

**GRUPO TÉCNICO  
DE PADRONIZAÇÃO DE RELATÓRIOS  
GTREL**

---

18 A 21 DE OUTUBRO DE 2011

## SUMÁRIO

CONSÓRCIOS PÚBLICOS .....	3
FUNDOS PÚBLICOS .....	9
REGRAS PARA ORDENAR DESPESAS NA LRF.....	16
RELATÓRIO QUADRIMESTRAL - ART. 9º §4º LRF .....	20
MENOR APRENDIZ.....	25
DESPESAS COM PESSOAL NOS 180 DIAS FINAIS DE MANDATO .....	34
ANEXOS .....	38
Anexo I.....	38
Anexo II.....	40

## CONSÓRCIOS PÚBLICOS

### MINUTA DA PORTARIA DE CONSÓRCIOS PÚBLICOS

PORTARIA Nº

O SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL, no uso das atribuições que lhe confere a Portaria nº 403, de 2 de dezembro de 2005, do Ministério da Fazenda, e

Considerando o disposto no § 2º do art. 50 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, que atribui ao órgão central de contabilidade da União competência para editar normas gerais para consolidação das contas públicas;

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

Considerando o disposto no inciso VII do art. 18 da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, nos incisos I, XI e XII do art. 7º do Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009, e nos incisos VII, IX, XII, XIV, XXII, XXIII e XXIV do art. 20 e nos incisos I, IV e VI do art. 21 do Anexo I do Decreto nº 7.050, de 23 de dezembro de 2009, que estabelecem as competências do órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, da Secretaria do Tesouro Nacional e da Subsecretaria de Planejamento Fiscal, Estatística e Contabilidade;

Considerando a necessidade de harmonização dos procedimentos contábeis e dos demonstrativos fiscais nos três níveis de governo, de forma a garantir a consolidação das contas públicas na forma estabelecida na Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal;

Considerando o disposto no art. 50, inc. III, da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que dispõe que as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente;

Considerando a natureza jurídica dos consórcios públicos, conforme disposto no art. 41, inc. IV, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, Código Civil, no § 1º do art. 1º e no art. 6º da Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005, e no inciso I do art. 2º do Decreto nº 6.017, de 17 de janeiro de 2007; e

Considerando o disposto no art. 20 da Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005, e no art. 40 do Decreto nº 6.017, de 17 de janeiro de 2007, que atribuem à Secretaria do Tesouro Nacional, do Ministério da Fazenda, a competência para editar normas gerais de consolidação das contas dos consórcios públicos, incluindo critérios para que seu

respectivo passivo seja distribuído aos entes consorciados e regras de regularidade fiscal a serem observadas pelos consórcios públicos, para que a gestão financeira e orçamentária dos consórcios públicos se realize na conformidade dos pressupostos da responsabilidade fiscal; resolve:

Art. Esta Portaria regulamenta as normas de contabilidade pública e as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal aplicáveis aos consórcios públicos constituídos de acordo com a Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005, e à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios quando consorciados na forma dessa mesma lei.

### **Disposições Preliminares**

Art. Para os fins desta Portaria, consideram-se:

I – contrato de rateio: contrato firmado entre os entes da Federação consorciados por meio do qual esses se comprometem a transferir recursos financeiros ao consórcio público, gerando a obrigação para cada ente da Federação consorciado de consignar em sua lei orçamentária anual dotação suficiente para cumpri-lo, sob pena de ser excluído do consórcio público;

II – orçamento do consórcio público: instrumento não legislativo elaborado pelo consórcio público que dispõe sobre a previsão de receitas e despesas necessárias à consecução dos fins do consórcio público, inclusive as relativas ao contrato de rateio, que serve de subsídio para a elaboração do contrato de rateio e das leis orçamentárias anuais dos entes da Federação consorciados;

III – código de destinação de recursos:

Art. Para os fins dessa Portaria os consórcios públicos integram a administração indireta de todos os entes da Federação consorciados.

Art. Constituem recursos dos consórcios públicos:

I – bens móveis ou imóveis recebidos em doação;

II – transferências de direitos operadas por força de gestão associada de serviços públicos;

III – tarifas e outros preços públicos;

IV – auxílios, contribuições e subvenções sociais ou econômicas de outras entidades e órgãos do governo que não compõem o consórcio público;

V – receita de prestação de serviços;

VI – recursos financeiros transferidos pelos entes da Federação consorciados com base no contrato de rateio.

§ Os entes consorciados somente entregarão recursos financeiros ao consórcio público mediante contrato de rateio.

### **Do Orçamento**

Art. Os entes da Federação consorciados consignarão em sua Lei Orçamentária Anual ou em Lei de Créditos Adicionais dotações suficientes para suportar as despesas com transferências a consórcios públicos assumidas por meio de contrato de rateio e as despesas por meio de contratação direta dos consórcios públicos.

§ O orçamento do consórcio público deverá discriminar as despesas a serem executadas pelo consórcio público, observando os critérios de classificação funcional, programática, por grupo de natureza de despesa e por destinação.

§ O contrato de rateio e as leis orçamentárias anuais ou leis de créditos adicionais dos entes da Federação consorciados deverão discriminar suas transferências a consórcios públicos observando os critérios de classificação funcional, programática, por grupo de natureza de despesa e por destinação..

§ O orçamento do ente da Federação consorciado deverá discriminar, além do disposto no § , especificamente quanto à natureza:

I - a modalidade de aplicação específica para transferências a consórcios públicos, conforme definido na Portaria STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001; e

II – o elemento de despesa específico para consórcios públicos, conforme definido na Portaria STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001, caso o orçamento do ente da Federação consorciado discrimine esse nível.

§ A contratação direta de consórcios públicos, por meio de ente consorciado, será identificada por meio de modalidade de aplicação específica.

Art. A elaboração do orçamento do consórcio público deverá observar os prazos do processo legislativo orçamentário dos entes da Federação consorciados, de modo a subsidiar tempestivamente a elaboração do contrato de rateio e da Lei Orçamentária Anual de cada ente consorciado.

### **Da Execução Orçamentária no Consórcio Público**

Art. A execução orçamentária das receitas e despesas do consórcio público deverá obedecer às normas de direito financeiro aplicáveis às entidades públicas.

§ O registro contábil orçamentário abrangerá as etapas de previsão e execução das receitas e das despesas, nas respectivas classificações orçamentárias.

Art. As receitas de transferências e de prestação de serviços ou fornecimento de bens recebidas pelos consórcios públicos em virtude do contrato de rateio e da contratação direta deverão ser classificadas em códigos de destinação de recursos definidos pelo

consórcio, que reflitam as classificações orçamentárias das respectivas despesas de transferências de cada ente consorciado.

§ O consórcio público registrará a execução orçamentária da despesa nos respectivos códigos de destinação de recursos.

Art. Os recursos recebidos em virtude de contrato de rateio não empenhados deverão ser devolvidos aos entes consorciados até o encerramento do exercício, por meio de dedução de receita, gerando um estorno nos entes consorciados.

### **Dos Demonstrativos Fiscais**

Art. Os entes da Federação consorciados deverão realizar a consolidação da execução orçamentária e financeira dos consórcios públicos, relativa aos recursos entregues em virtude de contrato de rateio e de contratação direta, e as informações relativas à dívida consolidada líquida e operações de crédito, para a elaboração dos seguintes demonstrativos fiscais:

I – Do Relatório de Gestão Fiscal:

- a) Demonstrativo da Despesa com Pessoal;
- b) Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida;
- c) Demonstrativo das Operações de Crédito;

II – Do Relatório Resumido da Execução Orçamentária:

- a) Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino;
- b) Demonstrativo das Despesas com Saúde – União; e
- c) Demonstrativo da Receita de Impostos Líquida e das Despesas Próprias com Ações e Serviços Públicos de Saúde – Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ A fim de eliminar as duplicidades, na elaboração dos demonstrativos enumerados no caput não deverão ser computadas as despesas executadas pelos entes da Federação consorciados nas modalidades de aplicação referentes a transferências a consórcios públicos e contratação direta de consórcios públicos.

§ A fim de possibilitar o cumprimento do disposto nesse artigo, os consórcios públicos encaminharão aos Poderes Executivos de cada ente da Federação consorciado as informações necessárias à elaboração dos demonstrativos em até 15 dias após o encerramento do período de referência.

§ Os entes consorciados efetuarão os registros das informações a que se refere o § x em contas de controle, para fins de elaboração dos demonstrativos fiscais.

§ Caso o consórcio público não cumpra o disposto no parágrafo x (anterior):

I – todo o valor transferido pelo ente será considerado despesa bruta com pessoal ativo na elaboração do Demonstrativo da Despesa com Pessoal;

II – nenhum valor transferido pelo ente será considerado despesa com educação ou saúde na elaboração dos seguintes demonstrativos:

a) Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE;

b) Demonstrativo das Despesas com Saúde – União – RREO; e

c) Demonstrativo da Receita de Impostos Líquida e das Despesas Próprias com Ações e Serviços Públicos de Saúde – Estados, Distrito Federal e Municípios .

§ Para elaboração dos demonstrativos fiscais não enumerados nos incisos e alíneas do caput, o ente da Federação consorciado computará as despesas executadas na modalidade de aplicação referente às transferências a consórcios públicos.

#### **Das Demonstrações Contábeis**

Art. Os órgãos dos entes da Federação consorciados aos quais o consórcio público encontra-se vinculado evidenciarão sua participação no patrimônio social do consórcio público em seu balanço patrimonial como ativo não circulante – investimentos, devidamente atualizado pela equivalência patrimonial.

Art. A doação de bens por parte dos entes consorciados e a transferência de recursos em virtude de contrato de rateio devem ser registradas, do ponto de vista patrimonial, como aumento de participação no patrimônio social do consórcio público.

#### **Da Transparência**

Art. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: o orçamento do consórcio público, o contrato de rateio, os demonstrativos fiscais previstos no art. x e as demonstrações contábeis previstas no art. x.

§ Os instrumentos de transparência citados no caput deverão ser publicados na imprensa oficial de cada ente da Federação consorciado de forma resumida, indicando o local e o sítio da rede mundial de computadores - internet em que se poderão obter seus textos integrais.

Art. Os consórcios públicos deverão cumprir o disposto no parágrafo único do art. 48 da Lei Complementar nº 101, de, e sua respectiva regulamentação.

§ Para o cumprimento do disposto no caput, aos consórcios públicos aplicam-se os mesmos prazos aplicados aos Municípios.

Art. Os consórcios públicos deverão publicar os seguintes demonstrativos fiscais, para fins de transparência:

I – Do Relatório de Gestão Fiscal:

- a) Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida;
- b) Demonstrativo das Operações de Crédito;
- c) Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa; e
- d) Demonstrativo dos Restos a Pagar.

II – Do Relatório Resumido da Execução Orçamentária:

- a) Balanço Orçamentário;
- b) Demonstrativo da Execução das Despesas por Função e Sub-Função;
- c) Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão;

§ Os demonstrativos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária deverão ser elaborados e publicados até trinta dias após o encerramento do bimestre de referência.

§ Os demonstrativos do Relatório de Gestão Fiscal deverão ser elaborados e publicados até trinta dias após o encerramento do quadrimestre de referência.

Art. Os consórcios públicos deverão publicar as demonstrações contábeis previstas nas normas de direito financeiro.

#### **Disposições finais**

Art. Revoga-se a Portaria nº 860, de 12 de dezembro de 2005, da Secretaria do Tesouro Nacional.

Art. Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1 de janeiro de 2012.

Apresentação do Parecer 1396/2011 da PGFN, Nota 243/2011 e da IN RFB  
1183/2011  
Resultados do subgrupo temático - Taxonomia

**Obrigatoriedade de inscrição dos fundos públicos no CNPJ, na condição de matriz - implicações sobre a execução orçamentária e financeira**

A inclusão do tema fundos públicos nas discussões do GTREL ocorreu em razão de questionamentos recebidos pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN referentes às implicações sobre a execução orçamentária e financeira dos Fundos Públicos, tendo em vista a obrigatoriedade de inscrição destes no CNPJ, na condição de matriz.

A Instrução Normativa RFB nº 1183/2011, de 19 de agosto de 2011, retirou a referência a fundos meramente contábeis, que constava da IN RFB 1005, de 8 de fevereiro de 2010, e apresentou a exigência de inscrição no CNPJ da seguinte forma:

*Art. 5º São também obrigados a se inscrever no CNPJ:*

*(...)*

*X - fundos públicos a que se refere o art. 71 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964;*

A Instrução Normativa RFB nº 1.143, de 1 de abril de 2011 já havia exigido que os fundos inscritos como filial, fizessem a inscrição na condição de matriz.

*Art. 2º Os fundos públicos que se encontram inscritos no CNPJ na condição de filial do órgão público a que estejam vinculados deverão providenciar nova inscrição nesse cadastro, na condição de matriz, com a natureza jurídica 120-1*

Na intenção de esclarecer as dúvidas suscitadas sobre a inscrição dos fundos no CNPJ, a STN emitiu a Nota nº 243/2011/CCONF/SUCON/STN, de 25/03/2011, apresentando entendimento sobre o tema e solicitando esclarecimentos à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN. Um dos questionamentos se referiu à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRFB para a exigência dessa inscrição na condição de matriz. A resposta, expressa no Parecer PGFN/CAF nº 1396/2011, foi a seguinte:

*Demais disso, não se deve ignorar entendimento recente da PGFN, segundo o qual “o registro no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica é obrigação acessória ou dever instrumental imposto pela Administração Fazendária ao contribuinte no interesse da fiscalização (art. 113, § 2º, do CTN)”. Ainda nesse sentido, a Procuradoria esclarece que “a competência para a edição de ato normativo a respeito do CNPJ é ampla (...), envolvendo poder discricionário da Administração Fazendária, conferido pelo art. 113, § 2º, do CTN”.*

Questionou-se também à PGFN se os fundos possuem ou não personalidade jurídica. Na resposta, a PGFN deixa claro, conforme trechos transcritos abaixo, que os fundos não possuem personalidade jurídica, não podendo ser titulares de obrigação jurídica.

*A não ser, é claro, que a respectiva lei criadora dispusesse contrariamente, conferindo personalidade jurídica à sua criatura, o fundo não terá personalidade jurídica. E mesmo que assim procedesse, i. e., se conferisse ao fundo esse atributo, é certo que ao fazê-lo, a lei o moldaria em forma juridicamente conhecida – a exemplo de uma autarquia –, ocasião em que a própria dúvida sobre sua personalidade já não mais faria sentido algum. Afinal, lei com semelhante conteúdo teria, na verdade, criado pessoa jurídica dedicada exatamente à gestão de recursos afetados a certa finalidade. Na realidade, não seriam mais do que “fundos por designação”, isto é, “categoria constituída por FUNDOS QUE NÃO SÃO FUNDOS, ou seja, por entes da Administração que embora designados ou tomados por ‘Fundos’ são, na realidade, entidades da administração indireta”.<sup>1</sup>*

*É por isso que fundo não contrata, não se obriga, não titulariza obrigações jurídicas. Quem o faz é seu gestor. É por isso também que eventuais referências normativas que pareçam dispor contrariamente terão, na verdade, incorrido em impropriedade, merecendo, portanto, a devida interpretação.*

*Isso não impedirá, entretanto, que o fundo especial, na qualidade de órgão público despersonalizado, possa ter capacidade processual, como ocorre com as chamadas “universalidades jurídicas”*

Na resposta ao questionamento se o CNPJ matriz dará personalidade jurídica para o fundo praticar atos jurídicos, contratar pessoal, realizar contratos, empréstimos e licitações de forma independente, a resposta da PGFN foi a seguinte:

---

<sup>1</sup> SANCHES. Osvaldo Maldonado. *Op. cit.*, p. 11.

*(...), pode-se responder, em síntese, que fundo não é sujeito de direitos. Sua inscrição no CNPJ não lhe altera a natureza, ou seja, não lhe confere personalidade jurídica.*

A RFB, por meio da Nota RFB/Suara/Codac nº 114, de 24 de maio de 2010, já havia expressado esse entendimento, como pode-se verificar no item 4 da nota, transcrito abaixo. Deve-se esclarecer que o entendimento da SRFB era que o termo meramente contábil, utilizado na IN RFB 1005, de 8 de fevereiro de 2010, representava todos os fundos propriamente ditos, diferenciando-os de outras entidades da administração pública, como as autarquias por exemplo, que adotam também o nome de fundos.

*No tocante ao segundo ponto, cumprimento de outras obrigações acessórias, há que se considerar o fato de os fundos serem de natureza meramente contábil e como tal sem personalidade jurídica. O simples fato de terem CNPJ próprio não os enquadra na condição de pessoa jurídica. Sendo assim, não podem realizar contratos que ensejam a retenção ou pagamento de impostos e contribuições, logo, não há que se falar em entrega de declarações pelos fundos enquanto de natureza meramente contábil.*

A nota citada no item anterior reforça o entendimento sobre a impossibilidade de os Fundos Públicos contratarem, ao afirmar, no item 8, que se o fundo se encontrar em alguma situação que ensejaria a obrigatoriedade de entrega da DIRF, normatizada pela IN RFB nº 983, de 18 de dezembro de 2009, não seria fundo, mas sim pessoa jurídica de direito público.

Esse é também o entendimento da STN expresso na Nota nº 243/2011/CCONF/SUCON/STN, de 25/03/2011, sintetizado a seguir. As afirmações foram feitas para os fundos de saúde, autores dos questionamentos, mas se aplicam a todos os fundos públicos.

- Os fundos de saúde estaduais e municipais também não atuam no mundo jurídico, não praticam atos de gestão ou quaisquer outros que demandem personalidade jurídica própria e não detêm a propriedade dos recursos que por ele tramitam. Os fundos de saúde são tão-somente controles individualizados de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, como determina o art. 71 da Lei nº 4.320/64.
- Os fundos de saúde, nos termos do art. 73 da Lei nº 4.320/64, independentemente da natureza jurídica, necessitam de aparato de controle para a apresentação de demonstrações contábeis e relatórios destinados a demonstrar a disponibilidade de caixa e a vinculação de recursos.
- Diante da necessidade de evidenciação das disponibilidades de recursos de forma apartada do ente, aos fundos de saúde foi solicitada a abertura de uma conta

bancária, em nome especificamente do fundo de saúde, para que fossem realizadas as transferências do fundo nacional ou estadual para os fundos estaduais e municipais, conforme disposto na Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990, *in verbis*:

*“Art. 33. Os recursos financeiros do Sistema Único de Saúde (SUS) serão depositados em conta especial, em cada esfera de sua atuação, e movimentados sob fiscalização dos respectivos Conselhos de Saúde.”*

- Nenhuma das exigências legais citadas, contudo, implicam na obrigatoriedade de licitar, contratar, possuir pessoal próprio ou estrutura de contabilidade própria, uma vez que as funções dos fundos de saúde podem ser exercidas dentro de uma secretaria, via de regra a Secretaria de Saúde. Assim, o responsável pela gestão dos recursos que tramitam pelo fundo é, em última instância, o próprio Governador do Estado ou Prefeito, que usualmente delega funções ao Secretário de Saúde do ente. A Lei nº 8.080/90 no art. 9º, no que tange a organização, direção e gestão do Sistema Único de Saúde determina, *in verbis*:

*“Art. 9º A direção do Sistema Único de Saúde (SUS) é única, de acordo com o inciso I do art. 198 da Constituição Federal, sendo exercida em cada esfera de governo pelos seguintes órgãos:*

*I - no âmbito da União, pelo Ministério da Saúde;*

*II - no âmbito dos Estados e do Distrito Federal, pela respectiva Secretaria de Saúde ou órgão equivalente; e*

*III - no âmbito dos Municípios, pela respectiva Secretaria de Saúde ou órgão equivalente.”*

- O dispositivo legal apenas estabelece que a direção do SUS é única sendo exercida em cada ente da Federação pelos órgãos de saúde. Na Administração Pública, a competência original de gestão e execução das políticas públicas é tipicamente conferida ao Chefe do Poder Executivo. Dependendo da decisão do Chefe do Poder Executivo de propor lei que crie ou extinga órgãos e de tratar da organização e funcionamento do referido Poder, nos termos da Constituição Federal, arts. 61, §1º, II, e) e 84, VI, a), as funções podem ser delegadas, o que geralmente ocorre em virtude do grau de desconcentração requerido pela execução das atividades específicas. Se nem mesmo a delegação de competência afasta o poder de gestão do Chefe do Executivo, muito menos a inscrição dos fundos no CNPJ teria essa capacidade.

## **Resultados do subgrupo temático - Taxonomia**

### **Conceito de Fundos**

Instrumento criado por lei, sem personalidade jurídica, para gestão individualizada de recursos vinculados, visando ao alcance de objetivos específicos.

**Características comuns aos diversos Fundos Públicos, extraídas da legislação existente:**

- Prévia autorização legislativa - a criação de fundos dependerá de prévia autorização legislativa; (CF/88, art.167, IX)
- Vedação à vinculação de receita de impostos - não poderá ocorrer a vinculação de receita de impostos aos fundos criados, ressalvadas as exceções enumeradas pela própria Constituição Federal; (CF/88, art.167, IV)
- Programação em lei orçamentária anual – a aplicação das receitas que constituem os fundos públicos deve ser efetuada por meio de dotações consignadas na lei orçamentária ou em créditos adicionais; (CF/88, art.165, § 5º e Lei 4320, art.72)
- Receitas especificadas – devem ser constituídos de receitas especificadas, próprias ou transferidas; (Lei 4320, art.71)
- Vinculação à realização de determinados objetivos e serviços - a aplicação das receitas deve vincular-se à realização de programas de trabalho relacionados aos objetivos definidos na criação dos fundos; (Lei 4320, art.71)
- Preservação do saldo patrimonial do exercício – salvo se a lei instituidora estabelecer o contrário, o saldo apurado em balanço patrimonial do fundo será transferido para o exercício seguinte, a crédito do mesmo fundo; (Lei 4320, art.73 e LC 101, art.8º, § único)
- Identificação individualizada dos recursos - na escrituração das contas públicas 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; (LC 101, art.50, I)
- Demonstrações contábeis individualizadas - as demonstrações contábeis dos entes devem apresentar, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente; (LC 101 – art.50, III)  
Obs.: Os fundos devem constar nos sistemas de informática utilizados pelos entes, com a classificação que permita a extração de demonstrações contábeis individualizadas. No SIAFI, por exemplo, deverão ser classificados, no mínimo, como UG (Unidades Gestoras).
- Obediência às regras previstas na LRF - as disposições da LRF obrigam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, abrangendo os fundos a eles pertencentes; (LC 101, art.1º, § 3º, I,b)
- Inexistência de personalidade jurídica – apesar de possuírem natureza jurídica, os fundos não possuem personalidade jurídica e estão vinculados a um órgão da administração direta ou indireta.
- Não é detentor de patrimônio – por não possuir natureza jurídica, o fundo não detém patrimônio, sendo este afetado ao fundo para a realização dos seus objetivos.

## **Tipologia dos Fundos Públicos**

### **a) Fundos de Transferência e Repartições**

Definição:

São fundos que têm como finalidade entregar os recursos pertencentes aos entes federados, de acordo com os dispositivos constitucionais, ou transferir recursos a determinado ente federado, entidade ou órgão.

Características:

- Não existe patrimônio afetado;

### **b) Fundos Programáticos**

Definição:

São instrumentos para gestão de recursos vinculados por lei visando ao alcance de objetivos específicos, definidos num programa.

Características:

- Não existe patrimônio afetado;

Observações:

Quando o “fundo” for criado sendo constituído somente por meio de dotações orçamentárias, ou seja, sem a definição dos recursos vinculados, não será considerado fundo.

### **c) Fundos de Previdência:**

Definição:

Fundos integrados de bens, direitos e ativos, com finalidade previdenciária.

Características:

- existência de conta do fundo distinta da conta do Tesouro da unidade federativa;
- aplicação de recursos, conforme estabelecido pelo Conselho Monetário Nacional;
- vedação da utilização de recursos do fundo de bens, direitos e ativos para empréstimos de qualquer natureza, inclusive à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a entidades da administração indireta e aos respectivos segurados;
- vedação à aplicação de recursos em títulos públicos, com exceção de títulos do Governo Federal;
- avaliação de bens, direitos e ativos de qualquer natureza integrados ao fundo, em conformidade com a Lei 4.320, de 17 de março de 1964 e alterações subseqüentes;
- estabelecimento de limites para a taxa de administração, conforme parâmetros gerais;
- constituição e extinção do fundo mediante lei.

### **d) Fundos de Financiamentos:**

Definições:

Definição do subgrupo de trabalho: são fundos destinados à concessão de financiamentos, mediante inversão financeira ou investimento, a determinada região ou setor produtivo, cujos eventuais retornos poderão ser incorporados ao patrimônio do fundo, estabelecendo-se, assim, sua natureza rotativa.

1ª definição do grupo de trabalho: são fundos constituídos para financiamento de determinada região ou setor produtivo.

Lei Complementar 91/2006 – MG: destinados à concessão de financiamentos e à execução de outras formas de inversão, cujos eventuais retornos serão incorporados ao patrimônio do fundo, estabelecendo-se, assim, sua natureza rotativa.

FMI: estabelecidos para financiar o equilíbrio orçamentário geral, muitas vezes utilizando recursos oriundos de ativos não renováveis, como o petróleo. Exemplo: Fundos de financiamento do Petróleo

Características:

- Podem ser constituídos somente com recursos públicos ou com recursos públicos e privados, com a responsabilidade limitada às cotas;
- Caso ocorra, a dotação no orçamento é somente o aporte de recursos;
- Pode existir patrimônio afetado;

**e) Fundos Garantidores:**

Definição:

Têm por objetivo cobrir, direta ou indiretamente, total ou parcialmente, o risco de operações financeiras ou atividades produtivas de interesse público.

Características:

- Podem ser constituídos somente com recursos públicos ou com a participação de entes privados, com a responsabilidade limitada às cotas de cada um;
- Podem executar suas despesas no orçamento ou constar somente a dotação de transferência.
- Pode ou não existir patrimônio afetado;

Observações:

Em alguns casos não há lei de criação, mas lei poderá autorizar a participação do ente público em fundo já existente;

**f) Fundo Poupança:**

Definição:

São fundos constituídos como reserva para atender determinada situação futura imprevisível ou para estocar recursos para gerações futuras.

Características:

- A dotação no orçamento é somente o aporte de recursos;
- Existe patrimônio afetado;

## REGRAS PARA ORDENAR DESPESAS NA LRF

### Interpretação e aplicação dos art. 15 e 16 da LRF

A Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF está estruturada em quatro pilares básicos, que são: o planejamento, o controle, a transparência e a responsabilização, objetivando o equilíbrio das contas públicas através da gestão fiscal responsável. A responsabilidade pela gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, objetivando prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante cumprimento de metas de resultado, obediência a limites, condições para renúncia de receita, geração de despesas e endividamento, dentre outros.

Os artigos 15 e 16 da LRF apresentam as regras gerais para a geração de despesa, exigindo que a criação, expansão e aperfeiçoamento da ação governamental que acarrete aumento de despesa seja acompanhado de estimativa do impacto orçamentário-financeiro e da declaração do ordenador de despesa.

*Art. 15. Serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público a geração de despesa ou assunção de obrigação que não atendam o disposto nos arts. 16 e 17.*

*Art. 16. A **criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental** que acarrete **aumento da despesa** será acompanhado de:*

*I - **estimativa do impacto orçamentário-financeiro** no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes;*

*II - **declaração do ordenador da despesa** de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias.*

*§ 1º Para os fins desta Lei Complementar, considera-se:*

*I - adequada com a lei orçamentária anual, a despesa objeto de **dotação específica e suficiente**, ou que esteja **abrangida por crédito genérico**, de forma que somadas todas as despesas da mesma espécie, realizadas e a realizar, previstas no programa de trabalho, não sejam ultrapassados os limites estabelecidos para o exercício;*

*II - compatível com o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, a despesa que se conforme com as diretrizes, objetivos, prioridades e metas previstos nesses instrumentos e não infrinja qualquer de suas disposições.*

*§ 2o A estimativa de que trata o inciso I do caput será acompanhada das premissas e metodologia de cálculo utilizadas.*

*§ 3o Ressalva-se do disposto neste artigo a despesa considerada irrelevante, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias.*

*§ 4o As normas do caput constituem condição prévia para:*

*I - empenho e licitação de serviços, fornecimento de bens ou execução de obras;*

*II - desapropriação de imóveis urbanos a que se refere o § 3o do art. 182 da Constituição.*

As regras estabelecidas no art. 16 englobam também as despesas obrigatórias de caráter continuado, dispostas no art. 17, sendo que para estas últimas são também exigidas compensações.

Verifica-se hoje dificuldade na interpretação do artigo 16 e para que seja possível a correta aplicação desse artigo, alguns pontos devem ser esclarecidos, quais sejam:

- Buscar o entendimento dos termos utilizados e da definição do momento de elaboração da estimativa de impacto e da declaração do ordenador de despesas;
- Apresentar metodologias para a elaboração da estimativa de impacto;
- Estudar uma forma de integrar a elaboração da estimativa de impacto e da declaração do ordenador de despesa aos sistemas de informática já existentes.

### **1- Entendimento dos termos utilizados e definição do momento de elaboração da estimativa de impacto e da declaração do ordenador de despesas**

#### Ação Governamental

A ação governamental que consta no caput do art. 16 da Lei de Responsabilidade Fiscal deve ser entendido como atuação governamental ou ato de gestão administrativa. Esse conceito não se confunde com o conceito de ação para o orçamento, que se caracteriza como classificação orçamentária para atender ao objetivo de um programa. Para executar uma ação governamental faz-se necessário a existência de uma ação orçamentária, prevista no orçamento ou aberta através de créditos adicionais, dando autorização para realização da despesa.

Criação da ação governamental – implantação de compromisso ou obrigação não existente anteriormente.

Expansão da ação governamental – ampliação quantitativa de compromisso ou obrigação existente.

Aperfeiçoamento da ação governamental – ampliação qualitativa de compromisso ou obrigação existente.

#### Aumento da despesa

A LRF estabelece que a criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado da estimativa do impacto orçamentário-financeiro e da declaração do ordenador de despesa. O aumento da despesa deverá ser analisada em relação à execução orçamentária do exercício anterior para a mesma rubrica, ou seja, dever-se-á verificar se a despesa em questão já era executada no exercício anterior, com as mesmas quantidades e valores que se pretende incluir no orçamento atual. Caso não estivesse sendo executada, ou caso se pretenda majorar as quantidades e os valores, a estimativa do impacto orçamentário-financeiro deverá ser apresentada.

#### Estimativa do Impacto Orçamentário-Financeiro

Toda interpretação de artigos da LRF deve ser realizada através da análise de vários artigos ao longo da referida lei. Na seção que trata de geração de despesa pública, sua interpretação deve ser compatibilizada com o artigo 4º, 14, 16 e 45, pois todos eles têm a visão intertemporal dos compromissos assumidos pela gestão pública.

O artigo 16 da LRF oferece regras gerais para toda ação governamental que acarrete aumento de despesa, focando no equilíbrio ao longo dos orçamentos públicos. Sendo assim o impacto orçamentário-financeiro exigido refere-se ao exercício atual e aos dois subseqüentes, pois o fato de estar autorizado no exercício atual, não significa que os orçamentos futuros contemplarão dotações específicas para sua realização. Entende-se que a estimativa de impacto orçamentário-financeiro terá como objetivo principal subsidiar a elaboração de orçamentos futuros para que não ocorra o que é vetado pelo artigo 45, que é a inclusão de novos projetos sem que estejam atendidos os que já se encontram em andamento.

O processo de planejamento não pode ser dissociado do cálculo do impacto orçamentário-financeiro da despesa que se pretende executar, pois a decisão de inclusão das despesas nos instrumentos de planejamento ocorre após a comparação dos custos dessas despesas com os recursos disponíveis. Entretanto a LRF exige que a estimativa do impacto orçamentário-financeiro seja apresentada, ou melhor, que acompanhe a criação, expansão, ou aperfeiçoamento da ação governamental, visando subsidiar a elaboração dos orçamentos, em especial fornecendo subsídios para as peças seguintes.

Entende-se, dessa forma, que a estimativa do impacto orçamentário-financeiro será elaborada no momento em que se tomar a decisão de efetuar a despesa e será integrada à proposta de orçamento. Deverá ser apresentada também como condição para a inclusão de emendas parlamentares ao orçamento e no momento da solicitação de crédito adicional. No momento da execução da despesa, caso se faça necessário, ocorrerá o ajuste dos valores inicialmente estimados, de forma que os valores projetados para os exercícios seguintes estejam mais próximos da realidade.

#### Declaração do Ordenador de Despesa

A declaração do ordenador da despesa tem como objetivo que este assuma o compromisso de que o aumento da despesa tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias. Deverá ser efetuada no momento do empenho da despesa, de forma automática, ou seja, de modo que não crie um trabalho a mais na execução.

#### **2- Metodologias para a elaboração da estimativa de impacto**

Hoje não existem metodologias para o cálculo da estimativa de impacto, o que dificulta a apresentação de valores mais próximos da realidade. Os representantes da SOF expuseram essa dificuldade, principalmente em relação às despesas decorrentes dos investimentos e informaram que estão desenvolvendo um trabalho com o IPEA, para construir uma metodologia para cálculo dos impactos, inicialmente para obras em rodovias, com a possibilidade de expandir para as demais áreas. Esse trabalho poderá resultar na definição do padrão/valor de referência para o cálculo dos recursos necessários para os principais investimentos: saúde, educação, rodovia, segurança e outros, e também para as demais despesas decorrentes dos investimentos.

#### **3- Integração da elaboração da estimativa do impacto orçamentário-financeiro e da declaração do ordenador aos sistemas já existentes**

A elaboração da estimativa do impacto orçamentário-financeiro nos exercícios seguintes objetiva subsidiar a elaboração dos orçamentos desses exercícios. Para que as informações dessa estimativa, devidamente ajustadas quando ocorrer a execução da despesa, estejam disponíveis no momento da elaboração dos orçamentos seguintes, será necessária a sua inclusão no sistema de planejamento e a integração desse sistema de planejamento ao sistema de execução do ente.

Para que a exigência de emissão da declaração do ordenador de despesa não se transforme em aumento de papel a ser emitido e assinado, a declaração do ordenador de despesa, que tem como objetivo a responsabilização de alguém pela despesa, deverá ser incluída no sistema de execução orçamentária do ente, como um check-list das exigências necessárias para a configuração da despesa.

## RELATÓRIO QUADRIMESTRAL - ART. 9º §4º LRF

### INTRODUÇÃO

Ao longo dos últimos 10 (dez) anos, a STN estabeleceu a estrutura dos relatórios indicados na LRF (Anexo de Riscos Fiscais – ARF; Anexo de Metas Fiscais – AMF; Relatório Resumido de Execução Orçamentária – RREO; Relatório de Gestão Fiscal – RGF). A partir da instituição do Grupo Técnico de Padronização de Relatórios (GTREL), foram feitos esforços no sentido de harmonizar conceitos entre os diversos entes da Federação.

No entanto, o relatório de que trata o **§ 4º do art. 9º da LRF** não foi tratado no Manual de Demonstrativos Fiscais, o que na prática significou que cabia ao Poder Executivo de cada ente estabelecer a forma de demonstrá-lo em audiência pública, não havendo dessa forma padronização no âmbito da Federação das informações necessárias para a demonstração e avaliação do cumprimento das metas fiscais.

**Art. 9º (...)**

*(...)*

*§ 4º Até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, o Poder Executivo demonstrará e avaliará o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre, em audiência pública na comissão referida no § 1º do art. 166 da Constituição ou equivalente nas Casas Legislativas estaduais e municipais.*

O Relatório de Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais é importante **instrumento de transparência da gestão fiscal**, mediante a realização de audiência pública em que o Poder Executivo demonstrará se houve cumprimento das metas fiscais e, caso não tenham sido atingidas, deverá expor as justificativas e as medidas adotadas e a adotar para a correção dos desvios observados no quadrimestre.

### RELATÓRIO DE AVALIAÇÃO DO CUMPRIMENTO DAS METAS FISCAIS

O Relatório de Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais não se confunde com o Anexo de Metas Fiscais (**AMF**): embora ambos sejam elaborados pelo Poder Executivo, o AMF é feito anualmente e integra o projeto de LDO, enquanto o Relatório é feito 3 (três) vezes ao ano, demonstrando e avaliando em audiência pública no Legislativo o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre. O Relatório visa demonstrar o cumprimento das metas fiscais estabelecidas AMF, integrando o projeto de LDO.

A título de **sugestão**, entendemos que o Relatório deve trazer como informações mínimas necessárias à demonstração e avaliação do cumprimento das metas fiscais estabelecidas no AMF/PLDO as seguintes:

#### a) AVALIAÇÃO DO CUMPRIMENTO DAS METAS FISCAIS

O Poder Executivo avaliará o cumprimento das metas fiscais fixadas no AMF/PLDO no quadrimestre em referência, destacando-se os resultados primário e nominal. Além do comparativo dos números, é importante haver informação sobre o decreto de programação financeira ou instrumento equivalente, como referências legais.

### **Justificativa dos desvios observados**

O Poder Executivo apresentará as justificativas para os desvios observados entre a meta de resultado primário fixada no Anexo de Metas Fiscais (AMF) e o valor alcançado no período.

### **Medidas Corretivas Adotadas**

O Poder Executivo informará as medidas corretivas adotadas e a adotar, caso o valor de resultado primário ou nominal não tenha sido atingido no quadrimestre.

### **b) RESULTADO PRIMÁRIO**

O **Resultado Primário** é a diferença entre receitas e despesas primárias (não-financeiras), e tem por objetivo avaliar a sustentabilidade fiscal executada pelo ente da Federação (se foi feito esforço fiscal no período, ou seja, se foram gerados recursos suficientes para pagamento da dívida pública de forma a manter sua solvência).

Informação sobre o comparativo da meta fixada no AMF para o Resultado Primário em relação ao valor alcançado no período. Sugere-se que o quadro tenha abertura com os valores das receitas e das despesas primárias, discriminando obrigatórias e discricionárias.

A discriminação das despesas obrigatórias também é relevante para avaliar a gestão fiscal, pois representam despesas em que o Poder Executivo não possui margem de manobra para contingenciamento. A importância da discriminação se fundamenta no § 2º do art. 9º da LRF, transcrito abaixo:

*Art. 9º (...)*

*(...) § 2º Não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias.*

### **c) DÍVIDA E RESULTADO NOMINAL**

**Dívida Pública Consolidada (DC)** corresponde ao montante das obrigações financeiras do ente, excluídas as duplicidades, assumidas em virtude de operações de crédito para amortização em prazo superior a doze meses, das operações de crédito de prazo inferior a doze meses cujas receitas tenham constado do orçamento, e dos precatórios judiciais emitidos a partir de 5 de maio de 2000, não pagos durante a execução do orçamento em que houverem sido incluídos. A **Dívida Consolidada Líquida (DCL)** representa a DC deduzida da disponibilidade de caixa e demais haveres financeiros (considerando os restos a pagar processados que não sejam de precatórios).

A **Dívida Fiscal Líquida (DFL)** corresponde à DCL somando as receitas de privatização, e deduzindo os passivos reconhecidos. A variação da DFL representa o **Resultado Nominal** do período.

O Relatório deverá trazer informações sobre os montantes da Dívida Pública Consolidada (DC), Dívida Consolidada Líquida (DCL), Dívida Fiscal Líquida (DFL), e o Resultado Nominal, comparando as metas previstas com os valores alcançados no quadrimestre, além da evolução nos últimos 3 (três) exercícios e no exercício de referência.

#### **d) RENÚNCIA DE RECEITA**

A **renúncia de receita** compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a **tratamento diferenciado** (§ 1º do art. 14 da LRF).

Apesar da renúncia de receita em si são ser uma meta fiscal propriamente dita (receita, despesa, resultado primário, resultado nominal, dívida), a LRF estabeleceu que o Anexo de Metas Fiscais deverá conter também demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita, considerando seu impacto no resultado fiscal. Além disso, não há no RREO ou RGF demonstração desses valores.

Nessa linha, consideramos importante o Poder Executivo informar as desonerações instituídas no quadrimestre em referência, destacando as respectivas medidas de compensação efetuadas.

#### **e) DESPESAS OBRIGATÓRIAS DE CARÁTER CONTINUADO**

**Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado (DOCC)** corresponde às despesas correntes derivadas de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios (art. 17 da LRF).

Apesar da DOCC em si são ser uma meta fiscal propriamente dita (receita, despesa, resultado primário, resultado nominal, dívida), a LRF estabeleceu que o Anexo de Metas Fiscais deverá conter também demonstrativo da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado, considerando seu impacto no resultado fiscal. Além disso, não há no RREO ou RGF demonstração desses valores.

Dessa forma, consideramos importante o Poder Executivo informar a criação ou aumento das DOCC, comprovando-se que não afetou as metas de resultados fiscais previstas no AMF/PLDO. Cabe ressaltar que as DOCC não serão executadas antes da implementação das medidas de compensação.

#### **EVOLUÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO, ALIENAÇÃO DE ATIVOS E RPPS**

Cabe observar que por força da LRF o AMF conterà também a evolução do patrimônio líquido, a avaliação da situação financeira e atuarial (art. 4º, § 2º, incisos III e IV da LRF). Considerando que essas informações já são demonstradas no RREO, entendemos não

haver necessidade de avaliar tais aspectos fiscais no Relatório quadrimestral a ser submetido em audiência pública.

### SUGESTÃO DE RELATÓRIO

Considerando as questões levantadas anteriormente, sugerimos como Relatório de Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais, a que se refere o § 4º do art. 9º da LRF, o quadro abaixo, para os entes que quiserem utilizá-lo como modelo para elaboração.

#### Relatório de Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais

##### Resultado Primário

	Meta Anual	Meta Prevista para o Quadrimestre								
		Valor Corrente		Valor Constante		% PIB		Diferença		
								Valor		%
		Previsto	Realizado	Previsto	Realizado	Previsto	Realizado	Previsto	Realizado	Realizado
Receitas Primárias Correntes										
Receitas Primárias de Capital										
Despesas Primárias Correntes										
Despesas Primárias de Capital										
Reserva de Contingência										
Reserva do RPPS										
<b>Resultado Primário</b>										
Resultado Primário da Administração Direta										
Resultado Primário das Empresas Estatais										

##### PPP

	Meta Anual	Meta Prevista para o Quadrimestre								
		Valor Corrente		Valor Constante		% PIB		Diferença		
								Valor		%
		Previsto	Realizado	Previsto	Realizado	Previsto	Realizado	Previsto	Realizado	Realizado
Receitas Primárias Advindas de PPP										
Despesas Primárias Geradas por PPP										
<b>Impacto do saldo das PPP</b>										

##### Evolução do Resultado Primário

	1º Quadrimestre		2º Quadrimestre		3º Quadrimestre	
	Previsto	Realizado	Previsto	Realizado	Previsto	Realizado
Receitas Primárias Correntes						
Receitas Primárias de Capital						
Despesas Primárias Correntes						
Despesas Primárias de Capital						
Reserva de Contingência						
Reserva do RPPS						
<b>Resultado Primário</b>						
Resultado Primário da Administração Direta						
Resultado Primário das Empresas Estatais						

##### Comparativo entre exercícios no mesmo quadrimestre

	ANO - 3		ANO - 2		ANO - 1		ANO REFERÊNCIA	
	Realizado	%	Realizado	%	Realizado	%	Realizado	%
Receitas Primárias								
Despesas Primárias								
<b>Resultado Primário</b>								
Resultado Primário da Administração Direta								
Resultado Primário das Empresas Estatais								
<b>Resultado Nominal</b>								

##### Comparativo de Metodologias

	Abaixo da Linha	Acima da Linha	Discrepância
Resultado Primário			

<b>Resultado Nominal</b>			
--------------------------	--	--	--

**Parâmetros Econômicos**

	1º Quadrimestre		2º Quadrimestre		3º Quadrimestre	
	Previsto	Realizado	Previsto	Realizado	Previsto	Realizado
<b>PIB</b>						
<b>Inflação</b>						
<b>Taxa SELIC Efetiva</b>						
<b>Câmbio</b>						

Fonte: IBGE

**Montante da Dívida**

	Meta Anual	Meta Prevista para o Quadrimestre								
		Valor Corrente		Valor Constante		% PIB		Diferença		
								Valor		%
		Previsto	Realizado	Previsto	Realizado	Previsto	Realizado	Previsto	Realizado	Realizado
<b>Dívida Pública Consolidada</b>										
Dívida Contratual										
Dívida Mobiliária										
Outras										
Deduções da Dívida Consolidada										
<b>Dívida Consolidada Líquida</b>										
Receita de Privatizações										
Passivos Reconhecidos										
<b>Dívida Fiscal Líquida</b>										
<b>Resultado Nominal</b>										

**Evolução da Dívida**

	ANO - 3	ANO - 2	ANO - 1	1º Quadrimestre	2º Quadrimestre	3º Quadrimestre
Dívida Pública Consolidada						
Dívida Consolidada Líquida						
Dívida Fiscal Líquida						
Resultado Nominal						

**Renúncia de Receitas**

Tributo	Modalidade	Setores Programas Beneficiário	Base Legal	1º Quadrimestre			
				Previsto	Realizado	Compensação	Diferença
<b>Total</b>							

**Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado**

	1º Quadrimestre		2º Quadrimestre		3º Quadrimestre	
	Previsto	Realizado	Previsto	Realizado	Previsto	Realizado
Aumento Permanente da Receita						
(-) Transferências Constitucionais						
(-) Transferências ao FUNDEB						
Saldo Final do Aumento Permanente de Receita (I)						
Redução Permanente de Despesa (II)						
Margem Bruta (III) = (I+II)						
Saldo Utilizado da Margem Bruta (IV)						
Novas DOCC						
Novas DOCC geradas por PPP						
<b>Margem Líquida de Expansão de DOCC (V) = (III-IV)</b>						

## Resultado do Aprofundamento dos Estudos

### Introdução

Uma controvérsia que se instalou no último GT recai sobre a obrigatoriedade de inclusão do gasto com pagamento de salário a menor aprendiz, contratado nos termos da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT pelos órgãos da Administração Pública direta, autárquica e fundacional, de acordo com os artigos 428 e seguintes da CLT e do Decreto Federal nº. 5598/2005, para fins da Despesa com Pessoal segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Esse é o tema fulcral das idéias que tencionamos percorrer, para ao final, chegarmos a uma conclusão.

### Base legal

LRF - A Lei de Responsabilidade Fiscal estabeleceu limites de despesa com pessoal para os órgãos das três esferas de governo e, no art. 18, abaixo transcrito, definiu o que deve ser entendido como despesa de pessoal.

Art. 18. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os 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, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

**§ 1o Os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos serão contabilizados como "Outras Despesas de Pessoal".**

CLT

O art. 428 da CLT assim estabelece:

*“Art. 428. Contrato de aprendizagem é o contrato de trabalho especial, ajustado por escrito e por prazo determinado, em que o empregador se compromete a assegurar ao maior de 14 (quatorze) e menor de 24 (vinte e quatro) anos inscrito em programa de aprendizagem formação técnico-profissional metódica, compatível com o seu desenvolvimento físico, moral e psicológico, e o aprendiz, a executar com zelo e diligência as tarefas necessárias a essa formação.*”

*§ 1º A validade do contrato de aprendizagem pressupõe anotação na Carteira de Trabalho e Previdência Social, matrícula e frequência do aprendiz à escola, caso não haja concluído o ensino fundamental, e inscrição em programa de aprendizagem desenvolvido sob a orientação de entidade qualificada em formação técnico-profissional metódica. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 10.097, de 19.12.2000)”.*

**Lei do Aprendiz** - A Lei 10.097, de 2000, conhecida como a Lei da Aprendizagem, determina que **empresas** com mais de cem funcionários devem contratar jovens de 14 a 24 anos, sem experiência profissional, como aprendizes, cumprindo cotas que variam de 5% a 15% do número de funcionários efetivos qualificados. Além disso, a legislação também prevê que os jovens recebam aulas de capacitação teórica, de acordo com as respectivas áreas de atuação.

**Decreto Federal 5598/2005** – Regulamenta a contratação de aprendizes e dá outras providências. A regulamentação da lei, em decreto de dezembro de 2005, tem proporcionado avanços na ação para contratação de jovens. Uma delas é a permissão de as empresas estatais poderem contratar aprendizes por meio de processo seletivo simples, mediante edital, ou, indiretamente, por meio de entidades sem fins lucrativos.

### **Definições - características do contrato de aprendizagem**

#### **Contrato de aprendizagem - conceito**

Uma das **espécies de contrato de trabalho** é o contrato de aprendizagem, sendo definido pela CLT, em seu artigo 428, como o "contrato de trabalho especial, ajustado por escrito e por prazo determinado, em que o empregador se compromete a assegurar ao maior de 14 (quatorze) e menor de 24 (vinte e quatro) anos, inscrito em programa de aprendizagem, formação técnico-profissional metódica, compatível com o seu desenvolvimento físico, moral e psicológico, e o aprendiz, a executar com zelo e diligência, as tarefas necessárias a essa formação".

#### **Menor aprendiz**

A expressão utilizada pela CLT é "menor aprendiz", como vemos no artigo 428, §2º da CLT.

Entretanto, o referido artigo sofreu uma alteração em 2005, por meio da Lei n.º 11.180, que ampliou a idade máxima do aprendiz de 18 para 24 anos. Com isso, a Lei passou a permitir que os trabalhadores sejam contratados como aprendizes até os 24 anos, sendo que essa limitação etária não será aplicada quando o aprendiz for portador de deficiência.

Desta forma, entendemos ser mais correto utilizar a expressão "**aprendiz**".

#### **Natureza jurídica do contrato de aprendizagem.**

Ao analisarmos o conceito de contrato de aprendizagem estabelecido pela CLT, verificamos que se trata de um contrato de trabalho especial, em que o empregador se compromete a assegurar ao aprendiz uma formação técnico-profissional metódica.

Essa relação de trabalho pode-se dar de duas formas: (i) contratação do aprendiz feita pela empresa onde se realizará a aprendizagem; ou (ii) pelas entidades mencionadas no inciso II do art. 430 da CLT. (sistema S e outros)

No entanto, nos demais casos, haverá o reconhecimento do **vínculo empregatício** entre o aprendiz e a empresa contratante. Este **contrato de emprego é de natureza especial**, conforme assegura a própria lei, mas detém em sua essência a característica de ser um contrato de emprego.

Para confirmar a posição até aqui adotada, citamos o disposto nos artigos 227, §3º, II da Constituição Federal e 65 do Estatuto da Criança e do Adolescente, que estabelecem que a criança e o adolescente terão proteção especial, **assegurados os direitos trabalhistas e previdenciários.** (*somente trabalhadores detém esse direito*)

Desta forma, podemos concluir que o contrato de aprendizagem é um contrato especial de emprego, que garante todos os direitos trabalhistas e previdenciários ao trabalhador aprendiz.

Observa-se, pela análise dos dispositivos da CLT, que a relação jurídica constituída entre o empregador e o aprendiz é trabalhista. Há prestação de serviço e contraprestação em forma de remuneração. É assegurado o salário mínimo hora e o contrato de trabalho deve ser necessariamente anotado na Carteira de Trabalho e Previdência Social. Além disso, como se trata de relação de emprego sujeita aos preceitos da legislação trabalhista, os dissídios trabalhistas relativos ao menor aprendiz são dirimidos na Justiça do Trabalho.

Em relação à Administração Pública Federal, o Decreto nº 5.598/05, no art. 16, exige a contratação de aprendizes pelas **empresas públicas e sociedades de economia mista**. Nesse caso, a contratação poderá ocorrer de duas formas: **a)** de forma **direta**, hipótese em que será realizado processo seletivo mediante edital, quando então a empresa assumirá a condição de empregadora, devendo inscrever o aprendiz em programa de aprendizagem; **b)** de forma **indireta**, quando a contratação de aprendiz ocorre por intermédio de entidade sem fins lucrativos. Vejamos, abaixo, os dispositivos do Decreto nº 5.598/05:

*Art. 15. A contratação do aprendiz deverá ser efetivada diretamente pelo estabelecimento que se obrigue ao cumprimento da cota de aprendizagem ou, supletivamente, pelas entidades sem fins lucrativos mencionadas no inciso III do art. 8º deste Decreto.*

*§ 1º Na hipótese de contratação de aprendiz diretamente pelo estabelecimento que se obrigue ao cumprimento da cota de aprendizagem, este assumirá a condição de empregador, devendo inscrever o aprendiz em programa de aprendizagem a ser ministrado pelas entidades indicadas no art. 8º deste Decreto.*

*§ 2º A contratação de aprendiz por intermédio de entidade sem fins lucrativos, para efeito de cumprimento da obrigação estabelecida no caput do art. 9º, somente deverá ser formalizada após a celebração de contrato entre o estabelecimento e a entidade sem fins lucrativos, no qual, dentre outras obrigações recíprocas, se estabelecerá as seguintes:*

*I - a entidade sem fins lucrativos, simultaneamente ao desenvolvimento do programa de aprendizagem, assume a condição de empregador, com todos os ônus dela decorrentes, assinando a Carteira de Trabalho e Previdência Social do aprendiz e anotando, no espaço destinado às anotações gerais, a informação de que o específico contrato de trabalho decorre de contrato firmado com determinado estabelecimento para efeito do cumprimento de sua cota de aprendizagem ; e*

*II - o estabelecimento assume a obrigação de proporcionar ao aprendiz a experiência prática da formação técnico-profissional metódica a que este será submetido.”*

*“Art. 16. A contratação de aprendizes por empresas públicas e sociedades de economia mista dar-se-á de forma direta, nos termos do § 1o do art. 15, hipótese em que será realizado processo seletivo mediante edital, ou nos termos do § 2o daquele artigo.*

***Parágrafo único. A contratação de aprendizes por órgãos e entidades da administração direta, autárquica e fundacional observará regulamento específico, não se aplicando o disposto neste Decreto.”***

Tendo em vista a natureza essencialmente trabalhista do contrato de aprendizagem, entende-se que os gastos com o pagamento de salários efetuados pelas empresas estatais dependentes, no caso de contratação direta, deverão ser incluídos em Despesa com Pessoal, para fins da Lei de Responsabilidade Fiscal, por determinação do caput do art. 18 da Lei.

Por outro lado, na hipótese de contratação indireta, por intermédio de empresas sem fins lucrativos, os gastos somente deverão ser considerados despesas com pessoal no órgão público, caso a contratação se refira a substituição de empregados, nos termos do §1º da Lei Complementar 101/2000. Seguem abaixo os dispositivos citados:

*“Art. 18. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os 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, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.*

*§ 1o Os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos serão contabilizados como "Outras Despesas de Pessoal".*

## **DIFERENÇA ENTRE APRENDIZES E ESTAGIÁRIOS**

Deve-se ressaltar, ainda, que o contrato de aprendizagem difere da relação jurídica estabelecida pela Lei nº 11.788, de 25 de agosto de 2008, que disciplina o trabalho do estagiário.

Apesar de a CLT estabelecer uma série de medidas protetoras, visando ao desenvolvimento físico, moral e intelectual do menor, o contrato de aprendizagem tem como objetivo primordial a prestação de serviço. Por outro lado, o objetivo principal do estágio é o aprendizado de competências próprias da atividade profissional, com vistas ao desenvolvimento do educando para a vida cidadã e para o trabalho.

De acordo com a Lei nº 11.788/2008, estágio é ato educativo escolar supervisionado, desenvolvido no ambiente de trabalho, que visa à preparação para o trabalho produtivo de educandos que estejam freqüentando o ensino regular em instituições de educação superior, de educação profissional, de ensino médio, da educação especial e dos anos finais do ensino fundamental, na modalidade profissional da educação de jovens e adultos.

O estagiário poderá receber bolsa ou outra forma de contraprestação que venha a ser acordada, sendo compulsória a sua concessão.

O estágio, desde que observados os requisitos legais, não caracteriza vínculo de emprego de qualquer natureza, não sendo devidos encargos sociais, trabalhistas e previdenciários (art. 3º e 15 da Lei nº 11.788/2008). O estagiário não é segurado obrigatório do Regime Geral da Previdência Social. No entanto, a legislação assegura sua inscrição como segurado facultativo.

Os litígios envolvendo estagiários somente são dirimidos na Justiça do trabalho quando há desvirtuamento da função, caracterizando uma verdadeira relação jurídica empregatícia disfarçada.

## **CONTRATAÇÃO NA ADMINISTRAÇÃO DIRETA, AUTÁRQUICA E FUNDACIONAL**

Atualmente, não há regulamentação para a contratação de aprendizes pela Administração Direta. Porém, considerando que existem contratações desse tipo na prática, o enquadramento como Despesa com Pessoal desses contratos feitos pela Administração Indireta pode ser usado como analogia para as contratações existentes no âmbito da Administração Direta.

Pesquisando legislação que trata do assunto, destacamos as seguintes: Lei 15.200 de 2006 do Estado do Paraná, Portaria PGR/MPF nº 481 de 1/out/2009, ambas vigentes e Projeto de Lei Federal em trâmite na Casa Civil.

A lei feita pelo Estado do Paraná menciona que os custos serão à conta de dotação orçamentária de Pessoal, conforme art. 8º. Segue abaixo o dispositivo citado:

*Art 8º As despesas referentes à contratação dos adolescentes no padrão de salário mínimo hora - por 20 horas semanais correrão à conta da dotação orçamentária de pessoal em cada Instituição Pública.*

Já a legislação do Ministério Público Federal menciona apenas que usará dotação orçamentária própria, conforme abaixo:

*Art. 13. As despesas do programa Menor Aprendiz correrão por conta da dotação orçamentária do Ministério Público Federal.*

O projeto de lei enviado à Casa Civil em abril de 2010 tem como objetivo regulamentar as contratações na Administração Direta. Essa Lei vedará as contratações para o exercício das categorias abrangidas pelo plano de cargos dos órgãos, conforme transcrito abaixo:

*Art. 7º É vedado o exercício de atividades exclusivas das categorias funcionais abrangidas pelo plano de cargos do órgão ou entidade da Administração Pública.*

Vejamos o texto do projeto:

PL Aprendizagem - versão final SAJ - casa civil (19-04-2010)

PROJETO DE LEI Nº DE DE DE 2009.

*Dispõe sobre a aprendizagem na Administração Pública direta, autárquica e fundacional, e dá outras providências.*

Art. 1º Esta Lei regula a aprendizagem na Administração Pública direta, autárquica e fundacional, por meio da contratação, de entidades qualificadas em formação técnico-profissional metódica que tenham por objetivos a assistência ao adolescente e à educação profissional.

Art. 2º A Administração Pública direta, autárquica e fundacional deverá manter aprendizes com idade entre quatorze e dezoito anos incompletos, nos termos desta Lei.

Parágrafo único. A idade máxima prevista no caput deste artigo não se aplica aos aprendizes com deficiência.

Art. 3º Os aprendizes serão contratados pelo prazo máximo de dois anos, no percentual de cinco por cento sobre o número de cargos públicos efetivamente providos.

§1º Ficam excluídos do cálculo a que se refere o **caput** deste artigo os cargos que demandem, para o seu exercício, habilitação profissional de nível superior, os cargos em comissão e os de direção e assessoramento superior.

§2º O percentual de que trata o **caput** será atingido progressivamente e o seu cumprimento ficará condicionado à alocação de recursos para essa finalidade, conforme definido em regulamento.

§ 3º O processo de fiscalização, de autuação e de imposição de multas pelo descumprimento do percentual a que se refere o **caput** será regido pelo disposto no Título VII da Consolidação das Leis do Trabalho.

Art. 4º Do total das vagas de aprendizes, reservar-se-á, no mínimo, o percentual de cinco por cento para as pessoas com deficiência.

Art. 5º Os contratos regulados por esta Lei deverão ser celebrados para o exercício da aprendizagem em atividades materiais acessórias, instrumentais ou complementares aos assuntos que constituem área de competência legal do órgão ou entidade e que não exponham o aprendiz a atividades ou locais que, por sua natureza ou condições, seja suscetível de prejudicar sua saúde, segurança ou moral, conforme a Convenção no 182 da Organização Internacional do Trabalho - OIT, promulgada pelo Decreto no 3.597, de 12 de setembro de 2000.

Art. 6º As atividades a que se refere o art. 4º deverão corresponder às seguintes áreas do conhecimento:

I - gestão de atendimento – acompanhamento das atividades de atendimento ao público, marcação de reuniões, palestras, cursos, seminários, apropriando-se das técnicas utilizadas pelos servidores no exercício das ações e de relacionamento entre órgãos e entidades, com foco em qualidade do atendimento, prazos de resposta e urbanidade;

II - gestão de comunicação – operação de máquinas reprográficas, para aprendizes com idade mínima de dezesseis, escaneadores, programas de informática, utilização da internet, construção de atas de reunião, operacionalização de sistemas de fax, telefonia e correio eletrônico, transmissão de recados e mensagens simples e acompanhamento das publicações veiculadas na imprensa oficial;

III - gestão documental – aprendizagem de técnicas de redação oficial, digitação de documentos com utilização de editor eletrônico de textos, instrução processual utilizada na Administração Pública, noções de arquivo com foco em classificação de documentos, acondicionamento e tabela de temporalidade, segurança da informação e recebimento e entrega de processos e documentos;

IV - gestão de patrimônio – acompanhamento das atividades de aquisição de bens pela Administração Pública, com foco nos procedimentos administrativos que permeiam todo o fluxo até o tombamento dos bens, noções de almoxarifado com foco no controle de fornecimento às Unidades, movimentação, manutenção e inventário de bens; e

V - gestão de tecnologia da informação – acompanhamento das atividades de manutenção de equipamentos de informática e dos atendimentos de suporte operacional e remotos promovidos pelos técnicos da área de informática.

§ 1º O ente federado e seus órgãos deverão especificar, em regulamento próprio, as atividades práticas correspondentes às áreas do conhecimento referidas nos incisos de I a V deste artigo que poderão ser executadas pelo aprendiz.

§ 2º As atividades desenvolvidas pelo aprendiz serão supervisionadas por servidor designado pela Administração Pública.

Art. 7º É vedado o exercício de atividades exclusivas das categorias funcionais abrangidas pelo plano de cargos do órgão ou entidade da Administração Pública.

Art. 8º Os programas de aprendizagem desenvolvidos com base nesta Lei serão executados por entidades qualificadas em formação técnico-profissional metódica, devidamente registradas no Conselho Municipal ou Distrital dos Direitos da Criança e do Adolescente e no Cadastro do Ministério do Trabalho e Emprego, que tenham por objetivos a assistência ao adolescente e à educação profissional.

§ 1º A validade do contrato de aprendizagem pressupõe a inscrição e frequência regular do adolescente no curso de aprendizagem ofertado pelas entidades previstas no caput.

§ 2º O vínculo empregatício do aprendiz se dará com a entidade qualificada em formação técnico-profissional metódica que ministre o curso de aprendizagem, a quem incumbirá proceder ao registro e à assinatura da Carteira de Trabalho e Previdência Social – CTPS.

§ 3º A jornada de trabalho do aprendiz contratado com base nesta Lei, prática ou teórica, será de quatro horas.

§ 4º A remuneração dos aprendizes contratados na forma desta Lei não poderá ser inferior ao valor equivalente ao salário mínimo hora.

Art. 9º A aprendizagem regulada nesta Lei constitui-se em ação a ser incluída no Plano Plurianual do respectivo ente da Federação.

Parágrafo único. Os fundos dos direitos da criança e do adolescente poderão financiar, de forma complementar, ações e serviços de formação profissional de adolescentes como aprendizes.

Art. 10. A contratação de entidades qualificadas em formação técnico-profissional metódica pela Administração Pública, nos termos desta Lei, observará os termos da legislação que rege as licitações e contratos administrativos.

§1º Para habilitar-se no certame licitatório a que se refere o caput deste artigo, a entidade deverá estar cadastrada e obter a validação do curso de aprendizagem junto ao Ministério do Trabalho e Emprego.

§ 2º A seleção de aprendizes pelas entidades qualificadas em formação técnico-profissional metódica será realizada mediante processo seletivo simplificado, que levará em consideração os conhecimentos mínimos necessários para o desempenho das ocupações definidas nos programas de aprendizagem, além de adotar critérios baseados em aspectos socioeconômicos e culturais, com mecanismos que garantam a participação majoritária de adolescentes em situação de vulnerabilidade social e econômica.

§ 3º Será obrigatória a frequência no ensino fundamental ou médio ou nos programas de educação de jovens e adultos quando o aprendiz não tiver concluído a educação básica.

§ 4º A aferição do nível de cognição do aprendiz com deficiência intelectual deverá observar os limites impostos pela sua condição.

§5º Serão assegurados ao aprendiz com deficiência ambientes acessíveis e auxílio técnico necessário ao bom desempenho de suas atividades.

Art. 11. Aplicam-se aos contratos de aprendizagem firmados com base nesta Lei, no que couber, as disposições sobre a aprendizagem profissional previstas na Consolidação das Leis do Trabalho.

Art. 12. Os órgãos e entidades que tenham servidores contratados pelo regime celetista deverão observar as regras estabelecidas na CLT, inclusive quanto ao cumprimento da cota de aprendizes.

Art. 13. Os arts. 428, 429, 430 e 431 da **Consolidação das Leis do Trabalho**, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 428. ....  
.....

§ 3º O contrato de aprendizagem não poderá ser estipulado por mais de dois anos.  
.....

§ 8º A execução de atividades teóricas ou práticas deverá observar o programa de aprendizagem.” (NR)

“Art. 429. Os estabelecimentos de qualquer natureza são obrigados a empregar e matricular em cursos de aprendizagem número de aprendizes equivalente a cinco por cento, no mínimo, e quinze por cento, no máximo, dos trabalhadores existentes em cada estabelecimento, cujas funções demandem formação profissional.” (NR)

§ 2º A critério do Ministério do Trabalho e Emprego, poderá ser autorizada às empresas públicas e sociedades de economia mista a contratação de aprendizes em percentuais superiores ao disposto no caput.

“Art. 430. Os cursos de aprendizagem serão oferecidos por entidades qualificadas em formação técnico-profissional metódica, a saber:

I – Serviços Nacionais de Aprendizagem;

II – Escolas Técnicas de Educação; ou

III – entidades sem fins lucrativos, que tenham por objetivo a assistência ao adolescente e à educação profissional, registradas no Conselho Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente e no Cadastro do Ministério do Trabalho e Emprego.

§ 3º O Ministério do Trabalho e Emprego fixará normas para avaliação da competência das entidades mencionadas no inciso III deste artigo. (NR)

§ 4º As entidades mencionadas neste artigo deverão cadastrar seus cursos, turmas e aprendizes matriculados junto ao Ministério do Trabalho e Emprego.” (NR)

§5º As entidades mencionadas nesse artigo poderão firmar parcerias entre si para o desenvolvimento dos programas de aprendizagem, conforme regulamento. (NR)

“Art. 431. A contratação do aprendiz poderá ser efetivada pela empresa onde se realizará a aprendizagem ou pelas entidades mencionadas no inciso III do art. 430, caso em que não gera vínculo de emprego com a empresa tomadora dos serviços.” (NR)

Art. 14. Os arts. 20 e 21 da Lei no 8.742, de 7 de dezembro de 1993, passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 20. ....

§ 9º A contratação remunerada de pessoas com deficiência como aprendizes nas empresas privadas e sua inserção na Administração Pública direta ou indireta não acarreta a supressão do benefício de prestação continuada, limitada a concomitância desta remuneração e o recebimento do benefício a dois anos.” (NR)

“Art. 21. ....

§ 3º A remuneração de pessoas com deficiência como aprendizes na Administração Pública direta ou indireta e nas empresas privadas não será considerada para fins de revisão do benefício de prestação continuada.” (NR)

Art. 15. Esta Lei entra em vigor no prazo de sessenta dias após a sua publicação.

[http://www.mte.gov.br/politicas\\_juventude/conferencia/ANTEPROJETOLEI.pdf](http://www.mte.gov.br/politicas_juventude/conferencia/ANTEPROJETOLEI.pdf)

## Conclusão

Nosso entendimento é de que as despesas decorrentes de contratos de aprendizagem firmados diretamente com as empresas deverão ser consideradas como **Despesa com Pessoal**, para fins da Lei de Responsabilidade Fiscal. Os contratos de aprendizagem são um **contrato de trabalho especial** e, portanto, sujeitos às mesmas normas da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT.

Na hipótese de **contratação indireta**, por intermédio de empresas sem fins lucrativos, caso a contratação se refira à substituição de empregados os gastos deverão ser considerados despesas com pessoal nos termos do §1º da Lei Complementar 101/2000.

## DESPESAS COM PESSOAL NOS 180 DIAS FINAIS DE MANDATO

Art. 21, parágrafo único, LRF

### Introdução

Aumento da despesa com pessoal nos últimos 180 dias que antecedem o final de mandato do titular do respectivo poder ou órgão referido no art. 20 da LRF.

*LRF - Art. 21. É nulo de pleno direito o ato que provoque aumento da despesa com pessoal e não atenda:*

*I - as exigências dos arts. 16 e 17 desta Lei Complementar, e o disposto no inciso XIII do art. 37 e no § 1º do art. 169 da Constituição;*

*II - o limite legal de comprometimento aplicado às despesas com pessoal inativo.*

*Parágrafo único. Também é nulo de pleno direito o ato de que resulte aumento da despesa com pessoal expedido nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão referido no art. 20.*

Tópicos a definir:

1. Apuração em valores nominais ou proporcionais;
2. O momento da proibição - ANÁLISE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 21.

### Conceitos

**Despesa total com pessoal:** somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os 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, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

**Receita Corrente Líquida:** LRF - Art. 2º - IV - receita corrente líquida: somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos:

- a) na União, os valores transferidos aos Estados e Municípios por determinação constitucional ou legal, e as contribuições mencionadas na alínea *a* do inciso I e no inciso II do art. 195, e no art. 239 da Constituição;
- b) nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional;

- b) na União, nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Constituição.

**Ato nulo:** Define-se ato nulo de pleno direito o ato que não é válido, ou seja, que não contém todos os requisitos necessários para sua eficácia. São atos prejudicados por possuírem vícios nos elementos que os constituem ou nos procedimentos que lhes deram origem.

O artigo 21 da Lei Complementar nº 101 de 2000, estabelece condições de validade e eficácia de qualquer ato que resulte aumento das despesas com pessoal, determinando algumas regras para sua validade.

O preceito contido no parágrafo único do referido art. 21, além de cunho de moralidade pública implícito, visa coibir a prática de atos de favorecimento político relacionados com os quadros de pessoal, mediante concessões em final de mandato (contratações, nomeações, atribuição de vantagens etc.), no sentido de evitar o crescimento das despesas de pessoal e de caráter continuado, e, conseqüentemente, comprometer os orçamentos futuros e a inviabilização de novas gestões.

Por isso, a Lei de Responsabilidade Fiscal, no último período de cada mandato, restringe o crescimento da despesa governamental dessa natureza. O parágrafo único do art. 21 da LRF materializa uma dessas limitações.

Interpretação possível do referido artigo é o conceito de “aumento de despesa”, que para alguns trata-se de aumento puramente nominal, em valores monetários, números absolutos. Nessa linha qualquer incremento ao gasto com servidores contrariaria a norma fiscal.

Outra linha seria a relativização das cifras nominais do aumento em relação à receita corrente líquida. A comparação seria percentual, ou seja, apurada no mês de referência e nos últimos onze anteriores que antecedem o período proibitivo.

Nessa corrente de interpretação tornam-se possíveis aumentos nominais do gasto de pessoal, desde que não aumente a relação proporcional relativa a último mês que antecede os 180 dias.

Do exposto, concluímos que temos duas correntes: a nominal e a proporcional.

## **NOMINAL**

Para efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal a contagem da Despesa com Pessoal, é sempre, uma proporção em relação à Receita Corrente Líquida, lembrando que a apuração não é apenas de um mês, mas sim dos últimos dozes meses anteriores ao período em que a RCL é composta.

Cabe ainda argumentar, que o valor do último mês que antecede os 180 dias poderia apresentar-se elevado devido a alguma interferência atipicamente ocorrida, como por

exemplo, uma transferência voluntária, fato que aumentaria o valor base, e não retrataria a realidade de limite normal desse gasto.

Diante do exposto, excluirmos essa interpretação, por entendemos que não cumpriria o esforço da lei em reter o aumento desenfreado dessa despesa no final de mandato, restando a tese da proporcionalidade a ser aplicada.

#### **ANÁLISE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 21.**

*LRF - Art. 21. É nulo de pleno direito o ato que provoque aumento da despesa com pessoal e não atenda:*

.....

*Parágrafo único. Também é nulo de pleno direito o ato de que resulte aumento da despesa com pessoal **expedido** nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão referido no art. 20.*

A regra do parágrafo único visa coibir a prática de atos de favorecimento relacionados com os quadros de pessoal, mediante concessões em final de mandato (contratações, nomeações, atribuição de vantagens etc.), no sentido de evitar o crescimento das despesas de pessoal, o comprometimento dos orçamentos futuros e a inviabilização das novas gestões.

Cabe lembrar que a intenção do artigo é controlar a despesa com pessoal, mediante mecanismos asseguradores do cumprimento de metas fiscais, com vistas ao equilíbrio entre Receita e Despesa.

A questão refere-se ao ato que de fato acarretaria aumento de despesa. Em nosso entendimento o aumento de despesa para fins do parágrafo único ocorre por ocasião do provimento no cargo, pois dele resulta aumento de despesa com pessoal, independentemente de ter havido um planejamento anterior a esse prazo.

Ademais, há entendimento jurisprudencial pela impossibilidade de nomeações em concurso público dentro do prazo fixado no parágrafo único do art. 21 da LRF. Vejamos alguns julgados:

*TJRS:*

*APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO. ADMINISTRATIVO. SERVIDOR PÚBLICO. LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL. DESCONSTITUIÇÃO DE NOMEAÇÃO. PODER-DEVER DA ADMINISTRAÇÃO. SÚMULA 473 DO STF. É nulo de pleno direito o ato do administrador público que, nos 180 dias que antecedem o final do mandato eleitoral, gere aumento de despesa com pessoal. art. 21, parágrafo único, da Lei Complementar nº 101/00. Correto se mostra o proceder da Administração que desconstituiu a nomeação do servidor, mormente diante de prova pericial dando conta de que os gastos do município com folha de pagamento já ultrapassavam o limite estabelecido na Lei de Responsabilidade*

*Fiscal. DERAM PROVIMENTO À APELAÇÃO, RESTANDO PREJUDICADO O APELO ADESIVO, ASSIM COMO O REEXAME NECESSÁRIO. (Apelação e Reexame Necessário Nº 70006971824, Terceira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Matilde Chabar Maia, Julgado em 19/02/2004)*

TJSP:

*MANDADO DE SEGURANÇA - Impetração por ex- servidores municipais visando ver declarada a nulidade de suas exonerações - Impetrantes que foram nomeados e empossados em período em que estava proibida a contratação, por se tratar exatamente do intervalo que antecede o fim de mandato do chefe do Poder Executivo Municipal, infringindo o disposto nos arts. 20 e 21 da Lei de Responsabilidade Fiscal - Ausência de direito líquido e certo - Aplicabilidade da Súmula 473 do STF - Segurança denegada - Recurso desprovido. (Apelação Cível Nº 259.817-5/1-00, Oitava Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de SP, Relator: Paulo Travain , Julgado em 31/01/2007)"*

## **CONCLUSÃO**

É possível elevar o gasto nominal de pessoal nos últimos 180 dias que precedem o final do mandato, desde que esse ato não eleve o gasto proporcional em relação à Receita Corrente Líquida e não ocorra no período de 180 dias que antecederem o final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão.

De qualquer forma, deve-se obedecer as demais regras da LRF, ficando a ato sujeito a comprovação de:

- Apresentação de cálculo da Receita Corrente Líquida;
- Estudo de conformação ao Limite Prudencial da despesa com pessoal (art. 22, § único LRF);
- Estudo de impacto sobre orçamento e quanto à disponibilidade de caixa (art.16, I, LRF);
- Declaração do ordenador de despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias (art. 16, II, LRF);
- Para efeito do atendimento do § 1º, o ato será acompanhado de comprovação de que a despesa criada ou aumentada não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo referido no § 1º do art. 4º, devendo seus efeitos financeiros, nos períodos seguintes, ser compensados pelo aumento permanente de receita ou pela redução permanente de despesa (ART. 17, § 2º LRF).

## **Anexo I**

### **Legislação Atual – Fundos Públicos**

#### **Lei 4320 de 1964**

##### *TÍTULO VII*

##### *Dos Fundos Especiais*

*Art. 71. Constitui fundo especial o produto de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação.*

*Art. 72. A aplicação das receitas orçamentárias vinculadas a fundos especiais far-se-á através de dotação consignada na Lei de Orçamento ou em créditos adicionais.*

*Art. 73. Salvo determinação em contrário da lei que o instituiu, o saldo positivo do fundo especial apurado em balanço será transferido para o exercício seguinte, a crédito do mesmo fundo.*

*Art. 74. A lei que instituir fundo especial poderá determinar normas peculiares de controle, prestação e tomada de contas, sem de qualquer modo, elidir a competência específica do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.*

#### **Decreto Federal nº 93.872/86**

*Art . 71. Constitui Fundo Especial de natureza contábil ou financeira, para fins deste decreto, a modalidade de gestão de parcela de recursos do Tesouro Nacional, vinculados por lei à realização de determinados objetivos de política econômica, social ou administrativa do Governo.*

*§ 1º São Fundos Especiais de natureza contábil, os constituídos por disponibilidades financeiras evidenciadas em registros contábeis, destinados a atender a saques a serem efetuados diretamente contra a caixa do Tesouro Nacional.*

*§ 2º São Fundos Especiais de natureza financeira, os constituídos mediante movimentação de recursos de caixa do Tesouro Nacional para depósitos em estabelecimentos oficiais de crédito, segundo cronograma aprovado, destinados a atender aos saques previstos em programação específica.*

*Art . 72. A aplicação de receitas vinculadas a fundos especiais far-se-á através de dotação consignada na Lei de Orçamento ou em crédito adicional.*

*Art . 73. É vedado levar a crédito de qualquer fundo recursos orçamentários que não lhe forem especificamente destinados em orçamento ou em crédito adicional.*

*Art . 74. A aplicação de recursos através de fundos especiais constará de programação e será especificada em orçamento próprio, aprovado antes do início do exercício financeiro a que se referir.*

*Art . 75. Somente poderá ser contemplado na programação financeira setorial o fundo especial devidamente cadastrado pela Secretaria do Tesouro Nacional, mediante encaminhamento da respectiva Secretaria de Controle Interno, ou órgão de atribuições equivalentes.*

*Art. 76. Salvo expressa disposição de lei em contrário, aplicam-se à execução orçamentária de fundo especial as mesmas normas gerais que regem a execução orçamentária da União.*

*Art. 77. Não será permitida a utilização de recursos vinculados a fundo especial para despesas que não se identifiquem diretamente com a realização de seus objetivos ou serviços determinados.*

*Art. 78. A contabilização dos fundos especiais geridos na área da administração direta será feita pelo órgão de contabilidade do Sistema de Controle Interno, onde ficarão arquivados os respectivos documentos para fins de acompanhamento e fiscalização.*

*Parágrafo único. Quando a gestão do fundo for atribuída a estabelecimento oficial de crédito, a este caberá sua contabilização e remeter os respectivos balanços acompanhados de demonstrações financeiras à Secretaria de Controle Interno, ou órgão de atribuições equivalentes, para fins da supervisão ministerial.*

*Art. 79. O saldo financeiro apurado em balanço de fundo especial poderá ser utilizado em exercício subsequente, se incorporado ao seu orçamento (Lei nº 4.320/64, art. 73).*

*Art. 80. Extinguir-se-á o fundo especial inativo por mais de dois exercícios financeiros.*

*Art. 81. É vedada a constituição de fundo especial, ou sua manutenção, com recursos originários de dotações orçamentárias da União, em empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações, salvo quando se tratar de estabelecimento oficial de crédito.”*

## Anexo II

Nota nº 243/2011/CCONF/SUCON/STN

Brasília, 25 de março de 2011.

---

Assunto: Fundos Públicos. Natureza jurídica. Aplicação das normas de direito financeiro (orçamento, contabilidade pública, responsabilidade fiscal).

---

Senhor Coordenador-Geral,

1. Desde o mês de janeiro de 2010, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN tem sido consultada para dirimir dúvidas sobre como se dará o funcionamento dos Fundos de Saúde estaduais e municipais tendo em vista a edição da Instrução Normativa RFB nº 1.005/2010, que dispõe sobre o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ e determina a inscrição dos fundos públicos de natureza meramente contábil na condição de matriz, mesmo *status* atribuído a Governos Estaduais e Prefeituras.

*“Art. 2º O CNPJ compreende as informações cadastrais das entidades de interesse das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.*

*Parágrafo único. Excepcionalmente, outras entidades poderão ser inscritas no CNPJ para tornar possível o cumprimento de legislação que não tenha natureza tributária.*

.....  
*Art. 11. São também obrigados a se inscrever no CNPJ:*

.....  
*XI - fundos públicos e privados de natureza meramente contábil;”(grifo nosso)*

2. Segundo a Nota RFB/Suara/Codac nº 114, de 24 de maio de 2010, a exigência estabelecida pela retrocitada IN RFB nº 1.005/2010 é decorrência do entendimento de que há uma diferença entre a natureza jurídica do ente da Federação e do fundo que o integra, *in verbis*:

*“Ressalte-se que não é possível a inscrição de um fundo público na condição de filial do órgão a que está vinculado, pois um dos princípios do CNPJ é que os estabelecimentos (matriz e filiais) de uma entidade obrigatoriamente devem ter a mesma Natureza Jurídica.”*

3. O tema foi discutido nas reuniões dos Grupos Técnicos de Padronização de Procedimentos Contábeis – GTCO e Padronização de Relatórios – GTREL, de que participam representantes dos entes da Federação e de seus órgãos de controle. Não houve, contudo, entre os participantes dos Grupos Técnicos, entendimento claro sobre qual é a natureza jurídica dos fundos, se ela diverge ou não da natureza jurídica do ente da Federação que o fundo integra e no caso de divergir, por que razão. Mesmo no caso de concluir-se que os fundos possuem natureza jurídica diversa da do ente da Federação que eles integram, questiona-se a necessidade de se proceder à sua inscrição na condição de matriz, uma vez que não são dotados de personalidade jurídica. Esse questionamento decorre do alcance da IN RFB nº 1.005/2010 que, em tese, seria aplicável a “fundos de natureza contábil e/ou financeira, não dotados de personalidade jurídica, previstos nos artigos 71 a 74 da Lei n.º 4.320, de 17/03/1964, criados no âmbito de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem assim dos Ministérios Públicos e dos Tribunais de Contas”.

4. Cabe ressaltar que a Receita Federal do Brasil – RFB, assim como outros órgãos públicos federais, estaduais e municipais, é usuária da Tabela de Natureza Jurídica (NJ) 2009 aprovada Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, por meio da Comissão Nacional de Classificações – CONCLA, e em vigor desde 1º de março de 2009:

#### “NOTAS EXPLICATIVAS

##### *120-1 - Fundo Público*

###### *Esta Natureza Jurídica compreende:*

*- os fundos especiais de natureza contábil e/ou financeira, não dotados de personalidade jurídica, previstos nos artigos 71 a 74 da Lei n.º 4.320, de 17/03/1964, criados no âmbito de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem assim dos Ministérios Públicos e dos Tribunais de Contas.*

###### *Esta Natureza Jurídica compreende também:*

*- os fundos de avais criados no âmbito de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem assim dos Ministérios Públicos e dos Tribunais de Contas.*

###### *Esta Natureza Jurídica não compreende:*

*- os fundos especiais dotados de personalidade jurídica como, por exemplo, o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) (no caso do FNDE, ver código 110-4);*  
*- os fundos garantidores de parcerias público-privadas (FGP) da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, previstos na Lei n.º 11.079 de 30/12/2004 (ver código 324-7);*  
*- os fundos garantidores de créditos (FGC) (ver código 399-9);*  
*- os fundos de investimento imobiliário (ver código 222-4);*  
*- os fundos de investimento mobiliário (ver código 222-4);*  
*- os fundos de pensão (ver códigos 306-9 e 399-9);*  
*- as representações, no Brasil, do Fundo Monetário Internacional (FMI) (ver código 501-0);*

- as representações, no Brasil, do Fundo das Nações Unidas para a Infância (Unicef) (ver código 501-0);
- os fundos de formatura, de restauração de igreja etc. (ver código 399-9).”

5. Para elucidar a questão, convém analisar especificamente o Fundo Nacional de Saúde que integra o Ministério da Saúde e compõe a estrutura da Administração Direta Federal. Como ensinam Hely Lopes Meirelles e Maria Sylvia Zanela di Pietro, respectivamente abaixo citados, um fundo que integra e é gerido por um Ministério não teria personalidade jurídica própria:

*“(...) na Administração Direta Federal, somente a União possui personalidade jurídica. Os Ministérios, por exemplo, órgãos da Administração Direta federal são centros de competências despersonalizados, cuja atuação é imputada à União o mesmo acontece na administração direta dos estados e municípios, sendo despersonalizados as secretarias e todos outros órgãos integrantes da estrutura da administração direta.”*

*“Todos os entes criados pelo Poder Público para o desempenho de funções administrativas do Estado têm que integrar a Administração Pública Direta (se o ente for instituído como órgão sem personalidade jurídica) ou Indireta (se for instituído com personalidade jurídica própria). Até porque o desempenho dessas atividades dar-se-á por meio de descentralização de atividades administrativas, inserida na modalidade de descentralização por serviços.”*

6. Destaque-se o caso dos fundos de saúde, autores dos questionamentos. Os fundos de saúde estaduais e municipais também não atuam no mundo jurídico, não praticam atos de gestão ou quaisquer outros que demandem personalidade jurídica própria e não detêm a propriedade dos recursos que por ele tramitam. Os fundos de saúde são tão-somente controles individualizados de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, como determina o retrocitado art. 71 da Lei nº 4.320/64.

7. Ressalte-se no entanto que os fundos de saúde, nos termos do art. 73 da Lei nº 4.320/64, independentemente da natureza jurídica, necessitam de aparato de controle para a apresentação de demonstrações contábeis e relatórios destinados a demonstrar a disponibilidade de caixa e a vinculação de recursos. A esse respeito, observe-se o parágrafo único do art. 8º e os incisos I e III do art. 50 da Lei Complementar nº 101/2001:

*“Art. 8º*

*.....*  
*Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.”*

*“Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:*

*I - 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;*

.....  
*III - as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente;”*

8. Diante da necessidade de evidenciação das disponibilidades de recursos de forma apartada do ente, aos fundos de saúde foi solicitada a abertura de uma conta bancária, em nome especificamente do fundo de saúde, para que fossem realizadas as transferências do fundo nacional ou estadual para os fundos estaduais e municipais, conforme disposto na Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990, *in verbis*:

*“Art. 33. Os recursos financeiros do Sistema Único de Saúde (SUS) serão depositados em conta especial, em cada esfera de sua atuação, e movimentados sob fiscalização dos respectivos Conselhos de Saúde.”*

9. Com a necessidade de abertura de contas específicas para os fundos de saúde, muitos fundos estaduais e municipais solicitaram a inscrição no CNPJ, com o intuito único de abertura da conta bancária em nome do fundo. Cabe salientar, entretanto, que não é condição indispensável para a abertura de conta bancária a inscrição no CNPJ, uma vez que o art. 1º § 2º da Resolução BACEN nº 2.025/1993, alterado pela Resolução BACEN nº 2.747/2000, prevê a abertura de contas sem o cadastro no CNPJ nos casos de isenção de CPF e CNPJ:

*“Art. 1º Para abertura de conta de depósitos é obrigatória a completa identificação do depositante, mediante preenchimento de ficha-proposta contendo, no mínimo, as seguintes informações, que deverão ser mantidas atualizadas pela instituição financeira: (NR)*

.....  
*Parágrafo 2º Nos casos de isenção de CPF e de CNPJ previstos na legislação em vigor, deverá esse fato ser registrado no campo da ficha-proposta destinado a essas informações.” (NR)*

10. O Plenário do Tribunal de Contas da União – TCU se pronunciou sobre a necessidade de criação de Fundo de Saúde e de Conselho de Saúde no Acórdão 2788/2009. Nessa oportunidade o TCU não citou quaisquer determinações relativas à necessidade de inscrição no CNPJ ou à necessidade de abertura de contas bancárias para a realização de transferências aos fundos de saúde.

*“ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em sessão do Plenário, ante as razões expostas pelo Relator, em:*

*9.1. determinar, com fundamento no art. 250, inciso II, do Regimento Interno, ao Ministério da Saúde que adote providências a fim de que seja dado cumprimento, pelos entes federados, aos incisos I, III e IV do art. 4º*

*da Lei nº 8.142/1990, informando ao TCU, no prazo de 120 (cento e vinte) dias, a partir desta deliberação, as providências adotadas;  
.....”*

11. A esse respeito, estabelece a Lei nº 8.142/1990, art. 4º:

*“Art. 4º Para receberem os recursos, de que trata o art. 3º desta lei, os Municípios, os Estados e o Distrito Federal deverão contar com:*

*I - Fundo de Saúde;*

*II - Conselho de Saúde, com composição paritária de acordo com o Decreto nº 99.438, de 7 de agosto de 1990;*

*III - plano de saúde;*

*IV - relatórios de gestão que permitam o controle de que trata o § 4º do art. 33 da Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990;(...)”*

12. Nenhuma das exigências legais citadas, contudo, implicam na obrigatoriedade de licitar, contratar, possuir pessoal próprio ou estrutura de contabilidade própria, uma vez que as funções dos fundos de saúde podem ser exercidas dentro de uma secretaria, via de regra a Secretaria de Saúde. Assim, o responsável pela gestão dos recursos que tramitam pelo fundo é, em última instância, o próprio Governador do Estado ou Prefeito, que usualmente delega funções ao Secretário de Saúde do ente. A Lei nº 8.080/90 no art. 9º, no que tange a organização, direção e gestão dos Sistema Único de Saúde determina, *in verbis*:

*“Art. 9º A direção do Sistema Único de Saúde (SUS) é única, de acordo com o inciso I do art. 198 da Constituição Federal, sendo exercida em cada esfera de governo pelos seguintes órgãos:*

*I - no âmbito da União, pelo Ministério da Saúde;*

*II - no âmbito dos Estados e do Distrito Federal, pela respectiva Secretaria de Saúde ou órgão equivalente; e*

*III - no âmbito dos Municípios, pela respectiva Secretaria de Saúde ou órgão equivalente.”*

13. A inscrição no CNPJ também não se mostra necessária para fins orçamentários. Isso porque no orçamento o fundo é representado por uma unidade orçamentária que operacionaliza contábil e financeiramente o fundo dentro da estrutura do órgão ao qual ele está vinculado. Não há, para esse fim, portanto, necessidade de CNPJ próprio, pois a execução orçamentária pode ocorrer com o CNPJ da entidade ou do órgão ao qual o fundo esteja vinculado:

Entidade Prefeitura Municipal de xxxxxx

Estrutura – Órgão: Secretaria Municipal de Saúde

Unidade Orçamentária: Fundo Municipal de Saúde

14. Para fins de controle, a Secretaria Federal de Controle Interno, por meio do Ofício nº 25474/2010/GSNOR/SFS/CGU-PR, em resposta ao questionamento realizado através do Ofício nº 051/2010\_CNM\_BSB, pronunciou-se no sentido de que

para o controle importam tão-somente a análise de legalidade, eficiência, eficácia e economicidade:

*“(...) posicionamento desta Controladoria acerca da influência da modalidade do CNPJ dos fundos públicos de natureza meramente contábeis, nas atividades de controle.*

*2. A esse respeito, tenho a informar que, ao Controle Interno, compete comprovar a legalidade dos atos praticados pelas unidades jurisdicionadas e avaliar os seus resultados quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade. Sendo que, na avaliação da legalidade, em regra, os normativos que subsidiam nossos trabalhos não fazem referência à modalidade em que se deve se dar a inscrição no referido cadastro.*

*3. Portanto, para as atividades realizadas pela Controladoria-Geral da União, a modalidade de inscrição dos fundos públicos, que por força da Resolução do Concla nº 2/2008, deverão ser registrados como Matriz, não traz qualquer repercussão, uma vez que não compete à esta Controladoria verificar as obrigações acessórias que a inscrição em uma modalidade ou outra trazem à pessoa jurídica.”.*

15. No debate dos Grupos Técnicos retrocitados, surgiu a argumentação de que a exigência de CNPJ matriz seria uma forma de afastar a gestão dos fundos de saúde da esfera decisória do Chefe do Poder Executivo e vinculá-la ao Secretário de Saúde, a partir de uma interpretação do art. 9º da Lei nº 8.080/90. No entanto, o dispositivo legal apenas estabelece que a direção do SUS é única sendo exercida em cada ente da Federação pelos órgãos de saúde, conforme citado no item 12.

16. Na Administração Pública, a competência original de gestão e execução das políticas públicas é tipicamente conferida ao Chefe do Poder Executivo. Dependendo da decisão do Chefe do Poder Executivo de propor lei que crie ou extinga órgãos e de tratar da organização e funcionamento do referido Poder, nos termos da Constituição Federal, arts. 61, §1º, I, e) e 84, VI, a), as funções podem ser delegadas, o que geralmente ocorre em virtude do grau de desconcentração requerido pela execução das atividades específicas. Se nem mesmo a delegação de competência afasta o poder de gestão do Chefe do Executivo, muito menos a inscrição dos fundos no CNPJ teria essa capacidade.

17. Na esfera municipal, confirmando que a segregação de recursos em fundos não exime o Prefeito da responsabilidade última pela sua aplicação, respondendo política, penal e administrativamente por irregularidades, preceitua o Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967, que dispõe sobre a responsabilidade dos Prefeitos e Vereadores:

*“Art. 1º São crimes de responsabilidade do Prefeito Municipal, sujeitos ao julgamento do Poder Judiciário, independentemente do pronunciamento da Câmara dos Vereadores:*

*(...)*

*IV - empregar subvenções, auxílios, empréstimos ou recursos de qualquer natureza, em desacordo com os planos ou programas a que se destinam;*

(...)

*V - ordenar ou efetuar despesas não autorizadas por lei, ou realizá-las em desacordo com as normas financeiras pertinentes;*

(...)

*VII - deixar de prestar contas, no devido tempo, ao órgão competente, da aplicação de recursos, empréstimos subvenções ou auxílios internos ou externos, recebidos a qualquer título;*

(...)

*§ 2º A condenação definitiva em qualquer dos crimes definidos neste artigo, acarreta a perda de cargo e a inabilitação, pelo prazo de cinco anos, para o exercício de cargo ou função pública, eletivo ou de nomeação, sem prejuízo da reparação civil do dano causado ao patrimônio público ou particular. ”*

16. A edição da IN RFB nº 1.005/2010 suscitou, ainda, questionamentos quanto às obrigações acessórias que surgiriam por decorrência da inscrição dos fundos no CNPJ como matriz. Cabe ressaltar que a exigência de inscrição dos fundos públicos no CNPJ já existia desde 2005, quando da edição da Instrução Normativa RFB nº 568, de 5/9/2005, sendo que, naquela ocasião, os fundos podiam optar por se inscreverem como matriz ou filial do ente da Federação.

17. A RFB, por meio da Nota RFB/Suara/Codac nº 114, de 24 de maio de 2010, esclareceu que não é obrigatória a entrega da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf) e de outras declarações pelos fundos de natureza meramente contábil. Entretanto, ressalta que, caso o fundo deixe de ser meramente contábil, deverá apresentar a Dirf:

*“Com relação à Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf), assim dispõe o art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 983, de 18 de dezembro de 2009:*

*“Art. 1º Deverão entregar a Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Dirf), caso tenham pago ou creditado rendimentos que tenham sofrido retenção do imposto sobre a renda na fonte, ainda que em um único mês e do ano-calendário a que se referir a declaração, por si ou como representantes de terceiros:*

*I- estabelecimentos matrizes de pessoas jurídicas de direito privado domiciliados no Brasil, inclusive as imunes ou isentas;*

*II- pessoas jurídicas de direito público;*

*III- filiais, sucursais ou representações de pessoas jurídicas com sede no exterior;*

*IV- empresas individuais;*

*V- caixas, associações e organizações sindicais de empregados e empregadores;*

*VI- titulares de serviços notorais e de registro;*

*VII- condomínios edilícios;*

*VIII- pessoas físicas;*

*IX- instituições administradoras ou intermediadoras de fundos ou clubes de investimentos; e*

*X- órgãos gestores de mão-de-obra do trabalho portuário.*

*Parágrafo Único. Ficam também obrigadas à entrega da Dirf, as pessoas jurídicas que tenham efetuado retenção, ainda que em um único mês do ano-calendário a que se referir a Dirf, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para Financiamento da Seguridade social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep, sobre pagamentos efetuados a outras pessoas jurídicas, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e dos arts. 30,33 e 34 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.”*

18. A RFB, ainda por meio da Nota RFB/Suara/Codac nº 114, de 24 de maio de 2010, como justificativa para a obrigatoriedade de inscrição dos fundos públicos de natureza meramente contábil no CNPJ, esclarece à Confederação Nacional dos Municípios – CNM:

*“3. (...), cabe esclarecer que a obrigatoriedade de inscrição no CNPJ dos fundos públicos de natureza meramente contábil está disciplinada no art. 11, inciso XI, da Instrução Normativa RFB nº 1.005, de 8 de fevereiro de 2010. A documentação a ser apresentada para a inscrição encontra-se descrita no item 1.1.4 do Anexo IV da referida Instrução Normativa. A Natureza Jurídica (NJ) a ser utilizada é a 120-1 e, em função dessa especificidade trazida pela Tabela de NJ 2009 (IBGE), a inscrição somente poderá ser feita na condição de matriz. Ressalta-se que não é possível a inscrição de um fundo público na condição de filial do órgão a que está vinculado, pois um dos princípios do CNPJ é que os estabelecimentos (matriz e filial) de uma entidade obrigatoriamente devem ter a mesma Natureza Jurídica.*

*11. De todo o exposto, conclui-se que os fundos públicos enquanto sejam de natureza meramente contábil não estão sujeitos a outras obrigações acessórias com a Receita Federal, exceto a inscrição no CNPJ na condição matriz.” (grifo nosso)*

19. Os técnicos da área contábil pública buscaram, então, um melhor esclarecimento sobre o que viria a ser um “fundo meramente contábil”. Contudo, no ordenamento jurídico vigente, aplicados a todos os entes da federação, não se vislumbrou nenhum dispositivo que conceituasse o termo “meramente contábil”. O Decreto-Lei nº 200, de 1967, criou a figura do fundo especial de natureza contábil, conforme disposto no art. 172, § 2º:

*“Art. 172. O Poder Executivo assegurará autonomia administrativa e financeira, no grau conveniente aos serviços, institutos e estabelecimentos incumbidos da execução de atividades de pesquisa ou ensino ou de caráter industrial, comercial ou agrícola, que por suas peculiaridades de organização e funcionamento, exijam tratamento diverso do aplicável aos demais órgãos da administração direta, observada sempre a supervisão ministerial.*

*§ 1º Os órgãos a que se refere este artigo terão a denominação genérica de Órgãos Autônomos.*

*§ 2º Nos casos de concessão de autonomia financeira, fica o Poder Executivo autorizado a instituir fundos especiais de natureza contábil, a cujo crédito se levarão todos os recursos vinculados às atividades do*

*órgão autônomo, orçamentários e extra-orçamentários, inclusive a receita própria.” (grifo nosso)*

20. Já o Decreto Federal nº 93.872/86 definiu os fundos de natureza contábil e financeira:

*“Art . 71. Constitui Fundo Especial de natureza contábil ou financeira, para fins deste decreto, a modalidade de gestão de parcela de recursos do Tesouro Nacional, vinculados por lei à realização de determinados objetivos de política econômica, social ou administrativa do Governo.*

*§ 1º São Fundos Especiais de natureza contábil, os constituídos por disponibilidades financeiras evidenciadas em registros contábeis, destinados a atender a saques a serem efetuados diretamente contra a caixa do Tesouro Nacional.*

*§ 2º São Fundos Especiais de natureza financeira, os constituídos mediante movimentação de recursos de caixa do Tesouro Nacional para depósitos em estabelecimentos oficiais de crédito, segundo cronograma aprovado, destinados a atender aos saques previstos em programação específica.*

*Art . 72. A aplicação de receitas vinculadas a fundos especiais far-se-á através de dotação consignada na Lei de Orçamento ou em crédito adicional.*

*Art . 73. É vedado levar a crédito de qualquer fundo recursos orçamentários que não lhe forem especificamente destinados em orçamento ou em crédito adicional.*

*Art . 74. A aplicação de recursos através de fundos especiais constará de programação e será especificada em orçamento próprio, aprovado antes do início do exercício financeiro a que se referir.*

*Art . 75. Somente poderá ser contemplado na programação financeira setorial o fundo especial devidamente cadastrado pela Secretaria do Tesouro Nacional, mediante encaminhamento da respectiva Secretaria de Controle Interno, ou órgão de atribuições equivalentes.” ( grifo nosso).*

21. As Instruções Normativas RFB nº 974, de 27 de novembro de 2009, e nº 1.015, de 5 de março de 2010, fazem referência à figura do “fundo especial de natureza contábil ou financeira”, com base nos diplomas legais acima citados (Decreto-Lei nº 200/67 e Decreto nº 93.872/86), que são instrumentos normativos aplicáveis apenas à União, estendendo seus conceitos aos demais entes da Federação:

*“Art. 3º*

*.....  
§1º São também dispensadas de apresentação da DCTF, ainda que se encontrem inscritas no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) ou que se tenham seus atos constitutivos registrados em Cartório ou Juntos Comercias:*

*.....  
X- os fundos especiais de natureza contábil ou financeira, não dotados de personalidade jurídica, criados no âmbito de qualquer dos Poderes*

*da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como dos Ministérios Públicos e dos Tribunais de Contas;  
.....” (IN RFB nº 974/2009, grifo nosso)*

*“Art. 3º*

*.....  
§1º São também dispensadas de apresentação da DCTF, ainda que se encontrem inscritas no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) ou que se tenham seus atos constitutivos registrados em Cartório ou Juntos Comerciais:*

*.....  
X- os fundos especiais de natureza contábil ou financeira, não dotados de personalidade jurídica, criados no âmbito de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como dos Ministérios Públicos e dos Tribunais de Contas;  
..... (IN RFB nº 1.015/2010, grifo nosso)*

22. Cabe ressaltar que a utilização de denominações criadas pela legislação federal, no entanto, não necessariamente alcança os demais entes da Federação, mas tão-somente a União, posto que o estabelecimento de normas gerais sobre fundos é matéria de lei complementar, conforme prevê o art. 165, § 9º da Constituição Federal:

*“§ 9º - Cabe à lei complementar:*

*I - dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual;*

*II - estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos.”(grifo nosso)*

23. Na ausência da citada lei complementar, foi a Lei nº 4.320/64 recepcionada pelo Supremo Tribunal Federal como aquela referida no art. 165, § 9º da Constituição Federal. No que tange aos fundos, a Lei nº 4.320/64, nos arts. 71 a 74, tratou de forma genérica dos “fundos especiais”, sem estabelecer qualquer taxonomia, caracterização ou exigências específicas atreladas às suas características, *in verbis*:

*“Art. 71. Constitui fundo especial o produto de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação.*

*Art. 72. A aplicação das receitas orçamentárias vinculadas a turnos especiais far-se-á através de dotação consignada na Lei de Orçamento ou em créditos adicionais.*

*Art. 73. Salvo determinação em contrário da lei que o instituiu, o saldo positivo do fundo especial apurado em balanço será transferido para o exercício seguinte, a crédito do mesmo fundo.*

*Art. 74. A lei que instituir fundo especial poderá determinar normas peculiares de controle, prestação e tomada de contas, sem de qualquer*

*modo, elidir a competência específica do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.”(grifo nosso)*

24. A questão torna-se mais complexa porque há, na administração pública, fundos com formatos e características bastante distintos como, por exemplo: fundos de repartição de receita, fundos partidários, fundos rotativos, fundos de incentivos fiscais, fundos orçamentários, fundos de reserva, fundos garantidores, fundo soberano, fundos de saúde, fundos de educação, fundos de pensão públicos e privados, fundos de parcerias público-privadas, fundos de investimento, etc. Há fundos de direito público e de direito privado; há fundos de direito privado que recebem recursos públicos; há fundos que recebem recursos privados e são administrados pelo setor público; há os que realizam gestão de recursos e outros que não gerem recursos, mas servem apenas à alocação de recursos nos orçamentos. Vale ressaltar que, em alguns casos, há inclusive autarquias que adotam a denominação de fundos. Surgem, então, dúvidas quanto ao alcance da IN RFB nº 1.005/2010 para as várias modalidades de fundos.

25. Isto posto, o que se busca através desta Nota Técnica é auxílio na interpretação jurídica sobre os Fundos Públicos. Dessa forma, enumeramos os questionamentos jurídicos para os quais buscamos esclarecimentos:

a) Qual a natureza jurídica dos Fundos Públicos? Ela diverge da natureza jurídica do ente da Federação que o fundo integra?

b) Diante da complexidade de fundos existentes da diversidade de mecanismos de funcionamento destes fundos, e do fato de a legislação vigente não definir o que são fundos públicos de natureza meramente contábil, a instituição da obrigatoriedade de inscrição no CNPJ para todos os tipos de fundos existentes não exorbitaria os limites impostos pela legislação em vigor?

c) Caso a instituição da obrigatoriedade de inscrição no CNPJ exorbite os limites impostos pela legislação em vigor, todos os fundos, inclusive os privados, necessitam ser inscritos no CNPJ? Caso haja exceções, como caracterizá-las?

d) Caso a instituição da obrigatoriedade de inscrição no CNPJ não exorbite os limites impostos pela legislação em vigor, os fundos públicos não poderiam ser inscritos como filial, tendo em vista serem parte do ente integra? Caso haja exceções, como caracterizá-las ?

e) O CNPJ matriz dará personalidade jurídica para o fundo praticar atos jurídicos, contratar pessoal, realizar contratos, empréstimos e licitações de forma independente ?

26. Por todo o exposto, sugere-se o encaminhamento desta Nota à Coordenação-Geral de Assuntos Financeiros da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – CAF/PGFN para manifestação sobre as questões jurídicas apresentadas.

À consideração superior.

**ÉRICA RAMOS DE ALBUQUERQUE**  
Contadora

De acordo. Encaminhe-se ao Subsecretário de Contabilidade Pública do Tesouro Nacional.

**SELENE PERES PERES NUNES**

Coordenadora-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, Substituta

De acordo. Encaminhe-se ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

**GILVAN DA S ILVA DANTAS**

Subsecretário de Contabilidade Pública do Tesouro Nacional