

ANEXO DE RISCO E ANEXO DE METAS FISCAIS: AS DUAS GRANDES MUDANÇAS OCORRIDAS NA LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS CAUSADAS PELA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E A EFETIVIDADE DO PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA ORÇAMENTÁRIA

RISK ANNEX AND FISCAL TARGETS ANNEX: THE TWO MAJOR CHANGES IN THE BUDGET GUIDELINES LAW CAUSED BY THE FISCAL RESPONSIBILITY LAW AND THE EFFECTIVENESS OF THE BUDGET TRANSPARENCY PRINCIPLE

BRUNA DE CARVALHO SOUZA COELHO

Graduada em Direito pela Universidade Veiga de Almeida (UVA). Pós-graduanda em Direito Financeiro e Tributário pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Letróloga pela Universidade Federal Fluminense (UFF). Advogada.
bru.decarvalhosc@gmail.com

Resumo: O presente artigo tem como fito abordar as duas principais mudanças advindas da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) atinentes ao gerenciamento das finanças públicas brasileiras ocorridas no bojo da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) com relação ao que dispõem o Anexo de Riscos e o Anexo de Metas Fiscais, segundo o Artigo 4º, §1º, §2º e 3º da Lei Complementar Nº 101/2000 (LRF). Abordar-se-ão os conceitos de atividade financeira, orçamento e suas espécies, bem como os mecanismos de controle e os limites trazidos pela LRF, que devem ser cumpridos pelas três esferas de poder (federal, estadual e municipal) e pelo Distrito Federal, dando maior efetividade ao Princípio Constitucional da Transparência Orçamentária.

Palavras-chaves: Direito Financeiro; orçamento público; Lei de Diretrizes Orçamentárias; Lei de Responsabilidade Fiscal; Princípio da Transparência.

Abstract: This article aims to explore the two major changes introduced by the Fiscal Responsibility Law (LRF) in relation to the management of Brazilian public finances that occurred within the Budget Guidelines Law (LDO) concerning what is provided in the Risk Annex and Fiscal Targets Annex, as specified in Article 4, Paragraphs 1, 2, and 3 of the Complementary Law Nº 101/2000 (LRF). The article delves into key concepts such as financial activity, budget and its various forms, while also examining the control mechanisms and limits imposed by the LRF. These provisions must be adhered to by all three levels of government (federal, state and municipal), as well as the Federal District, to enhance the Constitutional Principle of Budgetary Transparency.

Keywords: Financial Law; public budget; Budgetary Guidelines Law; Fiscal Responsibility Law; Transparency Principle.

Sumário: 1. Introdução - 2. Atividade financeira, orçamento e espécies orçamentárias - 3. Princípio da Transparência Orçamentária - 4. Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Responsabilidade Fiscal (LRF) - 5. Primeira mudança: Anexo de Riscos Fiscais (Art. 4º, §3º da LRF) - 6. Segunda mudança: Anexo de Metas Fiscais (Art. 4º, §1º e §2º da LRF) - 7. Considerações finais - 8. Referências.

1. INTRODUÇÃO

De modo geral, o Direito Financeiro, apesar de mais vasto que o Direito Tributário, possui menor grau em termos de produção científica, o que muito se deve ao seu enfoque destinado aos agentes públicos, limitando os seus interessados. Isso porque a sociedade brasileira não possui o costume de acompanhar a atividade financeira e orçamentária dos entes federados. Essa foi a motivação para a temática escolhida, haja vista ser relevante para a sociedade como um todo, sendo um sintoma da busca pela transparência no universo financeiro-orçamentário brasileiro, bem como de uma maior participação e conscientização da população quanto a tal mecânica.

Durante muito tempo, a gestão das receitas públicas foi executada de forma pouco eficiente e não atendia as necessidades da população. Conforme a Cartilha sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal elaborada pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão este conjunto de fatores:

[...] levou as finanças públicas a uma situação tal, que acabou por limitar atendimento de necessidades fundamentais da população, como saúde, educação, moradia, saneamento, etc., com efeitos indesejáveis sobre sua parcela mais pobre, e que mais sofre os efeitos da ausência de investimentos governamentais nessas áreas.

(BRASIL, 2009, p. 2)

A Lei de Diretrizes Orçamentárias não cumpria com a sua finalidade à época. Diante disso, foi levado à análise o Projeto de Lei Complementar (PLC) que regulamentava o Art. 163 da Constituição Federal de 1988, estabelecendo normas gerais de finanças públicas, visando à gestão fiscal mais responsável e transparente.

A Lei Complementar Nº 101 (Lei de Responsabilidade Fiscal – “LRF”) foi publicada em 05 de maio de 2000 e é considerada um marco para a Administração Pública ao implementar normas voltadas, especificamente, para a gestão das finanças públicas nas três esferas de Poder.

Com a Lei de Responsabilidade Fiscal, diversos parâmetros e limites foram estabelecidos, tendo como principal objetivo assegurar o equilíbrio econômico e financeiro dos entes da federação. Ainda, ela possui como meta dar aos administradores públicos condições para colocarem em prática seus programas e ações de governo, prestando serviços para a população com qualidade e eficiência.

Assim, a LRF entrou em vigor com o objetivo principal de garantir a coordenação das políticas fiscais de todos os entes da federação e estabelecer o equilíbrio fiscal como obrigação da administração pública (SODRÉ, 2023).

Notório que a Lei de Responsabilidade Fiscal consagrou uma nova cultura gerencial na administração dos recursos públicos e, ainda, trouxe maior efetividade ao exercício da cidadania, especialmente no que se refere à participação do contribuinte no

processo de acompanhamento da aplicação dos recursos públicos e de avaliação dos seus resultados.

Nesse diapasão, o presente trabalho buscará analisar as duas maiores alterações promovidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) a Lei de Diretrizes Orçamentárias, de forma a elencá-las e esmiuçá-las do ponto de vista jurídico-orçamentário brasileiro, com o objetivo de entender suas contribuições à promoção de uma maior efetividade ao princípio da transparência.

A pesquisa a ser realizada no presente trabalho pode ser caracterizada como exploratória através de uma abordagem qualitativa. Isso porque, através do método hipotético-dedutivo, haverá o processo de construção do raciocínio lógico para conclusão sobre a hipótese definida, haja vista que se pretende estudar as duas maiores alterações promovidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), de forma a evidenciar o seu papel na busca pela maior transparência no âmbito orçamentário público.

Far-se-á levantamento bibliográfico para destrinchar as duas mudanças promovidas no bojo da LDO causadas pela LRF, trazendo as disposições dos Artigos 4º, §1º, §2º e 3º da LRF (Anexo de Riscos e Anexos de Metas Fiscais), seus aspectos, suas mudanças atreladas aos princípios orçamentários, especialmente o da transparência. A título exemplificativo, estão os autores Aliomar Baleeiro, Misabel Derzi, Ives Gandra da Silva Martins, Ricardo Lobo Torres, Claudio Carneiro e Kiyoshi Harada.

Haverá análise de textos acadêmicos e diversas fontes confiáveis de notícias e dados, que auxiliarão na compreensão do fundamento normativo e axiológico dos conceitos estudados.

Quanto ao material, o presente projeto realizar-se-á por meio de legislações, especialmente a Constituição Federal – CF/88, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF. Ainda, serão utilizados entendimentos doutrinários que abarquem o tema em comento ou sejam interessantes para o debate.

Tudo isso para entender e comprovar as reais contribuições fornecidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal à noção de transparência orçamentária oriunda das duas maiores mudanças promovidas no bojo da Lei de Diretrizes Orçamentárias brasileira no que tange ao Anexo de Riscos Fiscais e Anexo de Metas Fiscais, Artigos 4º, §§1º, 2º e 3º da Lei Complementar Nº 101/2000 (LRF).

2. ATIVIDADE FINANCEIRA, ORÇAMENTO E ESPÉCIES ORÇAMENTÁRIAS

No presente artigo, buscou-se uma análise pormenorizada acerca das duas maiores alterações promovidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e pela Lei de Diretrizes Orçamentárias relacionadas ao Anexo de Risco e ao Anexo de Metas Fiscais, conforme os três parágrafos do Artigo 4º da Lei Complementar Nº 101/2000

(LRF), de forma a discutir se elas alcançam o objetivo de trazer maior transparência à gestão orçamentária brasileira.

Contudo, antes de adentrar a tal ponto, torna-se preponderante trazer à tona os conceitos basilares que circundam a problemática em debate.

Primeiramente, o conceito de atividade financeira, que está intrinsecamente relacionado à finalidade de realização do bem comum, que pode ser entendido como “um ideal que promove o bem-estar e conduz a um modelo de sociedade, que permite o pleno desenvolvimento das potencialidades humanas, ao mesmo tempo em que estimula a compreensão e a prática de valores espirituais” (HARADA, 2018, p. 29).

Para tanto, o Estado desenvolve inúmeras atividades de acordo com a sua necessidade. Tais atividades podem representar os seus interesses primários, sendo indelegáveis em função da indisponibilidade do interesse público e consideradas, muitas vezes, como essenciais. Outras representam interesses secundários do Estado, intituladas atividades complementares do Estado, que podem ser desenvolvidas diretamente pelo Poder Público ou pelas concessionárias de serviços públicos (HARADA, 2018, p. 29).

Para Alberto Deodato (1968, p. 1), a atividade financeira “é a procura de meios para satisfazer às necessidades públicas”. Por sua vez, para Aliomar Baleeiro (2010, p. 18), a “atividade financeira consiste em obter, criar, gerir e despender o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu àquelas pessoas de direito público”.

Nesse sentido, a atividade financeira do Estado está ligada à “atuação estatal voltada para obter, gerir e aplicar os recursos financeiros necessários à consecução das finalidades do Estado que, em última análise, se resumem na realização do bem comum” (HARADA, 2018, p. 30).

Assim, nas palavras de Harada (2018, p. 30/31):

Cabe ao poder político a escolha dessas necessidades coletivas, encampando-as como necessidades públicas e, conseqüentemente, inseri-las no ordenamento jurídico, disciplinando-as a níveis constitucional e legal [...] Pode-se dizer que, entre nós, atualmente, a atividade financeira do Estado está vinculada à satisfação de três necessidades públicas básicas, inseridas na ordem jurídico-constitucional: a prestação de serviços públicos, o exercício regular do poder de polícia e a intervenção no domínio econômico.

Nessa cadeia lógica, tem-se a peça orçamentária, na qual contém a aprovação prévia das despesas e das receitas para um determinado período. Ou seja, o *orçamento* funciona como um instrumento a orientar o ente quanto a sua atuação sobre a economia, levando em consideração os interesses da sociedade e refletindo o plano de ação governamental.

Para Aliomar Baleeiro (2010, p. 521), “o orçamento é considerado o ato pelo qual o Poder Legislativo prevê e autoriza ao Poder Executivo, por certo período e em pormenor, as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas em lei”.

Esclarece-se que, por “arrecadação das receitas já criadas em lei”, não está vedada a arrecadação de tributo, legalmente criado, sem prévia inclusão orçamentária, pois esse princípio foi suspenso pela Emenda Constitucional N° 7/64, vindo a ser revogado definitivamente pela Emenda Constitucional N° 18/65, não constando nas Constituições que se sucederam (HARADA, 2018, p. 109).

O orçamento funciona como instrumento de otimização dos recursos financeiros, mas também é veiculador de determinada política financeira do ente que influencia na política econômica global do Estado.

Conforme Aliomar Baleeiro (1996, p. 402), não é o caso de equilibrar o orçamento, pois este não pode ser entendido como um fim em si mesmo, mas como um instrumento de progresso de uma nação. Sua função é equilibrar a economia nacional, afastar as inflações e deflações, mantendo sempre estável a economia. O pensamento atual exige a “humanização” do orçamento. “O orçamento atua, ainda, como instrumento de redistribuição da renda nacional. Corrige a desigualdade de patrimônio e rendas das pessoas, quer pela tributação, quer pela realização de despesas” (HARADA, 2018, p. 119).

Nesta toada, nas palavras de Harrisson Leite (2016, p. 68), surge o orçamento moderno:

Em seguida, partiu-se para uma concepção moderna do orçamento, tido, agora, como lei que programa a vida financeira do Estado, permitindo-se até mesmo haver endividamento deste, em atenção, sobretudo, aos interesses públicos da sociedade. Assim, toda vez que não é possível se alcançar o equilíbrio fiscal no orçamento, ou seja, quando as despesas públicas não são cobertas pela totalidade da receita arrecadada, há necessidade de o orçamento contemplar modalidades de cobrir o déficit, apelando aí para os empréstimos públicos, aqui chamados de crédito público.

Nesse cenário, existem três Espécies Orçamentárias brasileiras, conforme explica Carneiro (2020, p. 44):

a) PPA – Plano Plurianual: institui, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública Federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes – Art. 165, § 1º, da Constituição Federal;

b) LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias: diz respeito às metas e prioridades da Administração Pública Federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientando a elaboração da lei orçamentária anual, dispondo, ainda, sobre as alterações na legislação tributária e estabelecendo a política de

aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. Esta lei não se aplica antes de ser submetida à apreciação do Congresso Nacional. Deve, ainda, preceder a elaboração do orçamento, por estabelecer suas metas e prioridades – Art. 165, § 2º, da Constituição Federal;

c) LOA – Lei Orçamentária Anual: trata do orçamento fiscal referente aos três Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da Administração direta e indireta, fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, além do orçamento de investimentos das empresas estatais, bem como o orçamento da seguridade social – Art. 165, § 5º, da Constituição Federal.

Como foco do presente trabalho, passa-se a colocar uma lupa sobre a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar Nº 101/2000) mais adiante.

3. PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA ORÇAMENTÁRIA

Os princípios orçamentários estão previstos na própria Constituição Federal, de forma expressa ou implícita, para orientar e embasar toda a lógica/dinâmica orçamentária brasileira.

Seguindo o cerne do presente artigo, traz-se a lume de forma pormenorizada o Princípio da Transparência Orçamentária. Entretanto, deixa-se registrado que existem outros princípios constitucionais norteadores, como o da Exclusividade, Programação, Equilíbrio, Anualidade, Unidade, Universalidade, Legalidade, Publicidade, Não Vinculação de Receita de Impostos, Especialidade dos Incentivos Fiscais, Responsabilidade na Gestão Fiscal, entre outros – os quais não serão objeto da presente discussão.

É cediço que um dos princípios basilares que rege as manifestações da Administração Pública é o da Publicidade, previsto no Art. 37 da CF/88. A partir desse mandamento nuclear, surge o dever específico da transparência orçamentária (HENRIQUE & DOURADO, 2022, p. 24).

Conforme dispõe o §6º do Art. 165 da Constituição Federal, o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativos regionalizados do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. Tal postura permitirá a fiscalização e o controle interno e externo da execução orçamentária, que abrange as subvenções e a renúncia de receitas, segundo o Art. 70 da CF (HARADA, 2018, p. 125).

De acordo com os Artigos 48 e 49 da Lei de Responsabilidade Fiscal, são instrumentos da gestão fiscal os planos orçamentários, as prestações de contas e o respectivo parecer prévio do Tribunal de Contas, o relatório resumido da execução orçamentária e o relatório de gestão fiscal e as versões simplificadas desses documentos.

Assim, esses instrumentos têm o objetivo de observar a ampla divulgação do orçamento, inclusive através de meios eletrônicos, possibilitando pleno acesso à população ao conhecimento da existência e do conteúdo desses documentos.

Ainda, esse princípio se articula com o §6º do Art. 150 da CF, que subordina a concessão de qualquer anistia ou remissão em “matéria tributária ou previdenciária” à edição de lei específica do ente respectivo.

Trata-se de um desdobramento do princípio da transparência tributária, que está inserido no §5º do Art. 150 da CF, segundo o qual a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

No âmbito federal, o Art. 27 da Lei Nº 10.182/2001, determina que o Executivo estabeleça mecanismo que permita ao cidadão o acesso aos dados relativos à execução orçamentária.

Como relembra Harada (2018, p. 125), Gilmar Ferreira Mendes e Celso de Barros Correa Neto (2013), examinando os dispositivos constitucionais pertinentes, concluíram que o “princípio da transparência fiscal é norma estruturante do Estado Democrático de Direito brasileiro”.

A transparência assegura, também, o incentivo da participação popular e de audiências públicas durante o processo de elaboração e de discussão das Leis Orçamentárias. Esse princípio é o instrumento do exercício de cidadania no controle e fiscalização do gasto público.

4. LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS (LDO) E A LEI RESPONSABILIDADE FISCAL (LRF)

A Lei de Diretrizes Orçamentárias, nos termos do § 2º do Art. 165, com base no Plano Plurianual, “compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento”.

Nas palavras de Harrison Leite (2016, p. 204/205):

A LDO surgiu por meio da Constituição Federal de 1988, como elo entre o planejamento (PPA) e o operacional (LOA). Assim, enquanto o PPA tem o seu objetivo voltado para o planejamento estratégico do governo, a LDO tem o conteúdo voltado para o seu planejamento operacional, de curto-prazo.

A LDO interliga o PPA, planejamento estratégico, e a LOA, planejamento operacional, sendo considerada como planejamento tático. Vejamos o dispositivo constitucional:

Art. 165, § 2º, CF/88: A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, estabelecerá as diretrizes de política fiscal e respectivas metas, em consonância com trajetória sustentável da dívida pública, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. (Redação dada pela Emenda Constitucional Nº 109, de 2021).

Uma das funções da LDO é orientar a elaboração da Lei Orçamentária Anual, por isso, é feita antes da LOA e do PPA. O prazo para envio da LDO pelo Poder Executivo ao Poder Legislativo é, segundo o Art. 35, § 2º, II do ADCT, até o dia 15 de abril (oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro), e será devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa. Normalmente, a LDO entra em vigor após 17 de julho de um determinado exercício e permanece vigente até 31 de dezembro do exercício subsequente, vigendo acima de um ano (HENRIQUE & DOURADO, 2022, p. 31/32).

Há a determinação de incluir as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente e orientar a elaboração do orçamento anual. Isto quer dizer que todos os anos a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) deverá anteceder à Lei Orçamentária Anual (LOA). E isso deve ocorrer na esfera federal, estadual, municipal e no âmbito do Distrito Federal, como decorrência da simetria que resulta dos preceitos constitucionais (Artigos 25, 29 e 32).

Outrossim, essa lei de diretrizes deve dispor sobre alterações na legislação tributária. Como essas alterações implicam no aumento ou na diminuição da arrecadação tributária, que se refletirá na previsão de receitas a serem consignadas no orçamento anual, segue-se que as isenções e incentivos fiscais, em geral, só poderão ser concedidos antes do advento dessa lei de diretrizes.

Ainda, deverá estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento: Caixa Econômica Federal, Banco do Brasil S.A., Banco do Nordeste do Brasil S.A., Banco da Amazônia S.A. e Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico – de acordo com suas especificidades (HARADA, 2018, p. 132).

A LDO tem, também, como finalidade, dispor sobre o equilíbrio entre receitas e despesas, bem como traçar critérios e forma de limitação de empenho a ser efetivada sempre que houver perigo de não alcançar as metas fiscais que acompanham essa Lei em forma de Anexo (Art. 4º, §1º, §2º e §3º), que serão abordados mais à frente.

Como já mencionado anteriormente, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), antigamente, não cumpria com a sua finalidade, o que oportunizou a elaboração do Projeto de Lei Complementar (PLC) que regulamentava o Art. 163 da Constituição Federal de 1988.

A Lei Complementar Nº 101, chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), foi publicada em 05 de maio de 2000 e estabeleceu normas gerais de finanças públicas

a serem aplicadas a todos os entes, impôs parâmetros e limites, visando à gestão fiscal mais responsável e transparente.

Nas palavras de Martins e Nascimento (2008, p. 141), os objetivos fundamentais da LRF são:

[...] de um lado, o de impedir que os entes políticos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – façam despesas maiores de que o permitem as suas disponibilidades orçamentárias e, de outro, que renunciem a receitas a que fazem jus, em prejuízo das contas públicas [...]

Sodré (2023) elucida que “A LRF cria normas que (i) melhoram a eficácia dos instrumentos orçamentários, como a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA) como mecanismos de planejamento da administração pública; (ii) instituem mecanismos para o controle do déficit público e da dívida consolidada do setor público e (iii) aprimoram a transparência da gestão dos recursos públicos (...)”.

Notório, assim, que foi dado um importante passo na gestão dos recursos públicos, conforme se pode observar nos objetivos da Lei de Responsabilidade Fiscal, dispostos no §1º do Art. 1º:

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Em linhas gerais, a LRF possui quatro pilares: planejamento, transparência, controle e responsabilização (KHAIR, 2023). O planejamento é embasado em novas informações, metas, limitações e condições para a renúncia de receita e para a geração de despesa - inclusive com pessoal e de seguridade, para a realização de crédito. Já a transparência é evidenciada com a divulgação ampla de quatro relatórios de acompanhamento da gestão fiscal, que permitem aclarar as receitas e despesas: Relatório de Gestão Fiscal, Relatório Resumido da Execução Orçamentária, Anexo de Metas Fiscais e Anexo de Riscos Fiscais. Por sua vez, o controle se torna mais eficiente ante a maior transparência e qualidade das informações, exigindo uma postura fiscalizadora e intermitente através dos Tribunais de Contas. Por último, a responsabilização acontecerá na medida em que houver o descumprimento das regras pré-estabelecidas, suspendendo as transferências voluntárias e com a permissão para contratação de operação de crédito. Os responsáveis sofrerão as punições previstas na legislação que trata do crime de responsabilidade fiscal.

Repisa-se que a Lei de Responsabilidade Fiscal consagrou uma nova cultura gerencial na administração dos recursos públicos e, ainda, trouxe maior efetividade ao exercício da cidadania, transparência e equilíbrio orçamentário.

Com o surgimento da LRF, as organizações públicas estão sujeitas às exigências fiscais impostas pela lei. De acordo com essas exigências as organizações públicas precisam gerir os recursos públicos de forma transparente, aplicando estes da melhor forma possível. Assim, as informações fornecidas pela Contabilidade Pública são imprescindíveis para o processo de tomada de decisão na Administração Pública.

A fiscalização com relação aos limites impostos será feita, segundo a LRF, a partir elaboração de demonstrativos e relatórios que, conforme o Capítulo IX da Lei, devem ser apresentados aos órgãos de controle e fiscalização e, também, devem estar disponíveis para que a população possa acompanhar a destinação dos recursos públicos.

Ao definir os limites para a despesa com pessoal, além de regulamentar o Art. 169 da CF/88, a Lei de Responsabilidade Fiscal contribui para uma gestão fiscal responsável, pois segundo Debus (200-, p. 25) os gastos:

[...] com a folha de pagamento de pessoal representam o principal item de despesas de todo o setor público brasileiro. Entre 1996 e 2000, o conjunto dos Estados brasileiros gastou em média, 67% de suas receitas líquidas (receitas disponíveis) com pagamento de pessoal.

Com a vigência da LRF, os entes públicos que ultrapassarem as limitações fixadas, precisarão reduzir a despesa com pessoal ou aumentar a arrecadação.

Por todo o exposto, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) trouxe duas grandes alterações à Lei de Diretrizes Orçamentárias, que contribuíram para uma maior efetividade, especialmente, quanto ao princípio da transparência. Essas mudanças podem ser verificadas a partir das exigências contidas no Anexo de Riscos e no Anexo de Metas Fiscais, que devem integrar a LDO, à luz do Artigo 4º, §1º, §2º e §3º da LRF. Abordar-se-á cada uma delas a partir de agora.

5. PRIMEIRA MUDANÇA: ANEXO DE RISCOS FISCAIS (ART. 4º, §3º DA LRF)

Conforme mencionado alhures, a Lei de Diretrizes Orçamentárias brasileira, antigamente, não cumpria com a sua finalidade e, com a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal, duas grandes mudanças ocorreram em seu bojo, trazendo uma maior efetividade e transparência com relação aos seus objetivos.

A primeira grande mudança ocorrida diz respeito à exigência atrelada ao Anexo de Riscos, conforme Art. 4º, §3º da LRF – o qual dispõe:

Art. 4º A Lei de Diretrizes Orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do Art. 165 da Constituição e:

[...]

§ 3 A Lei de Diretrizes Orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem. (BRASIL, 2000)

Cumpra esclarecer a diferença entre o Anexo de Riscos Fiscais e o Relatório de Gestão Fiscal. Para tanto, pressupõe-se a noção de riscos fiscais, sua previsão legal e gestão fiscal.

Entende-se por riscos fiscais a possibilidade de ocorrerem situações econômicas que venham de alguma forma a impactar (de forma negativa) as contas públicas, conforme Art. 4º, § 3º, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Os riscos fiscais são classificados em: riscos orçamentários e riscos da dívida. Riscos orçamentários estão relacionados à não realização das receitas previstas, da realização de despesas não fixadas ou não orçadas, ou ainda orçadas a menor durante a execução do orçamento. Já os riscos de dívida são aqueles atrelados ao aumento do serviço da dívida pública, proveniente de fatos externos à administração (CARNEIRO, 2020, p. 68).

Por sua vez, o Anexo de Riscos Fiscais é um documento previsto pela Lei de Responsabilidade Fiscal que deverá acompanhar a Lei de Diretrizes Orçamentárias. Já o Relatório de Gestão Fiscal é um documento elaborado periodicamente (a cada quatro ou seis meses), que não integra a Lei de Diretrizes Orçamentárias (CARNEIRO, 2020, p. 68).

O Anexo de Riscos Fiscais incluirá, portanto, a avaliação dos passivos contingentes que poderão provocar um desequilíbrio entre receita e despesa nas contas públicas. Este anexo também deverá apresentar as medidas a serem tomadas, caso a execução seja confirmada.

Dito de outro modo, o Anexo de Riscos prevê a inclusão no orçamento de uma reserva de contingências para abraçar eventuais despesas extraordinárias oriundas de imprevistos.

Nas palavras de Claudio Carneiro (2020, p. 46/47), entende-se por despesas extraordinárias:

[...] aquelas cuja entrada é de caráter menos constante e, por não estarem previstas no orçamento, surgem em caráter excepcional, por força de uma situação momentânea que exigirá a intervenção do Estado no patrimônio do particular, como são os casos dos tributos contidos nos Arts. 148, II, e 154, II, ambos da CRFB/88, que representam, respectivamente, os empréstimos compulsórios em caso de guerra e calamidade pública e o imposto extraordinário em caso de guerra.

Assim, segundo Andrade (2006, p. 57), “para a elaboração desse anexo, será necessária a avaliação do que é incerto ou eventual, devendo para isso basear-se em ocorrências anteriores e experiências, tais como calamidades públicas, demandas judiciais etc.”.

Notório, assim, que o fato de se exigir a apresentação de relatório prevendo eventuais despesas extraordinárias e como se lidará com elas, estabelecendo uma reserva de contingência destinada a solucioná-las, faz jus a ideia de transparência orçamentária para a sociedade.

6. SEGUNDA MUDANÇA: ANEXO DE METAS FISCAIS (ART. 4º, §1º E §2º DA LRF)

Outra grande alteração ocorrida na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) trazida pela Lei de Responsabilidade Fiscal está atrelada ao Anexo de Metas Fiscais, conforme Art. 4º, §1º e §2º da LRF – os quais dispõem:

Art. 4 A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2 do Art. 165 da Constituição e:

[...]

§ 1 Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

§ 2 O Anexo conterá, ainda:

I - avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior;

II - demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional;

III - evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;

IV - avaliação da situação financeira e atuarial:

a) dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores públicos e do Fundo de Amparo ao Trabalhador;

b) dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial;

V - demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado. ”

(BRASIL, 2000)

A LDO tem, também, como finalidade, dispor sobre o equilíbrio entre receitas e despesas, bem como traçar critérios e forma de limitação de empenho a ser efetivada sempre que houver perigo de não alcançar as metas fiscais que acompanham essa Lei em forma de Anexo (Art. 4º, §1º, da LRF).

Assim, o Anexo de Metas Fiscais, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal, deve funcionar como um parâmetro no controle de execução das contas públicas, estabelecendo as metas anuais em valores correntes e constantes, para as receitas, despesas, resultado nominal e primário e montante da dívida pública para o exercício a que se referir e para os dois exercícios seguintes.

Portanto, esse Anexo de Metas Fiscais se vale da preservação do princípio do equilíbrio orçamentário e da transparência. Isso porque, às vezes, é preciso provocar déficit para executar obras de infraestrutura de envergadura, com vistas ao aumento da capacidade produtiva do país no futuro, a fim de resguardar a qualidade de vida das gerações futuras.

Para verificação periódica da correta execução orçamentária, a LRF obriga os Poderes e o Ministério Público a apresentar o Relatório Bimestral Resumido da Execução Orçamentária (Arts. 52 e 53) até trinta dias após o encerramento de cada bimestre. Esse Relatório precisa ser entregue ao Legislativo e ao Tribunal de Contas da União (TCU), bem como ser disponibilizado eletronicamente à população, para o controle social da execução orçamentária decorrente do princípio constitucional da legalidade das despesas, um corolário do princípio da legalidade tributária (HARADA, 2018, p. 132) e ao princípio da transparência orçamentária. Na hipótese de se constatar que a realização da receita poderá não alcançar as metas do resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, o Poder responsável deverá promover a limitação de empenho e de movimentação financeira nos trinta dias subsequentes – é o que dispõe o Art. 9º e Art. 31, §1º, II (HARADA, 2018, p. 132/133).

Ressalta-se que, a omissão do Anexo de Metas Fiscais na LDO e/ou a não adoção de providências de limitação do empenho e movimentação financeira sujeitam o agente público à infração administrativa do Art. 5º, inciso II e III, da Lei Nº 10.028/2000 (HARADA, 2018, p. 132/133).

Nessa toada, exigir a apresentação do Anexo de Metas Fiscais indicando as metas anuais claras para as receitas e despesas tanto para o exercício a que se referir, quanto para os dois exercícios seguintes torna o plano orçamentário do país mais coeso, eficiente e transparente.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

No presente trabalho, abordou-se que a Lei Complementar Nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – “LRF”) é considerada um marco para a Administração Pública ao implementar um novo modelo gerencial dos recursos públicos.

Após terem sido destrinchados conceitos importantes para a cadeira lógica desenvolvida, como os da atividade financeira, orçamento e espécies orçamentárias, assim como o Princípio da Transparência Orçamentária, foram pormenorizadas as duas maiores alterações ocorridas no bojo da Lei de Diretrizes Orçamentárias causadas pelo advento da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Isso porque, a LRF decretou a necessidade de elaboração do Anexo de Riscos Fiscais e do Anexo de Metas Fiscais na LDO, à luz do que dispõem os parágrafos 1º, 2º e 3º, do seu Art. 4º. Isto é, a partir do Anexo de Riscos Fiscais, ter-se-á uma reserva de contingências para albergar eventuais despesas extraordinárias fruto de imprevistos. Por sua vez, com o Anexo de Metas Fiscais abarcar-se-ão as metas anuais quanto às despesas e receitas para o respectivo ano, bem como para os dois exercícios financeiros subsequentes.

Assim, na medida em que estabeleceu a existência do Anexo de Riscos e o Anexo de Metas Fiscais, de forma a alterar a Lei de Diretrizes Orçamentárias, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabeleceu orientações e limites à Administração Pública, de forma a tornar as medidas orçamentárias mais claras e coesas, sob a égide do princípio da transparência orçamentária.

A confiabilidade da sociedade no governo brasileiro é frágil. Ter orientações pré-estabelecidas e dar notoriedade a como os recursos estão sendo arrecadados e despendidos de forma transparente mobilizam e incluem a população no processo orçamentário e no plano econômico do país – afinal, a ela deve se satisfazer e representar.

Ao criar mecanismos para que a lógica orçamentária seja inteligível, eficiente e dentro da legalidade, aproximam-se os cidadãos do ente público parlamentar e do próprio plano social. Tornam-se, assim, ainda mais concretas as políticas públicas e os ideais de governabilidade e governança.

Nesse condão, ao balizar, clara e legalmente, toda a sistemática envolvendo a elaboração do orçamento público, a atuação dos entes quanto às receitas e despesas, bem como estabelecendo/prevedendo margens de contingência para suprir imprevisibilidades e diminuir gastos surpresas, a LRF fez jus, além de outros, ao princípio norteador da transparência do orçamento. Incluiu a sociedade brasileira e trouxe à tona quais são as expectativas econômico-financeiras para o país a curto, médio, longo prazo, bem como instaurou uma penumbra de coesão entre cada tomada de decisão, cada exercício financeiro, cada projeto orçamentário, cada política pública – seja pontual, seja global.

8. REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. *Contabilidade pública na gestão municipal: novos métodos após a LC N° 101/00 e as classificações contábeis advindas da SOF e STN*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. rev., atual. e compl. (atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi). Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Mizabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. 14.

ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

_____. Hipótese de incidência tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

BENSOUSSAN, Fábio Guimarães; GOUVÊA, Marcus de Freitas. *Manual de Direito Econômico*. 2. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Editora JusPodivm, 2016.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, Diário Oficial da União, Brasília, 05/10/1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 27.07.2023.

_____. *Lei Complementar N° 101, de 04 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm>>. Acesso em: 27.07.2023.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Recursos Humanos. *Cartilha sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal*. Brasília; Disponível em: <http://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/legislacao/lei_resp_fiscal/CARTILHA.pdf>. Acesso em: 27.07.2023.

CARNEIRO, Claudio. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CONTI, José Mauricio. *O planejamento orçamentário da administração pública no Brasil*. São Paulo: Blucher Open Access, 2020.

DEBUS, Edson Ronaldo Nascimento Ivo. *Lei Complementar N° 101/2000: entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal*. 2. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, [200-].

DEODATO, Alberto. *Manual de ciência das finanças*. São Paulo: Saraiva, 1968.

FAÉ, Cleison. ZORZAL, Luzia. *A Lei de Responsabilidade Fiscal e a despesa com pessoal no governo federal*. XVI Congresso Brasileiro de Custos – Fortaleza – Ceará, Brasil, 03 a 05 de novembro de 2009. Anais Do Congresso Brasileiro De

Custos - ABC. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/969>>. Acesso em 13.07.2023.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 27. ed. rev. e atual. – São Paulo: Atlas, 2018.

HENRIQUE, Cláudio; DOURADO, Gabriel. *Direito Financeiro*. 2. ed. Coleção Carreiras Jurídicas 2022. Vol.18, Brasília: CP Iuris, 2022.

JUND, Sérgio. *Administração, orçamento e contabilidade pública: teoria e 830 questões*. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

KHAIR, Amir Antônio. *Lei de Responsabilidade Fiscal: guia de orientação para as prefeituras*. Brasília: Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão; BNDES, 2000. Disponível em: <https://bibliotecadigital.economia.gov.br/bitstream/777/395/1/080807_PUB_LRF_guiaOrientacao%20%281%29.pdf>. Acesso em: 13.07.2023.

KHAIR, Amir Antônio. *Gestão fiscal responsável simples municipal: guia de orientação para as prefeituras*. Brasília: Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão; BNDES, 2001.

LEITE, Harrison. *Manual de Direito Financeiro*. Salvador: Editora jus PODIVM. 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. Finanças públicas: fiscalização financeira e orçamentária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Tratado de Direito Financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 2.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. As finanças públicas na Constituição Federal. In: _____. *Tratado de Direito Financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1.

MARTINS, I. G. S.; NASCIMENTO, C. V. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MENDES, Gilmar Ferreira; CORREIA NETO, Celso de Barros. Transparência fiscal. In: *Tratado de Direito Financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1.

SODRÉ, A.C.A. *Lei de Responsabilidade Fiscal: condição insuficiente para o ajuste fiscal*. RAEletrônica, Volume 1, Número 2, jul-dez/2002. Disponível em <<https://www.scielo.br/j/raeel/a/TcZWYWpBCzp8Td7XfzsSjRL/?lang=pt>>. Acesso em 10.07.2023.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Financeiro, Econômico e Tributário – homenagem a Regis Fernandes de Oliveira*. Obra coletiva. (Orgs. Estevão Horvath, José Maurício Conti e Fernando Facury Scaff). São Paulo: Quartier Latin, 2014.

_____. *Direito Constitucional Financeiro*. São Paulo: RT, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro:Renovar, 2009.
