

# 10 Passos da Boa Gestão Fiscal









REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL  
TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

**MINISTROS**

Ministra Ana Arraes, Presidente  
Ministro Bruno Dantas, Vice-presidente  
Ministro Walton Alencar Rodrigues  
Ministro Benjamin Zymler  
Ministro Augusto Nardes  
Ministro Aroldo Cedraz  
Ministro Raimundo Carreiro  
Ministro Vital do Rêgo  
Ministro Jorge Oliveira

**MINISTROS-SUBSTITUTOS**

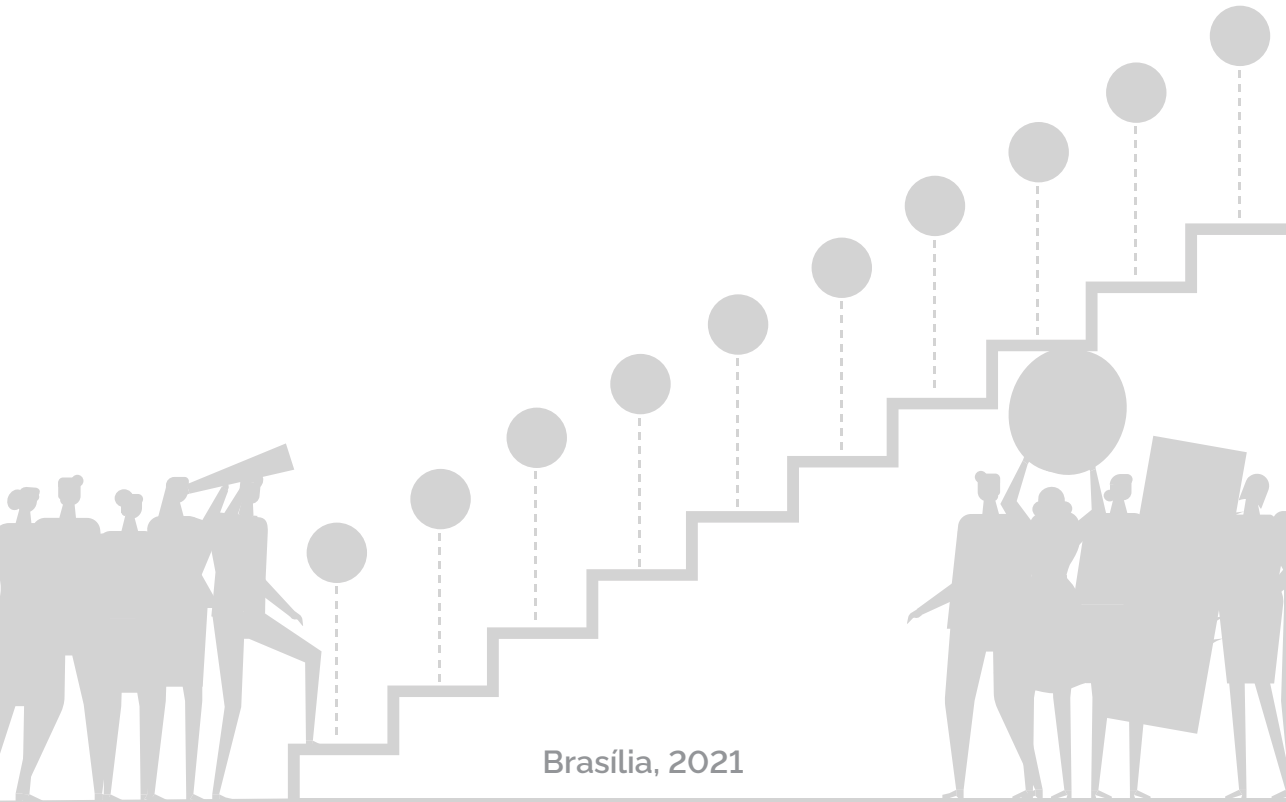
Ministro Augusto Sherman  
Ministro Marcos Bemquerer  
Ministro André Luis de Carvalho  
Ministro Weder de Oliveira

**MINISTÉRIO PÚBLICO JUNTO AO TCU**

Cristina Machado da Costa e Silva, Procuradora-Geral  
Lucas Rocha Furtado, Subprocurador-Geral  
Paulo Soares Bugarin, Subprocuradora-Geral  
Marinus Eduardo de Vries Marsico, Procurador  
Júlio Marcelo de Oliveira, Procurador  
Sergio Ricardo Costa Caribé, Procurador  
Rodrigo Medeiros de Lima, Procurador

# 10 Passos da Boa Gestão Fiscal

Brasília, 2021



Brasil. Tribunal de Contas da União.

10 passos da boa gestão fiscal / Tribunal de Contas da União. –  
Brasília : TCU, Secretaria-geral de Controle Externo, Secretaria de  
Macroavaliação Governamental, 2021.

35 p.

1. Administração pública – governança. 2. Administração pública –  
eficiência. 3. Gestão fiscal. 4. Responsabilidade fiscal. 5.  
Transparência. 6. Controle social. 7. Despesa pública. I. Título.

10 Passos da Boa  
**Gestão Fiscal**

# Apresentação

A Lei de Responsabilidade Fiscal conferiu aos Tribunais de Contas, no âmbito das competências estabelecidas pela Constituição Federal, atribuições no sentido de zelar pela responsabilidade fiscal, como pressuposto indispensável ao equilíbrio intertemporal das contas públicas, o que tem condão de gerar efeitos positivos e duradouros para a toda a sociedade.

De outra banda, a legislação estabeleceu uma série de comandos aos gestores, visando à realização de políticas públicas indispensáveis à sociedade, preservando-se a saúde financeira dos entes nos três níveis da Federação, o que implica a necessária relação de equilíbrio entre a execução de despesas públicas e a arrecadação de receitas suficientes para suportá-las.

Com efeito, as normas gerais do Direito Financeiro devem ser obedecidas por todos os entes da Federação, o que exige dos gestores locais a estrita observância das regras relacionadas à execução de despesas e à arrecadação de receitas. Portanto, é dever dos gestores públicos zelar pela estrita observância das regras fiscais específicas. Nesse aspecto, torna-se imprescindível a capacitação dos gestores, para que sejam capazes de mensurar os custos e a efetividade das diferentes atividades e políticas públicas, a fim de compatibilizá-las aos recursos disponíveis e às reais necessidades dos respectivos municípios.



A cartilha que hora apresentamos visa orientar os gestores municipais sobre os principais passos a serem seguidos para adequada gestão fiscal dos recursos sob sua responsabilidade. Indiscutivelmente, a primeira etapa refere ao adequado planejamento, onde devem ser estimadas, de forma realista e transparente, as receitas a serem arrecadadas. Nos passos seguintes, são trazidas orientações visando o atendimento dos princípios basilares da gestão fiscal, com destaque para necessidade de ampla transparência dos atos praticados, fomento do controle social e cumprimento das regras de final de mandato.

Esperamos, com isso, melhorar o acesso a informações do gestor que deseja acertar e se encontra, muitas vezes, desaparelhado da estrutura necessária para tanto. A intenção é contribuir para tornar a gestão pública municipal mais eficiente.

ANA ARRAES

Presidente do Tribunal de Contas da União

# Sumário

10

Passo 1

Realizar bom planejamento

14

Passo 2

Monitorar e avaliar gasto

16

Passo 3

Assegurar transparência da gestão e promover controle social

20

Passo 4

Promover sustentabilidade do endividamento

22

Passo 5

Garantir eficiência do gasto com pessoal



24

**Passo 6**

Seguir padronização nacional dos procedimentos e relatórios fiscais e contábeis



28

**Passo 7**

Adotar políticas de educação fiscal como forma de promover equilíbrio das contas públicas



**Passo 8**

Identificar e monitorar exposições fiscais

30

**Passo 9**

Instituir e efetivamente arrecadar os tributos

32

**Passo 10**

Observar regras de final de mandato

34





## Realizar bom planejamento

O primeiro passo para a responsabilidade na gestão fiscal está no planejamento da ação governamental. Para tanto, o sistema constitucional brasileiro estabelece três peças orçamentárias fundamentais para Legislativo e Executivo planejarem ações governamentais: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

Nas democracias, o Parlamento é a via eleita para decidir a melhor alocação dos recursos públicos. No Brasil, as escolhas alocativas, contudo, devem respeitar as limitações estabelecidas pela própria Constituição, guardar afinidade lógica com a proposta original elaborada pelo Poder Executivo e, acima de tudo, observar as restrições fixadas em normas gerais de finanças públicas. Não por outra razão, as três leis orçamentárias se inserem no rol de competências do Legislativo sujeitas à sanção do Poder Executivo. A sanção ou o veto é o instrumento que sela a comunhão de vontades entre os dois Poderes, conforme decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) assentada no Recurso Extraordinário (RE) 217.194.

O PPA, instrumento criado pela Constituição de 1988, tem por finalidade estabelecer diretrizes, objetivos e metas de médio prazo para a Administração Pública, com vigência de quatro anos. Seu período, que transcende o mandato do chefe do Poder Executivo, visa a garantir o norte das ações governamentais enquanto o sucessor estabelece um novo plano no primeiro ano do mandato.

Outra inovação da Constituição de 1988 foi a LDO, cuja finalidade é estabelecer as diretrizes necessárias à alocação de recursos públicos, de forma a viabilizar o alcance das metas e dos objetivos estabelecidos pelo PPA. Em palavras, a LDO tem o propósito de orientar as políticas públicas



e respectivas prioridades que devem ser consideradas por ocasião da elaboração da LOA. Deve, ainda, compatibilizar as ações de governo previstas no PPA com a realidade financeira do ente da Federação, estabelecendo ações prioritárias, de acordo com a realidade financeira e fiscal.

A LOA, por sua vez, tem como principais objetivos estimar a receita e fixar a programação das despesas para o exercício financeiro, como um verdadeiro plano de trabalho, com detalhamento das receitas e despesas.

O planejamento orçamentário-financeiro deve considerar todas as despesas obrigatórias de caráter continuado, tais como despesas com pessoal, terceirizações de pessoal em substituição de mão de obra, encargos patronais (contribuições previdenciárias, fundo de garantia, Programa de Integração Social (PIS)/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), dentre outros encargos). Deve, ainda, incorporar, com prioridade, todas as despesas que, embora sejam classificadas como discricionárias, têm caráter continuado e são essenciais para o funcionamento da máquina pública, a exemplo das tarifas pela prestação de serviços públicos (energia elétrica, fornecimento de água e esgoto, telefone, *internet* etc.).

Além disso, em seu planejamento, o município deve estimar, de forma realista e transparente, receitas a serem arrecadadas durante o ano, evitando, assim, superestimação da capacidade arrecadatória do município, o que pode comprometer a realização de despesas públicas tão relevantes para a população local ou, até mesmo, ensejar violações a normas constitucionais e legais.

Essas medidas simples de planejamento podem evitar ações judiciais e parcelamentos de débitos por reconhecimento de dívidas, que reduzem a capacidade de investimento dos municípios, em razão dos encargos elevados incidentes sobre despesas correntes, que poderiam ser quitadas em dia sem encargos financeiros.

Nesse contexto, o bom planejamento orçamentário decorre da responsabilidade e consciência de todo gestor sobre a necessidade de mensurar suas propostas orçamentárias com **realismo, sem omissões** (intencionais ou por falha de planejamento), de forma que todas as despesas obrigatórias e essenciais para o funcionamento da máquina pública figurem, pela integralidade de seus valores, na proposta orçamentária de cada órgão ou entidade, assegurando transparência às escolhas alocativas, na forma exigida pelo art. 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Omissões na proposta orçamentária, intencionais ou por falha de planejamento, exigem alterações posteriores da LOA, às vezes em patamares elevados, e geram endividamento para custeio de despesas correntes mediante parcelamentos de débitos por reconhecimento e confissão de dívidas, realidade indicativa da ineficiência da capacidade de planejar a gestão pública.



São necessárias medidas estruturantes, com ações planejadas e transparentes, voltadas para a boa governança da gestão de pessoal, desde a geração da despesa até o controle da folha de pagamento, passando por controles efetivos e permanentes da alocação de pessoal, de acordo com a finalidade da contratação, na gestão de compras públicas, na renúncia de receitas e no endividamento público.

Importante, também, que os gestores municipais possam contar com sistema de gestão e autocontrole efetivo, o que pressupõe estruturação dos órgãos de planejamento e fazendário, do controle interno, da procuradoria e do componente municipal do sistema de auditoria do Sistema Único de Saúde (SUS), para que possam prevenir riscos fiscais e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas e gerar responsabilização dos gestores pelos órgãos de controle locais e, no caso de aplicação de recursos federais em desacordo com a pactuação, também pelo Tribunal de Contas da União (TCU).

Como se nota, o planejamento constitui o primeiro passo da gestão responsável, pois o ente da Federação que realiza bom planejamento possui maior chance de cumprir as normas gerais de finanças públicas estabelecidas pela LRF, pela Lei Complementar (LC) 141/2012, pela Constituição e pelas condicionantes legais de entrega de recursos federais nas cooperações financeiras. Quem planeja bem recebe mais recursos da União, presta melhores serviços públicos e reduz o risco de ficar inelegível pela Lei da Ficha Limpa. Quem ganha com o bom planejamento é o cidadão.





## Monitorar e avaliar gasto



O monitoramento e a avaliação são etapas fundamentais para acompanhar o andamento das políticas públicas em todas as dimensões. Monitoramento é um processo sistemático que fornece subsídios aos tomadores de decisão para continuidade, alteração ou extinção de uma ação governamental, a partir de indicadores e metas pré-definidos.

Num cenário de restrição fiscal, a alocação eficiente de recursos públicos depende da tempestividade com que se medem as informações de desempenho relativas a insumos, processos, produtos, resultados e impactos.



A institucionalização do programa e existência de efetiva estrutura de governança permitem que as rotinas de monitoramento operem conforme definido nos normativos, mapas de processos e planos operacionais.

Os riscos que ameaçam o sucesso do programa precisam estar identificados, notadamente por meio de ferramentas como matriz SWOT, diagrama de verificação de riscos e matriz de avaliação de riscos, de forma a levantar a probabilidade e estimativa de impacto de cada risco relevante e averiguar se há mecanismos de controle interno instituídos.

Já as avaliações, segundo o Banco Mundial, são análises periódicas e objetivas acerca da concepção, da implementação ou do resultado de políticas públicas, projetos ou programas planejados, em andamento ou concluídos.

A avaliação pode ser:

- i) *ex ante*, contribuindo na formulação de políticas;
- ii) *in itinere*, auxiliando na gestão e no aprimoramento;
- iii) ou *ex post*, permitindo avaliar relevância, utilidade, resultados, impactos e sustentabilidade da atuação estatal.

Nesse sentido, monitoramento e avaliação constituem instrumentos de retroalimentação da política pública indispensáveis aos gestores e ao controle social. A União, por meio Decreto 9.834/2019, instituiu o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas, que tem produzido relevantes avanços no sentido de dar maturidade à cultura de fazer política pública baseada em evidências, analisando programas financiados por subsídios ou gasto direto.

Destacam-se, ainda, os guias práticos *ex ante* e *ex post* de avaliação publicados pela União, que orientam os órgãos sobre boas práticas a serem adotadas, com a finalidade de melhorar a qualidade do gasto público.



## Assegurar transparência da gestão e promover controle social

A noção de democracia está diretamente ligada a participação popular e transparência. Na lição de Norberto Bobbio (2000)<sup>1</sup>, a democracia é o governo do **poder visível**. Nela nada pode permanecer confinado ao espaço do mistério. Faz parte da essência do poder democrático que seu exercício seja pautado na transparência e, acima de tudo, participação consciente dos cidadãos. Nessa trilha, o autor define o governo da democracia como “*governo do poder público em público*”. Ainda de acordo com o autor, um governo democrático se difere dos governos imperiais e ditatoriais pelo grau de visibilidade e transparência da gestão pública. A transparência constitui, sem dúvida, um dos principais instrumentos propulsores do exercício democrático, fazendo com que a democracia deixe de ser apenas uma previsão no ordenamento jurídico e ocupe, de fato, as “**páginas da vida real**”.

Segundo Assoni Filho (2009)<sup>2</sup>, em uma forma democrática de governo, o exercício do poder é balizado pelo atingimento do legítimo interesse público, uma vez que as necessidades públicas são extraídas da realidade social e transpostas ao ordenamento, passando a ser os fins cuja consecução é o fundamento último de toda a dinâmica que envolve a atuação governamental. O termo transparência, como utilizado no sistema político brasileiro, tem por finalidade designar a visibilidade do funcionamento das instituições públicas, com objetivo de viabilizar a realização dos controles dos órgãos públicos e da sociedade.

1 BOBBIO, Norberto. (2000). **O futuro da democracia**. A democracia e o poder invisível. São Paulo: Paz e Terra. 2000, p. 98.

2 ASSONI FILHO, Sérgio. **Transparência fiscal e democracia**. Porto Alegre: Núria Fabris Editora, 2009.

Nas três últimas décadas, o Congresso Nacional (CN) brindou a sociedade com leis estruturantes voltadas para o aumento da visibilidade do funcionamento da Administração Pública, mediante a melhoria do acesso à informação das atividades realizadas pelo Poder Público.

Os avanços passam pelo art. 37 da Constituição, que elege a publicidade como requisito essencial de validade dos atos administrativos referentes a gestão de pessoal, licitações e contratos, finanças e demais atos praticados pelos gestores públicos. O controle social exercido pelos cidadãos sobre a gestão pública pressupõe visibilidade, conhecimento e padronização das informações, bem como acessibilidade a elas, em toda Federação. Pressupõe, acima de tudo, instituição de mecanismos eficazes de promoção da transparência.

Nessa esteira, a LRF avançou significativamente na definição dos instrumentos de transparência, cujas previsões foram reforçadas pelas Leis Complementares 131/2009 e 156/2016. A Lei 12.527/2011 – Lei de Acesso à Informação (LAI) contribuiu significativamente para ampliar o acesso a informações outras que não tenham relação com execução orçamentária e financeira, embora poucos tenham sido os avanços em prol da transparência ativa na seara fiscal. A LC 141/2012 e a Lei 14.113/2020



também contribuíram, sobremaneira, para ampliar a transparência e visibilidade dos orçamentos de saúde e educação, respectivamente. Nesse contexto jurídico-constitucional, a LRF estabelece importantes instrumentos de transparência da gestão fiscal, com destaque para o PPA, a LDO, a LOA, as prestações de contas, o respectivo parecer prévio e os relatórios resumido da execução orçamentária (RREO) e de gestão fiscal (RGF), que constituem direito inalienável do cidadão. O art. 48 da LRF assegura ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público, dos relatórios e de suas versões simplificadas.

A transparência desses instrumentos, todavia, não se limita à divulgação de seus textos e demais conteúdos em meios eletrônicos de acesso ao público. Garantir a transparência da gestão fiscal, com vistas a viabilizar o controle social, passa pela elaboração desses instrumentos e **integralidade** de seus valores de receitas e despesas, com máxima clareza quanto à metodologia de cálculo adotada para suas projeções, apurações de mínimos constitucionais, limites e condições, de modo a atender a um dos pressupostos da gestão fiscal responsável, que decorre da ação transparente (art. 1º, § 1º).

A esses instrumentos se somam os seguintes, previstos no art. 48, § 1º, da LRF:

- i) incentivo à participação popular e realização de audiências públicas durante os processos de elaboração e discussão do PPA, da LDO e da LOA;
- ii) liberação, em meios eletrônicos de acesso público, para pleno conhecimento da sociedade e acompanhamento por ela, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira;
- iii) adoção de sistema integrado de administração financeira e controle que atenda ao padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e detalhamento de despesas e receitas legalmente definido, observado o disposto no Decreto Presidencial 10.540/2020, que regulamenta o Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle (Siafic) para os entes subnacionais. Além disso, as

contas apresentadas pelo chefe do Poder Executivo devem ficar disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e órgão técnico responsável por sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e por instituições da sociedade (art. 49 da LRF).

Para garantir a efetividade da transparência e visibilidade asseguradas por esse arcabouço legislativo, a Emenda Constitucional 108/2020 inseriu o art. 163-A no texto constitucional, segundo o qual todos os entes da Federação "*disponibilizarão suas informações e dados **contábeis, orçamentários e fiscais**, conforme periodicidade, **formato e sistema** estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, de forma a garantir a rastreabilidade, comparabilidade e publicidade dos dados coletados, os quais deverão ser divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público*".

Recentemente, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) editou, em conjunto com a Secretaria de Orçamento Federal (SOF), as Portarias 20 e 21, de 23/2/2021, para estabelecer a classificação padronizada das fontes ou destinações de recursos a ser utilizada pela União e pelos entes subnacionais. A edição cumpriu as Recomendações 13 e 14/2020, de autoria do Ministério Público Federal (MPF) em conjunto com o Ministério Público de Contas junto ao TCU (MPTCU).

O TCU também tem buscado aprimorar a transparência nas instituições públicas, por meio de fiscalizações, recomendações e determinações, para que tenham atuação mais clara e eficiente, o que pressupõe tornar os dados mais compreensíveis, considerando atributos como completude, granularidade, interoperabilidade e usabilidade. O objetivo é que a disponibilização de informações deixe de atender meramente o princípio da publicidade e passe a atender os requisitos de transparência. Merece citação o relatório do FiscTransparência aprovado pelo Acórdão 2.512/2018-TCU-Plenário, de relatoria do ministro Augusto Sherman Cavalcanti. No atual estágio desse processo de evolução normativa, a implementação do **Siafic** em cada município brasileiro, com **padronização nacional** das fontes de recursos e de indicadores orçamentários que permitem racionalizar a gestão administrativo-financeira, é medida essencial para a efetividade dos instrumentos de cidadania como fundamento da República.



## Promover sustentabilidade do endividamento

O pagamento do principal e dos encargos reais de empréstimos e financiamentos assumidos constitui item significativo das despesas municipais. O não atendimento dessas obrigações pode ensejar inclusão em cadastros negativos que impedem a obtenção de garantias, a contratação de operações de crédito, o recebimento de transferências e a celebração de acordos e convênios com outros entes públicos.

A dívida pública consolidada ou fundada é o montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras municipais, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a 12 meses. O Ministério da Economia divulga mensalmente relação dos municípios e das empresas municipais direta ou indiretamente controladas que ultrapassaram limites e condições de endividamento e verifica o cumprimento desses limites e dessas condições para fins de contratação de operações de crédito.

O endividamento municipal, que deve ser apurado ao fim de cada quadrimestre, não pode ultrapassar o limite de 1,2 vez a receita corrente líquida (RCL), ou seja, o ente não pode ultrapassar o endividamento acima de 120% da RCL, conforme dispõe o art. 3º da Resolução do Senado Federal 40/2001. Ultrapassado esse limite, operações de crédito e financiamentos não podem ser efetuados até o retorno àquela condição. A redução do endividamento superior a 120% da RCL é efetuada até o término dos três quadrimestres subsequentes, sendo, pelo menos, 25% no primeiro quadrimestre.

Ademais, enquanto não retorna ao limite, é vedado ao município realizar operações de crédito internas e externas, ressalvado o refinanciamento do principal atualizado. O município também é obrigado a obter resultado



primário necessário à recondução da dívida ao limite, promovendo, entre outras medidas, limitação de empenho. Vencido o prazo para retorno da dívida ao limite e enquanto perdurar o excesso, o município fica impedido de receber transferências voluntárias da União ou do estado. No último ano do mandato do prefeito, essas restrições são imediatamente aplicáveis.

São consideradas operações de crédito compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes de venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com uso de derivativos financeiros. Equipara-se a operação de crédito a assunção, o reconhecimento ou a confissão de dívida. As operações de crédito não devem ultrapassar 16% da RCL, conforme dispõe o art. 7º da Resolução do Senado Federal 43/2001.

Nesse rumo, conforme estabelece o art. 59, § 1º, inciso II, da LRF, os tribunais de contas municipais (ou estaduais, quando aplicável) devem alertar as Câmaras de Vereadores quando constatarem que o endividamento e as operações de crédito se encontram acima de 90% dos limites. Quando as operações de crédito ultrapassam 14,4% da RCL (90% do limite de 16% da RCL), os tribunais de contas devem emitir alerta aos correspondentes Poderes. Mesmo procedimento é adotado quando o endividamento municipal excede a proporção de 108% da RCL, que corresponde a 90% do limite total de 120% desse mesmo indicador.



## Garantir eficiência do gasto com pessoal

O gasto com pessoal constitui um dos principais itens da despesa pública no Brasil e seu descontrole pode ter consequências nefastas para a gestão fiscal. Nesse sentido, a Constituição federal prevê que a despesa com pessoal ativo e inativo e pensionistas dos entes da Federação não pode exceder os limites estabelecidos em lei complementar. Esses limites constam da LRF e, no caso dos municípios, correspondem a 60% da RCL, sendo 6% para o Poder Legislativo e 54% para o Poder Executivo.

Em seu art. 18, a LRF adota um conceito bastante abrangente para despesa com pessoal, compreendendo o somatório dos gastos do ente da Federação com ativos, inativos e pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.





Recente alteração promovida na LRF, por intermédio da LC 178/2021, deixa claro que a apuração da despesa com pessoal, para fins de controle fiscal, deve considerar a remuneração bruta do servidor, sem qualquer dedução ou retenção, observando-se o teto remuneratório da Administração Pública, nos termos do art. 37, inciso XI, da Constituição federal.

É importante ressaltar que o estrito cumprimento dos limites da despesa com pessoal é condição indispensável para que o município possa receber transferências voluntárias de recursos do estado ou da União. Havendo excesso de despesa em relação ao limite, o município fica impedido de obter garantia 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.

Além de assegurar e ampliar o acesso a fontes de recursos, a eficiência do gasto com pessoal contribui para maximizar a capacidade, por parte do Poder Público, de entrega de bens e serviços à população local, devendo ser alvo de constante busca por parte dos gestores municipais.





## Seguir padronização nacional dos procedimentos e relatórios fiscais e contábeis



No Brasil, existe uma intensa movimentação de recursos entre os entes federativos (União, estados e municípios). O modelo escolhido pelo constituinte de 1988 foi a descentralização de competências entre esses entes, com respectiva repartição de receitas para atender as obrigações impostas a cada um. Nesse modelo, além da competência para instituir tributos próprios, os entes subnacionais recebem recursos arrecadados pela União. Os municípios recebem, ainda, recursos de seus respectivos estados, classificados como transferências obrigatórias.

Agregados à esquemática de repartição tributária, outros fluxos de recursos são estabelecidos entre os entes federativos. Alguns com o mesmo caráter obrigatório, como as diversas compensações por exploração de recursos naturais e os fundos para manutenção e desenvolvimento de políticas públicas; outros, mais associados à descentralização da atuação estatal, de maneira discricionária, a partir de acordos de cooperação, auxílio ou assistência financeira.

Em 2020, entre as principais transferências obrigatórias, R\$ 86,6 bilhões foram referentes ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e R\$ 74,4 bilhões, ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE), em valores nominais. Adicionados às relações de fluxo financeiro, ainda temos os acompanhamentos recíprocos das situações fiscais dos entes da Federação. Com a atualização da LRF e recente edição da LC 178/2021, que estabelece o Programa de Acompanhamento e Transparência Fiscal e Plano de Promoção do Equilíbrio Fiscal, foi reforçada a necessidade de transparência fiscal e compatibilização entre as políticas fiscais dos entes subnacionais. São inúmeras as disposições que obrigam o acompanhamento de mínimos de gastos com políticas públicas e níveis de endividamento e comprometimento das receitas públicas com despesas. Tudo estruturado para garantir a responsabilidade e o compromisso com a sustentabilidade da gestão fiscal.

À União foi entregue uma grande parcela de obrigações de acompanhamento de indicadores fiscais de estados e municípios, incluindo a possibilidade de adoção de medidas corretivas, em casos de descumprimentos legais. Contudo, a demonstração de uma regular gestão fiscal é fundamental para que esses entes se apresentem como atrativos para captação de recursos, sejam eles de origem pública ou privada.

Para que toda essa estrutura de relacionamento financeiro seja transparente, torna-se preciso que todos os entes envolvidos forneçam informações adequadas, de confiança e úteis. Para isso, é indispensável a utilização de normas, padrões e entendimentos comuns que permitam avaliações efetivas sobre o desempenho das diversas políticas fiscais. Nesse contexto, surge a necessidade da padronização nacional dos procedimentos

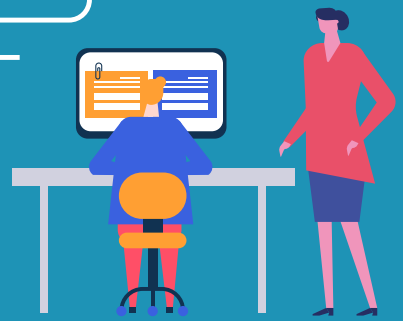
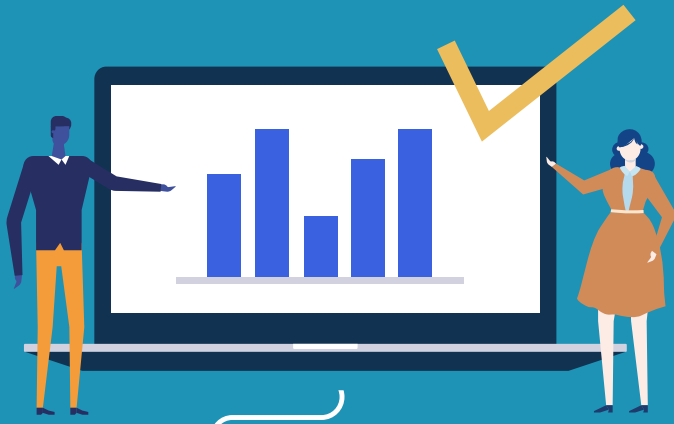
e relatórios fiscais e contábeis, tendo em vista um país com dimensões tão vastas, como é o caso do Brasil.

Nesse sentido, muito já se caminhou com a adoção do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (Mcas), de requisitos mínimos para implantação de sistemas de administração financeira e orçamentária e de um plano comum de contas aplicado a todos os entes. Ainda nesse sentido, têm-se as normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), alinhadas às normas internacionais, norteadoras de todo esse processo de padronização. Também foram criadas inúmeras plataformas para acesso às informações fiscais da União, dos estados e dos municípios por parte de toda a sociedade.

Para além do processo de formalização de procedimentos e relatórios, os entes federativos precisam estar conscientes da importância do uso e entendimento harmônico da padronização, sob risco de se diminuir a utilidade e confiança da informação fornecida. A padronização pode conceder à sociedade e aos próprios gestores governamentais a possibilidade de uso dos números dos balanços de cada ente, geração de relatórios gerenciais comparáveis e fortalecimento do processo de *accountability* no setor público. Por fim, ainda se garante a possibilidade de um processo mais seguro de consolidação das contas nacionais.

Existem desafios, como, por exemplo, garantir idêntico entendimento e, até mesmo, promover normatização dentro de um ambiente no qual, de maneira legítima, reconhece-se a independência e autonomia de estados e municípios. Contudo, oferecer informações financeiras e fiscais consistentes e adequadas pode promover um ambiente seguro e atrativo para investimentos, além de oferecer à sociedade possibilidade de efetivo controle social.







## Adotar políticas de educação fiscal como forma de promover equilíbrio das contas públicas

A adoção de medidas que visem ao aperfeiçoamento da educação fiscal constitui medida de destacada relevância para a boa gestão e o controle das finanças públicas, tendo o condão de gerar benefícios a toda sociedade. Nesse contexto, estão inseridas ações direcionadas aos agentes públicos (agentes políticos, gestores, membros de órgãos de controle administrativo e judicial etc.) e à própria comunidade atendida pelas políticas públicas.

No que se refere às políticas de educação fiscal direcionadas aos agentes públicos, a promoção de ações que possibilitem aos gestores estatais deter pleno conhecimento acerca das normas e dos princípios constitucionais-legais sobre Direito Financeiro é um instrumento de grande relevância, uma vez que as regras fiscais presentes no ordenamento jurídico foram elaboradas com a finalidade de promover a satisfação do interesse público, sem comprometer o equilíbrio intertemporal das finanças. A educação fiscal é capaz de trazer luz aos potenciais efeitos positivos do equilíbrio fiscal e, sobretudo, às possíveis consequências negativas do descontrole das contas públicas para toda a sociedade (inflação, juros elevados, empobrecimento da população, comprometimento futuro de receitas etc.). O adequado conhecimento da legislação acerca das receitas e despesas públicas e dos princípios da gestão fiscal responsável constitui, portanto, ponto de partida para o desejado equilíbrio das contas públicas.

Soma-se a isso a necessidade de tornar a gestão pública mais eficiente. É imprescindível a capacitação dos gestores, para que sejam capazes de mensurar custos e efetividade das diferentes atividades e políticas públicas, a fim de compatibilizá-las aos recursos disponíveis e às reais necessidades dos respectivos municípios. Conhecendo os custos e a efetividade das políticas públicas, os gestores podem reduzir despesas e eliminar ações estatais

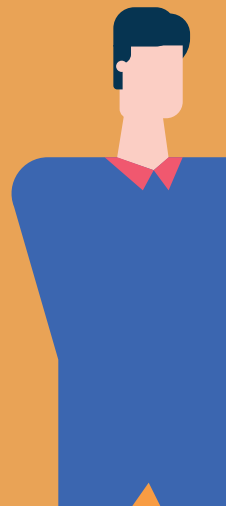
ineficientes, o que é imperioso no atual contexto das finanças públicas, em que se verifica considerável restrição fiscal.

No que concerne às políticas de educação fiscal direcionadas à sociedade, faz-se necessário que a população seja capaz de compreender a função dos tributos arrecadados pelo Estado, necessários ao financiamento das atividades e políticas públicas. Mais que isso, conscientize-se sobre a necessidade de acompanhamento da aplicação dos recursos públicos, de forma a reduzir ineficiências, eliminar irregularidades e fomentar a gestão responsável das finanças públicas, exercendo a denominada *accountability social*.

Sobre esse ponto, cabe destacar os princípios derivados do denominado Orçamento Participativo, em que os cidadãos são chamados a decidir sobre os orçamentos públicos. A própria Constituição de 1988 visa a promover participação da comunidade no processo referente à alocação dos recursos públicos disponíveis, estabelecendo que as leis orgânicas municipais devem fixar como preceito a cooperação das associações representativas no planejamento municipal (art. 29, inciso XII). Nesse rumo, os municípios devem estimular a participação da população local no que se refere à elaboração das leis orçamentárias do ente, o que, além de propiciar maior eficiência alocativa dos recursos, reforça a transparência da Administração Pública e estimula a democracia participativa.

Assim, a promoção de medidas que visem à educação fiscal, tanto de agentes públicos quanto da sociedade em geral, pode gerar muitos efeitos positivos presentes e futuros para os municípios, uma vez que possibilita a melhoria da alocação dos recursos disponíveis e mitiga riscos de descontrole das finanças locais. Esse desequilíbrio das contas públicas, como sobredito, compromete a execução de relevantes políticas públicas estatais e onera, de forma significativa, as próximas gerações, que podem herdar as consequências negativas de gestores que gastaram além da capacidade arrecadatória do ente.





## Identificar e monitorar exposições fiscais

O conceito de exposições fiscais vai além da análise contábil e fiscal convencional e busca abranger uma ampla perspectiva sobre a atuação governamental que pode expor o governo ao desembolso futuro de recursos públicos. Desta forma, o conceito de exposições fiscais considera um largo rol de responsabilidades, programas e atividades a cargo dos governos. Com um conceito mais amplo que o de riscos fiscais, as exposições fiscais abrangem contingências, inclusive obrigações financeiras já conhecidas e registradas em balanço, como as da dívida pública, e eventos naturais de sazonalidade conhecida, como enchentes e períodos de estiagem.

Exposições fiscais podem ser explícitas ou implícitas e originadas por diversos eventos, já ocorridos ou por ocorrer, com custos mensuráveis ou não. Podem variar significativamente em termos de magnitude, probabilidade de ocorrência e demanda pela intervenção governamental. Abrangem um espectro de eventos que vai desde obrigações financeiras assumidas por determinação legal e promessas ou expectativas de intervenção do governo implícitas em sua política atual até necessidade de intervenção em catástrofes naturais.

O reflexo de muitas responsabilidades e atividades governamentais capazes de comprometer recursos públicos no futuro pode não estar evidenciado em demonstrações contábeis ou orçamentárias. Por exemplo, a mudança do perfil demográfico da população pode exigir adequação da oferta de serviços de saúde ou mobilidade urbana. Decisões de gastos no presente podem ser fonte de expectativas de gastos no futuro, como compra de um imóvel, construção de uma rodovia ou realização de investimentos de longa maturação, que implicam compromissos inerentes de despesas futuras para operação e manutenção desses mesmos bens.





São consideradas exposições fiscais: dívida pública (com atenção especial para dívida em moeda estrangeira), obrigações decorrentes de parcerias público-privadas, demandas judiciais, benefícios a servidores e empregados, obrigações ambientais, obrigações financeiras em contratos de média ou longa duração (como *leasing* e *built to suit*), garantias e contra-garantias concedidas em operações de crédito, intervenções do governo em catástrofes naturais e epidemias, dentre outras.

Os entes públicos devem identificar, mensurar e dar o devido tratamento às exposições fiscais. Falhas nesse sentido podem trazer sérias consequências para o equilíbrio fiscal. A exposição fiscal pode levar a períodos de instabilidade fiscal e mudanças repentinas na necessidade de financiamento, independentemente de a obrigação financeira ser legalmente exigida ou decorrer de demanda emergencial econômica ou social.

O tratamento básico a ser dado às exposições fiscais é a transparência. A LRF exige que a LDO contenha um Anexo de Riscos Fiscais, em que sejam avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.

A LRF prevê outros mecanismos de mitigação das exposições fiscais, como reserva de contingência e exigência de que só possam ser incluídos novos projetos de investimento e créditos adicionais na lei orçamentária uma vez contempladas as despesas de conservação do patrimônio público. Assim, antes de iniciar um projeto, é fundamental identificar as despesas de operação continuada decorrentes daquele investimento.

Além da transparência, o monitoramento ativo e permanente das exposições fiscais deve ser uma preocupação dos dirigentes municipais, para que eventos dessa natureza não venham a comprometer a sustentabilidade de endividamento do ente, evitando-se sobressaltos no financiamento da produção de bens e serviços essenciais à população.



## Instituir e efetivamente arrecadar os tributos

Um dos requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal é a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação, sendo vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não exerça sua plena capacidade tributária, no que se refere a impostos.

No caso dos municípios, o exercício dessa capacidade envolve o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto Sobre a Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis (ITBI) e Imposto sobre Serviços (ISS). Além desses impostos, o município recebe parte dos impostos estaduais e federais a título de transferências por repartição tributária.

Atualmente, grande parte dos municípios depende de transferências para manutenção de sua estrutura administrativa e prestação dos serviços públicos de sua competência. Recente decisão do TCU (Acórdão



2.538/2019-Segunda Câmara, de relatoria do ministro Aroldo Cedraz) aponta que a média de receita de geração própria municipal sobre o total de recursos disponíveis é de apenas 36%.

A situação se mostra mais grave pelo fato de que alguns municípios sequer cobram qualquer tributo local. Dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) revelam que, cerca de, 7% dos municípios não cobram nenhum tributo. Dentre esses municípios, 97% possuem menos de 50 mil habitantes.

Nos termos da LRF, compete, ainda, aos municípios: publicar, em tempo real, o lançamento e recebimento de toda a receita das unidades gestoras; verificar bimestralmente se a receita prevista está compatível com as metas de resultado primário (capacidade de pagar) e nominal (capacidade de assumir compromissos a longo prazo); e, caso necessário, promover a devida limitação de empenho e movimentação financeira.

Tal mecanismo, conhecido como contingenciamento, se relaciona com a Programação Orçamentária e Financeira, o Cronograma Anual de Desembolso Mensal e as Metas Bimestrais de Arrecadação, instrumentos complementares de gestão das finanças públicas também previstos pela LRF. Com efeito, o não cumprimento das metas fiscais implica maior necessidade de financiamento do setor público, cuja consequência é o aumento da dívida pública e dos juros sobre essa dívida.

Algumas prefeituras de fato têm dificuldades estruturais para cobrar e fiscalizar seus tributos. Os municípios devem buscar o desenvolvimento de suas receitas próprias, aproveitando seu potencial de crescimento. A tempestividade da cobrança administrativa também é importante para não se incorrer em custos de judicialização, com ênfase na fiscalização sobre os maiores contribuintes.

Muitas cidades também costumam conceder isenções tributárias com o intuito de incentivar a economia local e atrair investimentos. Essas medidas, no entanto, tendem a reduzir a arrecadação total e gerar distorções alocativas. Deve-se evitar, assim, a concessão indiscriminada desses benefícios.



## Observar regras de final de mandato

A LRF, com as recentes alterações promovidas pela LC 173/2020, estabelece uma série de vedações quanto à gestão das contas públicas em período de final de mandato de chefe de Poder ou órgão autônomo. No que tange às despesas com pessoal, é nulo o ato de que resulte aumento nos 180 dias anteriores ao final do mandato do titular de Poder ou órgão ou que preveja parcelas a serem implementadas em períodos posteriores ao final do mandato do titular de Poder ou órgão.

Também carecem de validade a aprovação, edição ou sanção, por chefe do Poder Executivo, por presidente e demais membros da Mesa ou órgão decisório equivalente do Poder Legislativo, por presidente de Tribunal do Poder Judiciário e pelo chefe do Ministério Público, da União e dos estados, de norma legal contendo plano de alteração, reajuste e reestruturação de carreiras do setor público ou edição de ato, por esses agentes, para nomeação de aprovados em concurso público, quando:

- i) resultar em aumento da despesa com pessoal nos 180 dias anteriores ao final do mandato do titular do Poder Executivo; ou
- ii) resultar em aumento da despesa com pessoal que preveja parcelas a serem implementadas em períodos posteriores ao final do mandato do titular do Poder Executivo.

Em paralelo, as restrições para recebimento de transferências voluntárias, obtenção de garantias e contratação de operações de crédito também se aplicam imediatamente, se os limites das despesas com pessoal forem ultrapassados no 1º quadrimestre do último ano de mandato dos titulares de Poder ou órgão. De modo semelhante, o impedimento de realizar ope-

ração de crédito é imediato, se o montante da dívida exceder o limite no 1º quadrimestre do último ano do mandato do chefe do Poder Executivo.

Ainda nessa linha, as operações de crédito por antecipação de receita orçamentária (AROs), destinadas a atender insuficiência de caixa durante o exercício financeiro, são proibidas no último ano de mandato do presidente, de governador ou de prefeito municipal. Por sua vez, o titular de Poder ou órgão, nos últimos dois quadrimestres de seu mandato, fica impedido de contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele ou tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa, considerados os encargos e as despesas compromissados a pagar até o final do exercício.

Todo esse conjunto de regras prudenciais visa a coibir a prática de se deixar “heranças fiscais” ou “esqueletos orçamentários” no processo sucessório da gestão pública. Esses “esqueletos” e “heranças” imobilizam governos no início de mandato, que se veem compelidos a honrar dívidas e compromissos deixados pelos antecessores.

De fato, a sociedade não tolera mais administradores públicos irresponsáveis, havendo consciência coletiva de que o prejuízo decorrente do mau uso do dinheiro público recai sobre o próprio cidadão-contribuinte. Portanto, é dever dos gestores públicos zelar pela estrita observância das regras fiscais específicas de final de mandato em prol do bem-estar social.





Responsabilidade pelo Conteúdo  
Secretaria-geral de Controle Externo  
Secretaria de Macroavaliação Governamental

Responsabilidade Editorial  
Secretaria-Geral da Presidência  
Programa de Apoio à Gestão Municipal Responsável

Projeto Gráfico, Diagramação e Capa  
Secretaria-Geral da Presidência  
Secretaria de Comunicação  
SECRID - Serviço de Criação e Editoração

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO  
SAFS Quadra 4 Lote 170.042-900 Brasília - DF  
Ouvidoria  
Tel.: 0800 644 1500  
ouvidoria@tcu.gov.br



## Missão

Controlar a Administração Pública para promover seu aperfeiçoamento em benefício da sociedade.

## Visão

Ser reconhecido como instituição de excelência no controle e no aperfeiçoamento da Administração Pública.



**TCU+Cidades**

Programa de apoio à gestão municipal responsável

