412-3078 / 3412-3085 / 3412-3011 / 3412-3049

Fax: (61) 3412-1459

Informações SISTN: (61) 3412-3122

Endereço Eletrônico: [www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br)

Correio Eletrônico: [genop.ccont.df.stn@fazenda.gov.br](mailto:genop.ccont.df.stn@fazenda.gov.br)

COORDENAÇÃO EDITORIAL: Secretaria do Tesouro Nacional

REVISÃO DE TEXTO: Coordenação-Geral de Contabilidade

CAPA: Coordenação-Geral de Desenvolvimento Institucional

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: relatório de gestão fiscal / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. – 2. ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2009.

113 p. : Il. ; 25 cm. – (Manual de demonstrativos fiscais ; v. 3)

“Válido para o exercício de 2010 (Portaria STN nº 462, de 2009)”

1. Finanças públicas – Brasil. 2. Execução orçamentária – Brasil. 3. Responsabilidade fiscal – Brasil. 4. Contabilidade pública – Brasil. 5. Responsabilidade administrativa – Brasil. I. Título. II. Relatório de gestão fiscal.

CDD: 336.81

CDU: 336.1/5 (81)

---

## SUMÁRIO

<b>1 RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL</b> .....	<b>6</b>
1.1 ANEXO I – DEMONSTRATIVO DA DESPESA COM PESSOAL.....	9
<b>1.1.1 Instruções de Preenchimento</b> .....	<b>13</b>
<b>1.1.2 Particularidades</b> .....	<b>32</b>
1.1.2.1 União .....	32
1.1.2.2 Ministério Público da União .....	32
1.1.2.3 Distrito Federal e Estados do Amapá e de Roraima .....	32
1.1.2.4 Municípios com População Inferior a 50.000 habitantes .....	33
1.1.2.5 Poder Legislativo .....	33
1.1.2.6 Poder Judiciário .....	33
1.2 ANEXO II – DEMONSTRATIVO DA DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA – DCL.....	37
<b>1.2.1 Instruções de Preenchimento</b> .....	<b>39</b>
<b>1.2.2 Particularidades</b> .....	<b>48</b>
1.2.2.1 União .....	48
1.2.2.2 Estados, Distrito Federal e Municípios .....	52
1.2.2.3 Municípios com População Inferior a 50.000 Habitantes .....	55
1.3 ANEXO III – DEMONSTRATIVO DAS GARANTIAS E CONTRAGARANTIAS DE VALORES.....	56
<b>1.3.1 Instruções de Preenchimento</b> .....	<b>58</b>
<b>1.3.2 Particularidades</b> .....	<b>62</b>
1.3.2.1 Estados, Distrito Federal e Municípios .....	62
1.3.2.2 Municípios com População Inferior a 50.000 Habitantes .....	62
1.4 ANEXO IV – DEMONSTRATIVO DAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO.....	63
<b>1.4.1 Considerações Iniciais</b> .....	<b>63</b>
<b>1.4.2 Definição e Principais Características das Operações de Crédito</b> .....	<b>64</b>
<b>1.4.3 Vedações</b> .....	<b>65</b>
<b>1.4.4 Operações de crédito por antecipação de receita – ARO.</b> .....	<b>66</b>
<b>1.4.5 Exigências legais</b> .....	<b>66</b>
<b>1.4.6 Instruções de Preenchimento</b> .....	<b>68</b>
<b>1.4.7 Particularidades</b> .....	<b>78</b>
1.4.7.1 União .....	78
1.4.7.2 Estados, Distrito Federal e Municípios .....	78
1.4.7.3 Municípios com População Inferior a 50.000 Habitantes .....	79
1.5 ANEXO V – DEMONSTRATIVO DA DISPONIBILIDADE DE CAIXA .....	80
<b>1.5.1 Instruções de Preenchimento</b> .....	<b>83</b>
<b>1.5.2 Particularidades</b> .....	<b>87</b>
1.5.2.1 União .....	87
1.6 ANEXO VI – DEMONSTRATIVO DOS RESTOS A PAGAR .....	88
<b>1.6.1 Instruções de Preenchimento</b> .....	<b>92</b>
<b>1.6.2 Particularidades</b> .....	<b>97</b>
1.6.2.1 União .....	97

---

1.7 ANEXO VII – DEMONSTRATIVO SIMPLIFICADO DO RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL .....	98
<b>1.7.1 Instruções de Preenchimento</b> .....	<b>99</b>
<b>2 RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL CONSOLIDADO</b> .....	<b>104</b>
<b>3 PRAZOS PARA PUBLICAÇÕES</b> .....	<b>105</b>
3.1 PODER EXECUTIVO .....	105
3.2 PODERES LEGISLATIVO, JUDICIÁRIO E MINISTÉRIO PÚBLICO .....	106
3.3 PODER EXECUTIVO DOS MUNICÍPIOS COM POPULAÇÃO INFERIOR A 50.000 HABITANTES .....	106
3.4 PODER LEGISLATIVO DOS MUNICÍPIOS COM POPULAÇÃO INFERIOR A 50.000 HABITANTES .....	107
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	<b>108</b>

---

# 1 RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, concernente às normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, estabelece que, ao final de cada quadrimestre, será emitido Relatório de Gestão Fiscal<sup>1</sup> pelos titulares dos Poderes e órgãos.

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 e o Ministério Público do Distrito Federal), o Poder Executivo e o Ministério Público da União;
- b) na esfera distrital: o Poder Legislativo (incluído o Tribunal de Contas do Distrito Federal) e o Poder Executivo;
- c) na esfera estadual e Distrito Federal: o Poder Legislativo (incluído o Tribunal de Contas do Estado e do Distrito Federal), o Poder Judiciário, o Poder Executivo e o Ministério Público dos Estados e do Distrito Federal; 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<sup>2</sup>:

- a) o Ministério Público;
- b) as respectivas Casas do Poder Legislativo Federal;
- c) o Tribunal de Contas da União;
- d) a Assembléia 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 e Juízes Federais;
- k) os Tribunais e Juízes do Trabalho;
- l) os Tribunais e Juízes Eleitorais;
- m) os Tribunais e Juízes Militares;
- n) os Tribunais e Juízes dos Estados e do Distrito Federal e Territórios;
- o) o Tribunal de Justiça dos Estados e outros, quando houver.

O Relatório de Gestão Fiscal dos Poderes e órgãos abrange administração direta, autarquias, fundações, fundos, empresas públicas e sociedades de economia mista, incluindo os recursos próprios, consignados nos orçamentos fiscal e da seguridade social, para manutenção de suas atividades, excetuadas aquelas empresas que recebem recursos exclusivamente para aumento de capital oriundos de investimentos do respectivo ente<sup>3</sup>.

As empresas estatais dependentes e as entidades da administração indireta terão que constar dos orçamentos fiscal e da seguridade social, inclusive com seus recursos próprios.

---

<sup>1</sup> LRF, art. 54.

<sup>2</sup> LRF, art. 20, § 2º.

<sup>3</sup> Portaria nº 589/2001, da STN.

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, conforme determina a supracitada Lei, conterá demonstrativos com informações relativas à despesa total com pessoal, dívida consolidada, concessão de garantias e contragarantias de valores, bem como operações de crédito No último quadrimestre, também serão acrescidos os demonstrativos referentes ao montante da disponibilidade de caixa em trinta e um de dezembro e às inscrições em Restos a Pagar.

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.

A Lei de Responsabilidade Fiscal determina que o relatório deverá ser publicado e disponibilizado ao acesso público, inclusive em meios eletrônicos<sup>4</sup>, 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.

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 ser realizada em até trinta dias após o encerramento do semestre.<sup>5</sup> Prazo que, para o primeiro semestre, se encerra em 30 de julho e, para o segundo semestre, se encerra em 30 de janeiro do ano subsequente ao de referência.

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.<sup>6</sup>

A não divulgação do referido 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.<sup>7</sup> Além disso, o ente da Federação estará impedido, 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<sup>8</sup>.

---

<sup>4</sup> LRF, art. 48.

<sup>5</sup> LRF, art. 63.

<sup>6</sup> LRF, art. 62, inciso III, § 2º.

<sup>7</sup> Lei nº 10.028/2000, art. 5º, inciso I, § 1º.

<sup>8</sup> LRF, art. 51, § 2º.

O Relatório de Gestão Fiscal<sup>9</sup> conterá demonstrativos comparativos com os limites de que trata a LRF, dos seguintes montantes<sup>10</sup>:

- 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.

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

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 do volume I desta publicação.

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

- a) do montante da disponibilidade de caixa em trinta e um de dezembro;
- b) 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;
- c) 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.

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

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.

---

<sup>9</sup> LRF, art. 54.

<sup>10</sup> LRF, art. 55.

## 1.1 ANEXO I – DEMONSTRATIVO DA DESPESA COM PESSOAL

O Demonstrativo da Despesa com Pessoal<sup>11</sup> 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 administrativo-orçamentário-financeira conferida na forma da Constituição, notadamente quanto à adequação aos limites de que trata a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF<sup>12</sup>. 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<sup>13</sup>.

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 Capítulo 2 – Relatório de Gestão Fiscal Consolidado).

A LRF determina que o RGF deverá ser emitido trimestralmente e disponibilizado ao acesso público, inclusive em meios eletrônicos<sup>14</sup>, até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder. Prazo que se encerra 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.

A despesa total com pessoal compreende o somatório dos gastos do ente da Federação com ativos, inativos e pensionistas<sup>15</sup>, deduzidos alguns itens exaustivamente explicitados pela própria LRF, não cabendo interpretações que extrapolem os dispositivos legais<sup>16</sup>.

O ente da Federação é a União, cada Estado, o Distrito Federal e cada Município, neles compreendidos o Poder Executivo, o Poder Legislativo, inclusive os Tribunais de Contas, o Poder Judiciário e o Ministério Público, as administrações diretas e indiretas, inclusive fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes<sup>17</sup>. Todos os fundos financeiro-fiscais e o Regime Próprio de Previdência dos Servidores – RPPS, independentemente do formato administrativo que assuma no âmbito do ente, seja autarquia, fundação ou fundo previdenciário, estão incluídos no conceito de ente da Federação.

Empresa estatal dependente é a empresa controlada 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.<sup>18</sup>

---

<sup>11</sup> LRF, art. 55, inciso I, alínea “a”.

<sup>12</sup> LRF, art. 20.

<sup>13</sup> LRF, art. 54, combinado com os arts. 20 e 55, §1º. Acórdão nº 2354/2007 do TCU – Plenário.

<sup>14</sup> LRF, art. 48.

<sup>15</sup> LRF, art. 18.

<sup>16</sup> LRF, art. 19, § 1º.

<sup>17</sup> LRF, art. 1º, §3º, e art. 2º, I.

<sup>18</sup> LRF, art. 2º, II e III e Resolução nº 43, de 21 de dezembro de 2001.

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 classificação da despesa, segundo a sua natureza, compõe-se de:

- a) categoria econômica;
- b) grupo de natureza da despesa; e
- c) 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.

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.

A estrutura da natureza de despesa a ser observada na execução orçamentária de todas as esferas de Governo é “c.g.mm.ee.dd”<sup>19</sup>, onde:

- 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.

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 Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização e pelo valor de alguns elementos do grupo de natureza da despesa Outras Despesas Correntes.

As Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização são as relativas à mão-de-obra, constantes dos contratos de terceirização, que ou esteja empregada em atividade-fim da instituição, ou seja, inerente a categorias funcionais abrangidas pelo respectivo plano de cargos e salários do quadro de pessoal classificáveis no grupo de despesa 1 – Pessoal e Encargos Sociais, elemento de despesa 34 – Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização<sup>20</sup>, excluídas, em ambos os casos, as que não caracterizem relação direta de emprego.

É recomendável 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.

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 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 público<sup>21</sup> ou não.

<sup>19</sup> Portaria Interministerial nº 163/2001, da STN e SOF.

<sup>20</sup> LRF, art. 18, § 1º e Portaria Interministerial nº 519/2001, da STN e SOF.

<sup>21</sup> Emenda Constitucional nº 51, de 14 de fevereiro de 2006, art. 2º.

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 público<sup>22</sup> como as que poderão vir a ser contestadas à luz do instituto constitucional do concurso público<sup>23</sup>, 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.

No demonstrativo em referência serão deduzidas (não computadas<sup>24</sup>) 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.

As despesas vinculadas serão identificadas, conforme o caso, pelos elementos de despesa 01 – Aposentadorias e Reformas, 03 – Pensões e 05 – Outros Benefícios Previdenciários. Não serão computadas também as despesas relativas a inativos no elemento de despesa 09 – Salário-Família e as relativas a inativos e pensionistas nos elementos de despesa 91 – Sentenças Judiciais e 92 – Despesas de Exercícios Anteriores, devidamente registradas na contabilidade, no nível de subitem.

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, uma vez que esses valores não são computados como despesas de pessoal. Em contrapartida, os valores recebidos decorrentes dessa transferência poderão ser deduzidos pelo ente receptor quando utilizados para o pagamento de inativos e pensionistas;
- 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, num momento posterior, será retido para pagamento do IRRF, é despesa com pessoal.

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 Poderes<sup>25</sup>, 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,

---

<sup>22</sup> CF, art. 37, IX e Lei 8.745/93.

<sup>23</sup> 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.

<sup>24</sup> LRF, art. 19, § 1º.

<sup>25</sup> LRF, art. 50, I, III e IV.

assim como do montante de inativos e pensionistas pagos com recursos do RPPS, utilizando o plano de contas do RPPS<sup>26</sup>.

A despesa com pessoal ativo, inativo e pensionista de cada um dos Poderes e órgãos com autonomia administrativo-orçamentário-financeira, em cada período de apuração, não poderá exceder os limites percentuais da Receita Corrente Líquida – RCL previstos na LRF<sup>27</sup>. 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. Assim, na hipótese de descumprimento, o respectivo Poder ou órgão terá o prazo de até dois quadrimestres para a adoção de medidas saneadoras visando à recondução ao limite<sup>28</sup>. 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 do volume I desta publicação.

---

<sup>26</sup> Portaria MPS nº 916/2003, atualizada pela Portaria MPS nº 95/2007.

<sup>27</sup> LRF, art. 20.

<sup>28</sup> LRF, art. 23.

### 1.1.1 Instruções de Preenchimento

**Tabela 1 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal**

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

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

R\$ 1,00

<b>DESPESA COM PESSOAL</b>	DESPESAS EXECUTADAS	
	(Últimos 12 Meses)	
	LIQUIDADAS	INSCRITAS EM RESTOS A PAGAR NÃO-PROCESSADOS
	(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		
Despesas de Exercícios Anteriores		
Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados		
DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I – II)		
DESPESA TOTAL COM PESSOAL – DTP (IV) = (III a + III b)		
<b>APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL</b>	VALOR	
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA – RCL (V)		
% da DESPESA TOTAL COM PESSOAL – DTP sobre a RCL (VI) = (IV/V) * 100		
LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III do art.20 da LRF) – <%>		
LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único do art.22 da LRF) – <%>		

**FONTE:**

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

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

**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.

**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 meses<sup>29</sup> e deve, ainda, considerar o exercício da liquidação ou da inscrição em restos a pagar, isto é, despesas como 13º salário, férias e eventuais atrasados devem ser registradas quando o servidor teve direito ao

<sup>29</sup> LRF, art. 18, §2º.

pagamento e, não, necessariamente, quando o recebeu. Deverão ser consideradas inclusive as despesas que já foram pagas.

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 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 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 serviço<sup>30</sup>.

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, consideradas liquidadas no encerramento do exercício, por força inciso II do art.35 da Lei 4.320/64.

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 liquidadas<sup>31</sup>. 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.

**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”,<sup>32</sup> inclusive “vantagens pessoais de qualquer natureza” atribuídas a ativos, inativos e pensionistas, além de outras despesas de 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 previdência<sup>33</sup>. As despesas com a contribuição patronal ao RPPS deverão ser segregadas, por Poder ou órgão, em pessoal ativo, inativo e pensionistas.

---

<sup>30</sup> Lei nº4.320/64, art. 63.

<sup>31</sup> Lei nº4.320/64, art. 35, inciso II.

<sup>32</sup> LRF, art. 18, *caput*.

<sup>33</sup> LRF, art. 18, *caput*.

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

As informações de pessoal deverão ser calculadas pelo valor total do grupo de natureza de despesa 1 – Pessoal e Encargos Sociais, deduzidas as espécies indenizatórias, e por alguns elementos do grupo de natureza de despesa 3 – Outras Despesas Correntes.

O conceito de despesa bruta com pessoal inclui despesas de natureza assistencial, salário-família, sentenças judiciais e despesas de exercícios anteriores (referentes ao período de apuração), que serão registradas em Pessoal Ativo ou em Pessoal Inativo e Pensionistas, conforme o caso.

São exemplos de despesas de natureza assistencial o auxílio-funeral, o auxílio-natalidade, o auxílio-creche ou a assistência pré-escolar, o auxílio-invalidez, o abono de permanência do servidor ativo, 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 1 – Pessoal e Encargos Sociais; elemento de despesa 8 – Outros Benefícios Assistenciais. O auxílio-reclusão não compõe os benefícios assistenciais, por tratar-se de benefício previdenciário<sup>34</sup>.

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

- a) pagamento de precatórios<sup>35</sup>;
- 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 lei<sup>36</sup>;
- 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 ativo 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.

**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;

<sup>34</sup> CF, art 201, IV, Lei 9717/98, art. 5º, Lei 8.213/91, art. 11 e 18 e Acórdão 346/2006 do TCU-Plenário.

<sup>35</sup> CF, art. 100, e ADCT, art. 78.

<sup>36</sup> CF, art. 100, § 3º.

- e) despesas com a contribuição patronal ao RPPS, do pessoal ativo, segregadas, por Poder ou órgão, na contabilidade.

As despesas com Pessoal Ativo são identificadas no grupo de despesa 1 – Pessoal e Encargos Sociais, excetuando os seguintes elementos de despesa<sup>37</sup>:

- 01 – Aposentadorias e Reformas;
- 03 – Pensões;
- 34 – Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização;

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:

- 08 – Outros Benefícios Assistenciais;
- 09 – Salário-Família;
- 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-alimentação<sup>38</sup>. As despesas indenizatórias são aquelas cujo recebimento possui caráter eventual e transitório<sup>39</sup>, 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 efeito<sup>40</sup>.

No caso de servidores requisitados com ônus para o órgão requisitante, a despesa com pessoal será empenhada e executada pelo órgão ou entidade cedente. Posteriormente, o órgão cedente será ressarcido pelo órgão requisitante e, ao receber o ressarcimento, deverá proceder à anulação da despesa e do empenho correspondente. Se o ressarcimento ocorrer em outro exercício, o valor da restituição deverá ser registrado como receita pelo órgão cedente, a título de Recuperação de Despesas de Exercícios Anteriores<sup>41</sup>.

**Pessoal Inativo e Pensionistas** – Nessa linha, registrar os valores das despesas com pessoal inativo e pensionistas, dos últimos doze meses, incluído o quadrimestre de referência, bem como todos os benefícios tipicamente previdenciários, de caráter contributivo, definidos nas normas gerais de previdência<sup>42</sup>, e as contribuições patronais ao RPPS, 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:

<sup>37</sup> Portaria Interministerial nº163, de 04/05/2001, da STN/SOF e alterações

<sup>38</sup> Na União, ver Lei nº 8.112/1990, art. 51, alterada pela Medida Provisória nº 301/2006, e a Lei nº 8.460/1992, art. 3º, alterada pela Lei nº 9.527/1997.

<sup>39</sup> 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.

<sup>40</sup> Na União, ver Lei nº 8.112/90, art. 49, § 1º.

<sup>41</sup> Lei nº 4.320/64, art. 38.

<sup>42</sup> Lei 9.717/98 e Lei 8.213/91.

- 01 – Aposentadorias e Reformas;
- 03 – Pensões;
- 05 – Benefícios Previdenciários;
  - Auxílio-reclusão (elemento a ser criado)

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

- 08 – Outros Benefícios Assistenciais;
- 09 – Salário-Família;
- 91 – Sentenças Judiciais;
- 92 – Despesas de Exercícios Anteriores.
- 94 – Indenizações Trabalhistas

Nessa linha, registrar, também, as despesas com a contribuição patronal ao RPPS, 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.

Nos casos em que o RPPS for instituído com a assunção de todo o Passivo Atuarial, incluindo a parcela relativa a benefícios já concedidos pelo respectivo ente e a conceder pelo RPPS, as correspondentes despesas de inativos e pensionistas também deverão ser segregadas por Poder ou órgão.

O ente que tem sob sua responsabilidade um passivo atuarial remanescente, após a institucionalização do RPPS, deverá classificar as despesas correspondentes às aposentadorias, reformas e pensões no grupo de natureza de despesa 1 – Pessoal e Encargos Sociais, nos elementos específicos e informar os valores de pessoal na linha Pessoal Inativo e Pensionistas.

O ente que instituir o RPPS, repassando para essa entidade a assunção do Passivo Atuarial, relativo a benefícios já concedidos, deverá registrar as despesas correspondentes a inativos e pensionistas no grupo de natureza de despesa 3 – Outras Despesas Correntes<sup>43</sup>. Esses valores deverão ser registrados, também, na linha Pessoal Inativo e Pensionistas, conforme estabelece o art. 18 da LRF, para fins de verificação do limite de pessoal.

Importante destacar que, independentemente do formato administrativo que assuma no âmbito do ente, seja autarquia, fundação ou fundo previdenciário<sup>44</sup>, 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 seja, atividades inerentes a categorias funcionais abrangidas pelo respectivo plano de cargos e salários do quadro de pessoal, classificáveis no grupo de natureza de despesa 1 – Pessoal e Encargos Sociais, elemento de despesa 34 – Outras Despesas de

<sup>43</sup> Portaria nº 916, de 15/07/2003, do MPS, e alterações posteriores.

<sup>44</sup> Lei n.º 9.717/1998, art. 1º, parágrafo único.

Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização<sup>45</sup>, excluídas, em ambos os casos, as que não caracterizem relação direta de emprego.

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 1 – Pessoal e Encargos Sociais, em obediência ao disposto no art. 18, § 1º, da Lei Complementar nº 101, de 04/05/2000”.<sup>46</sup>

A LRF<sup>47</sup> 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 atividades<sup>48</sup> que, simultaneamente:

- 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 instalações<sup>49</sup>;
- 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, infra-estruturas 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 básico<sup>50</sup> 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.<sup>51</sup>

O regime de prestação de serviço de limpeza urbana deve ser definido pela legislação local<sup>52</sup>, atendidas as determinações constitucionais e legais. Se o regime de prestação de serviço for direto, as despesas de pessoal correspondentes deverão ser registradas nas linhas Pessoal Ativo ou Pessoal Inativo e Pensionistas, conforme o caso. Se o ente, indevidamente<sup>53</sup>, 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.

<sup>45</sup> LRF, art. 18, § 1º e Portaria Interministerial nº 519/2001, da STN e SOF.

<sup>46</sup> Portaria Interministerial nº 519, de 27/11/2001, da STN e SOF, que altera os Anexos I e II da Portaria Interministerial nº 163/2001, da STN e SOF.

<sup>47</sup> LRF, art. 18, §1º.

<sup>48</sup> Decreto n.º 2.271, de 07/07/97, art. 1º.

<sup>49</sup> Zymler, Benjamin. Revista TCU nº 75 – fls. 37/56, “Contratação Indireta de Mão-de-Obra *versus* Terceirização”.

<sup>50</sup> CF, art. 21, XX e Lei 11.445/07, arts. 3º, I, c e 7º.

<sup>51</sup> CF, arts.30, V e 175; Lei 11.445/07, art 29, II; CTN, art. 119; STF, RE 89.876-RJ.

<sup>52</sup> CF, art..30, I e II.

<sup>53</sup> CF, arts.30, V e 175.

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 instrumento<sup>54</sup>. Além disso, a atividade de regulação, fiscalização e o acesso às informações sobre os serviços prestados não deverão ser prejudicados<sup>55</sup>.

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.

**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;
- 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.

Essas despesas vinculadas serão identificadas pelos seguintes elementos de despesa<sup>56</sup>, 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;
- 09 – Salário-Família;
- 91 – Sentenças Judiciais;
- 92 – Despesas de Exercícios Anteriores.

**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

---

<sup>54</sup> CF, art. 175 e Lei 11.445/07, art 10.

<sup>55</sup> Lei 11.445/07, art 11, §3º.

<sup>56</sup> Portaria Interministerial nº163, de 04/05/2001, da STN/SOF e alterações

elemento de despesa 94 – Indenizações e Restituições Trabalhistas<sup>57</sup> 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** – Nessa linha, registrar os valores, dos últimos doze meses, incluído o mês de referência, das despesas decorrentes de decisão judicial<sup>58</sup>, 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, as quais estão consideradas na linha Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados.

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** – 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, as quais estão consideradas na linha Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados.

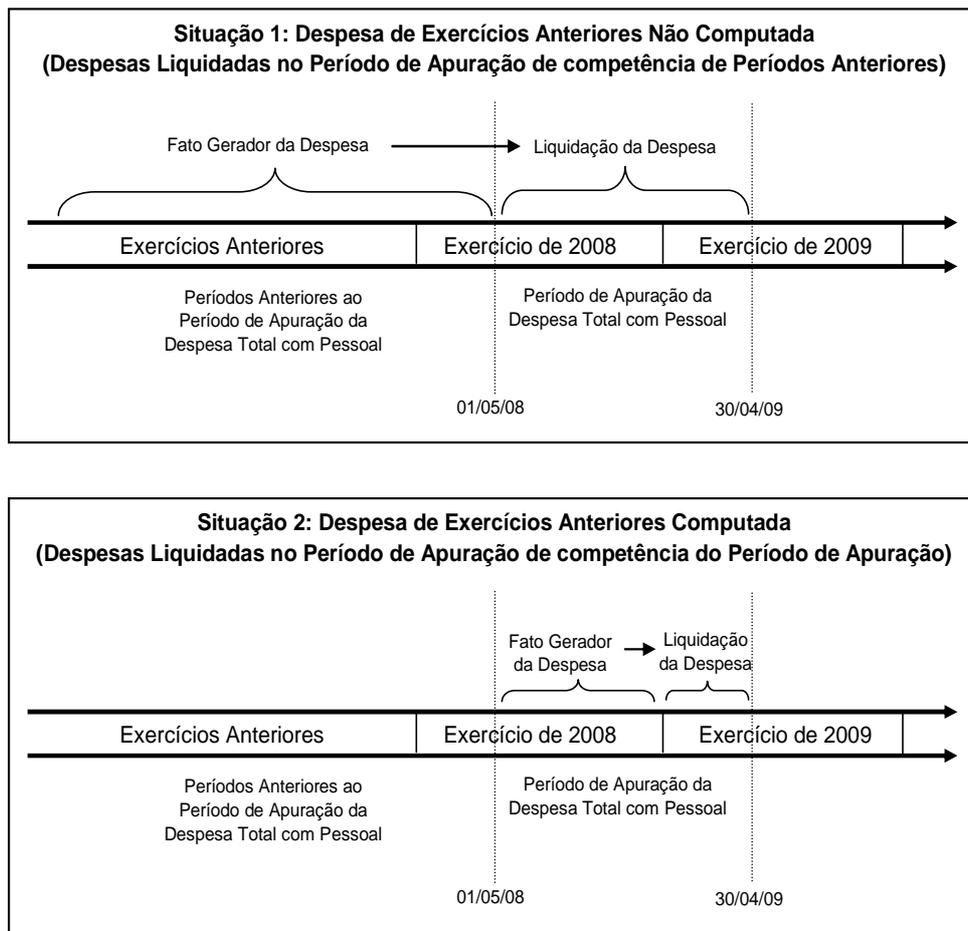
Não poderão ser deduzidas das Despesas com Pessoal as relativas à folha de pagamento, classificadas no elemento de despesa 92 – Despesas de Exercícios Anteriores, que pertencem ao período de apuração (mês de referência e os onze meses anteriores).

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.

---

<sup>57</sup> Portaria Interministerial nº 163/2001, da STN e SOF e alterações posteriores.

<sup>58</sup> LRF, art. 19, § 2º.



**Figura 1**

**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.

Benefícios previdenciários são as despesas liquidadas a título de aposentadorias, reformas e pensões<sup>59</sup>. O auxílio-reclusão também compõe os benefícios previdenciários<sup>60</sup>. Não se incluem nessa linha quaisquer despesas de caráter assistencial, tais como auxílio-funeral, auxílio-creche ou assistência pré-escolar, auxílio-natalidade, abono de permanência do servidor ativo e outros assemelhados definidos na legislação própria de cada ente da Federação.

Tais receitas do RPPS são provenientes da arrecadação de contribuições dos segurados, das contribuições patronais ao RPPS e das demais receitas diretamente arrecadadas vinculadas a tal finalidade, inclusive, o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.

<sup>59</sup> Lei nº 9.717/1998, art. 5º, combinado com Lei nº 8.213/1991, art. 18.

<sup>60</sup> CF, art 201, IV, Lei 9717/98, art. 5º, Lei 8.213/91, art. 18 e Acórdão 346/2006 do TCU-Plenário.

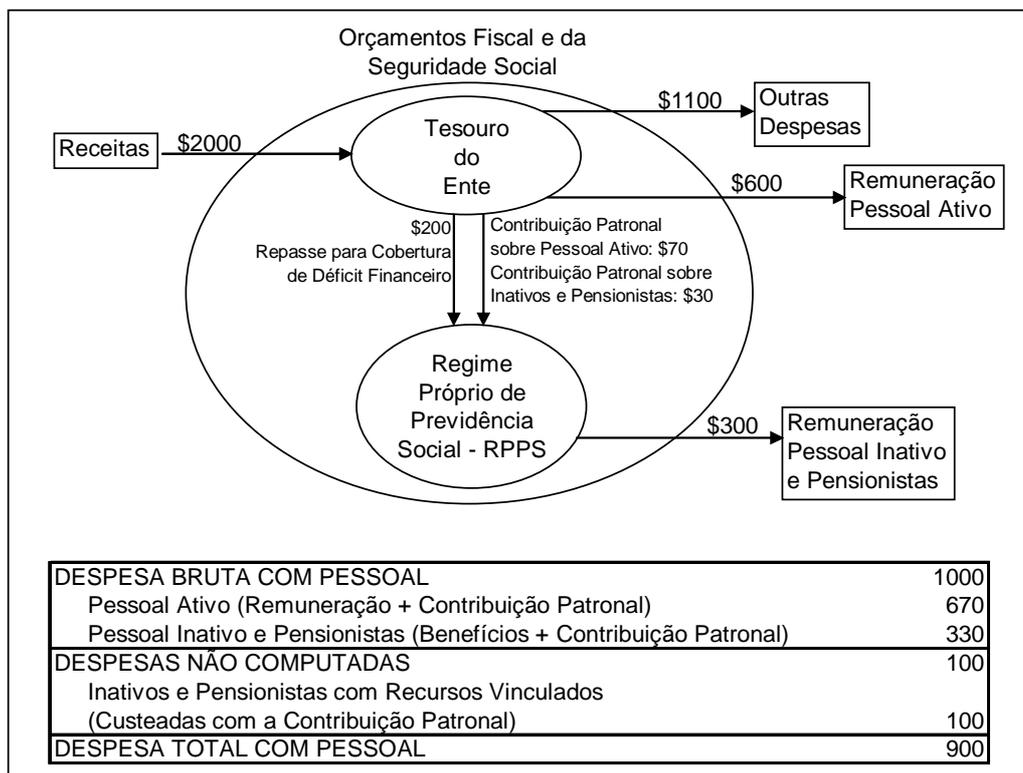
As despesas vinculadas serão identificadas pelos elementos de despesa, a seguir discriminados para as despesas relativas a inativos e pensionistas devidamente registradas na contabilidade, no nível de subitem da despesa:

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

Portanto, as despesas com pessoal inativo e pensionista, custeadas com recursos não vinculados, não serão deduzidas no demonstrativo.

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.



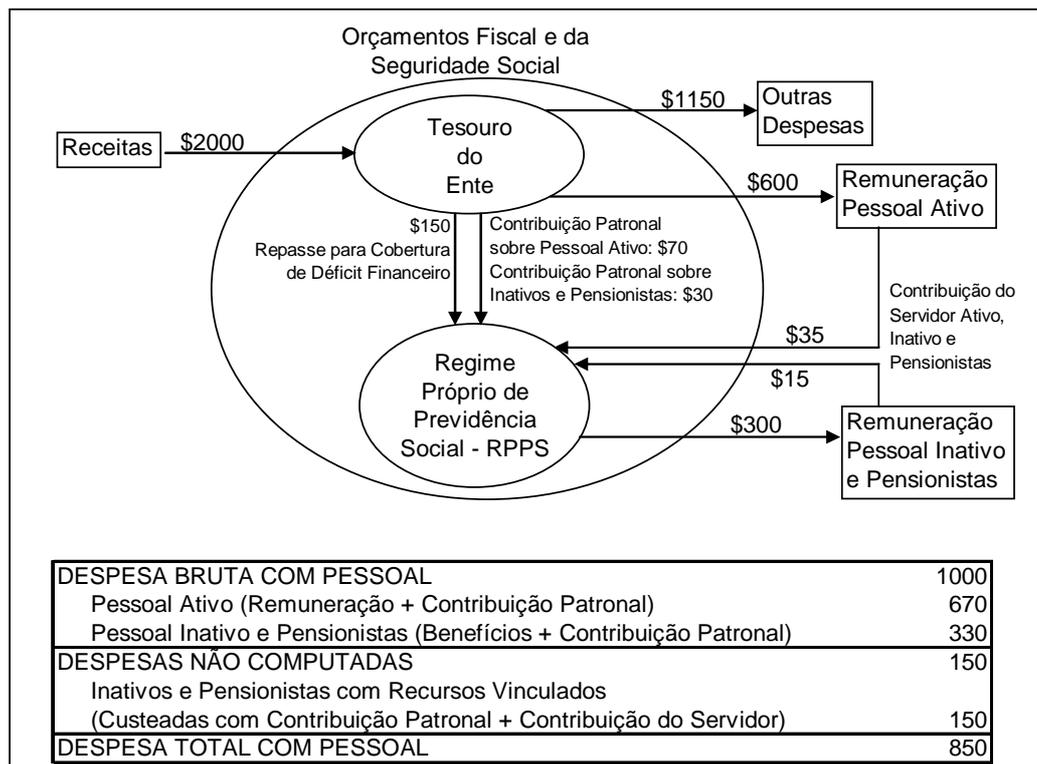
**Figura 2**

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.

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.



**Figura 3**

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.

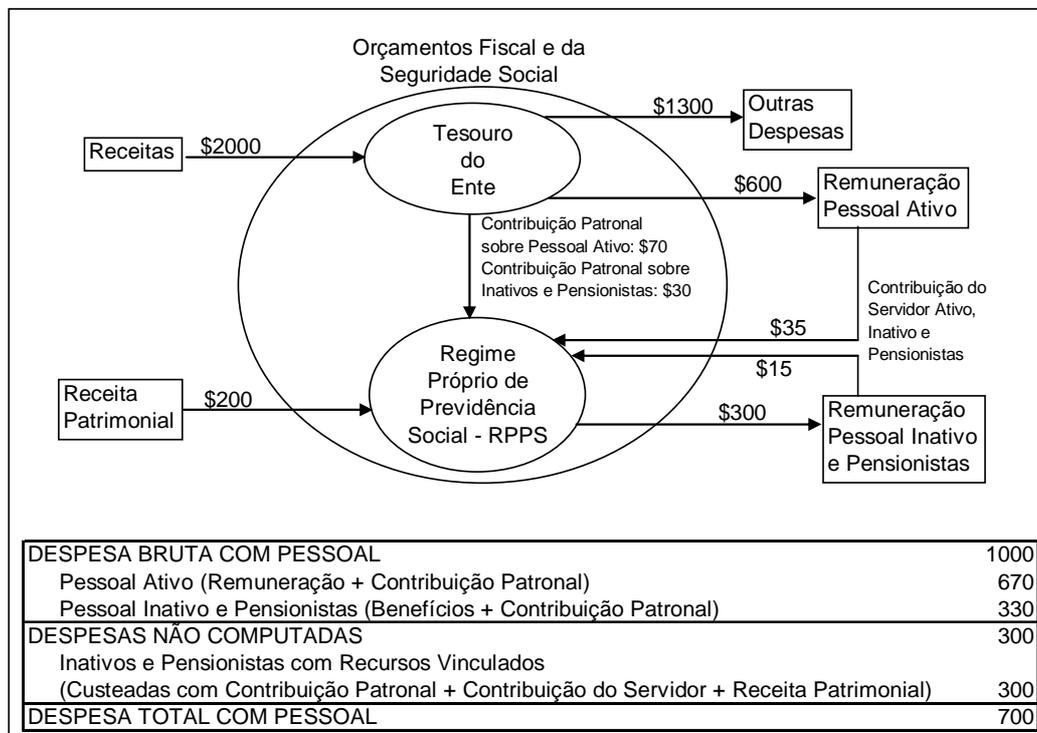
Dessa forma, do ponto de vista dos contribuintes (tesouro e servidor), tem-se a situação da Figura 3, em que o ente efetua um pagamento externo (remuneração de \$600 e benefícios de \$300) e arrecada uma receita efetiva (contribuição do servidor) a ser utilizada para pagamento de parte dos benefícios. 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**

O equilíbrio financeiro e atuarial da previdência deve ser buscado permanentemente, inclusive por meio da cobrança de contribuição dos segurados, ativos e inativos, da contribuição patronal do ente da Federação e também da constituição de unidade gestora única do RPPS<sup>61</sup>.

<sup>61</sup> CF, art. 40, Lei n.º 10.887/2004 e Orientação Normativa da Secretaria de Previdência Social n.º 013, de 23/08/2004, art. 2º, III.

**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.

**DESPESA TOTAL COM PESSOAL – DTP (IV) = (III a + III b)** – Nessa linha, registrar os valores dos últimos doze meses, incluído o mês de referência, da Despesa Total com Pessoal – DTP para fins de apuração do limite. 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).

**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 (V)** – 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.

**% da DESPESA TOTAL COM PESSOAL – DTP sobre a RCL (VI) = (IV/V)\*100** – Nessa linha, registrar o percentual dos últimos doze meses, incluído o mês de referência, da DTP sobre o valor da RCL, ou seja, o valor da linha (IV) dividido pelo valor da linha (V), multiplicado por 100 (cem).

**LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III do art. 20 da LRF) – <%>** – A informação <%> deverá ser substituída pelo número percentual do Poder ou órgão. 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 estabelece que a Despesa Total com Pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da RCL, a seguir discriminados<sup>62</sup>:

- a) na esfera federal, 50% assim distribuídos:
- a) 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas da União;
  - b) 6% (seis por cento) para o Judiciário;
  - c) 40,9% (quarenta inteiros e nove décimos por cento) para o Executivo, destacando-se 3% (três por cento) para as despesas com pessoal do Poder Judiciário, do Ministério Público e da Defensoria Pública do Distrito Federal e dos Territórios, bem como despesas com pessoal da polícia civil, da polícia militar, do corpo de bombeiros militar e dos serviços de Saúde e Educação, custeados pelo Fundo Constitucional do Distrito Federal<sup>63</sup>, repartidos de forma proporcional à média das despesas relativas a cada um, em percentual da Receita Corrente Líquida, verificadas nos três exercícios financeiros imediatamente anteriores ao exercício de 2000;
  - d) 0,6% (seis décimos por cento) para o Ministério Público da União;

---

<sup>62</sup> LRF, art. 20.

<sup>63</sup> Lei nº10.633/2002.

- b) na esfera estadual, 60% assim distribuídos:
- 3% (três por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Estado;
  - 6% (seis por cento) para o Judiciário;
  - 49% (quarenta e nove por cento) para o Executivo;
  - 2% (dois por cento) para o Ministério Público dos Estados;
- c) na esfera municipal, 60% assim distribuídos:
- 6% (seis por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver;
  - 54% (cinquenta e quatro por cento) para o Executivo.

O limite de 3% destacado do Poder Executivo Federal fica repartido da seguinte forma<sup>64</sup>:

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

Nos Poderes Legislativo e Judiciário de cada esfera, os limites serão repartidos entre seus órgãos, de forma proporcional à média das despesas com pessoal, em percentual da RCL, verificadas nos três exercícios financeiros imediatamente anteriores ao exercício de 2000.

**LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único do art. 22 da LRF) – <%>** – A informação <%> deverá ser substituída pelo número percentual do Poder ou órgão. Nessa linha, registrar o valor apurado pela aplicação do percentual do limite prudencial sobre a RCL até o quadrimestre do exercício de referência e dos últimos doze meses. Esse limite corresponde a 95% do limite máximo e refere-se ao percentual da RCL que restringe a despesa com pessoal.

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

- 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;
- criação de cargo, emprego ou função;
- alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa;
- 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;
- contratação de hora extra.

**Nota:** – Na nota deverão constar, dentre outras informações, as medidas corretivas adotadas ou a adotar, se o ente ultrapassar qualquer dos limites<sup>65</sup>. Além disso, o ente deverá apresentar a Tabela 1.1, descrita adiante.

---

<sup>64</sup> Decreto nº 3.917/2001.

<sup>65</sup> LRF, art. 55, inciso II.

## 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:<sup>66</sup>

- 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 funções<sup>67</sup>;
- exoneração dos servidores não estáveis;
- 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:

- receber transferências voluntárias;
- obter garantia, direta ou indireta, de outro ente; e
- 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 1.1.

**Tabela 1.1**

<b>TRAJETÓRIA DE RETORNO AO LIMITE DA DESPESA TOTAL COM PESSOAL</b>								
<Exercício em que o ente excedeu o limite>			<Exercício do primeiro quadrimestre seguinte>			<Exercício do segundo quadrimestre seguinte>		
<Quadrimestre>			<Primeiro quadrimestre seguinte>			<Segundo quadrimestre seguinte>		
Limite Máximo	% DTP	% Excedente	Redutor mínimo de 1/3 do Excedente (d) = (1/3*c)	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.

**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 1.1 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

<sup>66</sup> LRF, art. 23.

<sup>67</sup> 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.

com quatro dígitos. Essa coluna identifica o exercício em que o ente excedeu o limite máximo da despesa com pessoal.

**<Quadrimestre>** – A expressão <Quadrimestre> deverá ser substituída pelo quadrimestre correspondente, em que se ultrapassou o Limite Máximo: 1º Quadrimestre, 2º Quadrimestre ou 3º Quadrimestre. 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 quadrimestre seguinte>** – A expressão <Exercício do primeiro quadrimestre seguinte> deverá ser substituída pelo exercício correspondente no formato *aaaa*, que se refere ao ano com quatro dígitos. Essa coluna identifica o exercício do quadrimestre subsequente ao quadrimestre em que o ente excedeu o limite máximo da despesa com pessoal.

**<Primeiro quadrimestre seguinte>** – Essa expressão deverá ser substituída pelo primeiro quadrimestre 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 quadrimestre seguinte.

**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 quadrimestre 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 quadrimestre 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 quadrimestre seguinte àquele em que se ultrapassou o limite máximo.

**<Exercício do segundo quadrimestre seguinte>** – A expressão <Exercício do segundo quadrimestre 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 quadrimestre subsequente ao quadrimestre em que o ente excedeu o limite máximo da despesa com pessoal.

**<Segundo quadrimestre seguinte>** – A expressão <Segundo quadrimestre seguinte> deverá ser substituída pelo segundo quadrimestre 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.

**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 quadrimestre 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 quadrimestre 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 quadrimestre seguinte àquele em que o ente ultrapassou o limite máximo.

Para exemplificação da aplicação da Tabela 1.1, consideremos a seguinte situação hipotética do Poder Executivo de um Município:

No segundo quadrimestre de 2009

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

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

<b>TRAJETÓRIA DE RETORNO AO LIMITE DA DESPESA TOTAL COM PESSOAL</b>		
2009		
2º Quadrimestre		
Limite Máximo (a)	% DTP (b)	% Excedente (c) = (b-a)
54%	57%	3%

**Figura 5**

No terceiro quadrimestre de 2009: % do DTP: 56,5%.

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

<b>TRAJETÓRIA DE RETORNO AO LIMITE DA DESPESA TOTAL COM PESSOAL</b>					
2009			2009		
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 2009. O excedente verificado foi de 3% em relação ao limite máximo. De acordo com a LRF, no primeiro quadrimestre seguinte àquele em que se ultrapassou o limite máximo, o Município deveria ter reduzido em pelo menos um terço do excedente. Assim, no exemplo, o DTP deveria ter sido

reduzido para 56% da RCL. Como o Município não observou o limite, ficará sujeito às medidas restritivas mencionadas anteriormente;

No primeiro quadrimestre de 2010: % do DTP: 53%.

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

<b>TRAJETÓRIA DE RETORNO AO LIMITE DA DESPESA TOTAL COM PESSOAL</b>								
2009			2009			2010		
2º Quadrimestre			3º Quadrimestre			1º Quadrimestre		
Limite Máximo	% DTP	% Excedente	Redutor mínimo de 1/3 do Excedente (d) = (1/3*c)	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)
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 quadrimestres seguintes. Portanto, no segundo quadrimestre 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.

## 1.1.2 Particularidades

### 1.1.2.1 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 Federal<sup>68</sup>, 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, criação e majoração de gratificações ou adicionais de todas as naturezas e espécies, adiantamentos ou qualquer outra vantagem inerente aos cargos ou empregos públicos.<sup>69</sup>

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.

### 1.1.2.2 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.

### 1.1.2.3 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.<sup>70</sup>

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 União<sup>71</sup>.

---

<sup>68</sup> CF, art. 37, inciso X.

<sup>69</sup> Lei nº 10.331/2001.

<sup>70</sup> LRF, art. 19, § 1º, inciso V.

<sup>71</sup> Constituição Federal, art. 21, XIV.

#### 1.1.2.4 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.<sup>72</sup>

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, a recondução aos limites deverá ocorrer nos próximos dois quadrimestres.

Quadrimestres são os períodos pré-estabelecidos de janeiro a abril, maio a agosto e setembro a dezembro. Dessa forma, caso o excesso seja verificado no primeiro semestre, a recondução deverá ocorrer nos dois quadrimestres seguintes: iniciar-se-á no período remanescente do 2.º quadrimestre, julho a agosto, e finalizar-se-á no 3º quadrimestre, setembro a dezembro. Da mesma forma, caso o excesso seja verificado no segundo semestre, a recondução deverá ocorrer nos dois quadrimestres seguintes, quais sejam, janeiro a abril e maio a agosto do exercício seguinte.

#### 1.1.2.5 Poder Legislativo

O pagamento de parcela indenizatória nas sessões extraordinárias do Poder Legislativo está vedado desde 15 de fevereiro de 2006<sup>73</sup>. 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<sup>74</sup>.

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 Assembléias Legislativas, da Câmara Legislativa ou das Câmaras Municipais, nos respectivos entes<sup>75</sup>.

#### 1.1.2.6 Poder Judiciário

As despesas executadas com Sentenças Judiciais de precatório em que as dotações orçamentárias e os créditos abertos são consignados diretamente ao Poder Judiciário, devido à competência atribuída constitucionalmente, serão divulgadas no demonstrativo abaixo tendo como norte o princípio da transparência preconizado pela LRF. No entanto, estas despesas não correspondem necessariamente a este Poder, mas a todos os órgãos da Administração Direta do ente da Federação. Neste sentido,

---

<sup>72</sup> LRF, art. 63.

<sup>73</sup> Constituição, art. 57, § 7º, alterada pela EC nº 50, de 14 de fevereiro de 2006.

<sup>74</sup> Constituição, art. 7º, IX e XVI.

<sup>75</sup> LRF, art. 19, § 1º, III.

observando o princípio da transparência, serão demonstrados os gastos públicos com despesas de precatórios.

**Tabela 2 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal**

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

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

R\$ 1,00

<b>DESPESA COM PESSOAL</b>	<b>DESPESAS EXECUTADAS</b>	
	(Últimos 12 Meses)	
	LIQUIDADAS	INSCRITAS EM RESTOS A PAGAR NÃO-PROCESSADOS
	(a)	(b)
<b>DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I)</b>		
Pessoal Ativo		
Sentenças Judiciais Sem Precatório (do Próprio Órgão)		
Sentenças Judiciais com Precatório (do Próprio Órgão e de Outros da Administração Direta)		
Demais Despesas com Pessoal Ativo		
Pessoal Inativo e Pensionistas		
Sentenças Judiciais Sem Precatório (do Próprio Órgão)		
Sentenças Judiciais com Precatório (do Próprio Órgão e de Outros da Administração Direta)		
Demais Despesas com Pessoal Inativo e Pensionistas		
Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)		
<b>DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º do art. 19 da LRF) (II)</b>		
Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária		
Decorrentes de Decisão Judicial		
Despesas de Exercícios Anteriores		
Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados		
<b>DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I – II)</b>		
<b>DESPESA TOTAL COM PESSOAL – DTP (IV) = (III a + III b)</b>		
<b>APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL</b>	<b>VALOR</b>	
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA – RCL (V)		
% da DESPESA TOTAL COM PESSOAL – DTP sobre a RCL (VI) = (IV/V) * 100		
LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III do art.20 da LRF) – <%>		
LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único do art.22 da LRF) – <%>		

## FONTE:

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

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

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

**Sentenças Judiciais Sem Precatório (do Próprio Órgão)** – Nessa linha, registrar os valores das despesas com sentenças judiciais sem precatório do próprio órgão, dos últimos doze meses, incluído o mês de referência. Estas despesas de sentenças judiciais não correspondem a precatórios, sendo pagas no âmbito de cada Poder ou Órgão a partir das demandas sentenciadas dos servidores ativos. Estas lides representam obrigações de cumprimento imediato por força da decisão judicial.

**Sentenças Judiciais Com Precatório (do Próprio Órgão e de Outros da Administração Direta)**

– Nessa linha, registrar os valores das despesas com sentenças judiciais com precatório do próprio órgão e de outros da Administração Direta, dos últimos doze meses, incluído o mês de referência.

**Demais Despesas com Pessoal Ativo** – Nessa linha, registrar os valores das despesas com pessoal ativo, dos últimos doze meses, incluído o mês de referência.

**Pessoal Inativo e Pensionistas** – Nessa linha, registrar o somatório os valores das despesas com pessoal inativo e pensionistas, dos últimos doze meses, incluído o quadrimestre de referência.

**Sentenças Judiciais Sem Precatório (do Próprio Órgão)** – Nessa linha, registrar os valores das despesas com sentenças judiciais sem precatório do próprio órgão, dos últimos doze meses, incluído o mês de referência. Estas despesas de sentenças judiciais não correspondem a precatórios, sendo pagas no âmbito de cada Poder ou Órgão a partir das demandas sentenciais de inativos ou pensionistas. Estas lides representam obrigações de cumprimento imediato por força da decisão judicial.

**Sentenças Judiciais Com Precatório (do Próprio Órgão e de Outros da Administração Direta)**

– Nessa linha, registrar os valores das despesas com sentenças judiciais com precatório do próprio órgão e de outros da Administração Direta, dos últimos doze meses, incluído o mês de referência.

**Demais Despesas com Pessoal Inativo e Pensionistas** – Nessa linha, registrar os valores das despesas com pessoal inativo e pensionistas, dos últimos doze meses, incluído o quadrimestre de referência, bem como todos os benefícios tipicamente previdenciários, de caráter contributivo, definidos nas normas gerais de previdência, e as contribuições patronais ao RPPS, 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.

## 1.2 ANEXO II – DEMONSTRATIVO DA DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA – DCL

O Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida – DCL<sup>76</sup> compõe apenas o Relatório de Gestão Fiscal do Poder Executivo<sup>77</sup> e abrange todos os Poderes da União, dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios.

O detalhamento, a forma e a metodologia de apuração da DCL<sup>78</sup> visam assegurar a transparência das obrigações contraídas pelos entes da Federação e verificar os limites de endividamento de que trata a legislação e outras informações relevantes.

A Dívida Consolidada – DC ou fundada corresponde ao montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras, inclusive as decorrentes de emissão de títulos do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito para amortização em prazo superior a 12 (doze) meses, dos precatórios judiciais emitidos a partir de 5 de maio de 2000 e não pagos durante a execução do orçamento em que houverem sido incluídos, e das operações de crédito, que, embora de prazo inferior a 12 (doze) meses, tenham constado como receitas no orçamento.<sup>79</sup>

A Dívida Consolidada não inclui as obrigações existentes entre as administrações diretas do ente da Federação e seus respectivos fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes, ou entre essas entidades da administração indireta<sup>80</sup>.

Para assegurar a transparência da gestão fiscal e a prevenção de riscos preconizados na LRF, são ainda evidenciadas, neste demonstrativo, outros valores não incluídos no conceito de Dívida Consolidada mas que causam impacto em sua situação econômico-financeira, tais como os precatórios anteriores a 05/05/2000 e as insuficiências financeiras.

Os valores do Regime Previdenciário deverão ser evidenciados, destacada e separadamente, neste Anexo, em parte específica que se refere ao Regime Previdenciário. Essa evidenciação é necessária em função da composição e das peculiaridades do patrimônio do RPPS.

Portanto, o ente da Federação que paga aposentadorias, reformas e/ou pensões, e que tenha constituído ou não entidade para gerir o Regime Próprio de Previdência Social – RPPS deverá elaborar o Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida conforme o modelo da Tabela 2.

De acordo com o § 1º do art. 2º da Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são responsáveis pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras relativas ao pagamento de benefícios previdenciários.

Considera-se, ainda, para fins da composição da Dívida Consolidada Previdenciária, o passivo atuarial existente até a data da cessação do último benefício de responsabilidade do ente federativo não repassado ao RGPS ou RPPS, cujos valores impactam nas disponibilidades do ente público. Neste caso, o passivo atuarial também deverá constar da Tabela 2.

<sup>76</sup> LRF, art. 55, inciso I, alínea “b”, e Resolução nº 40/2001, do SF, art. 1º, §1º, inciso V.

<sup>77</sup> LRF, art. 55, § 1º.

<sup>78</sup> LRF, art. 30, § 2º, e Resolução nº 40/2001, do SF, art. 1º, § 1º, inciso V.

<sup>79</sup> LRF, art 29, inciso I e §§ 2º e 3º; Resolução nº40/2001, do SF, art. 1º, §1º, inciso III.

<sup>80</sup> Resolução nº40/2001, do SF, art. 1º, §2º.

No caso da existência de mais de um passivo atuarial, seja no RGPS ou no RPPS, relativo aos compromissos assumidos pela entidade, seja no Tesouro Nacional, relativo aos compromissos mantidos sob sua responsabilidade, todos deverão compor a Dívida Consolidada Previdenciária do respectivo ente responsável pelo pagamento dos benefícios, em demonstrativos próprios, conforme detalhado adiante nas particularidades de cada ente.

As obrigações do ente com o RPPS, decorrentes de contribuições patronais devidas e não repassadas ao regime, inclusive as do exercício de referência, que não tenham previsão para amortização até o final do exercício subsequente, deverão compor a Dívida Consolidada para fins de limite e serão demonstradas na primeira parte deste demonstrativo no item *Parcelamento de Dívidas – De Contribuições Sociais – Previdenciárias*, quando for o caso de parcelamento, ou no item *Outras Dívidas* para os demais casos.

Para todos os fins, o conceito de endividamento utilizado na apuração dos respectivos limites, com base na Receita Corrente Líquida, deverá ser o da Dívida Consolidada Líquida.

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 do volume I desta publicação.

Os limites globais para o montante da Dívida Consolidada Líquida de Estados e Municípios, ao final do décimo quinto exercício financeiro, contado a partir do final de 2001, não poderão exceder a 2 vezes a Receita Corrente Líquida, no caso dos Estados e do Distrito Federal, e 1,2 vezes a Receita Corrente Líquida, no caso dos Municípios.<sup>81</sup>

No caso de desenquadramento, há duas regras de recondução aos limites, uma transitória e uma permanente:

- a) A regra transitória se aplica para os entes que estavam desenquadrados no final do exercício de 2001. A regra determina o retorno ao limite máximo em até 15 anos, à razão de 1/15 ao ano. Se o ente descumprir a trajetória, ficará vedada a realização de operação de crédito, inclusive ARO, exceto para o refinanciamento de dívida mobiliária.<sup>82</sup>
- b) A regra permanente se aplica para os entes que estavam enquadrados no final do exercício de 2001, mas que vierem a se desenquadrar a qualquer tempo, ou que estavam desenquadrados, conseguiram enquadrar-se, mas voltaram a se desenquadrar. A regra determina o retorno ao limite máximo em até 3 quadrimestres (1 ano), sendo 25% no 1º. Enquanto perdurar o excesso, ou se o limite for excedido no 1º quadrimestre do último ano de mandato, ficará vedada a realização de operação de crédito, inclusive ARO, exceto para o refinanciamento de dívida mobiliária. Vencido o prazo de retorno e enquanto perdurar o excesso, o ente ficará impossibilitado de receber transferências voluntárias.<sup>83</sup>

Em todas as situações acima descritas, torna-se obrigatória a obtenção de superávit primário para redução do excesso de endividamento, inclusive por meio de limitação de empenho.

Caberá ao Ministério da Fazenda, por intermédio da Secretaria do Tesouro Nacional, a divulgação da relação contendo o nome dos entes que ultrapassarem os limites da Dívida Consolidada Líquida.

As informações pertinentes devem guardar conformidade com o Anexo VI – Demonstrativo do Resultado Nominal, que compõe o Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

<sup>81</sup> Resolução nº 40, de 2001, do Senado Federal, art. 3º.

<sup>82</sup> Resolução nº 40, de 2001, do Senado Federal, art. 4º.

<sup>83</sup> LRF, art. 31, caput e §§ 1º a 3º.

## 1.2.1 Instruções de Preenchimento

**Tabela 2 – Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida**

<ENTE DA FEDERAÇÃO>  
RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL  
**DEMONSTRATIVO DA DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA**  
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL  
<PERÍODO DE REFERÊNCIA PADRÃO>

RGF – ANEXO II (LRF, art. 55, inciso I, alínea "b")

R\$ 1,00

<b><u>DÍVIDA CONSOLIDADA</u></b>	<b>SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR</b>	<b>SALDO DO EXERCÍCIO DE &lt;EXERCÍCIO&gt;</b>		
		<b>Até o 1º Quadrimestre</b>	<b>Até o 2º Quadrimestre</b>	<b>Até o 3º Quadrimestre</b>
DÍVIDA CONSOLIDADA – DC (I)				
Dívida Mobiliária				
Dívida Contratual				
Interna				
Externa				
Prestatários Posteriores a 05/05/2000 (Inclusive) – Vencidos e não Pagos				
Demais Dívidas				
DEDUÇÕES (II) <sup>1</sup>				
Disponibilidade de Caixa Bruta				
Demais Haveres Financeiros				
(-) Restos a Pagar Processados (Exceto Prestatários)				
<b>DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA – DCL (III) = (I – II)</b>				
<b>RECEITA CORRENTE LÍQUIDA – RCL</b>				
<b>% DA DC SOBRE A RCL (I/RCL)</b>				
<b>% DA DCL SOBRE A RCL (III/RCL)</b>				
<b>LIMITE DEFINIDO POR RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL – &lt;%&gt;</b>				
<b><u>DETALHAMENTO DA DÍVIDA CONTRATUAL</u></b>				
DÍVIDA DE PPP				
PARCELAMENTO DE DÍVIDAS				
De Tributos				
De Contribuições Sociais				
Previdenciárias				
Demais Contribuições Sociais				
Do FGTS				
DEMAIS DÍVIDAS CONTRATUAIS				
<b><u>OUTROS VALORES NÃO INTEGRANTES DA DC</u></b>				
PRECATÓRIOS ANTERIORES A 05/05/2000				
INSUFICIÊNCIA FINANCEIRA				
DEPÓSITOS				
RP NÃO-PROCESSADOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES				
ANTECIPAÇÕES DE RECEITA ORÇAMENTÁRIA – ARO				

(Continua)

(Continuação)

<b>REGIME PREVIDENCIÁRIO</b>				
<b>DÍVIDA CONSOLIDADA PREVIDENCIÁRIA</b>	<b>SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR</b>	<b>SALDO DO EXERCÍCIO DE &lt;EXERCÍCIO&gt;</b>		
		<b>Até o 1º Quadrimestre</b>	<b>Até o 2º Quadrimestre</b>	<b>Até o 3º Quadrimestre</b>
DÍVIDA CONSOLIDADA PREVIDENCIÁRIA (IV)				
Passivo Atuarial				
Demais Dívidas				
DEDUÇÕES (V) <sup>1</sup>				
Disponibilidade de Caixa Bruta				
Investimentos				
Demais Haveres Financeiros				
(-) Restos a Pagar Processados				
OBRIGAÇÕES NÃO INTEGRANTES DA DC				
DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA PREVIDENCIÁRIA (VI) = (IV – V)				

FONTE:

Nota:

<sup>1</sup> Se o saldo apurado for negativo, ou seja, se o total da Disponibilidade de Caixa Bruta somada aos os Demais Haveres Financeiros for menor que Restos a Pagar Processados, não deverá ser informado nessa linha, mas sim na linha da "Insuficiência Financeira", das Obrigações não integrantes da Dívida Consolidada – DC. Assim quando o cálculo de DEDUÇÕES (II) for negativo, colocar um "-" (traço) nessa linha.

**DÍVIDA CONSOLIDADA** – Esse quadro identifica a Dívida Consolidada do ente da Federação segregada em mobiliária, contratual, precatórios posteriores a 05/05/2000 (inclusive) – vencidos e não pagos e demais dívidas. Também são demonstradas nesse quadro as deduções da Dívida Consolidada, a Dívida Consolidada Líquida – DCL e a apuração do cumprimento do limite imposto pelo Senado Federal para a DCL. Os valores da dívida previdenciária não deverão ser computados nesse quadro, mas registrados em quadro específico nesse demonstrativo

**SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR** – Essa coluna identifica os saldos do exercício anterior da Dívida Consolidada, das Deduções, da Dívida Consolidada Líquida, das Obrigações não integrantes da Dívida Consolidada e da Receita Corrente Líquida. Além disso, identifica o percentual da Dívida Consolidada sobre a Receita Corrente Líquida e o percentual da Dívida Consolidada Líquida sobre a Receita Corrente Líquida.

**SALDO DO EXERCÍCIO DE <EXERCÍCIO>** – A expressão <EXERCÍCIO> deverá ser substituída pelo exercício de referência, no formato *aaaa*. Essa coluna identifica os saldos do exercício de referência da Dívida Consolidada, das Deduções, da Dívida Consolidada Líquida, das Obrigações não integrantes da Dívida Consolidada e da Receita Corrente Líquida. Além disso, identifica o percentual da Dívida Consolidada sobre a Receita Corrente Líquida e o percentual da Dívida Consolidada Líquida sobre a Receita Corrente Líquida até o quadrimestre de referência.

**Até o 1º Quadrimestre** – Essa coluna identifica os saldos do exercício de referência da Dívida Consolidada, das Deduções, da Dívida Consolidada Líquida, das Obrigações não integrantes da Dívida Consolidada e da Receita Corrente Líquida. Além disso, identifica o percentual da Dívida Consolidada sobre a Receita Corrente Líquida e o percentual da Dívida Consolidada Líquida sobre a Receita Corrente Líquida até o 1º quadrimestre de referência.

**Até o 2º Quadrimestre** – Essa coluna identifica os saldos do exercício de referência da Dívida Consolidada, das Deduções, da Dívida Consolidada Líquida, das Obrigações não integrantes da Dívida Consolidada e da Receita Corrente Líquida. Além disso, identifica o percentual da Dívida Consolidada sobre a Receita Corrente Líquida e o percentual da Dívida Consolidada Líquida sobre a Receita Corrente Líquida até o 2º quadrimestre de referência. Os valores dessa coluna deverão ser identificados somente a partir do 2º quadrimestre.

**Até o 3º Quadrimestre** – Essa coluna identifica os saldos do exercício de referência da Dívida Consolidada, das Deduções, da Dívida Consolidada Líquida, das Obrigações não integrantes da Dívida Consolidada e da Receita Corrente Líquida. Além disso, identifica o percentual da Dívida Consolidada sobre a Receita Corrente Líquida e o percentual da Dívida Consolidada Líquida sobre a Receita Corrente Líquida até o 3º quadrimestre de referência. Os valores dessa coluna deverão ser identificados somente no 3º quadrimestre.

**DÍVIDA CONSOLIDADA – DC (I)** – Nessa linha, registrar os saldos da Dívida Consolidada do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente.

Considera-se Dívida Consolidada, o montante total apurado sem duplicidade das obrigações financeiras, inclusive o total das dívidas mobiliária, contratual, dos precatórios judiciais posteriores a 05/05/2000 não pagos durante a execução do orçamento em que houverem sido incluídos, das operações de crédito que, embora de prazo inferior a doze meses, tenham constado como receitas no orçamento, dos parcelamentos com a União de Tributos Federais, de Contribuições Sociais e do FGTS e outras dívidas.

O valor apresentado nessa linha deverá ser igual ao divulgado no Anexo VI – Demonstrativo do Resultado Nominal do Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

**Dívida Mobiliária** – Nessa linha, registrar os saldos, do exercício anterior e do exercício de referência, até o quadrimestre correspondente, da dívida pública representada por títulos emitidos pela respectiva esfera de governo.

**Dívida Contratual** – Nessa linha, registrar os saldos, do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, dos débitos de responsabilidade do Governo do respectivo ente, das dívidas realizadas a partir de empréstimos e financiamentos internos e externos, dos refinanciamentos de Estados e Municípios junto ao Governo Federal, além das obrigações financeiras e das operações de crédito assumidas em virtude de contratos de Parceria Público-Privada – PPP registradas no passivo patrimonial<sup>84</sup>. A Dívida Contratual corresponde ao montante total, apurado sem duplicidades, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses. Também compõem a Dívida Contratual as operações de crédito, que, embora de prazo inferior a 12 (doze) meses, tenham constado com receitas no orçamento.

**Interna** – Nessa linha, registrar o valor correspondente à parcela da dívida contratual assumida dentro do país, portanto, em moeda nacional.

**Externa** – Nessa linha, registrar o valor correspondente à parcela da dívida contratual assumida no exterior, portanto, em moeda estrangeira.

**Precatórios Posteriores a 05/05/2000 (Inclusive) – Vencidos e não Pagos** – Nessa linha, registrar os saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, dos precatórios judiciais, emitidos a partir de 5 de maio de 2000, inclusive, e não pagos durante a execução do orçamento em que houverem sido incluídos.

Os precatórios emitidos a partir de 5 de maio de 2000, inclusive, devem ser pagos, portanto, até o dia 31 de dezembro do exercício em que foram incluídos no orçamento. Caso o pagamento não seja

---

<sup>84</sup> Portaria nº 614, de 21 de agosto de 2006, da STN

efetuado até essa data limite, o valor correspondente deverá constar dessa linha em todos os demonstrativos a serem publicados posteriormente a essa data até que o pagamento seja realizado.

**Demais Dívidas** – Nessa linha, registrar o montante dos saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, das dívidas que, pelas suas especificidades, não possam ser enquadradas em quaisquer das classificações descritas anteriormente. Quando o valor dessa linha for superior a 10% do total da Dívida Consolidada deverá ser detalhado de acordo com a relevância de cada tipo de dívida.

Deverão ser considerados como parte integrante da Dívida Consolidada os valores provisionados no passivo para riscos fiscais que refletem substancial expectativa de exigibilidade futura. Essas provisões representam o reconhecimento de obrigações cujo valor ainda não está definitivamente determinado.

**DEDUÇÕES (II)<sup>1</sup>** – Nessa linha, registrar os saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, dos saldos da Disponibilidade de Caixa Bruta e dos Demais Haveres Financeiros, líquidos dos Restos a Pagar Processados. Se o saldo apurado for negativo, ou seja, se o total da disponibilidade de caixa bruta mais os Haveres Financeiros for menor que os Restos a Pagar Processados, não deverá ser informado nessa linha, mas sim, na linha Insuficiência Financeira, no item Outros Valores não Integrantes da Dívida Consolidada. Assim, quando o cálculo de DEDUÇÕES (II)<sup>1</sup> for negativo, colocar um “-” (traço) nessa linha.

**Disponibilidade de Caixa Bruta** – Nessa linha, registrar o valor bruto da disponibilidade de caixa, representada pelo somatório de Caixa, Bancos, Aplicações Financeiras e Outras Disponibilidades Financeiras.

O valor registrado nessa linha deverá ser igual ao divulgado no Anexo VI – Demonstrativo do Resultado Nominal do Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

**Demais Haveres Financeiros** – Nessa linha, registrar o total dos saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, dos haveres financeiros, com exceção da disponibilidade de caixa bruta, a qual já foi registrada em linha específica. Serão registrados nessa linha, por exemplo, valores a receber líquidos e certos (devidamente deduzidos das respectivas provisões para perdas prováveis reconhecidas nos balanços) como empréstimos, financiamentos e outros créditos a receber.

Para efeito de apuração da Dívida Consolidada Líquida, não serão considerados como haveres financeiros:

- a) os créditos tributários reconhecidos segundo o princípio da competência, por meio de variações ativas;<sup>85</sup>
- b) os valores inscritos em Dívida Ativa; e
- c) outros valores que não representem créditos a receber, tais como Estoques e contas do Ativo Permanente.

Também não serão considerados como haveres financeiros os adiantamentos concedidos a fornecedores de bens e serviços. Exemplo: Adiantamentos concedidos a um fornecedor para entrega futura de bens adquiridos. Estes valores não são considerados haveres financeiros, pois corresponderão à entrada futura de bens ou valores, não podendo, portanto, comprometer o limite de endividamento.

---

<sup>85</sup> Manual de Receita Nacional, 1ª edição, pág. 44.

O valor apresentado nessa linha deverá ser igual ao divulgado no Anexo VI – Demonstrativo do Resultado Nominal do Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

**(–) Restos a Pagar Processados (Exceto Precatórios)** – Nessa linha, registrar o saldo dos restos a pagar processados, decorrentes da execução orçamentária da despesa, tais como: fornecedores, convênios a pagar, pessoal a pagar, encargos sociais a recolher, provisões diversas e débitos diversos a pagar. Não serão registrados nessa linha os valores referentes a Restos a Pagar de precatórios, uma vez que o total de precatórios vencidos e não pagos devem ser registrados em linha própria.

Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas<sup>86</sup>.

Quanto aos restos a pagar processados, é importante ressaltar que são aqueles resultantes de despesas orçamentárias liquidadas e não pagas. A liquidação consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito<sup>87</sup>.

Outros valores que pertencem ao Passivo Financeiro, como os Restos a Pagar Não-Processados, bem como aqueles que não decorrem da execução orçamentária da despesa, tais como Depósitos, Adiantamentos Recebidos e outros não deverão ser registrados nessa linha.

O valor registrado nessa linha deverá ser igual ao divulgado no Anexo VI – Demonstrativo do Resultado Nominal do Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

**DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA (DCL) (III) = (I – II)** – Nessa linha, registrar os valores do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, da diferença entre a Dívida Consolidada e as Deduções, ou seja, o valor da linha (I) menos o valor da linha (II).

Se no cálculo da linha DEDUÇÕES (II)<sup>1</sup> deste demonstrativo, o saldo apurado for negativo, ou seja, se o total da Disponibilidade de Caixa Bruta mais os Demais Haveres Financeiros for menor que os Restos a Pagar Processados, a Dívida Consolidada não terá deduções, ou seja, o valor da linha DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA (DCL) (III) = (I – II) será igual ao valor da linha DÍVIDA CONSOLIDADA – DC (I).

O valor registrado nessa linha deverá ser igual ao divulgado no Anexo VI – Demonstrativo do Resultado Nominal do Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

**RECEITA CORRENTE LÍQUIDA – RCL<sup>88</sup>** – Nessa linha, registrar o valor da Receita Corrente Líquida, do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, que deve ser obtido do Anexo III – Demonstrativo da Receita Corrente Líquida do Relatório Resumido da Execução Orçamentária, elaborado e publicado pelo Poder Executivo de cada ente da Federação.

**% da DC sobre a RCL (I/RCL)** – Nessa linha, registrar os percentuais dos saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, da Dívida Consolidada sobre a Receita Corrente Líquida.

**% da DCL sobre a RCL (III/RCL)** – Nessa linha, registrar os percentuais dos saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, da Dívida Consolidada Líquida sobre a Receita Corrente Líquida.

---

<sup>86</sup> Lei 4.320/64, art. 36.

<sup>87</sup> Lei 4.320/64, art. 63.

<sup>88</sup> LRF, art. 2º, inciso IV.

**LIMITE DEFINIDO POR RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL** – <%> – A informação <%> deverá ser substituída pelo limite percentual para a DCL, estabelecido por Resolução do Senado Federal.

**DETALHAMENTO DA DÍVIDA CONTRATUAL** – Esse quadro identifica os detalhes da Dívida Consolidada Contratual, que podem ser classificados em DÍVIDA DE PPP E PARCELAMENTO DE DÍVIDAS.

**DÍVIDA DE PPP** – Nessa linha, registrar o saldo líquido do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente do montante das obrigações financeiras e de realização de operações de crédito, assumidas em virtude de contrato de PPP, registradas no passivo patrimonial e demonstradas na linha Saldo Líquido de Passivos de PPP do Anexo XVII – Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas do Relatório Resumido de Execução Orçamentária.

O saldo líquido é calculado pelo somatório dos registros de obrigações não relacionadas à prestação de serviços; de obrigações assumidas em contrapartida ao registro no balanço do ente público de ativos da Sociedade de Propósito Específico contratada; e de provisões de riscos assumidos pelo setor público em contratos de PPP; abatido das garantias concedidas por fundos ou empresas garantidoras, explicitadas no Relatório Resumido de Execução Orçamentária.

**PARCELAMENTOS DE DÍVIDAS** – Nessa linha, registrar os saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente do valor atualizado dos parcelamentos de dívidas em prazo superior a doze meses.

**De Tributos** – Nessa linha, registrar os saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente do valor atualizado dos parcelamentos tributários firmados.

**De Contribuições Sociais** – Nessa linha, registrar os saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente do valor atualizado dos parcelamentos de contribuições sociais.

**Previdenciárias** – Nessa linha, registrar os saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente do valor atualizado dos parcelamentos previdenciários firmados, ou seja, contribuições e valores que deveriam ter sido repassados ao regime previdenciário e foram negociados para pagamento em prazo superior a 12 meses.

**Demais Contribuições Sociais** – Nessa linha, registrar os saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente do valor atualizado de outros parcelamentos de contribuições sociais.

**Do FGTS** – Nessa linha, registrar os saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente do valor atualizado de parcelamentos do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – FGTS.

**Demais Dívidas Contratuais** – Nessa linha, registrar os saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, das demais dívidas contratuais internas e externas que não se enquadram nas linhas anteriores. Será registrado nessa linha o valor correspondente ao somatório das dívidas decorrentes, por exemplo, da realização de operações de crédito contratuais (abertura de crédito, aquisição financiada de bens não derivadas de PPP, antecipações de receita, assunção, reconhecimento e confissão de dívidas, etc.).

Quando o valor dessa linha for superior a 10% do total da Dívida Contratual deverá ser detalhado de acordo com a relevância de cada tipo de dívida.

**OUTROS VALORES NÃO INTEGRANTES DA DC** – Esse quadro identifica valores relevantes que causam impacto na situação econômico-financeira do ente, embora não estejam consideradas no conceito da dívida consolidada, segundo os critérios estabelecidos na legislação vigente. Essas obrigações não deverão compor a Dívida Consolidada e, por conseguinte, a Dívida Consolidada Líquida.

**PRECATÓRIOS ANTERIORES A 05/05/2000** – Nessa linha, registrar os saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, dos precatórios emitidos anteriormente a 05/05/2000<sup>89</sup> e ainda pendentes de pagamento, inclusive quando inscritos em restos a pagar processados.

**INSUFICIÊNCIA FINANCEIRA** – Nessa linha, registrar os saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente de eventual valor negativo da linha “DEDUÇÕES (II)¹”.

**DEPÓSITOS** – Nessa linha, registrar os saldos do exercício anterior e do exercício de referência, até o quadrimestre correspondente, dos depósitos pertencentes a terceiros e decorrentes de outras operações não originadas de execução orçamentária.

**RP NÃO-PROCESSADOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES** – Nessa linha, registrar o saldo do exercício anterior e do exercício de referência, até o quadrimestre correspondente, dos restos a pagar não-processados de exercícios anteriores, decorrentes de obrigações com fornecedores de bens, materiais e serviços, pessoal a pagar e outros restos a pagar não-processados.

Excetuam-se nessa linha as obrigações previdenciárias inscritas em restos a pagar, e demonstradas, neste anexo, separadamente.

**ANTECIPAÇÕES DE RECEITA ORÇAMENTÁRIA – ARO** – Nessa linha, registrar o saldo devedor apurado até o quadrimestre de referência das operações de crédito por antecipação da receita orçamentária.

**DÍVIDA CONSOLIDADA PREVIDENCIÁRIA** – Esse quadro identifica os valores que compõem o cálculo da Dívida Consolidada Líquida Previdenciária do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente.

**DÍVIDA CONSOLIDADA PREVIDENCIÁRIA (IV)** – Nessa linha, registrar os saldos da Dívida Consolidada Previdenciária que corresponde ao montante total apurado sem duplicidade das obrigações atuariais, nestas incluído o passivo atuarial e as demais dívidas integrantes da Dívida Consolidada do Regime Previdenciário.

**Passivo Atuarial** – Nessa linha, registrar o saldo do Passivo Atuarial, que representa os valores previdenciários apropriados para fazer face à totalidade dos compromissos líquidos do plano previdenciário com seus segurados, ou seja, são as reservas matemáticas, referentes às provisões para benefícios concedidos e provisões para benefícios a conceder, ajustadas pelas reservas a amortizar.

---

<sup>89</sup> LRF, art. 30, § 7º, e Resolução nº 40/2001, do SF, art. 1º, inciso III.

Além do Passivo Atuarial do RGPS ou do RPPS, todos os entes federados que possuem compromissos previdenciários, não repassados ao RPPS, deverão demonstrar o respectivo passivo atuarial correspondente a esses compromissos.

**Demais Dívidas** – Nessa linha, registrar os saldos do exercício anterior e do exercício de referência no quadrimestre correspondente, das demais dívidas integrantes da Dívida Consolidada, não contempladas na rubrica Passivo Atuarial. Quando o valor dessa linha for superior a 10% do total da Dívida Consolidada Previdenciária, deverá ser detalhado até o limite acima estabelecido, de acordo com a relevância de cada tipo de dívida.

**DEDUÇÕES (V)<sup>1</sup>** – Nessa linha, registrar os saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, da Disponibilidade de Caixa Bruta, dos Investimentos e dos Demais Haveres Financeiros, líquidos dos Restos a Pagar Processados do Regime Previdenciário. Se o saldo apurado for negativo, ou seja, se o total da Disponibilidade de Caixa Bruta, somada aos Investimentos e aos Demais Haveres Financeiros for menor que os Restos a Pagar Processados, não deverá ser informado nessa linha, mas sim na linha OBRIGAÇÕES NÃO INTEGRANTES DA DC. Assim quando o cálculo de DEDUÇÕES (V)<sup>1</sup> for negativo, colocar um “–” (traço) nessa linha.

**Disponibilidade de Caixa Bruta** – Nessa linha, registrar o valor bruto da disponibilidade de caixa, representado pelo somatório de Caixa, Bancos e Outras Disponibilidades Financeiras do Regime Previdenciário. As aplicações financeiras do regime previdenciário não devem compor o total dessa linha, visto que são apresentadas de forma destacada na linha Investimentos, conforme disposto no Plano de Contas aplicado aos Regimes Próprios de Previdência dos Servidores<sup>90</sup>.

**Investimentos** – Nessa linha, registrar o total dos valores aplicados pelo Regime Previdenciário para cobertura das obrigações previdenciárias, representado pelo subgrupo de contas Investimentos dos RPPS, constante do Plano de Contas Aplicado aos RPPS.

**Demais Haveres Financeiros** – Nessa linha, registrar os saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente dos haveres financeiros do Regime Previdenciário, com exceção da disponibilidade de caixa bruta e das aplicações financeiras, que já foram registradas em linhas específicas. Serão registrados nessa linha, por exemplo, valores a receber líquidos e certos (devidamente deduzidos das respectivas provisões para perdas prováveis reconhecidas nos balanços) como empréstimos, financiamentos e outros créditos a receber.

Não serão considerados como haveres financeiros, para efeito de apuração da Dívida Consolidada Líquida Previdenciária, os valores inscritos em Dívida Ativa e outros valores que não representem créditos a receber, tais como Estoques e contas do Ativo Permanente.

Também não serão considerados como haveres financeiros os adiantamentos concedidos a fornecedores de bens e serviços. Exemplo: Adiantamentos concedidos a um fornecedor para entrega futura de bens adquiridos. Estes valores não são considerados haveres financeiros, pois corresponderão à entrada futura de bens ou valores, não podendo, portanto, comprometer o limite de endividamento.

(–) **Restos a Pagar Processados** – Nessa linha, registrar o saldo dos restos a pagar processados do Regime Previdenciário, decorrentes da execução orçamentária da despesa, tais como: fornecedores, convênios a pagar, pessoal a pagar, encargos sociais a recolher, provisões diversas e débitos diversos a pagar.

---

<sup>90</sup> Portaria MPS nº 95, de 2007.

Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas<sup>91</sup>.

Quanto aos restos a pagar processados, é importante ressaltar que são aqueles resultantes de despesas orçamentárias liquidadas e não pagas. A liquidação consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito<sup>92</sup>.

Outros valores que pertencem ao Passivo Financeiro, como os Restos a Pagar Não-Processados, bem como aqueles que não decorrem da execução orçamentária da despesa, tais como Depósitos, Adiantamentos Recebidos e outros não deverão ser registrados nessa linha

**OBRIGAÇÕES NÃO INTEGRANTES DA DC** – Nessa linha, registrar o saldo das outras obrigações financeiras do Regime Previdenciário, que causam impacto em sua situação econômico-financeira, embora não estejam consideradas no conceito da dívida consolidada, segundo os critérios estabelecidos na legislação vigente. Essas obrigações não deverão compor a Dívida Consolidada e, por conseguinte, a Dívida Consolidada Líquida.

**DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA PREVIDENCIÁRIA (VI) = (IV – V)** – Nessa linha, registrar os valores do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, da diferença entre a Dívida Consolidada Previdenciária e as respectivas Deduções, ou seja, o valor da linha (IV) menos o valor da linha (V).

Se no cálculo da linha DEDUÇÕES (V)<sup>1</sup> saldo apurado for negativo, ou seja, se o total da Disponibilidade de Caixa Bruta, somada aos Investimentos e aos Demais Haveres Financeiros for menor que os Restos a Pagar Processados, não deverá ser informado nessa linha, mas sim na linha OBRIGAÇÕES NÃO INTEGRANTES DA DC do Regime Previdenciário. Neste caso, a Dívida Consolidada não terá deduções, ou seja, o valor da DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA PREVIDENCIÁRIA será igual ao valor da DÍVIDA CONSOLIDADA PREVIDENCIÁRIA.

<sup>1</sup> – Chamada constante do modelo do demonstrativo com a finalidade de esclarecer sobre o saldo negativo.

**Nota:** – Na nota, deverão constar, dentre outras informações, as medidas corretivas adotadas ou a adotar, se o ente ultrapassar quaisquer dos limites<sup>93</sup>.

---

<sup>91</sup> Lei 4.320/64, art. 36.

<sup>92</sup> Lei 4.320/64, art. 63.

<sup>93</sup> LRF, art. 55, inciso II.

## **1.2.2 Particularidades**

### **1.2.2.1 União**

O Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida abrange a dívida dos Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo da União.

A União, por apresentar várias particularidades no demonstrativo, deverá adotar o modelo proposto na Tabela 2.1 acompanhado de três tabelas demonstrando separadamente as dívidas dos regimes previdenciários sob sua responsabilidade, ou seja, deverá apresentar o cálculo da dívida consolidada líquida do Regime Geral de Previdência Social, do Regime Próprio de Previdência Social – Pessoal Civil e do Regime Próprio de Previdência Social – Pessoal Militar, recorrendo às instruções da parte geral deste capítulo, para as rubricas cujas instruções de preenchimento não estejam detalhadas neste tópico de particularidades.

**Tabela 2.1 – Detalhamento do Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida – União**

UNIÃO  
RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL  
**DEMONSTRATIVO DA DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA**  
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL  
<PERÍODO DE REFERÊNCIA PADRÃO>

RGF – ANEXO II (LRF, art. 55, inciso I, alínea "b")

R\$ milhares

<b>CÁLCULO DA DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA</b>	SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR	SALDO DO EXERCÍCIO DE <EXERCÍCIO>		
		Até o 1º Quadrimestre	Até o 2º Quadrimestre	Até o 3º Quadrimestre
<b>DÍVIDA CONSOLIDADA – DC (I)</b>				
Dívida Mobiliária				
Dívida Mobiliária do TN Interna (em mercado)				
(–) Aplicações em Títulos Públicos				
Dívida Mobiliária do TN Interna (em carteira BCB)				
Dívida Securitizada				
Dívida Mobiliária Externa				
Operações de Equalização Cambial - Relacionamento TN/ BCB (Lei nº 11.803/08)				
Dívida Contratual				
Dívida Contratual de PPP				
Demais Dívidas Contratuais				
Precatórios posteriores a 05/05/2000 (inclusive)				
Dívida Assumida pela União (Lei nº 8.727/1993)				
Outras Dívidas				
<b>DEDUÇÕES (II)</b>				
Ativo Disponível				
Depósitos do TN no BCB				
Depósitos à Vista				
Arrecadação a Recolher				
Haveres Financeiros				
Aplicações Financeiras				
Disponibilidades do FAT				
Aplicações de Fundos Diversos Junto ao Setor Privado				
Recursos da Reserva Monetária				
Renegociação de Dívidas de Entes da Federação				
Dívida Renegociada Estados e Municípios (Lei nº 9.496/1997 e MP nº 2.185/2001)				
Créditos da Lei nº 8.727/1993				
Dívida Externa Renegociada (Aviso MF nº 30 e outros)				
Demais Dívidas Renegociadas				
Demais Ativos Financeiros				
Haveres Externos (Garantias)				
Outros Créditos Bancários				
<b>DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA (DCL) (III) = (I – II)</b>				
<b>RECEITA CORRENTE LÍQUIDA – RCL</b>				
<b>% da DC sobre a RCL (I/RCL)</b>				
<b>% da DCL sobre a RCL (III/RCL)</b>				
<b>LIMITE DEFINIDO POR RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL – &lt;%&gt;</b>				

FONTE:

Nota:

**Dívida Mobiliária do TN Interna (em mercado)** – Nessa linha, registrar os saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, dos títulos emitidos pelo Tesouro Nacional e que não se encontram na carteira do Banco Central. O saldo apresentado reflete posição de carteira e é calculado com base no preço unitário na curva do papel.

**(–) Aplicações em Títulos Públicos** – Nessa linha, registrar os saldos, do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, das aplicações das disponibilidades de fundos e outros órgãos públicos nas seguintes modalidades: (a) aplicações em títulos públicos do Fundo de Amparo do Trabalhador (FAT) e da Previdência Social; (b) aplicações em fundos extramercado administrados pelo Banco do Brasil, de titularidade de entidades típicas de governo, tais como Fundo de Defesa da Economia Cafeeira (Funcafé) e Fundo Nacional do Desenvolvimento

da Educação (FNDE); e (c) aplicações em fundos extramercado administrados pelo Banco Central, de titularidade do Funcheque e da Reserva Monetária.

**Dívida Mobiliária do TN Interna (em carteira BCB)** – Nessa linha, registrar os saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, dos títulos emitidos pelo Governo Federal pertencentes à carteira do Banco Central, calculados com base no preço unitário na curva do papel.

**Dívida Securitizada** – Nessa linha, registrar os saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, das dívidas assumidas e securitizadas pelo Tesouro Nacional. Inclui os Certificados de Privatização, os Certificados da Dívida Pública, as Dívidas Vencidas e Renegociadas e os Títulos da Dívida Agrária.

**Dívida Mobiliária Externa** – Nessa linha, registrar os saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, da dívida mobiliária externa representada por títulos de responsabilidade do Governo Federal, sejam bônus oriundos de renegociações de dívidas (*bradies*) ou de captações no mercado externo (emissões soberanas). O saldo é convertido para a moeda nacional com base na taxa de câmbio do final de período.

**Operações de Equalização Cambial - Relacionamento TN/ BCB (Lei nº 11.803/08)** – Nessa linha, registrar os saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, da obrigação da União com o Banco Central do Brasil (valores positivos) ou da obrigação do Banco Central do Brasil com a União (valores negativos), decorrentes do resultado financeiro das operações com reservas cambiais depositadas no Banco Central do Brasil e das operações com derivativos cambiais por ele realizadas no mercado interno.

**Dívida Assumida pela União (Lei nº 8.727/1993)** – Nessa linha, registrar os saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, das obrigações do Governo Federal, decorrentes da assunção de dívidas dos diversos entes do setor público junto ao sistema financeiro, renegociadas com base na Lei nº 8.727/1993. Inclui dívidas assumidas junto a empresas estatais federais, estaduais e municipais, União e governos estaduais e municipais.

**Outras Dívidas** – Nessa linha, registrar os saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, do endividamento do Governo Federal e da Previdência Social junto ao sistema financeiro. Inclui dívidas junto a bancos múltiplos, bancos comerciais, Banco de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) e operações de crédito junto ao Banco do Brasil e Caixa Econômica Federal.

**Depósitos do TN no BCB** – Nessa linha, registrar os saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, da Conta Única do Governo Federal representada pelas disponibilidades do Governo Federal junto ao Banco Central.

**Depósitos à Vista** – Nessa linha, registrar os saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, dos recursos mantidos em contas de depósitos à vista da administração direta e agências descentralizadas junto ao sistema financeiro. Inclui depósitos junto a bancos múltiplos, bancos comerciais, Caixa Econômica Federal e Banco do Brasil.

**Arrecadação a Recolher** – Nessa linha, registrar os saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, dos créditos correspondentes aos tributos e contribuições federais (inclusive previdenciárias) arrecadados pela rede bancária e ainda não transferidos ao Governo Federal. Inclui valores junto a bancos múltiplos, obrigações por arrecadação

junto a Sociedades de Arrendamento Mercantil (SAM), bancos comerciais, Caixa Econômica Federal e Banco do Brasil.

**Aplicações Financeiras** – Nessa linha, registrar os saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, das disponibilidades de fundos e programas financeiros que se encontram aplicadas em títulos públicos.

**Disponibilidades do FAT** – Nessa linha, registrar os saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, das aplicações compulsórias do Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT) no Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES).

**Aplicações de Fundos Diversos junto ao Setor Privado** – Nessa linha, registrar os saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, das aplicações de fundos e programas financeiros junto ao setor privado, isto é, Fundos Constitucionais de Financiamento do Nordeste (FNE), Centro-Oeste (FCO) e Norte (FNO), Fundo de Incentivo ao Ensino Superior (FIES), Fundo de Defesa da Economia Cafeeira (Funcafé), Fundo da Marinha Mercante (FMM), Fundo Naval, Fundo do Exército, Proagro, Funagri e outros (Banco do Brasil e demais bancos).

**Recursos da Reserva Monetária** – Nessa linha, registrar os saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, dos créditos aplicados em *over*, contra instituições financeiras sob intervenção ou administração especial do Banco Central.

**Renegociação de Dívidas de Entes da Federação** – Nessa linha, registrar os saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, dos créditos do Governo Federal junto aos outros entes da federação (empresas estatais das três esferas de Governo, e os Governos Estaduais e Municipais) decorrentes das reestruturações/renegociações de dívidas interna e externa.

**Dívida Renegociada Estados e Municípios (Lei nº 9.496/1997 e MP nº 2.185/2001)** – Nessa linha, registrar os saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, dos créditos do Governo Federal junto a Estados e Municípios, decorrentes das renegociações de dívidas realizadas ao amparo da Lei nº 9.496/1997 e Medida Provisória nº 2.185/2001.

**Créditos da Lei nº 8.727/1993** – Nessa linha, registrar os saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, dos créditos do Governo Federal junto aos Estados, Municípios e empresas estatais decorrentes da assunção de dívidas dessas entidades, ao amparo da Lei nº 8.727/1993.

**Dívida Externa Renegociada (Aviso MF nº 30 e outros)** – Nessa linha, registrar os saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, dos créditos do Governo Federal junto aos Estados, Municípios e empresas estatais decorrentes da assunção de passivos externos dessas entidades (Aviso MF nº 30, Acordo Brasil-França, BEA – *Brazil Exchange Agreement*, *Brazilian Investment Bonds*, Clube de Paris, Dívida de Médio e Longo Prazo, PMSS – Empréstimos externos)

**Demais Dívidas Renegociadas** – Nessa linha, registrar os saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, da dívida renegociada sob o amparo da Lei nº 7.976/1989 (Votos 340 e 548), dos créditos adquiridos de Estados relativos à participação governamental obrigatória nas modalidades de *royalties*, participações especiais e compensações financeiras, referentes à exploração de recursos hídricos para fins de energia elétrica, petróleo e gás

natural (MP nº 2.181/2001), além de créditos da Caixa Econômica Federal e Banco do Brasil cedidos à União no âmbito do Programa de Fortalecimento das Instituições Financeiras Federais e outros créditos objetos de renegociação.

**Demais Ativos Financeiros** – Nessa linha, registrar os saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, de outros ativos financeiros não previstos nos itens anteriores representados pelas garantias externas, recebíveis da União junto a empresas estatais e créditos da dívida agrícola securitizada no âmbito da Lei nº 9.138/1995.

**Haveres Externos (Garantias)** – Nessa linha, registrar os saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, dos títulos colaterais da renegociação de dívida externa (*bradies*). Os valores são convertidos à taxa de câmbio do final de período.

**Outros Créditos Bancários** – Nessa linha, registrar os saldos do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, de outros ativos financeiros da União não previstos nos itens anteriores, tais como: créditos relativos à renegociação da dívida agrícola (Lei nº 9.138/1995), recebíveis do BNDES e da Rede Ferroviária Federal S.A

### 1.2.2.2 Estados, Distrito Federal e Municípios

A Dívida Consolidada Líquida dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, ao final do décimo quinto exercício financeiro contado a partir do encerramento do exercício de 2001, não poderá exceder, respectivamente, a<sup>94</sup>:

- a) no caso dos Estados e do Distrito Federal: 2 (duas) vezes a Receita Corrente Líquida; e
- b) no caso dos Municípios: 1,2 (um inteiro e dois décimos) vezes a Receita Corrente Líquida.

Após o prazo, a inobservância dos limites acima sujeitará os entes da Federação às disposições do art. 31 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

No período compreendido entre a data da publicação da Resolução nº 40/2001, do Senado Federal, e o final do décimo quinto exercício financeiro, serão observadas as seguintes condições<sup>95</sup>:

- c) o excedente em relação aos limites apurados ao final do exercício de 2001 deverá ser reduzido, no mínimo, à proporção de 1/15 (um quinze avos) a cada exercício financeiro;
- d) para fins de acompanhamento da trajetória de ajuste dos limites, a relação entre o montante da dívida consolidada líquida e a Receita Corrente Líquida será apurada a cada quadrimestre civil e consignada no Relatório de Gestão Fiscal;
- e) o limite apurado anualmente após a aplicação da redução de 1/15 (um quinze avos) será registrado no Relatório de Gestão Fiscal, devendo compor a nota do demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida; e
- f) durante o período de ajuste de 15 (quinze) exercícios financeiros, aplicar-se-ão os limites previstos para o Estado, o Distrito Federal ou o Município que:
  - apresente relação entre o montante da Dívida Consolidada Líquida e a Receita Corrente Líquida inferior a esses limites, no final do exercício de 2001; e
  - atinja o limite previsto no art. 3º antes do final do período de ajuste de 15 (quinze) exercícios financeiros.

Durante o período de ajuste, o Estado, o Distrito Federal ou o Município que não cumprir as disposições anteriores ficará impedido, enquanto perdurar a irregularidade, de contratar operações de crédito, excetuadas aquelas que, na data da publicação da Resolução nº 40/2001, do Senado Federal,

<sup>94</sup> Resolução nº 40/2001, do SF, art. 3º.

<sup>95</sup> Resolução nº 40/2001, do SF, art. 4º.

estejam previstas nos Programas de Ajuste Fiscal dos Estados<sup>96</sup>. No caso dos Municípios, nos contratos de refinanciamento de suas respectivas dívidas com a União, ou aquelas que, limitadas ao montante global previsto, vierem a substituí-las<sup>97</sup>.

Os limites e a redução de 1/15 (um quinze avos) do excedente da dívida em relação aos limites serão demonstrados, conforme tabela a seguir, a qual deverá ser acrescentada ao modelo definido pela Tabela 2, no tópico 1.2.1.

**Tabela 2.2 – Trajetória de Ajuste da Dívida Consolidada Líquida – Estados, Distrito Federal e Municípios**

TRAJETÓRIA DE AJUSTE DA DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA EM CADA EXERCÍCIO FINANCEIRO												
Exercício Financeiro	2001			2002			2003			2004		
	3º Quadrimestre			Quadrimestre			Quadrimestre			Quadrimestre		
	DCL	Excedente <sup>2</sup>	Redutor	1º	2º	3º	1º	2º	3º	1º	2º	3º
% da DCL sobre a RCL												
% Limite de Endividamento												
Exercício Financeiro	2005			2006			2007			2008		
	Quadrimestre			Quadrimestre			Quadrimestre			Quadrimestre		
	1º	2º	3º	1º	2º	3º	1º	2º	3º	1º	2º	3º
% da DCL sobre a RCL												
% Limite de Endividamento												
Exercício Financeiro	2009			2010			2011			2012		
	Quadrimestre			Quadrimestre			Quadrimestre			Quadrimestre		
	1º	2º	3º	1º	2º	3º	1º	2º	3º	1º	2º	3º
% da DCL sobre a RCL												
% Limite de Endividamento												
Exercício Financeiro	2013			2014			2015			2016		
	Quadrimestre			Quadrimestre			Quadrimestre			Quadrimestre		
	1º	2º	3º	1º	2º	3º	1º	2º	3º	1º	2º	3º
% da DCL sobre a RCL												
% Limite de Endividamento												

<sup>2</sup> O excedente em relação ao limite apurado ao final do exercício de 2001 deverá ser reduzido, no mínimo, à proporção de 1/15 (um quinze avos) a cada exercício financeiro. O valor da redução anual, 1/15 (um quinze avos) do excedente, é apresentado na coluna Redutor.

A tabela acima deverá ser preenchida somente pelos entes que estavam acima do limite estabelecido pelo Senado Federal em 31.12.2001, ou seja, apenas aqueles sujeitos à trajetória de ajuste de 15 (quinze) anos, em atendimento aos incisos I e III do art. 4º da Resolução nº 40/2001, do Senado Federal e deverá ser publicada enquanto o ente estiver acima dos limites fixados na Resolução.

Nas notas de rodapé do demonstrativo deverão ser acrescentadas, dentre outras informações, as medidas corretivas adotadas ou a adotar, se o ente ultrapassar quaisquer dos limites<sup>98</sup>.

**2001** – Essa coluna identifica o percentual da Dívida Consolidada Líquida sobre a Receita Corrente Líquida, o limite percentual, o excedente representado pela diferença entre o percentual apurado e o limite, e o redutor representado pelo excedente dividido por 15 (quinze).

**3º Quadrimestre** – Essa coluna identifica os percentuais da Dívida Consolidada Líquida sobre a Receita Corrente Líquida, do excedente da dívida, do redutor anual, referentes ao 3º quadrimestre do exercício financeiro de 2001 e o percentual do limite de endividamento. Os limites percentuais dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios são os seguintes:

- a) no caso dos Estados e do Distrito Federal: 200% (duzentos por cento) da Receita Corrente Líquida;

<sup>96</sup> Lei nº 9.496/1997.

<sup>97</sup> Resolução nº 40/2001, do SF, art. 5º.

<sup>98</sup> LRF, art. 55, inciso II.

b) no caso dos Municípios: 120% (cento e vinte por cento) da Receita Corrente Líquida.

**DCL** – Essa coluna identifica o percentual da Dívida Consolidada Líquida sobre a Receita Corrente Líquida, referente ao exercício de 2001.

**Excedente<sup>2</sup>** – Essa coluna identifica o percentual excedente, resultante da diferença entre o % da DCL sobre a RCL e o % do limite de endividamento.

**Redutor** – Essa coluna identifica o percentual excedente dividido por 15 (quinze). O valor percentual encontrado será utilizado em cada exercício financeiro subsequente para o cálculo da redução obrigatória do endividamento do Poder ou órgão. O percentual de endividamento do exercício anterior, após a aplicação da redução, será o Limite de Endividamento no exercício de referência, a partir de 2002, e registrado na linha % Limite de Endividamento.

**2002 a 2016** – Essas colunas identificam o percentual da Dívida Consolidada Líquida sobre a Receita Corrente Líquida efetivamente verificado em cada quadrimestre, assim como o Limite Percentual a ser observado em cada exercício, após a aplicação da redução 1/15 (um quinze avos) do excedente apurado no exercício de 2001. Essas colunas comporão a tabela complementar somente a partir do exercício de referência. Em 2005, por exemplo, a tabela será formada pelas colunas 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005 e assim, sucessivamente, apresentando todas as colunas até o ano de referência.

**Quadrimestre** – Essas colunas identificam o percentual da Dívida Consolidada Líquida sobre a Receita Corrente Líquida apurado em cada quadrimestre, nos respectivos exercícios financeiros.

**% da DCL sobre a RCL** – Nessa linha, registrar o percentual da Dívida Consolidada Líquida sobre a Receita Corrente Líquida, o Excedente da Dívida e o Redutor Anual apurados no exercício financeiro de 2001. Nos exercícios subsequentes até o exercício de 2016, ou até o exercício financeiro em que o ente se enquadrar no limite de 200% para Estados e Distrito Federal, ou de 120% para Municípios. Esse percentual deve ser apurado em cada quadrimestre do respectivo exercício.

**% Limite de Endividamento** – Nessa linha, registrar, na forma percentual, o limite de endividamento previsto na Resolução nº 40/2001, do Senado Federal, no exercício de 2001. Nos exercícios subsequentes até o exercício de 2016, ou até o exercício financeiro em que o ente se enquadrar no limite de 200% (duzentos por cento) para Estados e Distrito Federal, ou de 120% (cento e vinte por cento) para Municípios. Esse limite deve ser apurado, anualmente, após a aplicação da redução de 1/15 (um quinze avos).

Por exemplo, em 31.12.2001, o município apresentava a seguinte situação:

- % da DCL sobre a RCL = 270%
- % Limite de Endividamento = 120%
- Excedente = 150%
- Redução anual necessária = 10% ( $150/15=10$ )

Conseqüentemente, o % Limite de Endividamento a ser consignado no demonstrativo será:

- 2002 = 260% ( $270 - 10 = 260$ )
- 2003 = 250% ( $260 - 10 = 250$ )
- 2004 = 240% ( $250 - 10 = 240$ )
- e assim sucessivamente, até o Ente atingir o Limite definido pela Resolução.

Apurado o excedente em 31.12.2001, é conhecido o limite a ser observado ao longo dos 15 (quinze) anos, que será exatamente igual ao % da DCL sobre a RCL, em 31.12.2001, deduzido da redução necessária, em cada ano.

<sup>2</sup> – Chamada constante do modelo do demonstrativo com a finalidade de esclarecer sobre o excedente ao limite.

### 1.2.2.3 Municípios com População Inferior a 50.000 Habitantes

É facultado aos Municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes optar por divulgar, semestralmente, o Relatório de Gestão Fiscal<sup>99</sup>.

A divulgação dos relatórios e demonstrativos deverá ser realizada em até trinta dias após o encerramento do semestre. Prazo que 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.

Para a divulgação semestral, o município deverá utilizar a Tabela 2, constante do tópico 1.2.1, substituindo as três colunas referentes aos quadrimestres por duas colunas referentes aos semestres, fazendo os ajustes necessários nos títulos das colunas, e no seu preenchimento devem constar informações acumuladas até o semestre de referência.

Para os casos em que o Município com menos de cinquenta mil habitantes ultrapassar, após 31 de dezembro de 2001, os limites estabelecidos pela Resolução/SF nº 40/2001 ou estiver obrigado a cumprir a trajetória de limite definida na mesma Resolução do Senado Federal, deve-se publicar o demonstrativo de acordo com a Tabela 2.2.

Os Municípios com menos de cinquenta mil habitantes que apresentaram, em 31 de dezembro de 2001, a relação DCL/RCL acima do limite máximo (1,2 vezes a RCL), definido na Resolução nº 40/2001, do Senado Federal, deverão publicar o Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida constante do Relatório de Gestão Fiscal, quadrimestralmente, até o retorno ao limite.

Os Municípios com menos de cinquenta mil habitantes que, após 31 de dezembro de 2001, ultrapassarem os limites para endividamento, também deverão apresentar, quadrimestralmente, o Relatório de Gestão Fiscal, contendo o demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida<sup>100</sup>.

Caso o excesso seja verificado no primeiro semestre, por parte de municípios com menos de cinquenta mil habitantes, que tenham optado pela divulgação semestral, a recondução aos limites deverá ocorrer nos próximos dois quadrimestres.

Quadrimestres são os períodos pré-estabelecidos de janeiro a abril, maio a agosto e setembro a dezembro. Dessa forma, caso o excesso seja verificado no primeiro semestre, a recondução deverá ocorrer nos dois quadrimestres seguintes: iniciar-se-á no período remanescente do 2.º quadrimestre, julho a agosto, e finalizar-se-á no 3ª quadrimestre, setembro a dezembro. Da mesma forma, caso o excesso seja verificado no segundo semestre, a recondução deverá ocorrer nos dois quadrimestres seguintes, quais sejam, janeiro a abril e maio a agosto do exercício seguinte.

---

<sup>99</sup> LRF, art. 63.

<sup>100</sup> LRF, art. 63, § 2º.

### 1.3 ANEXO III – DEMONSTRATIVO DAS GARANTIAS E CONTRAGARANTIAS DE VALORES

O Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores<sup>101</sup> compõe apenas o Relatório de Gestão Fiscal do Poder Executivo e abrange as Garantias e Contragarantias de Valores, prestadas a terceiros, de cada ente da respectiva esfera de governo Federal, Estadual ou Municipal.

Este demonstrativo visa a assegurar a transparência das garantias oferecidas a terceiros por ente da Federação e verificar os limites de que trata a LRF, bem como das contragarantias vinculadas, decorrentes das operações de crédito internas e externas.

Seguem abaixo algumas definições que serão utilizadas ao longo deste capítulo:

**Garantia:** fianças e avais concedidos pelo ente federativo, em operações de crédito, inclusive com recursos de fundos de aval, a assunção de risco creditício em linhas de crédito, o seguro de crédito à exportação e outras garantias de natureza semelhante que representem compromisso de adimplência de obrigação financeira ou contratual<sup>102</sup>.

**Garantia Interna:** garantia relativa a obrigações contraídas no País junto a credores no país.

**Garantia Externa:** garantia relativa a obrigações contraídas junto a organizações multilaterais de crédito, agências governamentais estrangeiras ou outros credores sediados no exterior.

**Contragarantia:** contrapartida oferecida pelo ente federativo que irá receber uma garantia, de forma que seja em valor igual ou superior ao da garantia a ser concedida, e que abranja o ressarcimento integral dos custos financeiros decorrentes da cobertura de eventual inadimplemento.

**Operação de Crédito:** segundo a LRF<sup>103</sup>, operação de crédito é o compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros. Por se tratar de um conceito complexo, recomenda-se a leitura das definições e explicações constantes do Anexo IV – Demonstrativo das Operações de Crédito – do Volume III deste Manual.

**Operação de Crédito Interna:** operação de crédito relativa a obrigações contraídas no País junto a credores no País.

**Operação de Crédito Externa:** operação de crédito relativa a obrigações contraídas junto a organizações multilaterais de crédito, agências governamentais estrangeiras ou outros credores sediados no exterior.

**Aval em Operação de Crédito:** é a garantia de pagamento de título de crédito, de natureza pessoal, dada a terceiros. Pelo aval, o avalista torna-se co-devedor, em obrigação solidária, e o pagamento da obrigação pode ser imputado diretamente a ele, sem que o seja, anteriormente, contra o avalizado<sup>104</sup>.

**Fiança em Operação de Crédito:** pelo contrato de fiança, uma pessoa garante satisfazer ao credor uma obrigação assumida pelo devedor, caso este não a cumpra<sup>105</sup>. Como a fiança é obrigação

<sup>101</sup> LRF, art. 55, inciso I, alínea “c”, e art. 40, § 1º.

<sup>102</sup> RSF 48/2007, Art. 9º § 1º.

<sup>103</sup> LRF, art. 29, III.

<sup>104</sup> Dicionário Jurídico Brasileiro – Acquaviva, de Marcus Cláudio Acquaviva.

subsidiária, o fiador responde apenas quando o afiançado não o faz. O contrato pode ser firmado, no entanto, com renúncia do benefício de ordem, tornando-se obrigação solidária.

**Receita Corrente Líquida:** segundo a LRF<sup>106</sup>, a RCL é o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, agropecuárias, industriais, de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes do ente da Federação, deduzidos alguns itens exaustivamente explicitados pela própria LRF, não cabendo interpretações que extrapolem os dispositivos legais. Por se tratar de um conceito complexo e por possuir método de cálculo que demanda algum trabalho, recomenda-se a leitura dos conceitos e orientações do Anexo III – Demonstrativo da Receita Corrente Líquida – do Volume II deste Manual.

Os entes poderão conceder garantia em operações de crédito internas ou externas, observado o disposto na LRF e nas Resoluções do Senado nº 40 e 43, de 2001, e nº 48, de 2007, e suas alterações posteriores.

A garantia está condicionada ao oferecimento de contragarantia, à comprovação de adimplemento da entidade que a pleitear, relativamente a suas obrigações junto ao garantidor e às entidades por este controladas, e à prestação de contas de recursos anteriormente deles recebidos, observado o seguinte:

- a) não será exigida contragarantia de órgãos e entidades do próprio ente;
- b) a contragarantia exigida pela União a Estado ou Município, ou pelos Estados aos Municípios, poderá consistir na vinculação de receitas tributárias diretamente arrecadadas e provenientes de transferências constitucionais, com outorga de poderes ao garantidor para retê-las e empregar o respectivo valor na liquidação da dívida vencida.

No caso de operação de crédito junto a organismo financeiro internacional ou a instituição federal de crédito e fomento para o repasse de recursos externos, a União só prestará garantia a outro ente que atenda, além das condições citadas no parágrafo anterior, as exigências legais para o recebimento de transferências voluntárias.

É nula a garantia concedida acima dos limites fixados pelo Senado Federal<sup>107</sup>.

É vedado às entidades da administração indireta, inclusive suas empresas controladas e subsidiárias, conceder garantia, ainda que com recursos de Fundos. Esta vedação não se aplica à concessão de garantia:

- a) por empresa controlada a sua subsidiária ou controlada, nem à prestação de contragarantia nas mesmas condições;
- b) por instituição financeira a empresa nacional, nos termos da lei.

Quando honrarem dívida de outro ente em razão de garantia prestada, a União e os Estados poderão condicionar as transferências constitucionais ao ressarcimento daquele pagamento.

O ente da Federação, cuja dívida tiver sido honrada pela União ou por Estado em decorrência de garantia prestada em operação de crédito, terá suspenso o acesso a novos créditos ou financiamentos até a total liquidação da mencionada dívida.

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 do Volume I desta publicação.

---

<sup>105</sup> Lei nº 10.406/2002, art. 818 (Código Civil).

<sup>106</sup> LRF, art. 2º, IV e §§1º, 2º e 3º.

<sup>107</sup> RSF nº 43/01, Art. 9º e RSF 48/07, Art. 9º.

### 1.3.1 Instruções de Preenchimento

**Tabela 3 – Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores**

<ENTE DA FEDERAÇÃO>  
RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL  
**DEMONSTRATIVO DAS GARANTIAS E CONTRAGARANTIAS DE VALORES**  
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL  
<PERÍODO DE REFERÊNCIA PADRÃO>

RGF – ANEXO III (LRF, art. 55, inciso I, alínea "c" e art. 40, § 1º) R\$ 1,00

<b>GARANTIAS CONCEDIDAS</b>	SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR	SALDOS DO EXERCÍCIO DE <EXERCÍCIO>		
		Até o 1º Quadrimestre	Até o 2º Quadrimestre	Até o 3º Quadrimestre
EXTERNAS (I) Aval ou Fiança em Operações de Crédito Outras Garantias nos Termos da LRF <sup>1</sup>				
INTERNAS (II) Aval ou Fiança em Operações de Crédito Outras Garantias nos Termos da LRF <sup>1</sup>				
<b>TOTAL GARANTIAS CONCEDIDAS (III) = (I + II)</b>				
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA – RCL (IV)				
% do TOTAL DAS GARANTIAS sobre a RCL				
LIMITE DEFINIDO POR RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL – <%>				

<b>CONTRAGARANTIAS RECEBIDAS</b>	SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR	SALDOS DO EXERCÍCIO DE <EXERCÍCIO>		
		Até o 1º Quadrimestre	Até o 2º Quadrimestre	Até o 3º Quadrimestre
EXTERNAS (V) Aval ou Fiança em Operações de Crédito Outras Garantias nos Termos da LRF <sup>1</sup>				
INTERNAS (VI) Aval ou Fiança em Operações de Crédito Outras Garantias nos Termos da LRF <sup>1</sup>				
<b>TOTAL CONTRAGARANTIAS RECEBIDAS (VII) = (V + VI)</b>				
MEDIDAS CORRETIVAS:				

FONTE:

Nota:

<sup>1</sup> Inclui garantias concedidas por meio de Fundos.

**GARANTIAS CONCEDIDAS** – Essa coluna identifica as garantias concedidas, relativas às operações externas ou internas, de acordo com as seguintes categorias: aval ou fiança em operações de crédito e outras garantias concedidas nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF –, inclusive garantias concedidas por meio de Fundos.

**SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR** – Essa coluna identifica os saldos, do exercício anterior, das garantias concedidas relativas às operações externas e internas, o total dessas garantias e a Receita Corrente Líquida. Além disso, apresenta em percentual o total das Garantias Concedidas sobre a Receita Corrente Líquida.

**SALDOS DO EXERCÍCIO DE <EXERCÍCIO>** – Essa coluna identifica os saldos, do exercício de referência, das garantias concedidas relativas às operações externas e internas, o total dessas garantias e a Receita Corrente Líquida. Além disso, apresenta em percentual o total das Garantias Concedidas sobre a Receita Corrente Líquida. O exercício correspondente deverá ser apresentado no formato <aaaa>.

**Até o 1º Quadrimestre** – Essa coluna identifica os saldos e percentuais acima mencionados até o 1º quadrimestre de referência.

**Até o 2º Quadrimestre** – Essa coluna identifica os saldos e percentuais acima mencionados até o 2º quadrimestre de referência. Essa coluna comporá a tabela somente a partir do 2º quadrimestre de referência.

**Até o 3º Quadrimestre** – Essa coluna identifica os saldos e percentuais acima mencionados até o 3º quadrimestre de referência. Essa coluna comporá a tabela somente no 3º quadrimestre de referência.

**EXTERNAS (I)** – Nessa linha, registrar os saldos das garantias concedidas relativas às obrigações externas, do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente.

**Aval ou Fiança em Operações de Crédito** – Nessa linha, registrar os saldos, do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, dos avais ou fianças em operações de crédito externas.

**Outras Garantias nos Termos da LRF** – Nessa linha, registrar os saldos, do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, de outras garantias externas concedidas nos termos da LRF, incluindo garantias concedidas por meio de fundos.

**INTERNAS (II)** – Nessa linha, registrar os saldos das garantias concedidas relativas a obrigações internas, do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente.

**Aval ou Fiança em Operações de Crédito** – Nessa linha, registrar os saldos, do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, dos avais ou fianças em operações de crédito internas.

**Outras Garantias nos Termos da LRF** – Nessa linha, registrar os saldos, do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, de outras garantias internas concedidas nos termos da LRF, incluindo garantias concedidas por meio de fundos.

**TOTAL GARANTIAS CONCEDIDAS (III) = (I + II)** – Nessa linha, registrar o saldo, do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, das Garantias Concedidas às operações externas e internas, ou seja, o valor da linha (I) mais o valor da linha (II).

**RECEITA CORRENTE LÍQUIDA – RCL (IV)** – Nessa linha, registrar o valor da Receita Corrente Líquida do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente. Esses valores devem ser obtidos do Anexo III – Demonstrativo da Receita Corrente Líquida, pertencente ao Relatório Resumido da Execução Orçamentária, elaborado e publicado pelo Poder Executivo de cada ente da Federação.

**% do TOTAL DAS GARANTIAS sobre a RCL** – Nessa linha, registrar, para o exercício anterior ao de referência e para o exercício de referência até o quadrimestre correspondente, o valor percentual da relação entre o Total de Garantias Concedidas e a Receita Corrente Líquida, ou seja, (III/IV) multiplicado por 100 (cem).

**LIMITE DEFINIDO POR RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL – <%>** – A informação <%> deverá ser substituída pelo número percentual estabelecido por Resolução do Senado Federal (nº 43/01, art. 9º, para Estados, Distrito Federal e Municípios, ou nº 48/07, art. 9º, para a União).

Nessa linha, registrar o valor apurado pela aplicação do percentual correspondente sobre a Receita Corrente Líquida até o quadrimestre do exercício de referência.

**CONTRAGARANTIAS RECEBIDAS** – Essa coluna identifica as contragarantias recebidas em virtude da concessão de garantias às operações externas e internas, tendo por finalidade salvaguardar o ente dos riscos decorrentes da concessão de garantias, nos termos da lei.

**SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR** – Essa coluna identifica os saldos, do exercício anterior, das contragarantias vinculadas às garantias externas e internas e o total dessas contragarantias.

**SALDOS DO EXERCÍCIO DE <EXERCÍCIO>** – Essa coluna identifica os saldos, do exercício de referência, das contragarantias vinculadas às garantias externas e internas e o total dessas contragarantias. O exercício correspondente deverá ser apresentado no formato <aaaa>.

**Até o 1º Quadrimestre** – Essa coluna identifica os saldos acima mencionados até o 1º quadrimestre de referência.

**Até o 2º Quadrimestre** – Essa coluna identifica os saldos acima mencionados até o 2º quadrimestre de referência. Essa coluna comporá a tabela somente a partir do 2º quadrimestre de referência.

**Até o 3º Quadrimestre** – Essa coluna identifica os saldos acima mencionados até o 3º quadrimestre de referência. Essa coluna comporá a tabela somente no 3º quadrimestre de referência.

**EXTERNAS (V)** – Nessa linha, registrar os saldos das contragarantias vinculadas às garantias externas do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente.

**Aval ou Fiança em Operações de Crédito** – Nessa linha, registrar os saldos, do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, das contragarantias de avais ou fianças em operações de crédito externas.

**Outras Garantias nos Termos da LRF** – Nessa linha, registrar os saldos, do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, das contragarantias vinculadas às outras garantias externas concedidas nos termos da LRF, incluindo garantias concedidas por meio de fundos.

**INTERNAS (VI)** – Nessa linha, registrar os saldos das contragarantias vinculadas às garantias internas do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente.

**Aval ou Fiança em Operações de Crédito** – Nessa linha, registrar os saldos, do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, das contragarantias de avais ou fianças em operações de crédito internas.

**Outras Garantias nos Termos da LRF** – Nessa linha, registrar os saldos, do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente, das contragarantias vinculadas às outras garantias internas concedidas nos termos da LRF, incluindo garantias concedidas por meio de Fundos.

**TOTAL CONTRAGARANTIAS RECEBIDAS (VII) = (V + VI)** – Nessa linha, registrar o saldo do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente das contragarantias vinculadas às garantias externas e internas, ou seja, o valor da linha (V) mais o valor da linha (VI).

**MEDIDAS CORRETIVAS** – Nessa linha, registrar as medidas corretivas adotadas ou a adotar caso o ente ultrapasse qualquer dos limites<sup>108</sup>. Se todos os limites tiverem sido atendidos, essa linha deve permanecer em branco.

**Nota:** – Nessa linha, registrar, dentre outras informações, as medidas corretivas adotadas ou a adotar, se o ente ultrapassar qualquer um dos limites<sup>109</sup>.

---

<sup>108</sup> LRF, art. 55, inciso II.

<sup>109</sup> LRF, art. 55, inciso II.

## 1.3.2 Particularidades

### 1.3.2.1 Estados, Distrito Federal e Municípios

O Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores é elaborado pelo Poder Executivo e abrange as garantias e contragarantias de valores dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Na Receita Corrente Líquida do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e de Roraima, não serão considerados os recursos recebidos da União para atendimento das despesas com pessoal<sup>110</sup>.

O saldo global das garantias concedidas pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios não poderá exceder a 22% (vinte e dois por cento) da Receita Corrente Líquida. Esse limite poderá ser elevado para 32% (trinta e dois por cento) da Receita Corrente Líquida, desde que, cumulativamente, quando aplicável, o garantidor:

- a) não tenha sido chamado a honrar, nos últimos 24 meses, a contar do mês da análise, quaisquer garantias anteriormente prestadas;
- b) esteja cumprindo o limite da dívida consolidada líquida;
- c) esteja cumprindo os limites de despesa com pessoal;
- d) esteja cumprindo o Programa de Ajuste Fiscal acordado com a União<sup>111</sup>.

### 1.3.2.2 Municípios com População Inferior a 50.000 Habitantes

É facultado aos Municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes optar por divulgar, semestralmente, o Relatório de Gestão Fiscal<sup>112</sup>.

A divulgação dos relatórios e demonstrativos deverá ser realizada em até trinta dias após o encerramento do semestre. Prazo que, para o primeiro semestre, se encerra em 30 de julho e, para o segundo semestre, se encerra em 30 de janeiro do ano subsequente ao de referência.

Para a divulgação semestral, o município deverá utilizar a Tabela 3, constante do tópico 1.3.1, substituindo as três colunas referentes aos quadrimestres por duas colunas referentes aos semestres, fazendo os ajustes necessários nos títulos das colunas, e no seu preenchimento devem constar informações acumuladas até o semestre de referência.

---

<sup>110</sup> LRF, art. 19, § 1º, inciso V.

<sup>111</sup> Resolução nº 43/2001, do SF, art. 9º, alterada pela Resolução nº 3/2002 do SF.

<sup>112</sup> LRF, art. 63, inciso II, letra “b”.

## 1.4 ANEXO IV – DEMONSTRATIVO DAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO

### 1.4.1 Considerações Iniciais

O Demonstrativo das Operações de Crédito<sup>113</sup> compõe apenas o Relatório de Gestão Fiscal – RGF do Poder Executivo<sup>114</sup> e abrange as operações de crédito internas e externas, inclusive por antecipação da receita, de cada ente da respectiva esfera de governo (Federal, Estadual ou Municipal).

Os entes da Federação são a União, cada Estado, o Distrito Federal e cada Município, neles compreendidos o Poder Executivo, o Poder Legislativo, inclusive os Tribunais de Contas, o Poder Judiciário e o Ministério Público, as administrações diretas e indiretas, inclusive fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes.<sup>115</sup> Todos os fundos financeiro-fiscais e os fundos de previdência estão incluídos no conceito de ente da Federação.

Empresa estatal dependente é a empresa controlada 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.<sup>116</sup>

Empresa controlada, por sua vez, é a sociedade cuja maioria do capital social com direito a voto pertença, direta ou indiretamente, a ente da Federação.

Este demonstrativo visa a assegurar a transparência das operações de crédito efetuadas pelo ente da Federação, discriminando-as em face de sua relevância à luz da legislação aplicável, e a verificar os limites de que trata a LRF e as Resoluções do Senado Federal.<sup>117</sup> Nos termos do § 1º do art. 1º da LRF, “a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas (...)”, razão pela qual o controle das operações de crédito é essencial à gestão fiscal responsável, visto que tais operações embutem risco de não adimplemento das obrigações, geralmente refletido na cobrança de juros, os quais serão incorporados ao valor original da dívida.

Este demonstrativo abrange toda e qualquer operação de crédito realizada pelos entes da Federação, independentemente de envolverem ou não o ingresso de receitas orçamentárias nos cofres públicos. Nesse sentido, não se confunde com o Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital,<sup>118</sup> o qual engloba apenas as operações de crédito que envolvem o registro de receita orçamentária no exercício a que se refere à lei orçamentária. Os valores apresentados por estes demonstrativos são, em regra, diferentes.

<sup>113</sup> LRF, art. 55, inciso I, alínea “d”.

<sup>114</sup> LRF, art. 55, § 1º.

<sup>115</sup> LRF, art. 1º, §3º, e art. 2º, I.

<sup>116</sup> LRF, art. 2º, II e III e Resoluções nº 43/2001 e nº 48/2007, do Senado Federal.

<sup>117</sup> Resolução nº 48, de 2007, Resoluções nº 40 e nº 43, de 2001, e alterações posteriores constantes das Resoluções nº 3 e 5, de 2002, nº 19 e 20, de 2003, nº 67, de 2005, nº 21, 32 e 40, de 2006, nº 6 e 49, de 2007, nº 47 e 48, de 2008, e nº 02 de 2009, todas do Senado Federal.

<sup>118</sup> LRF, art. 53, § 1º, I e MDF, Volume II, Anexo XI.

## 1.4.2 Definição e Principais Características das Operações de Crédito

As operações de crédito têm característica de fluxo, ou seja, uma vez contratadas, seu montante equivale ao valor do principal contratado. Entende-se por operação de crédito realizada<sup>119</sup> em um exercício o montante de liberação contratualmente previsto para o mesmo exercício, sendo esse o valor a ser apresentado neste demonstrativo, exceção feita às operações de crédito por antecipação de receita – ARO, cujo limite é apurado em relação ao saldo devedor da operação. Já as operações que não demandam o registro de receita orçamentária<sup>120</sup> são consideradas realizadas no momento em que passa a existir a obrigação financeira delas decorrentes.

Eventuais cobranças de juros ou amortizações realizadas, não alteram o valor da operação de crédito contratada, muito embora impactem o valor do estoque da dívida (o qual é demonstrado em um demonstrativo específico, o Anexo II do RGF). Ou seja, o fluxo de operações de crédito realizadas causa impactos no estoque da dívida, mas esses conceitos não se confundem.

A LRF define de forma exemplificativa o conceito de operação de crédito, que corresponde ao compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros.<sup>121</sup>

Equipara-se à operação de crédito a assunção, o reconhecimento ou a confissão de dívidas pelo ente da Federação, sem prejuízo do cumprimento das exigências para a geração de despesa.<sup>122</sup> Por outro lado, não se caracterizam como operações de crédito as incorporações de passivos decorrentes de precatórios judiciais, as quais, no entanto, integrarão a dívida consolidada nos termos definidos no Manual do RGF, Anexo II – Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida.<sup>123</sup> Contudo, nem toda decisão judicial está isenta de ser considerada como operação de crédito. Assim, no caso de homologação de acordo judicial, que de fato caracterize um financiamento de uma parte à outra, deverá a operação ser considerada como operação de crédito para todos os fins legais.

Não se equipara a operações de crédito a assunção de obrigação entre pessoas jurídicas (administração direta, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes) integrantes do mesmo Estado, Distrito Federal ou Município.<sup>124</sup>

Em regra, as operações de crédito possuem pelo menos uma das seguintes características:

- a) Envolvem o reconhecimento, por parte do setor público, de um passivo, que equivale a um aumento do endividamento público com impactos no montante da dívida pública e na capacidade de endividamento do ente;
- b) Pressupõem a existência de risco de não adimplemento de obrigações que, em geral, materializa-se na forma de cobrança de juros explícitos ou implícitos, deságio e demais encargos financeiros, tendo como consequência uma redução do Patrimônio Líquido do ente que equivale a um aumento do valor original da dívida; e

<sup>119</sup> Resolução nº 43/2001, art. 6º, §5º e art. 7º, §1º e Resolução nº 48/2007, art. 7º, §1º, ambas do Senado Federal.

<sup>120</sup> Como aquelas descritas no art. 29, §1º da LRF.

<sup>121</sup> LRF, art. 29, III.

<sup>122</sup> LRF, arts. 15, 16 e 29, § 1º.

<sup>123</sup> LRF, art. 30, § 7º.

<sup>124</sup> Resolução nº 43/2001, do Senado Federal, art. 3º, §2º, com redação dada pela Resolução nº 19/2003, art. 1º.

- c) Diferimento no tempo, uma vez que, em regra, as operações de crédito envolvem o recebimento de recursos financeiros, bens, ou prestação de serviços, os quais terão como contrapartida a incorporação de uma dívida a ser quitada em momento futuro.

Ressalte-se que as operações de crédito e as operações a elas equiparadas pela LRF nem sempre envolvem o usual crédito junto a uma instituição financeira ou o ingresso de receita orçamentária nos cofres públicos e podem transcender a anualidade do Orçamento Público.

No caso da assunção, reconhecimento ou confissão de dívidas, por exemplo, há a incorporação de um passivo sem contrapartida na forma de serviços prestados ao ente ou de aumento do ativo da entidade, seja devido ao ingresso de receita orçamentária ou à incorporação ao patrimônio público de bens adquiridos.

### 1.4.3 Vedações

Segundo disposição expressa da LRF, equiparam-se a operações de crédito e estão vedados:<sup>125</sup>

- a) a captação de recursos a título de antecipação de receita de tributo ou contribuição cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido;
- b) o recebimento antecipado de valores de empresa em que o Poder Público detenha, direta ou indiretamente, a maioria do capital social com direito a voto, salvo lucros e dividendos, na forma da legislação;
- c) a 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, não se aplicando esta vedação a empresas estatais dependentes; e
- d) a assunção de obrigação, sem autorização orçamentária, com fornecedores para pagamento *a posteriori* de bens e serviços.

O Senado Federal, adicionalmente, vedou a concessão de qualquer subsídio ou isenção, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, incentivos, anistias, remissão, reduções de alíquotas e quaisquer outros benefícios tributários, fiscais ou financeiros, não autorizados na forma de lei específica que regule exclusivamente as matérias retro enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição.<sup>126</sup>

Também por determinação do Senado Federal, é vedado aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal:

- a) realizar operação de crédito que represente violação dos acordos de refinanciamento firmados com a União;<sup>127</sup> e
- b) em relação aos créditos decorrentes do direito dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, de participação governamental obrigatória, nas modalidades de royalties, participações especiais e compensações financeiras, no resultado da exploração de petróleo e gás natural, de recursos hídricos para fins de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental ou zona econômica exclusiva:<sup>128</sup>
  - ceder direitos relativos a período posterior ao do mandato do chefe do Poder Executivo, exceto para capitalização de Fundos de Previdência ou para amortização extraordinária de dívidas com a União;
  - dar em garantia ou captar recursos a título de adiantamento ou antecipação, cujas obrigações contratuais respectivas ultrapassem o mandato do chefe do Poder Executivo.

<sup>125</sup> LRF, art. 37.

<sup>126</sup> Resolução nº 43, de 2001, do Senado Federal, art. 5º, V, e Resolução nº 48, de 2007, do Senado Federal, art. 5º, IV.

<sup>127</sup> Resolução nº 43, de 2001, do Senado Federal, art. 5º, IV.

<sup>128</sup> Resolução nº 43, de 2001, do Senado Federal, art. 5º, VI.

Constatando-se infração às vedações impostas pelo Senado Federal, e enquanto não promovido o cancelamento ou amortização total do débito, as dívidas serão consideradas vencidas para efeito de apuração de limites e a entidade mutuária ficará impedida de realizar operações de crédito.<sup>129</sup>

#### 1.4.4 Operações de crédito por antecipação de receita – ARO.

A operação de crédito por antecipação de receita orçamentária – ARO, espécie do gênero operação de crédito, destina-se a atender insuficiência de caixa durante o exercício financeiro e deverá cumprir as exigências da LRF aplicáveis às operações de crédito<sup>130</sup> e, também as seguintes:

- a) somente poderá ser realizada a partir do décimo dia do início do exercício, devendo ser liquidada, com juros e outros encargos incidentes, até o dia dez de dezembro de cada ano;
- b) não será autorizada se forem cobrados outros encargos que não a taxa de juros da operação, obrigatoriamente prefixada ou indexada à taxa básica financeira, ou a que vier a esta substituir;
- c) estará proibida a sua contratação enquanto existir operação anterior da mesma natureza não integralmente resgatada e, também, no último ano de mandato do Presidente, Governador ou Prefeito Municipal;
- d) será efetuada mediante abertura de crédito junto à instituição financeira vencedora, em processo competitivo eletrônico promovido pelo Banco Central do Brasil.

#### 1.4.5 Exigências legais

A característica fundamental da despesa pública é ser precedida de autorização legislativa, por meio do orçamento. A Constituição vedou a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais.<sup>131</sup> Na mesma linha, a LRF estabeleceu condições para a geração de despesa: o ato que cria despesa deverá ser acompanhado de estimativa do impacto orçamentário-financeiro e de declaração do ordenador de despesa de que tem adequação com a LOA e compatibilidade com o Plano Plurianual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias, sem o que tal geração de despesa ou assunção de obrigação é considerada não autorizada, irregular e lesiva ao patrimônio público.<sup>132</sup> A Lei 10.080, de 2000, Lei de Crimes Fiscais, por sua vez, considera crime ordenar despesa sem autorização legislativa.

As operações de crédito darão origem a obrigações de despesas e, portanto, estão sujeitas às exigências aplicáveis às demais despesas e às seguintes:

- a) Existência de prévia e expressa autorização para a contratação, no texto da lei orçamentária, em créditos adicionais ou lei específica para o montante total da operação contratada.<sup>133</sup>
- b) Inclusão no orçamento ou em créditos adicionais dos recursos provenientes da operação com entrada no exercício a que se refere o orçamento, quando houver, exceto no caso de operações por antecipação de receita;<sup>134</sup>
- c) Autorização específica do Senado Federal, quando se tratar de operação de crédito externo;<sup>135</sup>

<sup>129</sup> Resolução nº 43, de 2001, do Senado Federal, art. 5º, § 1º.

<sup>130</sup> LRF, art. 38.

<sup>131</sup> Constituição, art. 167, II.

<sup>132</sup> LRF, art.s. 15, 16 e 29, § 1º.

<sup>133</sup> LRF, art. 32, §1º, I.

<sup>134</sup> LRF, art. 32, §1º, II.

<sup>135</sup> LRF, art. 32, §1º, IV.

A realização de operações de crédito depende, ainda, de autorização prévia do Ministério da Fazenda que, por meio da Secretaria do Tesouro Nacional, verifica os limites de endividamento aplicáveis ao ente da Federação pleiteante e demais condições previstas na LRF, nas Resoluções do Senado Federal,<sup>136</sup> e demais normativos em vigor. Caso seja constatada a existência de operação de crédito com instituição não-financeira dentro dos limites e condições legais, porém sem autorização do Ministério da Fazenda, deve ser solicitada sua regularização, aplicando-se, nesse caso, as mesmas exigências para os pleitos regulares.<sup>137</sup>

Os requisitos exigidos para a contratação de operações de crédito aplicam-se aos casos de novação<sup>138</sup> de dívida (contratação de nova dívida para extinguir e substituir a anterior) e aos aditamentos de contratos de operações de crédito, assim entendidos os acréscimos e demais modificações em cláusulas contratuais.

No que tange os aditamentos de contrato, contudo, destaca-se que as alterações de cronogramas de liberação e pagamento de operações de crédito já contratadas, desde que não modifiquem o prazo total do contrato, não configuram nova operação de crédito, não dependendo de prévia autorização da Secretaria do Tesouro Nacional, do Ministério da Fazenda. No entanto, para espelhar as novas condições de contrato, sempre que for celebrado aditivo contratual, deve ser efetuado no Sistema de Registro de Operações de Crédito com o Setor Público (CADIP), o registro de repactuação ou renovação da operação.<sup>139</sup>

As operações relativas à dívida mobiliária federal autorizadas no texto da lei orçamentária ou de créditos adicionais serão objeto de processo simplificado que atenda às suas especificidades.<sup>140</sup>

Os procedimentos para a correta instrução de processos de contratação de operação de crédito de interesse dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, e de suas respectivas autarquias, fundações e empresas estatais dependentes encontram-se detalhados no Manual de Instrução de Pleitos – MIP, disponível no endereço <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/MIP.htm>.

Os procedimentos para a contabilização das operações de crédito devem seguir as orientações do órgão central de contabilidade da União, inclusive quanto à correta identificação das informações para preenchimento deste demonstrativo.

Por fim, cabe destacar que há exigências legais também para as situações em que os entes figuram no outro pólo da relação jurídica, qual seja, a de concedente do crédito, em especial quando tais créditos são destinados ao setor privado<sup>141</sup>. É necessária autorização em lei específica, por exemplo, no caso de prorrogações e composições de dívidas decorrentes de operações de crédito<sup>142</sup> e de socorro a instituições do Sistema Financeiro Nacional, ainda que mediante a concessão de empréstimos de recuperação ou financiamentos para mudança de controle acionário.<sup>143</sup> Entende-se por lei específica aquela que regula exclusivamente determinada matéria.

<sup>136</sup> Resoluções nº 40 e nº 43, de 2001, e alterações posteriores constantes das Resoluções nº 3 e 5, de 2002, nº 19 e 20, de 2003, nº 67, de 2005, nº 21, 32 e 40, de 2006, nº 6, 48 e 49, de 2007, todas do Senado Federal.

<sup>137</sup> Resolução nº 43, de 2001, do Senado Federal, art. 24, §§ 4º, 5º, 6º e 7º, incluídos pela Resolução nº 19, de 2003.

<sup>138</sup> Lei nº 10.406, de 2002 – Código Civil Brasileiro, art. 360.

<sup>139</sup> Comunicado BACEN nº 15.444, de 2007.

<sup>140</sup> LRF, art. 32, §2º.

<sup>141</sup> LRF, art. 26 a 28.

<sup>142</sup> LRF, art. 27, parágrafo único.

<sup>143</sup> LRF art. 28.

## 1.4.6 Instruções de Preenchimento

**Tabela 4 – Demonstrativo das Operações de Crédito**

<ENTE DA FEDERAÇÃO > RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL <b>DEMONSTRATIVO DAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO</b> ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL <PERÍODO DE REFERÊNCIA PADRÃO>			
RGF – ANEXO IV (LRF, art. 55, inciso I, alínea "d" e inciso III alínea "c")			R\$ 1,00
<u>OPERAÇÕES DE CRÉDITO</u>	VALOR CONTRATUALMENTE PREVISTO		VALOR EXECUTADO ATÉ O QUADRIMESTRE DE REFERÊNCIA
	No Quadrimestre de Referência	Até o Quadrimestre de Referência (a)	
SUJEITAS AO LIMITE PARA FINS DE CONTRATAÇÃO (I)			
Mobiliária			
Interna			
Externa			
Contratual			
Interna			
Abertura de Crédito			
Aquisição Financiada de Bens e Arrendamento Mercantil Financeiro			
Derivadas de PPP			
Demais Aquisições Financiadas			
Antecipação de Receita			
Pela Venda a Termo de Bens e Serviços			
Demais Antecipações de Receita			
Assunção, Reconhecimento e Confissão de Dívidas (LRF, art. 29, § 1º)			
Outras Operações de Crédito			
Externa			
<Tipo de operação>			
NÃO SUJEITAS AO LIMITE PARA FINS DE CONTRATAÇÃO (II)			
Parcelamentos de Dívidas			
De Tributos			
De Contribuições Sociais			
Previdenciárias			
Demais Contribuições Sociais			
Do FGTS			
Melhoria da Administração de Receitas e da Gestão Fiscal, Financeira e Patrimonial			
Programa de Iluminação Pública – RELUZ			
<u>APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DOS LIMITES</u>			
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA – RCL			-
OPERAÇÕES VEDADAS (III)			
TOTAL CONSIDERADO PARA FINS DA APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE (IV) = (Ia + III)			
LIMITE GERAL DEFINIDO POR RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL PARA AS OPERAÇÕES DE CRÉDITO INTERNAS E EXTERNAS			
OPERAÇÕES DE CRÉDITO POR ANTECIPAÇÃO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA			
LIMITE DEFINIDO POR RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL PARA AS OPERAÇÕES DE CRÉDITO POR ANTECIPAÇÃO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA			
TOTAL CONSIDERADO PARA CONTRATAÇÃO DE NOVAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO (V) = (IV + IIa)			
FONTE:			
Notas:			
<sup>1</sup> < Medidas Corretivas >			

**OPERAÇÕES DE CRÉDITO** – Esse quadro identifica as operações de crédito, internas e externas, realizadas pelo ente, segregadas em sujeitas e não sujeitas ao limite para fins de contratação.

**VALOR CONTRATUALMENTE PREVISTO** – Essa coluna identifica os valores das operações de crédito realizadas, no quadrimestre de referência e até o quadrimestre de referência. Para fins de apuração do cumprimento do limite de realização de operação de crédito determinado pelo Senado Federal, deve ser considerado o montante de liberação contratualmente previsto para o mesmo exercício,<sup>144</sup> o qual é identificado nessa coluna. As operações que não demandam o registro de receita orçamentária<sup>145</sup> são consideradas realizadas no momento em que passa a existir a obrigação financeira delas decorrentes.

**VALOR EXECUTADO ATÉ O QUADRIMESTRE DE REFERÊNCIA** – Essa coluna identifica, para fins meramente comparativos, o montante de recursos originários de operações de crédito que efetivamente ingressaram nos cofres públicos. Para as operações que não demandam o registro de receita orçamentária o valor identificado nessa coluna deve ser o mesmo da coluna VALOR CONTRATUALMENTE PREVISTO.

**SUJEITAS AO LIMITE PARA FINS DE CONTRATAÇÃO (I)** – Nessa linha, registrar o total das operações de crédito sujeitas ao limite para fins de contratação, tanto as externas quanto as internas, classificadas conforme a sua relevância à luz da legislação fiscal em vigor.

Operação de crédito corresponde ao compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros.<sup>146</sup>

**Mobiliária** – Nessa linha, registrar o valor total das operações de crédito mobiliárias realizadas, decorrentes de títulos emitidos pelo respectivo ente da Federação.

**Interna** – Nessa linha, registrar o valor total das operações de crédito mobiliárias internas realizadas.

**Externa** – Nessa linha, registrar o valor total das operações de crédito mobiliárias externas realizadas.

**Contratual** – Nessa linha, registrar o valor total das operações de crédito contratuais, internas e externas realizadas, excetuadas aquelas não sujeitas ao limite para fins de contratação, visto que essas devem ser registradas em linhas específicas.

**Interna** – Nessa linha, registrar o valor total das operações de crédito contratuais internas realizadas.

**Abertura de Crédito** – Nessa linha, registrar o valor das operações de crédito internas realizadas sob a forma de abertura de crédito fixo (entrega de quantia determinada ao mutuário que deve ser devolvida ao mutuante no prazo e acrescida dos encargos previstos no contrato) ou rotativo (disponibilização de limite de crédito ao mutuário que, quando utilizado, parcial ou totalmente, deve ser devolvido ao mutuante no prazo e acrescido dos encargos previstos no contrato). Engloba o tipo mais comum de operação de crédito, que ocorre quando é solicitado um recurso junto a uma instituição financeira para pagamento posterior acrescido de juros e demais encargos contratualmente previstos.

<sup>144</sup> Resolução nº 43/2001, do Senado Federal, art. 6º, §5º e art. 7º, caput.

<sup>145</sup> Como aquelas descritas no art. 29, §1º da LRF.

<sup>146</sup> LRF, art. 29, III.

Sem prejuízo das responsabilidades e providências a serem adotadas pela inobservância da legislação em vigor, também serão registradas nessa linha, no relatório correspondente ao último quadrimestre do exercício de referência, o valor das operações de crédito por antecipação de receita orçamentária – ARO – que não tenham sido quitadas até o dia 10 de dezembro do exercício de referência.

**Aquisição Financiada de Bens e Arrendamento Mercantil Financeiro** – Nessa linha, registrar o valor total das operações de crédito internas realizadas sob a forma de aquisição financiada de bens, inclusive aquelas feitas na forma de arrendamento mercantil financeiro, cuja peculiaridade é a existência de opção de compra ao fim do termo contratual.

**Derivadas de PPP** – Nessa linha, registrar o valor das operações de crédito internas realizadas sob a forma de aquisição financiada de bens, inclusive aquelas feitas na forma de arrendamento mercantil financeiro, decorrentes de Parcerias Público-Privadas – PPP.

Caso a realização de uma PPP envolva a assunção de riscos pela Administração Pública que possam vir a afetar a sua situação fiscal, essa operação terá como consequência a incorporação de um passivo ao patrimônio público. Nessa situação, a contratação de PPP compreenderá a realização de uma operação de crédito no valor do passivo incorporado.

**Demais Aquisições Financiadas** – Nessa linha, registrar o valor das operações de crédito contratuais internas realizadas sob a forma de aquisição financiada de bens, inclusive aquelas feitas na forma de arrendamento mercantil financeiro, que não sejam decorrentes de PPP.

**Antecipação de Receita** – Nessa linha, registrar o valor total das operações de crédito internas realizadas sob a forma de antecipação de receita. São receitas antecipadas aquelas decorrentes de fatos geradores futuros.

A antecipação de receita tem como consequência a incorporação de um passivo patrimonial pela entidade contratada, visto que os recursos antecipados, em regra, deverão ser devolvidos no caso de não concretização da operação ou da situação que cria o direito potencial ao recebimento (fato gerador). Dada a incerteza quanto à efetividade do ingresso desses recursos e a consequente incorporação de um passivo ao patrimônio da entidade contratada, devido ao risco de inadimplemento da obrigação contratual, a antecipação de receita caracteriza-se como uma operação de crédito.

**Pela Venda a Termo de Bens e Serviços** – Nessa linha, registrar o valor das operações de crédito internas realizadas sob a forma de recebimentos antecipados pela venda a termo de bens e serviços. Em regra, os recursos antecipados deverão ser devolvidos no caso de não concretização da operação de venda, ou seja, se os bens ou serviços não forem entregues ou prestados dentro dos termos contratuais estipulados.

**Demais Antecipações de Receita** – Nessa linha, registrar o valor das operações de crédito internas realizadas sob a forma de quaisquer outras antecipações de receita que não sejam decorrentes de venda a termo de bens e serviços como, por exemplo, a captação de recursos a título de adiantamento ou antecipação de receitas decorrentes de créditos relativos ao direito à participação governamental obrigatória, nas modalidades de royalties, participações especiais e compensações financeiras, no resultado da exploração de petróleo e gás natural, de recursos hídricos para fins de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental ou zona econômica exclusiva.

Ressalta-se que, quanto a essas participações governamentais obrigatórias, é vedado:<sup>147</sup>

- a) ceder direitos relativos a período posterior ao do mandato do chefe do Poder Executivo, exceto para capitalização de Fundos de Previdência ou para amortização extraordinária de dívidas com a União;
- b) dar em garantia ou captar recursos a título de adiantamento ou antecipação, cujas obrigações contratuais respectivas ultrapassem o mandato do chefe do Poder Executivo.

Qualquer receita proveniente da antecipação de receitas de royalties será exclusiva para capitalização de Fundos de Previdência ou para amortização extraordinária de dívidas com a União. Nessas operações, serão observadas ainda as normas e competências da Previdência Social relativas à formação de Fundos de Previdência Social.<sup>148</sup>

Constatando-se a realização de operação que viole essas vedações, seu valor deve ser registrado na linha OPERAÇÕES VEDADAS (III).

**Assunção, Reconhecimento e Confissão de Dívidas (LRF, art. 29, § 1º)** – Nessa linha, registrar o valor das operações internas decorrentes de assunção, reconhecimento ou confissão de dívidas, equiparadas a operação de crédito pela LRF.

As incorporações de passivos decorrentes de precatórios judiciais não se caracterizam como operações de crédito e não devem ser registradas nessa linha, embora integrem a dívida consolidada.<sup>149</sup>

Nessa linha, será registrado, por exemplo, o valor das operações de crédito internas realizadas na forma de parcelamento de dívidas não-tributárias que incorram em aumento do montante devido ou que comprometam créditos orçamentários de exercícios futuros. Tais parcelamentos devem ser previamente autorizados pelo Ministério da Fazenda.

**Outras Operações de Crédito** – Nessa linha, registrar o valor das operações de crédito contratuais internas que, pelas suas especificidades, não possam ser enquadradas em quaisquer das classificações descritas anteriormente como, por exemplo, a venda de recebíveis com garantia (nas quais o vendedor ou cedente retém os riscos associados ao ativo vendido ou cedido). São passíveis de serem registradas nessa linha as operações que apresentarem alguma das seguintes características:

- a) Dão origem ao reconhecimento, por parte do setor público, de um passivo, que equivale a um aumento do endividamento público com impactos no montante da dívida pública e na capacidade de endividamento do ente;
- b) a assunção de risco de inadimplemento de obrigações que, em geral, materializa-se na forma de cobrança de juros explícitos ou implícitos, deságio e demais encargos financeiros, os quais se somarão ao valor original da dívida; e
- c) o diferimento no tempo, uma vez que, em regra, as operações de crédito envolvem o recebimento de recursos financeiros, bens, ou prestação de serviços, os quais terão como contrapartida a incorporação de uma dívida a ser quitada em momento futuro.

**Externa** – Nessa linha, registrar o valor total das operações de crédito contratuais externas realizadas, classificadas conforme a sua relevância à luz da legislação fiscal em vigor, excetuadas aquelas não sujeitas ao limite, visto que essas devem ser registradas em linhas específicas.

<sup>147</sup> Resolução nº 43, de 2001, do Senado Federal, art. 5º, VI.

<sup>148</sup> Resolução nº 43, de 2001, do Senado Federal, art. 5º, §§ 2º e 3º.

<sup>149</sup> LRF, art. 30, § 7º e MDF, Volume III, Anexo II – Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida.

<**Tipo de operação**> – Nessa linha, registrar, o tipo de operação de crédito externa, quais sejam:

- a) Abertura de Crédito;
- b) Aquisição Financiada de Bens e Arrendamento Mercantil Financeiro;
- c) Antecipação de Receita, seja pela venda a termo de bens e serviços, sejam outras antecipações de receita;
- d) Assunção, Reconhecimento e Confissão de Dívidas, incluindo os parcelamentos de dívidas não-tributárias; ou
- e) Outras Operações de Crédito.

As operações de crédito externas podem ser segregadas, neste demonstrativo, de forma semelhante às operações internas, conforme a sua relevância. A única diferença consiste em que não poderá haver registro de operações de crédito derivadas de PPP, pois essas operações enquadram-se apenas como operações de crédito internas.

**NÃO SUJEITAS AO LIMITE PARA FINS DE CONTRATAÇÃO (II)** – Nessa linha, registrar o valor das operações de crédito que poderão ser contratadas independentemente de o ente da Federação ter ultrapassado o limite anual estabelecido por Resolução do Senado Federal para a contratação de operações de crédito. Ou seja, trata-se daquelas operações de crédito que, atendidos os demais requisitos para sua contratação, poderão ser contratadas, mesmo que o ente tenha ultrapassado o limite anual.

A contratação dessas operações resulta na incorporação de passivos por parte do ente contratante com conseqüente impacto em sua capacidade de pagamento. Nesse sentido, em consonância com as práticas de responsabilidade na gestão fiscal e, em especial, com o disposto no §1º do art. 1º da LRF, o valor contratado em operações dessa natureza será considerado em conjunto com as demais operações de crédito já contratadas pelo ente para fins de futuras autorizações pelo Ministério da Fazenda de outros tipos de operação de crédito a serem contratadas no exercício financeiro.

Neste tipo de operação de crédito, estão compreendidos: os parcelamentos de dívidas tributárias, de contribuições sociais e de FGTS; as operações dos Estados, Distrito Federal e Municípios com a finalidade de financiar projetos de investimento para a melhoria da administração de receitas e da gestão fiscal, financeira e patrimonial, no âmbito de programa proposto pelo Poder Executivo Federal; e as operações ao amparo do Programa Nacional de Iluminação Pública Eficiente – RELUZ.<sup>150</sup>

**Parcelamento de Dívidas** – Nessa linha, registrar o valor total das operações de parcelamento de dívidas decorrentes de tributos (impostos, taxas e contribuições de melhoria), contribuições sociais e FGTS.

Não é necessária autorização prévia do Ministério da Fazenda para que parcelamentos desse tipo sejam realizados, uma vez que são disciplinados por legislação específica.<sup>151</sup> Contudo, deverão ser enviadas, ao Ministério da Fazenda, quando solicitadas, as informações relativas a essas operações, nos termos do art. 26 da Resolução nº 43, de 2001, do Senado Federal.

**Melhoria da Administração de Receitas e da Gestão Fiscal, Financeira e Patrimonial**– Nessa linha, registrar as operações de crédito internas e externas contratadas pelos Estados e pelos Municípios com a União, organismos multilaterais de crédito ou instituições oficiais federais de crédito ou de fomento, com a finalidade de financiar projetos de investimento para a melhoria da

---

150 Contratadas com base na Lei nº 9.991, de 2000, e excluídas do limite nos termos da Resolução nº 43, de 2001, do Senado Federal, art. 7º, § 3º, II, alterada pela Resolução nº 19, de 2003.

<sup>151</sup> Lei nº 5.172, de 1966, Código Tributário Nacional, arts. 151, VI e 155-A.

administração das receitas e da gestão fiscal, financeira e patrimonial, no âmbito de programa proposto pelo Poder Executivo Federal.

Na autorização dessas operações, não são considerados os limites gerais impostos para a realização de operações de crédito.<sup>152</sup> Dessa forma, sem prejuízo da verificação dos demais requisitos legais exigidos para a contratação de operações de crédito, o cumprimento dos limites descritos no artigo 7º da Resolução nº43, de 2001, do Senado Federal não será critério impeditivo para a contratação desse tipo específico de operação.

**Programa de Iluminação Pública – RELUZ** – Nessa linha, registrar as operações de crédito realizadas ao amparo do Programa Nacional de Iluminação Pública Eficiente – RELUZ.

Na autorização dessas operações não são considerados os limites gerais impostos para a realização de operações de crédito.<sup>153</sup> Dessa forma, sem prejuízo da verificação dos demais requisitos legais exigidos para a contratação de operações de crédito, o cumprimento dos limites descritos no artigo 7º da Resolução nº43, de 2001, do Senado Federal não será critério impeditivo para a contratação desse tipo específico de operação.

Não devem ser registradas nessa linha outras operações de crédito referentes a programas de iluminação pública, as quais deverão ser registradas, de acordo com as suas características, em uma das classificações de operações de crédito contratuais, constantes do detalhamento da rubrica SUJEITAS AO LIMITE PARA FINS DE CONTRATAÇÃO (I).

**APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DOS LIMITES** – Esse quadro destaca os valores e percentuais utilizados na aferição do cumprimento dos limites impostos à realização de operações de crédito pela legislação em vigor.

**RECEITA CORRENTE LÍQUIDA – RCL**<sup>154</sup> – Nessa linha, registrar o valor da Receita Corrente Líquida até o quadrimestre de referência, que deve ser obtido do Anexo III – Demonstrativo da Receita Corrente Líquida do Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO, elaborado e publicado pelo Poder Executivo de cada ente da Federação.

**OPERAÇÕES VEDADAS (III)** – Nessa linha, registrar, no caso de sua realização, o montante apurado até o quadrimestre de referência das operações que foram equiparadas pela LRF a operações de crédito e vedadas. Também deve ser registrado, nessa linha, o valor de operações que tenham sido realizadas sem a observância de outras vedações legais, em especial as impostas pelo Senado Federal.<sup>155</sup>

O registro dessas operações não dispensa a verificação da legalidade das obrigações, bem como das eventuais sanções e restrições decorrentes.<sup>156</sup>

Estão equiparadas a operações de crédito e vedadas:<sup>157</sup>

- a) A captação de recursos a título de antecipação de receita de tributo ou contribuição cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido;

<sup>152</sup> Resolução nº 43/2001, do Senado Federal, art. 7º, § 3º, inciso I, com redação dada pela Resolução nº 19/2003, art. 2º.

<sup>153</sup> Resolução nº 43/2001, do Senado Federal, art. 7º, § 3º, inciso II, com redação dada pela Resolução nº 19/2003, art. 2º.

<sup>154</sup> LRF, art. 2º, inciso IV.

<sup>155</sup> LRF, art. 35 e 37; Resolução nº 43, de 2001, do Senado Federal, art. 5º e Resolução nº 48, de 2007, do Senado Federal, art. 5º.

<sup>156</sup> Conforme Nota Técnica GENOC/CCONT/STN nº 2.309/2007.

<sup>157</sup> LRF, art. 37.

- b) O recebimento antecipado de valores de empresa em que o Poder Público detenha, direta ou indiretamente, a maioria do capital social com direito a voto, salvo lucros e dividendos, na forma da legislação;
- c) A assunção direta de compromisso, a confissão de dívida ou operação assemelhada, com fornecedor de bens, mercadorias ou serviços, mediante emissão, aceite ou aval de título de crédito, não se aplicando esta vedação a empresas estatais dependentes;
- d) A assunção de obrigação, sem autorização orçamentária, com fornecedores para pagamento a posteriori de bens e serviços.

É vedada a realização de operação de crédito entre um ente da Federação, diretamente ou por intermédio de fundo, autarquia, fundação ou empresa estatal dependente, e outro, inclusive suas entidades da administração indireta, ainda que sob a forma de novação, refinanciamento ou postergação de dívida contraída anteriormente.<sup>158</sup>

Excetuam-se da vedação acima as operações entre instituição financeira estatal e outro ente da Federação, inclusive suas entidades da administração indireta, que não se destinem a financiar, direta ou indiretamente, despesas correntes, ou refinar dívidas não contraídas junto à própria instituição concedente. Tal vedação também não impede Estados e Municípios de comprar títulos da dívida da União como aplicação de suas disponibilidades.

Por determinação do Senado Federal, é vedado aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal:

- a) realizar operação de crédito que represente violação dos acordos de refinanciamento firmados com a União;<sup>159</sup> e
- b) em relação aos créditos decorrentes do direito dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, de participação governamental obrigatória, nas modalidades de royalties, participações especiais e compensações financeiras, no resultado da exploração de petróleo e gás natural, de recursos hídricos para fins de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental ou zona econômica exclusiva:<sup>160</sup>
  - ceder direitos relativos a período posterior ao do mandato do chefe do Poder Executivo, exceto para capitalização de Fundos de Previdência ou para amortização extraordinária de dívidas com a União;
  - dar em garantia ou captar recursos a título de adiantamento ou antecipação, cujas obrigações contratuais respectivas ultrapassem o mandato do chefe do Poder Executivo.

O Senado Federal vedou, ainda, a concessão de qualquer subsídio ou isenção, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, incentivos, anistias, remissão, reduções de alíquotas e quaisquer outros benefícios tributários, fiscais ou financeiros, não autorizados na forma de lei específica que regule exclusivamente as matérias retro enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição.<sup>161</sup>

Constatando-se infração às vedações impostas pelo Senado Federal, e enquanto não promovido o cancelamento ou amortização total do débito, as dívidas serão consideradas vencidas para efeito de apuração de limites e a entidade mutuária ficará impedida de realizar operações de crédito.<sup>162</sup>

<sup>158</sup> LRF, art. 35.

<sup>159</sup> Resolução nº 43, de 2001, do Senado Federal, art. 5º, IV.

<sup>160</sup> Resolução nº 43, de 2001, do Senado Federal, art. 5º, VI.

<sup>161</sup> Resolução nº 43, de 2001, do Senado Federal, art. 5º, V, e Resolução nº 48, de 2007, do Senado Federal, art. 5º, IV.

<sup>162</sup> Resolução nº 43, de 2001, do Senado Federal, art. 5º, § 1º.

A ausência de evidencição, neste demonstrativo, das operações de crédito vedadas constitui prática não recomendada, tendo como consequência a análise distorcida da situação fiscal e patrimonial do ente.

**TOTAL CONSIDERADO PARA FINS DA APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE (IV) = (Ia+III)** – Nessa linha, registrar, na coluna VALOR, o total considerado para fins da apuração do cumprimento do limite geral das operações de crédito, definido por Resolução do Senado Federal. Ou seja, o valor da linha (Ia) somado ao valor da linha (III). Conforme pode ser observado, o valor da linha (II) não é considerado no cálculo acima por corresponder a operações não-sujeitas ao limite para fins de contratação.

Nessa linha, registrar, na coluna “% SOBRE A RCL”, o resultado da divisão do valor registrado na coluna “VALOR” pelo valor da RCL, multiplicado por 100(cem).

**LIMITE GERAL DEFINIDO POR RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL PARA AS OPERAÇÕES DE CRÉDITO INTERNAS E EXTERNAS** – Nessa linha, registrar, na coluna “%SOBRE A RCL”, o número percentual correspondente ao limite geral de operações de crédito internas e externas do ente da Federação estabelecido por Resolução do Senado Federal, e, na coluna “VALOR”, registrar o valor resultante da aplicação desse percentual sobre a RCL apurada até o quadrimestre do exercício de referência.

Esse limite é de 16% (dezesseis por cento) da RCL para o montante global das operações de crédito internas e externas dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios realizadas em um exercício financeiro e deve ser apurado quadrimestralmente para fins de transparência e de verificação de cumprimento das disposições da LRF<sup>163</sup> e das Resoluções do Senado Federal. No caso de operações de crédito com liberação prevista para mais de um exercício, o limite deverá ser calculado considerando o cronograma anual de ingresso, e projetando a RCL, mediante a aplicação do fator de atualização a ser divulgado pelo Ministério da Fazenda.<sup>164</sup> Para a União, o mesmo limite é de 60% (sessenta por cento) da RCL, excluído o refinanciamento do principal das dívidas.<sup>165</sup>

**OPERAÇÕES DE CRÉDITO POR ANTECIPAÇÃO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA** – Nessa linha, registrar, na coluna VALOR, o saldo devedor apurado até o quadrimestre de referência das operações de crédito por antecipação da receita orçamentária.<sup>166</sup> De forma diversa do que ocorre em relação às demais espécies de operação de crédito, o limite a ser apurado para as operações de antecipação da receita orçamentária – ARO é calculado em função do saldo devedor da operação, e não do valor contratualmente realizado.

Nessa linha, registrar, na coluna “%SOBRE A RCL”, o resultado da divisão do valor registrado na linha pelo valor da RCL, multiplicado por 100(cem).

**LIMITE DEFINIDO POR RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL PARA AS OPERAÇÕES DE CRÉDITO POR ANTECIPAÇÃO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA** – Nessa linha, registrar, na coluna “% SOBRE A RCL”, o número percentual correspondente ao limite de operações de crédito por antecipação da receita orçamentária do ente da Federação estabelecido por Resolução do Senado Federal.

<sup>163</sup> LRF, art. 32, 55 e 59.

<sup>164</sup> Resolução nº 43/2001, do Senado Federal, art. 7º, I e § 1º.

<sup>165</sup> Resolução nº 48/2007, do Senado Federal, art. 7º.

<sup>166</sup> Resolução nº 43/2001, do Senado Federal, art. 10.

Esse limite é de 7% (sete por cento) da RCL para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.<sup>167</sup>

Na coluna VALOR, registrar o valor resultante da aplicação do percentual correspondente sobre a RCL apurada até o quadrimestre do exercício de referência. Se não houver limite definido pelo Senado Federal, colocar um “-“ (traço), indicando que não há valor.

**TOTAL CONSIDERADO PARA CONTRATAÇÃO DE NOVAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO (V) = (IV + IIa)** – Nessa linha, registrar, na coluna VALOR, o valor total considerado para fins de contratação de novas operações de crédito internas e externas no exercício.

Nessa linha, registrar, na coluna “% SOBRE A RCL”, o resultado, da divisão do valor registrado na coluna “VALOR” pelo valor da RCL, multiplicado por 100(cem).

As contratações de operações de crédito internas e externas dependem, para sua realização, de autorização prévia do Ministério da Fazenda, a qual utiliza, dentre outros critérios, a constatação de que o ente não ultrapassou o limite definido para a contratação de operações de crédito internas e externas estabelecido por Resolução do Senado Federal, e que, considerando-se o valor da nova contratação pleiteada, também não ultrapassará.

Ressalta-se que a LRF tem como objetivo garantir o equilíbrio fiscal dos entes da Federação, o que só é possível com a adoção de medidas de prevenção de riscos fiscais e de correção de desvios.<sup>168</sup> Assim, devem ser consideradas para as novas contratações não apenas as operações de crédito sujeitas ao limite para fins de contratação (I), mas também as outras operações realizadas que tenham causado impacto negativo na capacidade de endividamento do ente.

Nesse sentido, para fins de contratação de novas operações de crédito, devem ser considerados os valores correspondentes à realização de operações de parcelamento de tributos, contribuições sociais e FGTS a pagar, muito embora esses parcelamentos não necessitem de autorização por parte do Ministério da Fazenda para serem realizados, uma vez que são regidos por legislação tributária específica.

Também serão considerados para fins de contratação de novas operações de crédito, embora tenham sido autorizadas pelo Ministério da Fazenda, independentemente da verificação dos limites impostos por Resolução do Senado Federal:

- a) as operações de crédito realizadas ao amparo do Programa Nacional de Iluminação Pública Eficiente – RELUZ; e
- b) as operações de crédito internas e externas contratadas pelos Estados e pelos Municípios com a União, organismos multilaterais de crédito ou instituições oficiais federais de crédito ou de fomento, com a finalidade de financiar projetos de investimento para a melhoria da administração das receitas e da gestão fiscal, financeira e patrimonial, no âmbito de programa proposto pelo Poder Executivo Federal;

A contratação das operações acima mencionadas, que possuem regramento próprio para sua realização, resulta na incorporação de passivos por parte do ente contratante com conseqüente impacto em sua capacidade de pagamento. Nesse sentido, em consonância com as práticas de responsabilidade na gestão fiscal e, em especial, com o disposto no §1º do art. 1º da LRF, o valor contratado em operações dessa natureza será considerado em conjunto com as demais operações de crédito já contratadas pelo ente para fins de futuras autorizações pelo Ministério da Fazenda de outros tipos de operação de crédito a serem contratadas no exercício financeiro.

<sup>167</sup> Resolução nº 43/2001, do Senado Federal, art. 10.

<sup>168</sup> LRF, art. 1º, § 1º.

---

**Nota:** – Na nota, deverão constar informações relevantes que auxiliem no entendimento do demonstrativo pelos usuários das informações. Sem prejuízo de outras notas, este demonstrativo apresentará a seguinte:

**1 <Medidas Corretivas>** – Nesta nota, o item <Medidas Corretivas> deve ser substituído por texto que explicita as medidas corretivas adotadas ou a adotar, se o ente ultrapassar qualquer dos limites, e o tempo que se espera seja necessário para que as medidas surtam efeito.<sup>169</sup>

---

<sup>169</sup> LRF, art. 55, inciso II.

## 1.4.7 Particularidades

### 1.4.7.1 União

No âmbito federal, a Resolução nº 48, de 2007, do Senado Federal, não estabelece limites específicos para as Operações de Crédito por Antecipação da Receita Orçamentária – ARO<sup>170</sup>. Assim, as linhas “OPERAÇÕES DE CRÉDITO POR ANTECIPAÇÃO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA” e “LIMITE DEFINIDO POR RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL PARA AS OPERAÇÕES DE CRÉDITO POR ANTECIPAÇÃO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA” deverão ser preenchidas com um “-“ (traço), indicando que não há valor.

Deverá, ainda, apresentar a rubrica REFINANCIAMENTO DO PRINCIPAL DE DÍVIDAS, conforme tabela abaixo.

Tabela 4.1

<b>APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DOS LIMITES</b>	<b>VALOR</b>	<b>% SOBRE A RCL</b>
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA – RCL		
OPERAÇÕES VEDADAS (III)		
TOTAL CONSIDERADO PARA FINS DA APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE (IV) = (Ia+III)		
LIMITE GERAL DEFINIDO POR RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL PARA AS OPERAÇÕES DE CRÉDITO INTERNAS E EXTERNAS		
OPERAÇÕES DE CRÉDITO POR ANTECIPAÇÃO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA	–	–
LIMITE DEFINIDO POR RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL PARA AS OPERAÇÕES DE CRÉDITO POR ANTECIPAÇÃO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA	–	–
TOTAL CONSIDERADO PARA CONTRATAÇÃO DE NOVAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO (IV) = (IV + IIa)		
REFINANCIAMENTO DO PRINCIPAL DE DÍVIDAS		

**Refinanciamento do Principal de Dívidas** – Nessa linha, registrar os valores correspondentes às operações de refinanciamento do principal de dívidas, definido como o montante, ao término de cada exercício financeiro, do valor apurado no final do exercício anterior, somado ao das operações de crédito autorizadas no orçamento e realizadas para este efeito, acrescido de atualização monetária.<sup>171</sup>

Na autorização dessas operações, não são considerados os limites gerais impostos para a realização de operações de crédito, de acordo com especificidade definida por Resolução do Senado Federal.<sup>172</sup>

### 1.4.7.2 Estados, Distrito Federal e Municípios

O Demonstrativo das Operações de Crédito é elaborado pelo Poder Executivo e abrange as Operações de Crédito dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

É vedada a contratação de operação de crédito nos 120 (cento e vinte) dias anteriores ao final do mandato do Chefe do Poder Executivo do Estado, do Distrito Federal ou do Município.<sup>173</sup> Excetuam-se dessa vedação o refinanciamento da dívida mobiliária e as operações de crédito autorizadas pelo

<sup>170</sup> Resolução nº 48/2007, do Senado Federal, art. 7º.

<sup>171</sup> LRF, art. 29, § 4º.

<sup>172</sup> Resolução nº 48/2007, do Senado Federal, art. 7º, § 2.

<sup>173</sup> Resolução nº 43/2001, do SF, art. 15, *caput*, com redação dada pela Resolução nº 32/2006, do SF, art. 1º.

Senado Federal ou pelo Ministério da Fazenda em nome do Senado Federal até 120 (cento e vinte) dias antes do final do mandato do Chefe do Poder Executivo.<sup>174</sup>

As operações de crédito por antecipação de receita realizadas por Estados e Municípios serão efetuadas mediante abertura de crédito junto à instituição financeira vencedora, em processo competitivo eletrônico promovido pelo Banco Central do Brasil.

As operações de crédito internas e externas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios observarão, além dos limites anteriormente citados, os seguintes limites:

- a) o comprometimento anual com amortizações, juros e demais encargos da dívida consolidada, inclusive relativos a valores a desembolsar de operações de crédito já contratadas e a contratar, não poderá exceder a 11,5% (onze inteiros e cinco décimos por cento) da RCL. Esse limite, para o caso de operações de crédito com liberação prevista para mais de um exercício, será calculado considerando o cronograma anual de ingresso, e projetando a RCL, mediante a aplicação do fator de atualização a ser divulgado pelo Ministério da Fazenda.<sup>175</sup> O cálculo do comprometimento anual será feito pela média anual de todos os exercícios financeiros em que houver pagamentos previstos da operação pretendida até 31 de dezembro de 2027, da relação entre o comprometimento previsto e a receita corrente líquida projetada ano a ano;<sup>176</sup>
- b) o montante da dívida consolidada não poderá exceder 200% da RCL no caso de Estados e Distrito Federal e 120% da RCL no caso de Municípios.<sup>177</sup>

O limite de comprometimento anual com amortizações não se aplica às operações de crédito que, na data da publicação da Resolução nº 43/2001, do Senado Federal, estejam previstas nos Programas de Ajuste dos Estados<sup>178</sup> e, no caso dos Municípios, nos contratos de refinanciamento de suas respectivas dívidas com a União, ou aquelas que, limitadas ao montante global previsto, vierem a substituí-las. Neste caso, informar o valor dessas operações e o percentual sobre a RCL em nota de rodapé.

#### 1.4.7.3 Municípios com População Inferior a 50.000 Habitantes

É facultado aos Municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes optar por divulgar semestralmente o RGF.<sup>179</sup>

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

As informações apresentadas acerca das operações de crédito realizadas deverão corresponder ao semestre de referência, e não ao quadrimestre. Nesse sentido, deverão ser efetuados os ajustes necessários nos títulos das colunas do demonstrativo: O título da coluna “No Quadrimestre de Referência” deve ser alterado para “No Semestre de Referência” e o título da coluna “Até o Quadrimestre de Referência” para “Até o Semestre de Referência”.

<sup>174</sup> Resolução nº 43/2001, do Senado Federal, art. 15, § 1º, I e II, incluídos pela Resolução nº 40/2006, do Senado Federal, art. 1º.

<sup>175</sup> Resolução nº 43/2001, do Senado Federal, art. 7º, II e § 1º.

<sup>176</sup> Resolução nº 43/2001, do Senado Federal, art. 7º, § 4º.

<sup>177</sup> Resolução nº 40/2001, do Senado Federal, art. 3º e Resolução nº 43/2001, do Senado Federal, art. 7º, III.

<sup>178</sup> Lei nº 9.496/97.

<sup>179</sup> LRF, art. 63.

## 1.5 ANEXO V – DEMONSTRATIVO DA DISPONIBILIDADE DE CAIXA

O Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa<sup>180</sup> é parte integrante do Relatório de Gestão Fiscal e visa a dar transparência ao montante disponível para fins da inscrição em Restos a Pagar de despesas não liquidadas, cujo limite, no último ano de mandato da gestão administrativo-financeira, é a disponibilidade de caixa líquida por vinculação de recursos.<sup>181</sup> Para tanto, 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.

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.<sup>182</sup>

O Demonstrativo 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.<sup>183</sup> 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 Capítulo 2 – Relatório de Gestão Fiscal Consolidado).

O controle da disponibilidade de caixa 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 públicas,<sup>184</sup> 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 equilíbrio intertemporal 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 privado,<sup>185</sup> 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 caixa.<sup>186</sup> 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

<sup>180</sup> LRF, art. 55, inciso III, alínea “a”.

<sup>181</sup> LRF, art. 42, caput.

<sup>182</sup> LRF, art. 42, parágrafo único.

<sup>183</sup> LRF, art. 20.

<sup>184</sup> LRF, art. 1º, § 1º.

<sup>185</sup> CF, art. 174.

<sup>186</sup> Res. CFC 750/93 – art.10.

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”<sup>187</sup> 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.

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”

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-financeiro<sup>188</sup> do exercício financeiro. Não se pode exigir disponibilidade de caixa para as parcelas do investimento que deverão ser objeto de crédito em orçamentos futuros.

O Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 1.<sup>a</sup> edição, Volume I – Manual da Receita Nacional, publicado pela Portaria Conjunta STN/SOF nº 3, de 2008, 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.

---

<sup>187</sup> LRF, art. 42º.

<sup>188</sup> Lei 8.666/93, art. 7º.

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.<sup>189</sup> 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.<sup>190</sup> 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.

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.<sup>191</sup>

As disponibilidades de caixa dos regimes de previdência social (geral e próprio dos servidores públicos), ainda que vinculadas a fundos específicos previstos na Constituição<sup>192</sup>, ficarão depositadas em conta separada das demais disponibilidades de cada ente e aplicadas nas condições de mercado, com observância à legislação vigente<sup>193</sup> e aos limites e condições de proteção e prudência financeira.

É vedada a aplicação das disponibilidades referidas no parágrafo anterior 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.

---

<sup>189</sup> LRF, art. 50, inciso I.

<sup>190</sup> LRF, art. 8º, parágrafo único.

<sup>191</sup> LRF, art. 43. e CF, art. 164, §3º

<sup>192</sup> CF, art. 249 e 250.

<sup>193</sup> Resolução nº 2.652/99, do CMN, e Portaria nº 4.992/99, do MPAS.

### 1.5.1 Instruções de Preenchimento

**Tabela 5 – Demonstrativo da Disponibilidade 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**  
 ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL  
 <PERÍODO DE REFERÊNCIA PADRÃO>

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

R\$ 1,00

DESTINAÇÃO DE RECURSOS	DISPONIBILIDADE DE CAIXA BRUTA (a)	OBRIGAÇÕES FINANCEIRAS (b)	DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA (c) = (a – b)
< Identificação do Recurso Vinculado >			
< Identificação do Recurso Vinculado >			
< Identificação do Recurso Vinculado >			
...			
...			
...			
<b>TOTAL DOS RECURSOS VINCULADOS (I)</b>			
< Identificação do Recurso Não Vinculado >			
< Identificação do Recurso Não Vinculado >			
< Identificação do Recurso Não Vinculado >			
...			
...			
...			
<b>TOTAL DOS RECURSOS NÃO VINCULADOS (II)</b>			
<b>TOTAL (III) = (I + II)</b>			
REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA DOS SERVIDORES <sup>1</sup>			

FONTE:

Nota: <sup>1</sup>A disponibilidade de caixa do RPPS está comprometida com o Passivo Atuarial.

**DESTINAÇÃO DE 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.<sup>194</sup>

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.

<sup>194</sup> LRF, art. 50, inciso I.

**DISPONIBILIDADE DE CAIXA BRUTA** – 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;
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.<sup>195</sup>
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 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, Restos a Pagar Processados do Exercício e de Exercícios Anteriores, Restos a Pagar Não-processados de Exercícios Anteriores e Outras Obrigações Financeiras.

Os Restos a Pagar Não-Processados do exercício não deverão ser considerados nessa coluna.

As Obrigações Financeiras são compostas pelos seguintes itens:

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.
2. **Restos a Pagar Processados** – O saldo, em 31 de dezembro do exercício de referência, dos restos a pagar processados do exercício e de exercícios anteriores, decorrentes da execução orçamentária da despesa, tais como: fornecedores, convênios a pagar, precatórios, pessoal a pagar, encargos sociais a recolher, provisões diversas, benefícios diversos a pagar e débitos diversos a pagar.

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.

Restos a Pagar são as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas<sup>196</sup>.

---

<sup>195</sup> Portaria MPS nº95, de 2007.

<sup>196</sup> Lei nº 4.320/64, art. 36.

Os Restos a Pagar Processados são decorrentes da execução orçamentária da despesa com a ocorrência da liquidação sem o seu respectivo pagamento. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito<sup>197</sup>.

3. **Restos a Pagar Não-processados de Exercícios Anteriores** – O saldo, em 31 de dezembro do exercício de referência, dos restos a pagar não-processados de exercícios anteriores, decorrentes de obrigações com fornecedores de bens, materiais e serviços, pessoal a pagar e outros restos a pagar não-processados de exercícios anteriores.

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.

4. **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** – Essa coluna identifica a diferença entre a disponibilidade de caixa bruta e as obrigações financeiras até o final do período.

< **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;
- 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<sup>198</sup>. 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 VINCULADOS (I)** – Nessa linha, registrar o somatório da disponibilidade de caixa bruta, das obrigações financeiras e da disponibilidade de caixa líquida relativas aos recursos 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.

---

<sup>197</sup> Lei nº 4.320/64, art. 63.

<sup>198</sup> LRF, art. 8º, parágrafo único.

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

**TOTAL DOS RECURSOS NÃO VINCULADOS (II)** – Nessa linha, registrar o somatório da disponibilidade de caixa bruta, das obrigações financeiras e da disponibilidade de caixa líquida relativas aos recursos não vinculados.

**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.

## **1.5.2 Particularidades**

### **1.5.2.1 União**

A União deverá adotar o modelo proposto na Tabela 5, demonstrando separadamente as disponibilidades de caixa 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.

## 1.6 ANEXO VI – DEMONSTRATIVO DOS RESTOS A PAGAR

O Demonstrativo dos Restos a Pagar<sup>199</sup> é parte integrante do Relatório de Gestão Fiscal e visa a dar transparência ao equilíbrio entre a contração de obrigações de despesa e a disponibilidade de caixa.<sup>200</sup> O Demonstrativo 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.<sup>201</sup>

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 Capítulo 2 – Relatório de Gestão Fiscal Consolidado).

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. 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. Em via contrária, 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.

O equilíbrio intertemporal 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 privado,<sup>202</sup> 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.

Como parte essencial do planejamento, 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. As despesas decorrentes de obrigações contraídas no último ano de mandato da gestão administrativo-financeira 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 considerado é o de disponibilidade de caixa considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício<sup>203</sup>. 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.<sup>204205</sup>

---

<sup>199</sup> LRF, art. 55, inciso III, alínea “b”.

<sup>200</sup> LRF, art. 42, caput.

<sup>201</sup> LRF, art. 20.

<sup>202</sup> CF, art. 174.

<sup>203</sup> LRF, art. 42, parágrafo único.

<sup>204</sup> Decreto-Lei nº 201, de 1967, Art. 1º, inciso XII.

<sup>205</sup> 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 empenhadas
- (-) 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”

Apesar de a restrição estabelecida no art. 42 limitar-se 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 públicas<sup>206</sup>, 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. 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 contração de obrigações deve ocorrer simultaneamente à execução financeira da despesa em todos os exercícios e não somente no último ano de mandato.

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 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.

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

---

<sup>206</sup> LRF, art. 1º, § 1º.

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.<sup>207</sup> 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.<sup>208</sup> 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 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.<sup>209</sup>

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 condição<sup>210</sup>. 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 congêneres.<sup>211</sup> 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 pagamento<sup>212</sup>. 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,<sup>213</sup> 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.<sup>214</sup> 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

<sup>207</sup> Lei 8.666/93, art. 7.º, caput e § 2º, III.

<sup>208</sup> Lei 4320/64, art. 35.

<sup>209</sup> Lei n.º 8.666/93, de 1993. Art. 7.º

<sup>210</sup> Lei 4.320/64, art. 58.

<sup>211</sup> Na União, Lei n.º 11.768, de 14 de agosto de 2008, LDO para o exercício de 2009, art. 102.

<sup>212</sup> Lei 8666/93.

<sup>213</sup> Lei 4320/64, art. 63.

<sup>214</sup> Lei 4320/64, art. 62.

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.<sup>215</sup>

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.<sup>216</sup> Dessa forma, o cancelamento de restos a pagar processados, ou seja, aqueles cuja obrigação por parte do prestador fora cumprida, não tem respaldo legal, contrariando, no mínimo, o princípio da moralidade administrativa.<sup>217</sup>

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,<sup>218</sup> 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.<sup>219</sup>

Na inscrição, deve-se observar que os recursos legalmente destinados ou vinculados à finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorreu o ingresso.<sup>220</sup> Além disso, 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.<sup>221</sup> Desse modo, o demonstrativo é estabelecido pelo confronto da disponibilidade de caixa líquida com a inscrição em Restos a Pagar Não-processados, segregados por vinculação de recursos.

O demonstrativo evidenciará a inscrição em Restos a Pagar das despesas:

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

No demonstrativo serão evidenciados, também, os restos a pagar de exercícios anteriores.

---

<sup>215</sup> Moraes, Alexandre de. – Direito Constitucional – 20ª ed. – São Paulo: Atlas, 2006, pag.142.

<sup>216</sup> Lei 10.406 de 10/01/2002, art.422.

<sup>217</sup> CF, art. 37.

<sup>218</sup> Lei 10.028/2002, art. 2º.

<sup>219</sup> Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932, art. 1º.

<sup>220</sup> LRF, art. 8º, parágrafo único.

<sup>221</sup> LRF, art. 50, inciso I.

### 1.6.1 Instruções de Preenchimento

**Tabela 6 – Demonstrativo dos Restos a Pagar**

<ENTE DA FEDERAÇÃO> – <IDENTIFICAÇÃO DO PODER>  
RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL  
**DEMONSTRATIVO DOS RESTOS A PAGAR**  
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL  
<PERÍODO DE REFERÊNCIA PADRÃO>

RGF – ANEXO VI (LRF, art. 55, inciso III, alínea "b")

R\$ 1,00

DESTINAÇÃO DE RECURSOS	RESTOS A PAGAR				DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA (ANTES DA INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS DO EXERCÍCIO)	EMPENHOS NÃO LIQUIDADOS CANCELADOS (NÃO INSCRITOS POR INSUFICIÊNCIA FINANCEIRA)
	Liquidados e Não Pagos (Processados)		Empenhados e Não Liquidados (Não-processados)			
	De Exercícios Anteriores	Do Exercício	De Exercícios Anteriores	Do Exercício		
< Identificação do Recurso Vinculado >						
< Identificação do Recurso Vinculado >						
< Identificação do Recurso Vinculado >						
...						
...						
...						
<b>TOTAL DOS RECURSOS VINCULADOS (I)</b>						
< Identificação do Recurso Não Vinculado >						
< Identificação do Recurso Não Vinculado >						
< Identificação do Recurso Não Vinculado >						
...						
...						
...						
<b>TOTAL DOS RECURSOS NÃO VINCULADOS (II)</b>						
<b>TOTAL (III) = (I + II)</b>						
<b>REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA DOS SERVIDORES<sup>1</sup></b>						

FONTE:

Nota: <sup>1</sup>A disponibilidade de caixa do RPPS está comprometida com o Passivo Atuarial.

**DESTINAÇÃO DE RECURSOS** – Essa coluna identifica os Restos a Pagar de acordo com a destinação à qual os recursos aplicados pelo Poder ou órgão estão vinculados.

A disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada.<sup>222</sup>

<sup>222</sup> LRF, art. 50, inciso I.

Em função da regra acima, a inscrição em Restos a Pagar Não-processados do exercício deverá ser efetuada de forma individualizada, respeitando-se os montantes da disponibilidade de caixa por destinação de recurso.

**RESTOS A PAGAR** – Essa coluna identifica os restos a pagar das despesas liquidadas e não pagas (processadas) e os restos a pagar das despesas empenhadas e não liquidadas (não processadas).

Restos a Pagar são as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas.<sup>223</sup>

Os Restos a Pagar Não-processados do exercício somente poderão ser inscritos, considerando-se a sua vinculação, caso haja disponibilidade de caixa líquida, conforme apurado no Anexo V – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa.

Os Restos a Pagar Não-processados inscritos em determinado exercício, ou parte deles, podem vir a ser liquidados em exercícios posteriores, devendo ser então reclassificados como Restos a Pagar Processados. Nesses casos, desde que ainda não tenham sido pagos, o montante liquidado deve ser subtraído da coluna de Restos a Pagar Não-processados de exercícios anteriores e somado à coluna de Restos a Pagar Processados de exercícios anteriores.

Segue abaixo exemplo para ilustrar a dinâmica descrita acima.

2009				2010			
Processados		Não-processados		Processados		Não-processados	
De Exercícios Anteriores	Do exercício						
(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)	(g)	(h)
–	1000	–	500	400	1000	200	500

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 Processados de 2009 no valor de \$700;
2. Liquidação e pagamento de RP Não-Processados de 2009 no valor de \$200;
3. Liquidação (sem pagamento) de RP Não-Processados de 2009 no valor de \$100;
4. Inscrição de RP Processados do exercício no valor de \$1000 e de RP Processados do exercício de 2009 no valor de \$100;
5. Inscrição de RP Não-processados 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".

<sup>223</sup> Lei 4.320/64, art. 36.

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 (Processados)** – 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 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** – 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** – 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 (Não-processados)** – Essa coluna identifica os restos a pagar empenhados e não liquidados, denominados não-processados conforme a nomenclatura da 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.

**De Exercícios Anteriores** – Essa coluna identifica os restos a pagar não-processados de exercícios anteriores. 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.

**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.

**DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA** – Essa coluna identifica a disponibilidade de caixa líquida, por vinculação de recursos, apurada no Anexo V – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa.

A inscrição em restos a pagar não-processados do exercício limita-se à disponibilidade líquida de caixa, que representa a diferença positiva entre a Disponibilidade de Caixa Bruta e as Obrigações Financeiras.

**EMPENHOS NÃO LIQUIDADOS CANCELADOS** – 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<sup>224</sup>, 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<sup>225</sup>, já que fora realizado o segundo estágio da despesa orçamentária que é a liquidação.

< **Identificação do Recurso Vinculado** > – A expressão entre < > deverá ser substituída pela identificação de um 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;
- 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 a inscrição em Restos a Pagar 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<sup>226</sup>. 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 VINCULADOS (I)** – Nessa linha, registrar o somatório dos Restos a Pagar, da disponibilidade de caixa líquida e dos empenhos não liquidados que foram cancelados relativos aos recursos 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.

---

<sup>224</sup> Lei nº 4.320/64, art. 63.

<sup>225</sup> LRF, art. 4º, § 3º, e art. 5º, inciso III, alínea "b".

<sup>226</sup> LRF, art. 8º, parágrafo único.

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

**TOTAL DOS RECURSOS NÃO VINCULADOS (II)** – Nessa linha, registrar o somatório dos Restos a Pagar, da disponibilidade de caixa líquida e dos empenhos não liquidados que foram cancelados relativos aos recursos não vinculados.

**TOTAL (III) = (I + II)** – Nessa linha, registrar o somatório dos Restos a Pagar, da disponibilidade de caixa líquida e dos empenhos não liquidados que foram cancelados relativos aos recursos vinculados e não vinculados.

**REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA DOS SERVIDORES** – Nessa linha, registrar o valor dos Restos a Pagar, da disponibilidade de caixa líquida e dos empenhos não liquidados que foram cancelados relativos aos recursos vinculados ao Regime Próprio de Previdência dos Servidores.

## **1.6.2 Particularidades**

### **1.6.2.1 União**

A União deverá adotar o modelo proposto na Tabela 6, demonstrando separadamente a inscrição em Restos a Pagar dos regimes previdenciários sob sua responsabilidade, ou seja, deverá apresentar a inscrição em Restos a Pagar do Regime Geral de Previdência Social, do Regime Próprio de Previdência Social – Pessoal Civil e do Regime Próprio de Previdência Social – Pessoal Militar.

## 1.7 ANEXO VII – DEMONSTRATIVO SIMPLIFICADO DO RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL

Parte integrante do Relatório de Gestão Fiscal – RGF, o Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal, versão simplificada daquele relatório,<sup>227</sup> visa a facilitar o acompanhamento e a verificação de suas informações e deverá ser elaborado pelo Poder Executivo, em todos os quadrimestres, e pelos Poderes Legislativo e Judiciário e pelo Ministério Público,<sup>228</sup> 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 Capítulo 2 – 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,<sup>229</sup> 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.

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) dos Restos a Pagar.

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 do Volume I desta publicação.

---

<sup>227</sup> LRF, art. 48.

<sup>228</sup> LRF, art. 54 combinado com o art. 55, §1º

<sup>229</sup> LRF, art. 48.

### 1.7.1 Instruções de Preenchimento

**Tabela 7 – 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 VII

R\$ 1,00

<b><u>DESPESA COM PESSOAL</u></b>	VALOR	% SOBRE A 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) – <%>		
<b><u>DÍVIDA CONSOLIDADA</u></b>	VALOR	% SOBRE A RCL
Dívida Consolidada Líquida		
Limite Definido por Resolução do Senado Federal		
<b><u>GARANTIAS DE VALORES</u></b>	VALOR	% SOBRE A RCL
Total das Garantias Concedidas		
Limite Definido por Resolução do Senado Federal		
<b><u>OPERAÇÕES DE CRÉDITO</u></b>	VALOR	% SOBRE A RCL
Operações de Crédito Externas e Internas		
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		
<b><u>RESTOS A PAGAR</u></b>	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:

As informações da Tabela DESPESA COM PESSOAL deverão ser extraídas do Anexo I – 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.

**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<sup>230</sup>.

<sup>230</sup> CF, art. 37, inciso X.

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

**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<sup>231</sup>.

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.

**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 capítulo 1.1 Demonstrativo da Despesa com Pessoal<sup>232</sup>.

**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 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 VII 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.

---

<sup>231</sup> CF, art. 37, inciso X.

<sup>232</sup> LRF, art. 20.

**DÍVIDA CONSOLIDADA** – Essa coluna identifica a Dívida Consolidada Líquida e o Limite definido por Resolução do Senado Federal. As definições estão previstas no capítulo 1.2 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.

**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 VII 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.

**GARANTIAS DE VALORES** – Essa coluna identifica o total das garantias de avais e fianças. As definições estão previstas no capítulo 1.3 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.

**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 VII 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.

**OPERAÇÕES DE CRÉDITO** – Essa coluna identifica o total das operações de crédito externas, internas e por antecipação de receitas. As definições estão previstas no capítulo 1.4 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.

**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 VII 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<sup>233</sup>.

**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. As definições estão previstas no capítulo 1.6 Demonstrativo dos Restos a Pagar.

**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.

**Valor Total** – 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 VI – Demonstrativo dos Restos a Pagar.

---

<sup>233</sup> LRF, art. 8º, parágrafo único.

---

## **2 RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL CONSOLIDADO**

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.

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;
- c) Demonstrativo dos Restos a Pagar; e
- d) 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 do capítulo 1 deste manual.

### 3 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<sup>234</sup>, 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.

#### 3.1 PODER EXECUTIVO

**Quadro 1**

<b>1º QUADRIMESTRE</b>	
<b>DEMONSTRATIVOS</b>	<b>PRAZO PARA PUBLICAÇÃO</b>
Anexo I – Demonstrativo da Despesa com Pessoal Anexo II – Demonstrativo da Dívida Consolidada Anexo III – Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores Anexo IV – Demonstrativo das Operações de Crédito Anexo VII – Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal	Até o dia 30 de maio
<b>2º QUADRIMESTRE</b>	
<b>DEMONSTRATIVOS</b>	<b>PRAZO PARA PUBLICAÇÃO</b>
Anexo I – Demonstrativo da Despesa com Pessoal Anexo II – Demonstrativo da Dívida Consolidada Anexo III – Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores Anexo IV – Demonstrativo das Operações de Crédito Anexo VII – Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal	Até o dia 30 de setembro
<b>3º QUADRIMESTRE</b>	
<b>DEMONSTRATIVOS</b>	<b>PRAZO PARA PUBLICAÇÃO</b>
Anexo I – Demonstrativo da Despesa com Pessoal Anexo II – Demonstrativo da Dívida Consolidada Anexo III – Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores Anexo IV – Demonstrativo das Operações de Crédito Anexo V – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa Anexo VI – Demonstrativo dos Restos a Pagar Anexo VII – 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

<sup>234</sup> LRF, art. 54.

### 3.2 PODERES LEGISLATIVO, JUDICIÁRIO E MINISTÉRIO PÚBLICO

**Quadro 2**

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

### 3.3 PODER EXECUTIVO DOS MUNICÍPIOS COM POPULAÇÃO INFERIOR A 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<sup>235</sup>.

**Quadro 3**

1º SEMESTRE	
DEMONSTRATIVOS	PRAZO PARA PUBLICAÇÃO
Anexo I – Demonstrativo da Despesa com Pessoal Anexo II – Demonstrativo da Dívida Consolidada Anexo III – Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores Anexo IV – Demonstrativo das Operações de Crédito Anexo VII – Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal	Até o dia 30 de julho
2º SEMESTRE	
DEMONSTRATIVOS	PRAZO PARA PUBLICAÇÃO
Anexo I – Demonstrativo da Despesa com Pessoal Anexo II – Demonstrativo da Dívida Consolidada Anexo III – Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores Anexo IV – Demonstrativo das Operações de Crédito Anexo V – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa Anexo VI – Demonstrativo dos Restos a Pagar Anexo VII – 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

<sup>235</sup> LRF, art. 63.

### 3.4 PODER LEGISLATIVO DOS MUNICÍPIOS COM POPULAÇÃO INFERIOR A 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<sup>236</sup>.

**Quadro 4**

<b>1º SEMESTRE</b>	
<b>DEMONSTRATIVOS</b>	<b>PRAZO PARA PUBLICAÇÃO</b>
Anexo I – Demonstrativo da Despesa com Pessoal	Até o dia 30 de julho
<b>2º SEMESTRE</b>	
<b>DEMONSTRATIVOS</b>	<b>PRAZO PARA PUBLICAÇÃO</b>
Anexo I – Demonstrativo da Despesa com Pessoal Anexo V – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa Anexo VI – Demonstrativo dos Restos a Pagar Anexo VII – Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal	Até o dia 30 de janeiro do ano subsequente ao de referência

---

<sup>236</sup> LRF, art. 63.

---

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- \_\_\_\_\_. 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.
- \_\_\_\_\_. 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.
- \_\_\_\_\_. 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.
- \_\_\_\_\_. 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 11.355, de 19 de outubro de 2006. Dispõe sobre a criação da Carreira da Previdência, da Saúde e do Trabalho, do Plano de Carreiras e Cargos de Ciência, Tecnologia, Produção e Inovação em Saúde Pública da FIOCRUZ, do Plano de Carreiras e Cargos do INMETRO, do Plano de Carreiras e Cargos do IBGE e do Plano de Carreiras e Cargos do INPI; o enquadramento dos servidores originários das extintas Tabelas de Especialistas no Plano de Classificação de Cargos, de que trata a Lei nº 5.645, de 10 de dezembro de 1970, e no Plano Único de Classificação e Retribuição de Cargos e Empregos, de que trata a Lei nº 7.596, de 10 de abril de 1987; a criação do Plano de Carreiras dos Cargos de Tecnologia Militar, a reestruturação da Carreira de Tecnologia Militar, de que trata a Lei nº 9.657, de 3 de junho de 1998, a criação da Carreira de Suporte Técnico à Tecnologia Militar, a extinção da Gratificação de Desempenho de Atividade de Tecnologia Militar – GDATM e a criação da Gratificação de Desempenho de Atividade Técnico Operacional em Tecnologia Militar – GDATEM; a alteração da Gratificação de Desempenho de Atividade de Controle e Segurança de Tráfego Aéreo – GDASA, de que trata a Lei nº 10.551, de 13 de novembro de 2002; alteração dos salários dos empregos públicos do Hospital das Forças Armadas – HFA, de que trata a Lei nº 10.225, de 15 de maio de 2001; a criação de cargos na Carreira de Defensor Público da União; a criação das Funções Comissionadas do INSS – FCINSS; o auxílio-moradia para os servidores de Estados e Municípios para a União, a extinção e criação de cargos em comissão, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 20 out. 2006, Seção 1, p. 1.
- \_\_\_\_\_. 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 9.717, 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 9.527, de 10 de dezembro de 1997. Altera dispositivos das Leis nºs 8.112, de 11 de dezembro de 1990, 8.460, de 17 de setembro de 1992, e 2.180, de 5 de fevereiro de 1954, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 11 dez. 1997, 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 9.138, de 29 de novembro de 1995. Dispõe sobre o crédito rural, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 30 nov. 1995, Seção 1.

- \_\_\_\_\_. 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 8.460, de 17 de setembro de 1992. Concede antecipação de reajuste de vencimentos e de soldos dos servidores civis e militares do Poder Executivo e dá outras providências. Mensagem de veto Texto compilado. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 18 set.1992, Seção 1. Retificação Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 19 set. 1992, Seção 1.
- \_\_\_\_\_. Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social e dá outras providências. Vide texto compilado. 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 8.112, de 11 de dezembro de 1990. Dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais. Vide texto compilado. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 12 dez. 1990, 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 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.
- \_\_\_\_\_. 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.
- \_\_\_\_\_. Banco Central do Brasil, Conselho Monetário Nacional. Resolução nº 2.652 de 23 de setembro de 1999. Dispõe sobre as aplicações dos recursos dos fundos com finalidade previdenciária. Brasília, DF, 23 set. 1999.
- \_\_\_\_\_. 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.

- 
- \_\_\_\_\_. 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 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; Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal. Portaria Conjunta nº 3, de 14 de outubro de 2008. Aprova a 1ª edição do Manual de Receita Nacional. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 16 outubro 2008.
- \_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 135, de 6 de março de 2007. Cria o Grupo Técnico de Padronização de Relatórios, dispondo sobre sua composição e funcionamento. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 8 mar. 2007, Seção 1, p. 38.
- \_\_\_\_\_. 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 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 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 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 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 Previdência e Assistência Social. Portaria nº 4.992, de 5 de fevereiro de 1999. A definição e aplicação dos parâmetros e diretrizes gerais previstos na Lei nº 9.717/98, que dispõe sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos, ocupantes de cargo efetivo, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e dos militares dos Estados e do Distrito Federal obedecerão as disposições desta Portaria. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 8 fev. 1999.
- \_\_\_\_\_. Senado Federal. Resolução nº 49, de 21 de dezembro de 2007. Institui condições para a verificação de adimplência de tomadores de empréstimos internos e externos com garantia da união e altera os artigos 16 e 21 da resolução 43, de 2001, do senado federal. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 24 dez. 2007, 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 6, de 4 de junho de 2007. Altera os artigos 16 e 21 da resolução 43, de 2001, do senado federal, para estabelecer que a partir de 31 de dezembro 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 da operação de crédito. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 5 jun. 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 publico 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 21, de 04 de julho de 2006. Altera os artigos 16 e 21 da resolução 43, de 2001, do senado federal, para estabelecer que a partir de 1 de janeiro 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 está vinculado o tomador da operação de crédito. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 04 jul. 2006, Seção Extra.

- \_\_\_\_\_. Senado Federal. Resolução nº 67, de 07 de dezembro de 2005. Altera os artigos 16 e 21 da resolução 43, de 2001, do Senado Federal, para estabelecer que a partir de 1 de junho de 2006 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 da operação de crédito. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 8 dez. 2005, 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 20, de 7 de novembro de 2003. Amplia o prazo para cumprimento dos limites de endividamento estabelecidos na Resolução nº 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. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 10 nov. 2003, Seção 1, p. 1.
- \_\_\_\_\_. Senado Federal. Resolução nº 05, de 03 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 03, de 02 de abril de 2002. Altera a redação dos artigos 4, parágrafos 3 e 4, 5, VI, 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 Federal. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 21 dez. 2001, Seção 1, p. 6.
- \_\_\_\_\_. Senado Federal. Resolução nº 96, de 15 de dezembro de 1989. Dispõe sobre 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 da garantia da União em operações de crédito externo e interno.