ESPAÇO LOCAL EM PERSPECTIVA

Os limites e as possibilidades dos pequenos municípios no federalismo brasileiro



COLEÇÃO GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL
EDIÇÃO 2023

CNM
CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS

ESPAÇO LOCAL EM PERSPECTIVA

Os limites e as possibilidades dos pequenos municípios no federalismo brasileiro

Brasília/DF, 2023.



CNM
CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS

Copyright © 2023. Confederação Nacional de Municípios – CNM.

Qualquer parte desta publicação pode ser reproduzida, desde que citada a fonte. Todavia, a reprodução não autorizada para fins comerciais desta publicação, no todo ou em parte, constitui violação dos direitos autorais, conforme Lei 9.610/1998.

Impresso no Brasil. Disponível em: <https://www.cnm.org.br>

Catalogado na fonte pela Confederação Nacional de Municípios

L732e Lima, Diana Vaz de
Espaço local em perspectiva: os limites e as possibilidades dos pequenos municípios no federalismo brasileiro/ Diana Vaz de Lima, Guilherme Estima Giacobbo e Ricardo Hermany. -- Brasília: CNM, 2023.
174 p. -- (Coleção Gestão Pública Municipal: XXIV Marcha a Brasília em Defesa dos Municípios – Edição 2023)

Disponível em: https://www.cnm.org.br
ISBN 978-65-88521-71-7

1. Autonomia Municipal. 2. Gestão Municipal. 3. Finanças Municipais. 4. Contabilidade Municipal. 5. Descentralização. 6. Transparência Pública. I. Giacobbo, Guilherme Estima. II. Hermany, Ricardo. III. Título.

CDD 352.16

Ficha catalográfica elaborada por: Daiane S. Y. Valadares CRB-1/2802

Autores
Diana Vaz de Lima
Guilherme Estima Giacobbo
Ricardo Hermany

Revisão técnica
Ricardo Hermany

Revisão de textos
KM Publicações

Revisão editorial
Daiane da Silva Yung Valadares

Diagramação
Eduardo Viana – Themaz Comunicação

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS

SGAN 601 Módulo N • Brasília/DF • CEP: 70.830-010
Contato: (61) 2101-6000 • e-mail: atendimento@cnm.org.br
www.cnm.org.br

Diretoria CNM 2021-2024

CONSELHO DIRETOR

Presidente | **Paulo Roberto Ziulkoski**
1º Vice-Presidente | **Julvan Lacerda**
2º Vice-Presidente | **Luiz Lázaro Sorvos**
3º Vice-Presidente | **Rosiana Lima Beltrão Siqueira**
4º Vice-Presidente | **Haroldo Naves Soares**
5º Vice-Presidente | **Jair Aguiar Souto**
1º Secretário | **Vago**
2º Secretário | **Hudson Pereira de Brito**
3º Secretário | **Manoel Alves da Silva Júnior**
1º Tesoureiro | **Francisco Nélio Aguiar da Silva**
2º Tesoureiro | **Erlânio Furtado Luna Xavier**
3º Tesoureiro | **Francisco de Castro Menezes Júnior**

CONSELHO FISCAL

Titular | **Silvany Yanina Mamlak**
Titular | **Joner Chagas**
Titular | **Diogo Borges de Araújo Costa**
1º Suplente | **Carlos Sampaio Duarte**
2º Suplente | **Wilson Tavares de Sousa Júnior**
3º Suplente | **Eduardo Gonçalves Tabosa Júnior**

CONSELHO DE REPRESENTANTE REGIONAIS

Titular da região Nordeste | **Vago**
Suplente da região Nordeste | **Paulo César Rodrigues de Morais**
Titular da região Sul | **Clenilton Carlos Pereira**
Suplente da região Sul | **Vago**
Titular da região Sudeste | **Carlos Alberto Cruz Filho**
Suplente da região Sudeste | **Vago**
Titular da região Norte | **Sebastião Bocalom Rodrigues**
Suplente da região Norte| **Célio de Jesus Lang**
Titular da região Centro-Oeste | **Valdir Couto de Souza**
Suplente da região Centro-Oeste | **Rafael Machado**

Autoria:

Diana Vaz de Lima – Doutora em Ciências Contábeis pelo Programa UnB/UFPB/UFRN, com programa de pós-doutorado concluído pela FEARP/USP

Guilherme Estima Giacobbo – Doutor em Direito pela Universidade de Santa Cruz do Sul (Unisc)

Ricardo Hermany – Doutor em Direito pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos/ Universidade de Lisboa)

Responsável pela Revisão de conteúdo: **Ricardo Hermany**

Palavras-chave: Autonomia local; Contabilidade municipal; Descentralização; Espaço local; Municipalismo.

Resumo: a obra conta com sete capítulos que abordam o histórico da formação do municipalismo no Brasil, organização e funcionamento dos Municípios, atribuições e competências locais, orçamento municipal, finanças locais, perpassando pela necessidade de adoção de padrões contábeis simplificados para pequenos Municípios, bem como pelas espécies de controles institucionais no âmbito local. A obra traz um especial enfoque aos pequenos Municípios e à necessidade de se adotar regras contábeis e exigências administrativas diferenciadas em razão do porte e da complexidade desses Entes. Também rebate e trata da PEC do pacto federativo, que visava extinguir uma parcela de Municípios de menos de cinco mil habitantes, trazendo dados e experiências que denotam a importância desses Entes para a harmonia do federalismo brasileiro.

Sumário

Carta do Presidente 10

Considerações Iniciais 12

1 Histórico e Autonomia Municipal no Brasil 16

1.1 Histórico do municipalismo brasileiro 16
1.2 A Constituição Federal de 1988 e o processo de descentralização política 20
1.3 Diferentes matizes de Municípios em um Brasil continental 30

2 Organização e Funcionamento dos Municípios 44

2.1 Prefeito municipal 44
2.2 Câmara de Vereadores 46
2.3 Estrutura administrativa municipal: regras idênticas *versus* realidades distintas 49

3 Atribuições e competências locais: o Princípio da Subsidiariedade e sua relação com a autonomia do espaço local 55

3.1 Princípio da Subsidiariedade e a interconexão com a Autonomia Local 55
3.2 Competências Locais – Aplicação prática da competência dos Municípios 62
3.3 Federalismo brasileiro em rota de colisão: ameaça da PEC 188/2019 e a extinção de pequenos Municípios 66

4 Orçamento Municipal 74

4.1 A importância do planejamento do orçamento para pequenos Municípios 74
4.2 Etapas do ciclo orçamentário 76
4.3 Instrumentos do planejamento municipal: PPA, LDO e LOA 78
4.4 Instrumentos para boa gestão da receita municipal 82
4.5 Transferências constitucionais e legais, voluntárias e negociadas 87
4.6 Instrumentos para boa gestão da despesa municipal 89
4.7 Restos a pagar e despesas de exercícios anteriores 94
4.8 Controle de fontes e destinação de recursos 98
4.9 Acompanhamento físico-financeiro do orçamento 100

5 Finanças Locais 102

5.1 Panorama Geral das Finanças Municipais 102
5.2 Regras de limites fiscais: pessoal e endividamento 110
5.3 Fundos de participação e a dependência financeira de pequenos Municípios 115
5.4 Instrumentos para boa gestão da tesouraria municipal 120

6 Padrões contábeis simplificados para pequenos Municípios 125

6.1 O processo de convergência da contabilidade municipal aos padrões internacionais 125
6.2 "Mundo Orçamentário" versus "Mundo Patrimonial" 126
6.3 Importância da Informação Contábil Patrimonial para Pequenos Municípios 128
6.4 Mudanças no plano de contas 133
6.5 Procedimentos contábeis patrimoniais simplificados para pequenos Municípios 135
6.6 Elaboração das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) 151

7 Controles na Administração Municipal 156

7.1 Controle Institucional do Poder Municipal 156
7.2 O Controle Social da Administração Pública Municipal 159
7.3 Ação do Controle no Setor Público 160
7.3.1 Controle Interno 162
7.3.2 Controle Externo 163
7.4 Lei da transparência x Lei de Acesso à Informação (LAI) 165
7.4.1 Lei da Transparência 165
7.4.2 Lei de acesso à informação (LAI) 166
7.4.3 LAI x Lei de Transparência 166

Referências 168

Carta do Presidente

A Constituição Brasileira de 1988 inovou ao trazer o espaço local – os Municípios – ao patamar de Ente federado. Na prática, significa dotar a gestão local de um conjunto de competências administrativas e, de forma ainda mais pioneira, legislativas.

Todavia, é preciso atentar que a realidade do municipalismo brasileiro não é simétrica, de maneira que, na proporção continental do país, com 5.568 Municípios, não se pode analisar a estrutura local em tese. É preciso um olhar concreto, voltado às diferenças regionais, em que a agenda pública não fique restrita às questões urbanas, mas também envolva as políticas públicas voltadas ao empoderamento social rural.

A obra que ora se apresenta tem esta proposta: analisar aspecto importante na construção de um verdadeiro municipalismo, ou seja, o papel dos pequenos Municípios e a efetivação do princípio da subsidiariedade. Este que, por sua vez, reconhece a legitimidade das esferas mais próximas do cidadão, mas que deve estar acompanhada da alocação dos recursos compatíveis com as demandas da sociedade.

Assim, a obra que surge no contexto de tramitação da PEC 188 – que em seu texto ameaça a manutenção de centenas de Municípios – procura superar alguns mitos como o da arrecadação própria que desconhece o pacto federativo que deve permear a redistribuição das receitas tributárias.

Além disso, trabalha com a necessidade de superação do paradoxo de regras idênticas para realidades distintas – haja vista que a legislação aplicável para a capital mais populosa do país é rigorosamente a mesma para pequenos Municípios rurais – com a apresentação de propostas bem-sucedidas no exterior de simplificação de regras contábeis.

Isso tudo sem olvidar a necessidade de se aplicar aos pequenos Municípios, com as adaptações e a necessária simplificação, os pressu-

postos da governança administrativa – traduzida por exemplo no planejamento e a avaliação orçamentárias – cotejados com claros mecanismos de controle da administração.

Desejo a todos uma ótima leitura e cumprimento aos autores pelo resultado.

Saudações municipalistas,

Paulo Roberto Ziulkoski
Presidente da CNM



Considerações Iniciais

A Confederação Nacional de Municípios (CNM), Entidade Civil, sem fins lucrativos e de utilidade pública, fundada em 8 de fevereiro de 1980, com sede em Brasília/DF, tem a missão de representar os governos locais e tem por meta a descentralização político-administrativa da União e dos Estados, em favor dos Municípios.

Desde sua fundação, a CNM vem atuando na defesa desses valores e pugnando pela consolidação da autonomia local, bem como a correspondente autonomia financeira. Em 2019, uma proposta de alteração constitucional veio no sentido contrário à defesa da autonomia local e do princípio do pacto federativo. Estamos nos referindo à previsão de alteração do art. 115 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, no âmbito da Proposta de Emenda Constitucional 188/2019 (PEC da Reforma do Pacto Federativo), do Senado Federal.

A aludida proposta previa a extinção dos Municípios de até cinco mil habitantes que não arrecadem ao menos dez por cento de sua receita proveniente do recolhimento dos impostos previstos no art. 156, atrelando sua incorporação pelo Município contíguo com melhor "índice de sustentabilidade financeira", conforme texto do projeto.

Depois de argumentar, trazer à tona fatos e argumentos jurídicos, emitir pareceres jurídicos e notas técnicas que demonstravam a necessidade de consolidação de um pacto federativo cooperativo, que estivesse alinhado às necessidades locais e à proximidade das respectivas populações locais dos centros decisórios, em um país com enormes assimetrias regionais e dotado de proporções continentais, pleiteou-se que se analisassem as razões contrárias a tal proposta. Isso porque a CNM entende que todas as questões que perpassam os pequenos Municípios jamais perpassariam por sua extinção.

Uma das grandes conquistas a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988 foi a consolidação formal de um modelo de federalismo trino, com reconhecimento dos Municípios como Ente federado

dotado de autonomia política, financeira e administrativa. Pela primeira vez, o país se aproximava da contemporânea tendência ocidental de descentralização do poder estatal e valorização dos governos locais, aproximando os eixos de decisão política de sua base subjacente: a sociedade.

Além disso, inúmeras iniciativas constitucionais buscaram assentar a democracia brasileira em dimensão participativa e semiparticipativa para além da mera democracia representativa formal e esporádica. Essas iniciativas tiveram mais percepção justamente no nível local, com a posterior previsão da obrigatoriedade de participação popular na formulação dos planos diretores municipais, na discussão das leis orçamentárias anuais, planos plurianuais e licenciamentos ambientais de grande impacto social e ambiental de âmbito local.

Mais do que isso, a dimensão participativa é preponderante na formulação do plano diretor municipal, cabendo aos poderes legislativos locais apenas a condução e a ratificação da decisão coletiva. É o que denominou de república participativa, paradigma norteador da gestão pública nacional que se inaugurou com a Constituição Federal e que se desenvolve pela atuação do "povo constitucional[1]".

Pela primeira vez a esfera municipal passa a ter um protagonismo institucional que permite maior aprofundamento das relações democráticas e participativas ao aproximar a gestão pública da sociedade disposta a participar das decisões públicas. Em um país de dimensões continentais, como o Brasil, o fator de proximidade dos centros decisórios é um preponderante para a qualificação democrática em dois sentidos: primeiro, porque permite ao gestor local conhecer melhor a realidade do espaço e suas necessidades e, segundo, porque facilita o envolvimento da sociedade na discussão dos assuntos públicos. Do contrário, o distanciamento geográfico entre os centros de decisão e a população gera, inevitavelmente, um decréscimo qualitativo e quantitativo de participação política.

A partir desse contexto, decidiu-se revisar e ampliar uma obra publicada pela CNM no ano de 2017, intitulada "**Municipalismo: Perspectivas da descentralização na América Latina, na Europa e no Mundo**", dando especial enfoque aos pequenos Municípios e à necessidade de

se adotar regras contábeis e exigências administrativas diferenciadas em razão do porte e da complexidade desses Entes. Dessa vez, a obra que ora se apresenta conta com seis capítulos que abordam desde o histórico da formação do municipalismo no Brasil até a necessidade de adoção de padrões contábeis simplificados para pequenos Municípios e os controles institucionais no âmbito local.

Essa obra foi revisada, rediscutida e ampliada a partir da pesquisa desenvolvida no contexto do convênio firmado entre a CNM e a Universidade de Santa Cruz do Sul (Unisc), por meio da atuação dos pesquisadores Ricardo Hermany e Guilherme Estima Giacobbo, em parceria com a pesquisadora da Universidade Nacional de Brasília (UnB) Diana Lima, trazendo uma perspectiva multi e transdisciplinar para o debate.

Como se verá a seguir, a alegada insustentabilidade financeira dos Municípios alvo da PEC 188/2019 e a alegada necessidade de redução de custos da máquina pública desconsideram uma série de fatores, bem como ignoram dimensões políticas subjetivas, mas importantes, como o sentimento de pertencimento, o conhecimento da realidade local pelos gestores municipais, a proximidade dos habitantes dos centros de decisão política e as grandes distâncias que separam algumas cidades de um país com dimensões tão alargadas como o Brasil.

Ademais, nos últimos anos o mundo sofreu com o impacto de uma pandemia de dimensões avassaladoras para a economia e a gestão pública, que colocou novamente os Municípios na linha de frente dos problemas com limitados recursos financeiros. Com a situação de calamidade sanitária que se abateu sobre o país e a crise de articulação interfederativa, uma controvérsia com repercussão importante envolveu o pacto federativo: a disputa da titularidade da competência em matéria sanitária – notadamente quanto à adoção de medidas restritivas.

Essa disputa deu origem a uma disputa constitucional, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, no ingresso da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 6.341, cujo objetivo buscava declarar incompatibilidade parcial com a Constituição Federal da Medida Provisória 926 , de 20 de março de 2020, relativamente às alterações promovidas no art. 3º,

caput, incs. I, II e VI, e parágrafos 8º, 9º, 10 e 11, da Lei Federal 13.979 , de 6 de fevereiro de 2020.

Nessa ação, buscava-se que fosse revelada que a adoção de medidas por parte do governo federal, na referida Medida Provisória 926/2020, para o enfrentamento da pandemia, não afastasse a competência concorrente dos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. Nesse ínterim, no dia 15 de abril de 2020, a ação teve a liminar referendada. O Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu, por unanimidade, que a tarefa de enfrentamento do Coronavírus (Covid-19) é competência concorrente da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e que as medidas do governo federal preconizadas na Medida Provisória (MP) 926/2020 não afastavam a adoção de providências normativas e administrativas dos demais Entes.

A ADI 6.341 inaugurou uma série de decisões da Suprema Corte no sentido de reconhecer a competência concorrente dos Entes federados em matéria de saúde pública. Assim, ainda que a União edite leis e decretos sanitários com previsão de medidas de controle e restrição de circulação para contenção da disseminação do vírus, dentre outras medidas, os Estados e os Municípios detêm a prerrogativa de legislar de forma complementar, desde que respeitada a proibição de proteção insuficiente e observadas as normas gerais. Essa complementação, entretanto, não pode conter normas mais brandas e que ofereçam menor proteção, sob pena de contrariar a lei federal. É mais um fato inconteste que demonstra a relevância e a consolidação do Município como Ente federado autônomo e independente.

É sobre o indispensável papel do Município, especialmente os de menor dimensão, que representam mais de 80% dos Municípios no Brasil, que a presente obra abordará a seguir.

1 Histórico e Autonomia Municipal no Brasil

1.1 Histórico do municipalismo brasileiro

O processo de formação do Estado brasileiro é inconstante, apresentando movimentos ora de centralização, ora de descentralização política, alterando-se, por conseguinte, o papel desempenhado pelos Municípios brasileiros. É necessário realizar um recorte histórico da função desempenhada pelos Municípios a fim de compreender a constituição do Estado brasileiro, desde o período colonial até o atual panorama municipalista, sob os fundamentos e as bases da Constituição Federal de 1988.

No início da colonização portuguesa, marcada pela característica geográfica continental e pela dificuldade de lidar com o vasto território encontrado, a metrópole, procurando um meio de administração das vastas terras brasileiras e uma forma mais eficiente de administrar seu novo território, estabeleceu o Sistema de Capitanias Hereditárias.

Assim, o Brasil foi dividido em quinze faixas territoriais, tendo sido entregues aos capitães donatários, que, apesar de não serem os proprietários das terras, tinham sua concessão, com outorga de competências para arrecadação de tributos, a doação de sesmarias, o alistamento de colonos para fins militares e a possibilidade de fundar vilas. Portanto, a criação das primeiras vilas – primeiro rudimento de Município no Brasil – era atribuição da administração das capitanias e não da Coroa[1].

Com a experiência malsucedida da maioria das vilas, apesar de mantida a divisão do território, sua administração passou a ser feita por Portugal, marcando "o processo de passagem das capitanias do domínio privado para o público", devido à preocupação de não perder a colônia

1 CNM. Confederação Nacional de Municípios. *Município: Palco da Vida. A história do municipalismo brasileiro.* Brasília: CNM, 2012. Disponível em: http://www.memoria.cnm.org.br/images/palco_da_vida_cnm.pdf. Acesso em: 5 nov. 2015.

por falta de presença. Assim, a Coroa portuguesa estabeleceu o Governo Geral em 1549, implicando maior centralização da administração[2]. O distanciamento geográfico da metrópole não impediu que as diretrizes erigidas com base na Ordenação Manuelina inviabilizassem a descentralização, pois "a administração colonial possuía um encadeamento cuja lógica eram os negócios da metrópole e não a autonomia local"[3].

Com a outorga da Constituição de 1824 objetivou-se controlar o poder das províncias, excluindo-as do debate e impondo uma Constituição que instituía o poder moderador como meio de assegurar o pleno poder do imperador, resguardando seu viés centralista. Nessa época, a influência do poder central sobre as administrações locais era quase absoluta (ARAÚJO, 2005, p. 144)[4].

Por consequência, o princípio federalista, desejado pelos representantes das Câmaras municipais e dos deputados das Províncias não foi incorporado na Constituição de 1824, muito embora tenha criado os "Conselhos Gerais das Províncias", medida meramente paliativa. Tais Conselhos não tinham competência para proposição nem deliberação de leis (ARAÚJO, 2005)[5].

Apesar da instituição de Câmaras municipais nas cidades e vilas pela Constituição de 1824 e da eletividade do cargo de vereador, a Lei Regulamentar de 1º de outubro de 1828 veio limitar a autonomia dos Municípios, subordinando o Município administrativa e politicamente aos presidentes de Províncias.

A Constituição Republicana de 1891, em que pese prever o federalismo – não pode ser considerada uma carta efetivamente capaz de assegurar a autonomia local, pois se trata de uma estratégia tutelada pelo poder central.

---

2 FAUSTO, Boris. *História do Brasil*. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2006, p. 46.

3 ARAÚJO, Gilda Cardoso de. *Município, federação e educação: história das instituições e das ideias políticas no Brasil*. Tese Apresentada ao Programa de Pós Graduação em Educação da Faculdade de Educação da Universidade de São Paulo, 2005, p. 128.

4 ARAÚJO, Gilda Cardoso de. *Município, federação e educação: história das instituições e das ideias políticas no Brasil*. Tese Apresentada ao Programa de Pós Graduação em Educação da Faculdade de Educação da Universidade de São Paulo, 2005, p. 144.

5 *Ibidem.*

Nesse sentido, mesmo que os Estados estivessem condicionados a transferir para os Municípios tudo que fosse referente a seu "peculiar interesse", a pretensa autonomia outorgada pelos Estados aos Municípios variava de acordo com os interesses dos primeiros, situação comprovada pelas Leis Orgânicas dos Municípios, elaboradas a partir das Assembleias Legislativas Estaduais, na maior parte do país[6].

Ainda que a expressão "autonomia estadual e municipal" estivesse expressa na Constituição, os Municípios não conseguiram desfrutá-la na prática em razão das práticas clientelistas e do coronelismo presente na relação entre Estados e Municípios. Pela característica geográfica, que contribuía para o isolamento da maioria dos Municípios, criaram-se as condições favoráveis ao controle da população pelos coronéis, restando mitigada a comunicação e o contato dos Municípios no interior do país com os centros urbanos de decisão política, inviabilizando-se o desenvolvimento de uma política local cidadã[7].

O período circunscrito entre a década de 1930 e meados de 1940 foi marcado pela tentativa de enfraquecimento da política dos governadores e de fortalecimento da União. O Governo Provisório, instaurado por Getúlio Vargas, foi notadamente centralista e centrípeto, tendo dissolvido o Congresso Nacional e os legislativos estaduais e municipais, concentrando o Poder Executivo e o Legislativo em suas mãos. Logo no segundo ano da Era Vargas, em 1931, foi estabelecido o Código dos Interventores, que depôs os governadores dos Estados, substituindo-os pelos interventores federais.

É com o fim do Estado Novo, e no início do período democrático, entre os anos de 1945 a 1964, que a autonomia político-administrativa e financeira dos Municípios em relação à União foi assegurada, registrando-se o advento de eleições diretas para prefeitos e vereadores (con-

6 CNM. Confederação Nacional de Municípios. *Boletim de Março de 2015*. Disponível em: http://www.cnm.org.br/portal/dmdocuments/Pacto%20Federativo%20%C3%A9%20d%C3%ADvida%20do%20Congresso%20(mar%C3%A7o%20de%202015).pdf. Acesso em: 12 ago. 2016.

7 COLUSSI, Eliane Lúcia. *Estado Novo e Municipalismo Gaúcho*. Passo Fundo: EDIUPF, 1996, p. 18.

sagrada no art. 28, I, da Constituição Federal de 1946)[8], a prerrogativa dos Municípios de decretar e arrecadar tributos de sua competência e a gestão de tudo que fosse de seu "peculiar interesse", cabendo ainda a organização dos serviços públicos locais (art. 28, II). O Município adquiriu também participação na arrecadação de alguns tributos de competência da União[9]. Cabe ressaltar que a Constituição de 1946 "inovou ao aumentar a autonomia política e financeira dos municípios, tradicionalmente tolhidas pelas Cartas constitucionais anteriores"[10].

Mas a evolução da autonomia municipal brasileira mostrava-se ainda incipiente e, da mesma maneira do que ocorrera até aquele momento, submetida a movimentos pendulares. Pela própria natureza do federalismo brasileiro, que surgiu da articulação do próprio poder central, a partir de um movimento de segregação, a estrutura municipal sempre foi frágil, submetida aos contextos de retração democrática.

Com o período militar – com início em 1964 –, medidas de centralização da tomada de decisão foram realizadas, dentre as quais a divisão de alguns Municípios brasileiros em categorias específicas, como os de segurança nacional e os de estâncias hidrominerais. Nesses locais não era possível a realização de eleições diretas, ao passo que no restante dos Municípios, o sufrágio permaneceria sendo direto[11].

Após uma série de medidas de caráter centralista, até mesmo a elite política estadual e municipal que havia apoiado o golpe militar estava descontente e frustrada, visto que a "estabilização exigia também a adoção de medidas ortodoxas, de caráter antipopular, o que desagradava os líderes civis que apoiaram o golpe"[12].

---

8 Art. 28, I, CF/1946: A autonomia dos Municípios será assegurada: I – pela eleição do Prefeito e dos Vereadores. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm.

9 MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Municipal brasileiro*. 5. ed. São Paulo: RT, 1991.

10 ABRÚCIO, Fernando L. Para além da descentralização: os desafios da coordenação federativa no Brasil. In: FLEURY, Sônia (Org.). *Democracia, descentralização e desenvolvimento: Brasil e Espanha.* Rio de janeiro: FGV, p. 77-125, 2006.

11 CNM. Confederação Nacional de Municípios. *Município: Palco da Vida. A história do municipalismo brasileiro.* Brasília: CNM, 2012. Disponível em: http://www.memoria.cnm.org.br/images/palco_da_vida_cnm.pdf. Acesso em: 5 nov. 2015.

12 ABRÚCIO, 2006, p. 60.

A transição do regime autoritário para a democracia no Brasil, especialmente da realização de eleições para governador, não se caracterizou apenas como uma negociação entre partidos políticos, mas, sobretudo, contou também com a articulação dos atores políticos locais. Com a derrocada da ditadura, após a presidência de cinco militares, o Brasil passou a contar com um governo civil, eleito de forma indireta. A edição do marco legal que afastasse definitivamente o país do espectro autoritário começou a ser edificado em 1º de fevereiro de 1987, quando foi instalada a Assembleia Constituinte.

Cabe frisar que, desde 1824, o Brasil passou por inúmeras cartas constitucionais, alterando a dinâmica organizacional, a forma e o sistema de governo, além da forma de estado, dificultando a constituição de uma identidade política sólida e a constituição de atores locais representativos e cidadãos, possibilitando, ao contrário, o fortalecimento de oligarquias e coronelismos regionalistas. Somente com o advento da Constituição Federal de 1988 que se pode vislumbrar, ao menos em tese, o amadurecimento político institucional do país em sede de lei fundamental, com repartição de competências e respeito à autonomia local, como será abordado nos pontos seguintes.

1.2 A Constituição Federal de 1988 e o processo de descentralização política

Só se torna pertinente debater a descentralização do poder central e a democratização do espaço local quando há sustentação constitucional e jurídica para tanto. Inútil seria envidar esforços em discussões e proposições de alternativas democráticas ao poder local se, materialmente, não houvesse o que democratizar. A figura do Município representa o nível institucional mais próximo do cidadão, portanto, representa o poder local como Estado. Disso decorre o fato de só fazer sentido tratar da descentralização se o Ente municipal desfrutar de autonomia e de poder político suscetível de compartilhamento entre os cidadãos.

Nessa lógica, a Constituição Federal, no art. 1º, ao tratar dos princípios fundamentais dispõe que a República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e dos Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito. Daí vislumbra-se que a federação consubstancia o republicanismo como princípio fundamental, vinculando, por conseguinte, o desenvolvimento sistemático da organização política, elevando o sistema federativo como cláusula pétrea[13].

A organização federativa, prevista e garantida nas constituições dos respectivos Estados, pode ser compreendida como o sistema político em que agrupamentos territoriais e políticos se unem para originar uma organização de maior amplitude. No Estado federal, os Estados-membros que fazem parte da União mantêm sua autonomia política, administrativa e financeira, desfazendo-se, no entanto, de algumas prerrogativas em prol de uma nova figura política supradimensionada em relação às unidades locais, destacando-se, neste sistema, a soberania como a mais relevante das prerrogativas.

Diante dessa análise, pode afirmar-se que a originalidade do sistema federação está em ter feito surgir um Estado soberano composto por Estados autônomos. Para os Estados independentes que se associam, ingressar em uma Federação significa abdicar de sua soberania, transferida para o Estado Federal, passando a deter autonomia, nos termos postos na Constituição Federal. Da mesma forma, no caso de Federações formadas por desagregação de Estados unitários, a opção pelo modelo Federal representa conferir às antigas províncias autonomia em grau de que não dispunham, ficando com o Estado Federal a soberania[14].

Portanto, em um Estado de base federalista, os Estados que o integram mantêm considerável autonomia política, administrativa e financeira, desvencilhando-se de sua soberania. Essa distribuição do poder político entre os diversos Estados federados que fazem parte de um Estado federal vai ao encontro da preservação da diversidade de

13 Conforme previsão do art. 60, § 4º, inc. I, da CF: "Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I – a forma federativa de Estado;"

14 STRECK, Lenio Luiz; CANOTILHO, José J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira (Ed.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2013, p.110.

culturas, das diferentes origens históricas e das tradições políticas em determinada sociedade. A Constituição Federal, por conseguinte, é a responsável pela garantia da autonomia local, bem como pela forma de cooperação política para divisão de poder. Assim, pode-se afirmar que "a base jurídica da Federação é sempre uma Constituição escrita, comum a todas as entidades federadas, na qual estão fixados os fundamentos essenciais de suas relações recíprocas"[15].

O que se percebe, contudo, é que no Brasil adotou-se um modelo de federalismo *sui generis*, tendo inexistido qualquer pacto prévio à adoção do sistema federal, pois o que se percebe dentro da história constitucional brasileira é que não são "os Estados que geram a federação. Isto transparece na Constituição de 1891 e persiste com as subsequentes, que sempre confirmam a opção pelo estado federal, e, em consequência, determinam que os Estados se adaptem as suas normas"[16]. Decorre daí que o federalismo brasileiro se deu por segregação, sendo imposto por uma opção exclusiva do poder central e permanecendo nesses moldes mesmo na atual Constituição. Assim, a formação do Estado Federal brasileiro:

> [...] não obedeceu ao mesmo processo de formação do Estado Federal norte-americano. Enquanto este nasceu da agregação de Estados soberanos, o Estado brasileiro nasceu da segregação de um Estado Unitário. O império mantinha um Estado centralizado e unitário. Com a Proclamação da República, institui-se um Estado Descentralizado, exigindo do poder central distribuição das competências que acumulava. Portanto, os processos foram inversos[17].

Usualmente as federações possuem três características em comum: rigidez da Constituição (absoluta ou relativa); existência de um poder supremo instituído para resolução de controvérsias entre Estados federados entre si ou destes com a União, geralmente com base

15 *Ibidem.*

16 FILHO. Manoel Gonçalves Ferreira. O Federalismo no Brasil. *In*: CAGGIANO, Monica Herman; RANIERI, Nina (Orgs.). *As novas Fronteiras do Federalismo.* São Paulo: Imprensa Oficial, 2008. p. 43.

17 ARAUJO, Luiz Alberto David; JÚNIOR, Vidal Serrano Nunes. *Curso de direito constitucional*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p.272.

na Constituição; e partilha constitucional das competências federais, estaduais e, no caso brasileiro, municipais. Assim, tanto as leis federais quanto as estaduais encontram-se no mesmo plano hierárquico, possuindo seu "*fundamento de validade* na própria Carta Magna, apresentando campos de atuação exclusivos e muito bem discriminados. Por se acharem igualmente subordinadas à Constituição, as várias ordens jurídicas são isonômicas"[18].

Acrescente-se, ainda, que o princípio federativo consubstanciado na Constituição proíbe tratamentos jurídicos que possam criar distinções e privilégios – inclusive tributários – entre os Entes políticos federados. Contudo, o federalismo brasileiro permanece sob a influência de práticas centrípetas, mantendo um federalismo assimétrico, onde se constata a dependência de Estados e Municípios em relação à União, especialmente em decorrência do sistema constitucional de repartição tributária.

O cerne do princípio federativo está, então, na separação de competências e repartição de receitas tributárias, o que guarda total coerência com autonomia de Estados e Municípios, pois "os fundadores do federalismo brasileiro sabem que não existe autonomia, com autogoverno, sem autonomia financeira. Ou seja, sem que os entes federativos possuam fontes próprias de tributação, sobre as quais livremente disponham"[19].

Desse modo, em relação ao processo histórico de descentralização e autonomia municipal no Brasil, conclui-se que essa tarefa foi negligenciada e postergada por um longo período da política administrativa nacional, só se realizando em termos constitucionais com a Carta de 1988. Pode-se dizer, desta feita, que a autonomia municipal:

> [...] no regime monárquico o Município não a teve, porque a descentralização governamental não consultava aos interesses do imperador; na primeira República não a desfrutou, porque o coronelismo sufocou toda a liberdade municipal e falseou o sistema eleitoral vigente, dominando inteiramente o governo local; no período revolucionário (1930-1934) não ateve, por ser incompatí-

18 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 161.

19 FILHO. Manoel Gonçalves Ferreira. O Federalismo no Brasil. In: CAGGIANO, Monica Herman; RANIERI, Nina (Orgs.). *As novas Fronteiras do Federalismo.* São Paulo: Imprensa Oficial, 2008, p. 50.

> vel com a discricionariedade política que se instaurou no país; na Constituição de 1934 não a usufruiu, porque a transitoriedade de sua vigência obstou à consolidação do regime; na Carta outorgada de 1937 não a teve, porque as Câmaras permaneceram dissolvidas e os prefeitos subordinados à intervenção dos Estados[20].

Em que pese a Constituição de 1946 – com as subsequentes constituições estaduais e as leis orgânicas municipais – ter propiciado um grau de autonomia nas administrações locais, outras questões referentes às liberdades políticas restaram prejudicadas, razão pela qual, em 1946, os Municípios também acabaram por não usufruir da autonomia declarada[21].

Por outro lado, a divisão de competências trazida pela Constituição de 1988 está baseada em um sistema complexo, onde se intercalam competências privativas e competências concorrentes, cumulativas e não cumulativas. Distribuem-se competências, tendo a União e os Municípios competências expressas, ao passo que os Estados-membros possuem uma competência residual. Disso se vislumbra parte da importância conferida ao Ente municipal, pois "aos municípios, cabe essencialmente administrar os assuntos de interesse local, bem como legislar sobre eles, isto, é claro, dentro dos limites e das diretrizes traçadas pelo Poder Federal e, mais raramente, pelo Poder Estadual"[22]. Daí, então, que o vocábulo "interesse local"[23] passou a substituir a expressão "peculiar interesse"[24] da Constituição de 1967, tornando o âmbito de atuação e autonomia mais amplo em relação àquela conferida anteriormente.

---

20 MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Municipal brasileiro*. 5. ed. São Paulo: RT, 1991, p. 37.

21 FABRIZ, Daury César; FERREIRA, Cláudio Fernandes. *O município na estrutura federativa brasileira: um estudo comparado*. Revista da Faculdade de Direito da UFMG, n. 41, 2002, p. 110.

22 FILHO. Manoel Gonçalves Ferreira. O Federalismo no Brasil. In: CAGGIANO, Monica Herman; RANIERI, Nina (Orgs.). *As novas Fronteiras do Federalismo.* São Paulo: Imprensa Oficial, 2008. p. 49.

23 Constituição Federal 1988: "Art. 30. Compete aos Municípios: I – legislar sobre assuntos de **interesse local**;" (grifo nosso)

24 Constituição Federal 1967: "Art. 16 – A autonomia municipal será assegurada: [...] II – pela administração própria, no que concerne ao **seu peculiar interesse**, especialmente quanto:

a) à decretação e arrecadação dos tributos de sua competência e à aplicação de suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade, de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei estadual;

b) à organização dos serviços públicos locais." (Grifo nosso)

Por um lado, a partilha de competências é que dá substância à descentralização em unidades autônomas. Isso porque, se o fulcro da autonomia dos Entes federados está primordialmente na capacidade de auto-organização e de autolegislação, ficaria destituído de sentido reconhecer essa capacidade sem se definir o objeto passível de normatização pelo poder central e pelos poderes estaduais. Por outro lado, para a preservação de um relacionamento harmônico entre o conjunto e as partes, é imprescindível delimitar as respectivas atribuições, sem o que seria inevitavelmente conflituosa sua convivência[25].

Nesse diapasão, a Constituição Federal de 1988 é o primeiro documento político brasileiro a trazer mecanismos aptos a romper com o paradigma da centralização, arquitetando um Estado de caráter mais centrífugo. Ela passou a conferir aos Entes municipais uma significativa autonomia, outorgando-lhes competência legislativa sobre assuntos de interesse local – o que é uma importante peculiaridade do sistema federativo brasileiro. Outro avanço que a Carta de 1988 estabeleceu foi a obrigatoriedade de criação de Lei Orgânica e a assunção de diversas tarefas constitucionais através dos processos de municipalização de serviços públicos.

Quanto ao deferimento dessa autonomia, pode-se referir que ela representa, "sob a óptica do Direito, a faculdade que a pessoa política Município tem de, dentro do círculo de competência pré-traçado pela Constituição, organizar, sem interferências, seu governo e estabelecer, *sponte propria*, suas normas jurídicas"[26].

Em relação a esse acréscimo de autonomia para os Municípios, sustenta-se que é difícil vislumbrar outra forma de união federal na atualidade onde tal princípio da autonomia municipal "tenha alcançado grau de caracterização política e jurídica tão alto e expressivo quanto aquele que consta da definição constitucional do novo modelo implantado no País com a Carta de 1988"[27].

25 STRECK; CANOTILHO, 2013, p. 110.

26 CARRAZZA, 2013, p. 189.

27 BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 314.

Desse modo, a autonomia municipal se consagra com o processo de descentralização política, administrativa e financeira, repartida entre União, Estados-membros e Municípios, consubstanciada em princípios norteadores capazes de lhes fornecer bases legítimas para se auto-organizar. Tal autonomia municipal, frisa-se, só foi efetivamente prevista na Constituição de 1988, sendo essencial o desafio de uma hermenêutica capaz de atribuir de fato, efeitos concretos para um federalismo municipalista.

Em vista disso, ainda que incontestável a autonomia conferida ao Ente municipal, o que até então não se havia experimentado na história constitucional brasileira, bem como a clara intenção do constituinte de reduzir o caráter centrípeto do Estado brasileiro, há de se efetuar posição crítica acerca desse (re)arranjo institucional, o qual consubstanciou uma uniformização de regras em um Estado de proporções continentais. Isso fica claro tanto no atinente às diferenças regionais, quanto no que se refere às diferentes matizes dos Municípios, sua capacidade financeira e seus variados perfis demográficos.

Acrescente-se ainda o fato de o Município ter adquirido competência exclusiva para a elaboração de Lei Orgânica própria, o que corrobora sua capacidade de auto-organização e sua potencialidade de ser protagonista no contexto político nacional. O Ente local, a partir deste acréscimo de competências, torna-se elemento-chave na criação de uma nova lógica político-administrativa que enseja uma descentralização dos assuntos de interesse local, especialmente no que tange à criação de políticas públicas próprias.

Assim, é facultado ao poder local – sob a forma de democracia participativa – decidir sobre as matérias afeitas ao seu contexto, haja vista que só é possível democratizar e compartilhar poder, quando, de fato, há poder a ser repartido. Daí a importância de se mencionar a repartição dupla de competências: uma vertical, interinstitucional e outra horizontal, inserida no espaço local próprio, compartilhando o poder entre governo e sociedade. Essa perspectiva exige uma qualificação do poder local, a fim de evitar a repetição, apenas em escala menor, das

deficiências na apropriação do espaço público pela sociedade, o que se verificou – infelizmente – na história nacional brasileira.

Assim, a descentralização tem a potencialidade do empoderamento do cidadão comum – aquele que habita o espaço local – a partir da apropriação do espaço público pela sociedade, na medida em que se propicia a ele participar de modo mais ativo da decisão pública, a partir do convívio político em contato direto com a localidade municipal onde reside. É factível de se desenvolver com a descentralização o exercício e a educação dos cidadãos locais, possibilitando incutir um senso de responsabilidade e respeito no interior de sua coletividade, onde se estabelece a escola política por excelência[28].

A autonomia municipal afigura-se como um tripé, que se baseia na capacidade de o Município se autogovernar, autoadministrar e auto-organizar, especialmente quanto à possibilidade de normatização própria – materializada na lei orgânica – na elaboração do plano diretor, capacidade de produzir normas atinentes aos assuntos de interesse local e competência legislativa suplementar, no que tange à legislação federal e estadual.

Saliente-se ainda que a própria Constituição Federal estabeleceu duas formas de participação popular que devem constar, obrigatoriamente, nas leis orgânicas municipais, como a cooperação das associações representativas no planejamento municipal e a possibilidade da iniciativa popular de projetos de lei de interesse específico do Município, que se dá mediante manifestação de, no mínimo, cinco por cento do eleitorado. Desvela-se, então, o viés democrático que a Constituição associa ao plano institucional brasileiro, retirando do poder público o monopólio das decisões.

No entanto, em que pese o conjunto de competências constitucionalmente atribuídas pelos Municípios terem contribuído formalmente ao seu processo de autonomia, alguns problemas crônicos permanecem. A concentração de recursos nos níveis de governo superiores têm invia-

28 CASTRO, 1998, p. 17.

bilizado ações mais incisivas do poder público local no que se refere ao combate de problemas históricos, como saneamento básico, educação e programas de saúde familiar.

O Município se vê, assim, paralisado em face das necessidades e demandas urgentes do espaço local, sem dispor dos recursos necessários para realizar uma gestão plenamente eficiente voltada às políticas públicas preventivas de médio e longo prazo, como se vê a seguir:

> Como atribuir competências importa conferir poderes, mas também deveres, para cujo comprimento são indispensáveis recursos financeiros suficientes, torna-se evidente a importância de uma equilibrada distribuição constitucional de rendas, mormente de receitas tributárias, entre os integrantes da Federação, para que possam desempenhar suas funções sem dependência financeira. Sim, porque a dependência financeira acaba sempre descaracterizando o federalismo, como qual é incompatível a dependência política que aquela provoca[29].

O Município brasileiro enfrenta um verdadeiro paradoxo: de um lado o debate constante no sentido da garantia de seu papel na federação e de outro a absoluta impossibilidade de cumprimento de suas obrigações, haja vista a distribuição inócua dos recursos tributários. O foco central, no entanto, não reside numa crise financeira nacional, com carência de recursos, panorama comum até a década de 1990, mas, fundamentalmente, revela um profundo déficit de engenharia institucional, onde a tônica é a centralização orçamentária nos órgãos da União. A tendência é de admitir que as formas de organização da vida no cotidiano local devem ser engendradas e administradas por um Ente superior e que as deficiências regionais devam ser sanadas por instâncias centralizadas e distantes do espaço local. Por muito tempo, a transferência de responsabilidade, envolvendo as políticas públicas, para os governos locais se deram mediante

29 STRECK; CANOTILHO, 2013, p. 110.

> [...] o repasse de funções a governos locais sem garantir a autonomia e financiamento, a desconcentração de atribuições da administração central para as agências e, nestas, da cúpula para os gerentes, e ainda a privatização de empresas públicas. Essas ações buscavam reduzir custos e melhorar o desempenho da gestão pública, só que propositadamente negligenciavam o cerne de qualquer processo descentralizador: a democratização do Estado[30].

Ainda que as instâncias da União devam prestar auxílio no que tange à implementação de políticas públicas de âmbito nacional, a iniciativa e a adequação das ações devem ser essencialmente fomentadas no espaço local. Decorre daí a necessidade da criação de uma cultura democrática na base das relações de poder, onde as decisões possam ser deliberadas participativamente nas instâncias locais, oportunizando uma gestão participativa e descentralizada, onde, além do poder público local, os cidadãos sejam membros ativos do processo político.

Tem-se, então, a crucial importância de uma descentralização para além da perspectiva vertical, mas, sobretudo, contemplando a edição de instrumentos legais que englobem a dimensão horizontal, tornando o processo de municipalização de políticas públicas envolta por uma ação institucional que propicie a apropriação do espaço público local pela sociedade. Um novo modelo de democracia, seja participativa ou deliberativa, deve estar assentado na égide do controle social das decisões públicas e deve ser o foco de quaisquer iniciativas de descentralização do poder estatal e da (re)democratização do espaço local.

> A descentralização, nesse nível, deverá ser estímulo às liberdades, à criatividade, às iniciativas e à vitalidade das diversas legalidades, impulsionando novo tipo de crescimento e melhorias sociais. As burocracias centrais, de tendências autoritárias, opõem-se, muitas vezes, às medidas descentralizadoras, contrariando as atribuições da sociedade e dos governos locais. O melhor clima das relações entre cidadãos e autoridades deve iniciar-se nos municípios, tendo em vista o conhecimento recíproco, facilitando o diagnóstico

30 ABRÚCIO, Fernando L. Para além da descentralização: os desafios da coordenação federativa no Brasil. In: FLEURY, Sônia (Org.). *Democracia, descentralização e desenvolvimento: Brasil e Espanha.* Rio de janeiro: FGV, 2006, p. 79.

> dos problemas sociais e a participação motivada e responsável dos grupos sociais na solução dos problemas, gerando confiança e credibilidade[31].

É neste aspecto que assume destaque o princípio da subsidiariedade – implícito no ordenamento jurídico brasileiro, a partir de uma leitura sistemática da descentralização e da ideia de federalismo trino. O princípio, com grande prestígio na Europa, é capaz de permitir a articulação de um poder local que permita a concretização de um espaço institucional de competências com uma nova e qualificada relação entre as instituições estatais e a sociedade.

Assim – embora destacadas as fragilidades do federalismo pátrio –, reforça-se a necessidade da análise acerca das potencialidades da organização do Estado brasileiro para o fomento da atuação democrática no plano local. Como parte dessa necessidade de redefinição do pacto federativo, entende-se relevante a possibilidade de aplicação do princípio da subsidiariedade no plano político-administrativo, essencial para a democratização do espaço municipal.

1.3 Diferentes matizes de Municípios em um Brasil continental

Já se mencionou que a autonomia municipal tem sustentação em uma base tridimensional, baseada na capacidade de o Ente local se autogovernar, autoadministrar e auto -organizar. Cabe destacar a possibilidade de legislar acerca de seus assuntos de interesse local, definir sua Lei Orgânica, elaborar o plano diretor, que é o instrumento básico da Política Urbana de uma cidade – mediante participação ativa da sociedade – e, ainda, legislar de forma suplementar, no que couber, à legislação federal e estadual. Portanto, a Constituição Federal, ao elevar o Município à categoria de Ente federado, o incluiu na organização po-

31 BARACHO, Alfredo de Oliveira. *O princípio da Subsidiariedade:* conceito e evolução. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 19.

lítico-administrativa, de modo a garantir-lhe plena autonomia, refletida na tríplice capacidade de auto-organização e normatização.

Já percebeu que o Município se auto-organiza através de sua Lei Orgânica Municipal, plano diretor e leis municipais; se autogoverna por meio de eleição direta de seu prefeito, vice-prefeito e vereadores, sem sofrer poder de tutela por parte dos governos federal e estadual; e se autoadministra no exercício de suas competências administrativas, tributárias e legislativas. Entretanto, essa autonomia se mostra muito díspar entre as diferentes categorias de Municípios, especialmente se tratando daqueles que apresentam mais dependência dos fundos de transferência previstos constitucionalmente, em decorrência de sua baixa base tributária.

Quanto à prerrogativa da participação cidadão nos assuntos locais, a Constituição Federal estabeleceu duas formas de participação popular que devem constar, obrigatoriamente, nas leis orgânicas municipais: a cooperação das associações representativas no planejamento municipal, na ocasião da discussão e revisão dos planos diretores; e a possibilidade de iniciativa popular de projetos de lei de interesse específico do Município, mediante manifestação de, no mínimo, 5% do eleitorado local. Percebe-se um forte direcionamento à qualificação da participação democrática no plano institucional local, retirando do poder público o monopólio das decisões.

Embora o panorama, do ponto de vista formal, de outorga das competências constitucionalmente atribuídas aos Municípios, tenha contribuído formalmente à consolidação da autonomia local, os Municípios enfrentam uma série de dificuldades de toda ordem: técnicas, financeiras, logísticas e operacionais. A concentração de recursos nos níveis de governo superiores[32] tem mitigado a ação do poder público local

32 Hermany (2012, p. 118) argumenta que há uma "excessiva vinculação dos Municípios a fontes de financiamento federais" formalizado a partir de convênios de toda ordem, promovendo assim o "pagamento submetido a uma série de critérios burocráticos que geram ao invés de uma descentralização, mera desconcentração administrativa, tornando os Municípios operadores de decisões do poder central", ou seja, se estaria operando um fenômeno de "prefeiturização" em detrimento da descentralização e municipalização, já que se mitiga o poder de decisão sobre os recursos, colocando os governos locais como meros executores dos programas federais e convênios específicos.

no enfrentamento dos problemas crônicos, como saneamento básico, educação de anos iniciais e programas de saúde familiar. Além disso, a profusão de emancipações[33] realizadas na década de 1990 gerou uma gama de Municípios sem capacidade arrecadatória própria, causando, assim, uma dependência de receitas governamentais derivadas e, especialmente, do Fundo de Participação dos Municípios (FPM).

A tabela abaixo demonstra que o grau de dependência dos Municípios com relação às receitas de transferências, incluído aí o FPM, tende a diminuir conforme o grupo de habitantes é majorado. O que se percebe é que embora tenha havido uma considerável ampliação da autonomia política e financeira, que aumentou a participação dos Municípios na partilha da receita tributária nacional, "estes ainda arrecadam parcela pequena de todos os tributos cobrados no país, incluindo as contribuições sociais. Essa arrecadação apresenta-se fortemente concentrada nas maiores cidades, ou seja, os municípios"[34]. Dessa forma, os Municípios menores, em regra, permanecem fortemente dependentes das transferências federais e estaduais.

33 Caldas (2016, p. 58) argumenta que essa profusão de Municípios não obedeceu a quaisquer critérios técnicos de viabilidade econômica, sendo sua arrecadação própria incompatível, em alguns casos, com a própria sustentabilidade financeira: "Em 1980, existiam no país 3.974 municípios. Após a Constituição, o IBGE indicava, em 1996, a existência de 4.974 municípios e de outros 533 aguardando instalação, significando um crescimento de 39%. Em 2000, o Censo Populacional do IBGE, computou 5.561 municípios, dos quais 5.507 instalados e 54 aguardando instalação. Em 2010, segundo IBGE, o Brasil tinha 5.567 municípios, dos quais, 1.450, ou seja, 26%, criados a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988. Destes novos Municípios, 96% tem população inferior a 30 mil habitantes."

34 CALDAS, Maria Fernandes. O Federalismo Brasileiro e suas implicações na Política Urbana: Notas a partir do caso do Programa de Aceleração do Crescimento. *Revista Política e Planejamento Regional*, Rio de Janeiro, v. 3, n. 1, p. 53-74, 2016, p. 53.

Tabela 1 – Participação relativa das receitas municipais segundo os grupos de habitantes em 2013

Grupos de Habitantes (por mil)	Receita Orçamentária Total (%)	Receitas Tributárias (%)	Receitas de Transferência (%)	Outras Receitas (%)
Total	100	17,19	68,72	14,09
até 2	100	1,98	93,85	4,17
2 a 5	100	3,21	92,09	4,70
5 a 10	100	4,44	90,21	4,35
10 a 20	100	5,30	89,02	5,68
20 a 50	100	7,64	84,12	8,24
50 a 100	100	11,54	76,90	11,56
100 a 200	100	14,38	71,39	13,23
200 a 500	100	18,95	64,41	16,64
500 a 1000	100	20,41	60,81	18,78
1000 a 5000	100	24,85	53,72	21,43
5000 e mais	100	39,91	38,63	21,46

Fonte: Caldas (2016, p.57) e IBGE (2010).

O contexto do municipalismo brasileiro, diante disso, convive com uma situação paradoxal: de um lado, a Constituição outorgou competências e atribuições, descentralizando uma série de tarefas constitucionais e tornando o Município corresponsável pela concretização dos objetivos constitucionais de construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, bem como a promover o bem de todos. Diante desse acréscimo de relevância política e institucional, é indispensável uma proporcional capacidade financeira e operacional para conferir viabilidade às inúmeras tarefas assumidas no processo de municipalização dessas tarefas constitucionais.

Como atribuir competências importa conferir poderes, mas também deveres, para cujo comprimento são indispensáveis recursos financeiros suficientes, torna-se evidente a importância de uma equilibrada distribuição constitucional de rendas, mormente de receitas tributárias, entre os integrantes da Federação, para que possam desempenhar suas funções sem dependência financeira. Sim, porque a dependência financeira acaba sempre descaracterizando o federalismo, como qual é incompatível a dependência política que aquela provoca[35].

Por outro lado, há profundo déficit de engenharia institucional, na qual se verifica uma tendência de centralização orçamentária nos órgãos da União, especialmente pela substituição dos impostos por contribuições tributárias outras, que não integram na divisão das transferências obrigatórias. No entanto, há também uma dificuldade técnica, especialmente nos Municípios de menor dimensão, de gerir e arrecadar seus tributos de competência própria, concorrendo para a manutenção da dependência dos fundos de transferência.

> A divisão de competências fiscais e administrativas entre os níveis de governo apresenta diferentes perspectivas em relação ao federalismo. Por um lado, pode-se assumir que a descentralização fiscal é condição necessária, mas não suficiente, para o federalismo. A ausência de recursos financeiros próprios cria uma situação de dependência dos entes em relação àqueles que controlam esses recursos, geralmente o centro. Por outro lado, a descentralização administrativa não é condição necessária para o federalismo, uma vez que a falta de divisão de competências de governo entre os entes tende a gerar duplicidades e ausências na atuação dos governos, mas não necessariamente falta de autonomia[36].

Em se tratando da Política Urbana, por exemplo, tal qual ocorre com outras áreas, a Constituição Federal previu competências concorrentes para os Entes federados. Entretanto, ainda que o princípio do

35 STRECK, Lenio Luiz; CANOTILHO, José J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira (Ed.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 110.

36 SOARES, Márcia Miranda. MACHADO, José Angelo. *Federalismo e políticas públicas*. Brasília: Enap, 2018. Disponível em: repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/3331/1/Livro_Federalismo%20e%20Pol%C3%ADticas%20P%C3%BAblicas.pdf. Acesso em: 17 ago. 2021, p. 26.

federalismo cooperativo figure como valor axiológico orientador do sistema político, não se buscou solucionar claramente as disputas entre diversos atores, deixando de orientar a criação de mecanismos de cooperação. A Constituição postergou, para regulamentação futura, os temas passíveis de conflitos, dentre eles as questões estratégicas para a Política de Desenvolvimento Urbano.

Uma das situações que ilustra esse contexto problemático ocasionado pelo almejado modelo de descentralização incompleto, do ponto de vista tributário, foi a falta de tratamento especial às regiões metropolitanas[37]. Em que pese concentrarem 39% da população urbana brasileira, não foram contempladas com regulamentos ou planos estratégicos integrados que pudessem contribuir com a instituição de novas formas cooperativas de gestão, buscando a governança e o equilíbrio fiscal[38].

Nesse sentido, embora se reconheça o importante avanço na valorização da autonomia local, do fortalecimento institucional – do ponto de vista político, administrativo e financeiro – e da consolidação dos governos locais como Entes protagonistas no Estado Brasileiro, há de se reconhecer que a Federação brasileira ainda é marcada por um federalismo assimétrico e pouco cooperativo e coordenado. Caldas[39] complementa que o alto grau de heterogeneidade econômica e institucional dos Municípios, vinculada a uma política de descentralização que prescindiu de um padrão definido de relações intergovernamentais cooperativas, acabaram por agravar as desigualdades.

Não é rara, no federalismo brasileiro, a disputa entre Entes federados, especialmente no campo fiscal, na busca de atração de empreendimentos e investimentos para seu território. Tal disputa faz com que os Entes públicos concorram entre si, abrindo mão de receitas por

37 Apenas em 2001, com o Estatuto da Cidade, foram definidos contornos gerais à política de gestão urbana das metrópoles e, a partir de 2015, com a edição da Lei 13.089/2015 – denominado Estatuto da Metrópole –, o tema ganhou as primeiras diretrizes gerais para o planejamento, a gestão e a execução das funções públicas de interesse comum em regiões metropolitanas e em aglomerações urbanas instituídas pelos Estados, bem como normas gerais sobre o plano de desenvolvimento urbano integrado e outros instrumentos de governança interfederativa.

38 CALDAS, 2016.

39 CALDAS, 2016.

meio da renúncia fiscal, de incentivos econômicos e flexibilização no ordenamento legal. O federalismo cooperativo ainda permanece mais no campo formal do que prático, revelando uma competição predatória para o interesse público e a sustentabilidade financeira desses Entes. Nesse contexto, a dependência de recursos externos fomenta essa competição e contribui para consolidar o clientelismo, corroborando para a manutenção de uma federação fragmentada e em permanente disputa e competição por recursos.

A falta de capacidade financeira é um dos principais entraves que um Município enfrenta para a consecução de uma cidade equilibrada, com provisão adequada de serviços públicos, equipamentos urbanos e infraestrutura básica.

O quadro abaixo (Tabela 1) apresenta a transformação ocorrida no número de Municípios por região e por Unidade da Federação, nas últimas seis décadas (1960 a 2010), segundo os respectivos Censos Demográficos realizados pelo IBGE, identificando-se claramente uma expansão do número de Municípios nas últimas décadas.

Tabela 2 – Número de Municípios existentes ao longo dos últimos censos demográficos

Grandes Regiões e Unidades da Federação	1960	1970	1980	1991	2000	2010
Brasil	2.766	3.952	3.991	4.491	5.507	5.565
Região Norte	153	195	203	298	449	449
Região Nordeste	903	1.376	1.375	1.509	1.787	1.794
Região Sudeste	1.085	1.410	1.410	1.432	1.666	1.668
Região Sul	414	717	719	873	1.159	1.188
Região Centro-Oeste	211	254	284	379	446	466
Rondônia	2	2	7	23	52	52
Acre	7	7	12	12	22	22
Amazonas	44	44	44	62	62	62
Roraima	2	2	2	8	15	15
Pará	60	83	83	105	143	143
Amapá	5	5	5	9	16	16
Tocantins	33	52	50	79	139	139
Maranhão	91	130	130	136	217	217
Piauí	71	114	114	118	221	224
Ceará	142	142	141	178	184	184
Rio Grande do Norte	83	150	150	152	166	167
Paraíba	88	171	171	171	223	223
Pernambuco	103	165	165	168	185	185
Alagoas	69	94	94	97	101	102
Sergipe	62	74	74	74	75	75
Bahia	194	336	336	415	415	417
Minas Gerais	483	722	722	723	853	853
Espírito Santo	37	53	53	67	77	78
Rio de Janeiro	62	64	64	70	91	92
São Paulo	503	571	571	572	645	645
Paraná	162	288	290	323	399	399
Santa Catarina	102	197	197	217	293	293
Rio Grande do Sul	150	232	232	333	467	496
Mato Grosso do Sul	35	50	55	72	77	78
Mato Grosso	29	34	55	95	126	141
Goiás	146	169	173	211	242	246
Distrito Federal	1	1	1	1	1	1

Fonte: IBGE, Censo Demográfico 1960, 1970, 1980, 1991, 2000 e 2010.

(1) Inclusive o Território Federal de Fernando de Noronha.

(2) Inclusive o Distrito Estadual de Fernando de Noronha, criado em 06.10.1988.

Fonte: IBGE (2016)[40].

Esses Municípios são, em grande parte, de pequeno porte (conforme Tabela 2, a seguir). Enquanto essa categoria de Municípios corresponde a quase 90% do número total, os de médio porte representam em torno de 10% e os de grande porte pouco excedem a 1%. Muito embora

40 IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. *Estimativas populacionais para os municípios brasileiros em 01.07.2016.* Disponível em: http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/estimativa2014/default.shtm. Acesso em: 14 jul. 2016.

o Brasil tenha grandes cidades em seu território, reconhecidas em âmbito mundial, a maior parte do território é indiscutivelmente composta por Municípios com baixa população, compondo um mosaico bem distinto da realidade dos grandes centros urbanos.

Entretanto, o Brasil não classifica ou normatiza seus Municípios de acordo com seu porte, colocando-os sob as mesmas exigências constitucionais e deveres legais, com o mesmo princípio de distribuição de receitas, muito embora sua capacidade arrecadatória seja profundamente destoante. A Confederação Nacional de Municípios (CNM) tem destacado este paradoxo, além da necessidade de se analisar os Municípios, suas receitas e atribuições, consoante seu porte, tendo apresentado a categorização verificada nas tabelas a seguir.

Tabela 3 – Quantidade de Municípios em relação ao número de habitantes

QUANTIDADE DE MUNICÍPIOS EM RELAÇÃO AO NÚMERO DE HABITANTES			
Porte Municípios	**Número de Habitantes**	**Quantidade de Municípios**	**Porcentagem de Municípios**
Pequeno	< 50.000	4.932	88,55%
Médio	50.001 - 350.000	570	10,23%
Grande	> 350.000	68	1,22%
	Total	5.570	100%

Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) – Estimativa Populacional 2016.
*Inclui Distrito Federal e Fernando de Noronha.

No *ranking* dos Estados, os três mais populosos situam-se na região Sudeste, enquanto os três Estados menos populosos localizam-se na região Norte. O Estado de São Paulo é o mais populoso, com 44,0 milhões de habitantes (21,7% da população total do país), seguido de Minas Gerais, com 20,7 milhões de habitantes (10,2% da população total), e Rio de Janeiro, com 16,5 milhões de habitantes (8,1% da população total). O Estado de Roraima é o menos populoso, com 496,9 mil

habitantes (0,2% da população total), seguido do Amapá, com 750,9 mil habitantes (0,4% da população total), e Acre com 790,1 mil habitantes (0,4% da população total)[41].

A Tabela 4, a seguir, apresenta a estimativa da população das 17 maiores metrópoles com mais de um milhão de habitantes em 2010, atualizada com as estimativas anuais de população dos Municípios brasileiros, com data de referência para 1º de julho de 2016, para cálculo das cotas do Fundo de Participação dos Estados e dos Municípios[42].

Tabela 4 – Estimativas da população residente nos Municípios brasileiros com data de referência em 1º de junho de 2016

ESTIMATIVAS DA POPULAÇÃO RESIDENTE NOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS COM DATA DE REFERÊNCIA EM 1º DE JULHO DE 2014 (Tabela 4)				
UF	**COD. UF**	**COD. MUNIC**	**NOME DO MUNICÍPIO**	**POPULAÇÃO ESTIMADA**
SP	35	50308	São Paulo	11.895.893
RJ	33	04557	Rio de Janeiro	6.453.682
BA	29	27408	Salvador	2.902.927
DF	53	00108	Brasília	2.852.372
CE	23	04400	Fortaleza	2.571.896
MG	31	06200	Belo Horizonte	2.491.109
AM	13	02603	Manaus	2.020.301
PR	41	06902	Curitiba	1.864.416
PE	26	11606	Recife	1.608.488
RS	43	14902	Porto Alegre	1.472.482

41 Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) – Estimativa Populacional 2016.

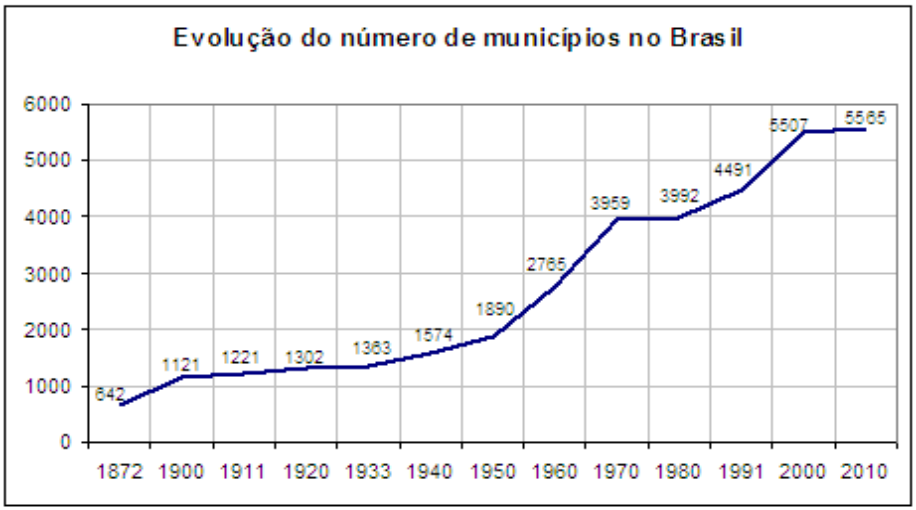
42 As estimativas da população residente para os municípios brasileiros, com data de referência em 1º de julho de 2016, foram elaboradas a partir da projeção para cada estado, incorporando os resultados dos parâmetros demográficos calculados com base nos resultados do Censo Demográfico 2010 e nas informações mais recentes dos registros de nascimentos e óbitos. (IBGE, 2016). Disponível em: ftp://ftp.ibge.gov.br/Estimativas_de_Populacao/Estimativas_2016/nota_metodologica_2016.pdf. Acesso em: 12 jun. 2016.

PA	15	01402	Belém	1.432.844
GO	52	08707	Goiânia	1.412.364
SP	35	18800	Guarulhos	1.312.197
SP	35	09502	Campinas	1.154.617
MA	21	11300	São Luís	1.064.197
RJ	33	04904	São Gonçalo	1.031.903
AL	27	04302	Maceió	1.005.319

Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) – Estimativa Populacional 2016, IBGE (elaboração própria). Disponível em: http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/estimativa2016/default.shtm.

Merece destaque também o comparativo do número de Municípios ao longo da história constitucional brasileira. A partir da proclamação da República (1889), as províncias passaram à categoria de Estados. O país apresenta uma situação notadamente estável no que se refere às províncias e às Unidades da Federação, enquanto a malha municipal, muito mais dinâmica, vem apresentando sucessivos desmembramentos para a formação de novas unidades em todo o país. Dessa forma, o país que contava com 642 Municípios em 1872 aumentaria gradativamente até os números de hoje (segundo o IBGE, em 2016, o Brasil possui a marca de 5.570 Municípios), estando suspenso o processo de criação de novas unidades locais.

Figura 1 – Evolução do número de Municípios do Brasil



Fonte: IBGE. Anuário Estatístico[43].

Prosseguindo a análise comparativa dos Municípios, tomando por base os vinte maiores Municípios em termos de Produto Interno Bruto, identifica-se que eles representam 36,66% de toda a riqueza produzida no país, desvelando que a concentração de renda fica mais evidente na região Sudeste, onde 12 Municípios estão entre os 20 primeiros, enquanto as regiões Nordeste, Centro-Oeste, Sul e Norte têm menos de três Municípios entre os primeiros colocados.

43 Disponível em: http://saladeimprensa.ibge.gov.br/noticias?view=noticia&id=1&busca=1&idnoticia=2045. Acesso em: 12 jun. 2016.

Tabela 5 – Produto Interno Bruto dos Municípios em 2011

Municípios e respectivas Unidades da Federação	Posição	Produto Interno Bruto a preços correntes (1 000 R$)	Porcentagem (%)
São Paulo/SP	1º	477.005.597	11,51%
Rio de Janeiro/RJ	2º	209.366.429	5,05%
Brasília/DF	3º	164.482.129	3,97%
Curitiba/PR	4º	58.082.416	1,40%
Belo Horizonte/MG	5º	54.996.326	1,33%
Manaus/AM	6º	51.025.146	1,23%
Porto Alegre/RS	7º	45.506.017	1,10%
Guarulhos/SP	8º	43.476.753	1,05%
Fortaleza/CE	9º	42.010.111	1,01%
Campinas/SP	10º	40.525.214	0,98%
Osasco/SP	11º	39.283.027	0,95%
Salvador/BA	12º	38.819.520	0,94%
Campos dos Goytacazes/RJ	13º	37.205.791	0,90%
São Bernardo do Campo/SP	14º	36.337.338	0,88%
Recife/PE	15º	33.149.385	0,80%
Barueri/SP	16º	31.935.455	0,77%
Santos/SP	17º	31.544.843	0,76%
Vitória/ES	18º	28.357.258	0,68%
Betim/MG	19º	28.085.221	0,68%
Goiânia/GO	20º	27.668.222	0,67%

Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – Contagem populacional 2013 – Elaboração própria.

Fica evidente que as profundas alterações político-administrativas ocorridas no período pós-Constituinte proporcionaram uma intensificação da urbanização, pela criação na comunidade local de cada Município, de um incremento na demanda por serviços e equipamentos sociais em saúde, educação, habitação e segurança. Ressalta-se que tal aumento diz respeito a uma demanda reprimida, deflagrada pela autonomia e acréscimo de atribuições que o Ente municipal adquiriu com seu *status* de Ente federativo.

A nova organização constitucional alterou as normas de distribuição da receita tributária da União, com aumento do aporte de recursos aos Municípios e, em contrapartida, com novas atribuições constitucionais e responsabilidades aos Entes municipais, conforme determinadas no capítulo IV do título III da Carta. Resta avaliar se houve proporcionalidade entre a nova repartição das receitas com o conjunto de atribuições cada vez mais significativo para a esfera local. As modificações estruturais ocorridas no período pós-constituinte proporcionaram uma intensificação da urbanização, multiplicando a demanda por serviços e equipamentos sociais em saúde, educação, habitação e segurança.

Assim, o que se verifica na gestão local e na consequente atribuição de efeitos concretos ao princípio da subsidiariedade é um verdadeiro paradoxo: se de um lado deve-se operar uma ótica de descentralização efetiva de competências com a inserção do espaço municipal no centro das políticas públicas; de outro lado, é imperioso registrar a profunda disparidade e deficiência no que tange ao volume de receitas de que os gestores municipais podem se valer para atender a esse novo patamar do Município como efetivo Ente com competências cada vez mais destacadas.

2 Organização e Funcionamento dos Municípios

A autonomia municipal tem sustentação em uma base tridimensional, baseada na capacidade de o Ente local se autogovernar, autoadministrar e auto-organizar. Um dos principais atributos dessa autonomia é a possibilidade de legislar acerca de seus assuntos de interesse local, definir sua Lei Orgânica, elaborar o plano diretor, que é o instrumento básico da Política Urbana de uma cidade e legislar, ainda que de modo suplementar, no que couber, à legislação federal e estadual.

A Constituição Federal, ao elevar o Município à categoria de Ente federado, o incluiu na organização político-administrativa, de modo a garantir-lhe plena autonomia, refletida na tríplice capacidade de auto-organização e normatização. O Município se auto-organiza através de sua Lei Orgânica Municipal, plano diretor e leis municipais; se autogoverna por meio de eleição direta de seu prefeito, vice-prefeito e vereadores, sem sofrer poder de tutela por parte dos governos federal e estadual; e se autoadministra no exercício de suas competências administrativas, tributárias e legislativas. É justamente sobre o papel dos prefeitos municipais, da Câmara de vereadores e da discrepância de atribuições e responsabilidades de acordo com o porte dos Municípios brasileiros que os próximos pontos deste capítulo tratarão.

2.1 Prefeito municipal

O prefeito é o chefe do Poder Executivo, cabendo-lhe a direção administrativa e política do Município. Entre as atribuições exclusivas do Executivo estão a administração da educação básica, atenção à saúde da família, a limpeza pública, a manutenção de praças e ruas e a organização do trânsito, o tratamento e a negociação de convênios, acordos de cooperação e firmação de termos de parcerias com outras institui-

ções, órgãos e entidades com vistas a buscar benefícios e auxílios para o Município. Além disso, a apresentação de projetos de leis à Câmara, sanção, promulgação, publicação e veto das leis, convocação extraordinariamente à Câmara, quando necessário, audição e relacionamento com organizações sociais, comunitárias, lideranças locais, consultando-as e ouvindo-as para conhecer suas aspirações e necessidades de modo a integrá-las ao processo decisório municipal e estabelecer uma gestão pública compartilhada.

Não obstante, outras tarefas são executadas em parceria com os governos estadual e federal, como a saúde e a educação básica. Na área de saneamento básico, as prefeituras atuam em parceria com os Estados, e na educação básica sua obrigação legal é tutelar as creches e as escolas de ensino fundamental.

É nesse ponto que reside um dos principais dilemas do federalismo brasileiro, haja vista que a saúde e a educação são as mais relevantes demandas da sociedade e a carta constitucional prevê atuação compartilhada entre os Entes. Assim, o tema assume ainda maior relevo quando essas políticas públicas são objeto de judicialização por descumprimento ou insuficiente atendimento por parte do Estado no seu sentido amplo.

Com efeito, em que pese se tratar de competências comuns – forte no art. 23 da Constituição Federal[44], as ações judiciais, na maior parte das vezes, são interpostas em relação ao Município, obrigando o Poder Executivo municipal a cumprir determinações judiciais que acarretam reflexos muito significativos nas despesas públicas. Compromete-se assim o planejamento orçamentário, especialmente de pequenos e médios Municípios que se constituem no porte de quase todos os Entes locais no Brasil.

O inc. X, art. 29 da CF[45] inovou a competência para processo e jul-

44 BRASIL, *Constituição da República Federativa do Brasil,* de 5 de outubro de 1988. Brasília: Centro Gráfico, 2014.

45 "Art. 29, CF/1988, I: O Município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos: I – eleição do Prefeito, do Vice-Prefeito e dos Vereadores, para mandato de quatro anos, mediante pleito direto e simultâneo realizado em todo o País".

gamento das infrações penais cometidas por prefeitos municipais, concedendo-lhes foro privilegiado, ao dispor que somente serão julgados pelo Tribunal de Justiça respectivo. No entanto, o legislador constituinte não foi claro quanto à fixação dessa competência, ao não se referir, expressamente, ao tipo de infração penal cometida (comum, eleitoral, dolosa contra a vida e federal), cabendo à Jurisprudência essa definição.

O prefeito atua juntamente com o vice-prefeito e um quadro de funcionários que atuam desde o gabinete municipal às secretarias municipais. Os secretários municipais são escolhidos pelo próprio prefeito – ao contrário dos vereadores de tempo inteiro em Portugal que são eleitos – e executam grande parte das ações da municipalidade, as quais devem estar sempre sob a coordenação e supervisão do próprio prefeito e da Câmara de Vereadores, em sua função fiscalizadora.

No caso de ausência ou renúncia do prefeito, a administração da cidade passa ao vice-prefeito, que é eleito na mesma chapa. Caso o vice-prefeito também seja impedido de exercer suas funções, a gestão do Município passa ao presidente da Câmara Municipal, que é sempre um vereador que ocupa esse cargo por decisão de seus pares, em votação.

2.2 Câmara de Vereadores

A Câmara dos Vereadores é o órgão legislativo dos Municípios brasileiros, sendo responsável pela criação das leis que organizam e regulamentam a cidade, além da fiscalização do Poder Executivo municipal – é o equivalente à Assembleia Municipal em Portugal. O número de vereadores de uma Câmara é proporcional ao total de habitantes do Município, sendo o mínimo de 9 e máximo de 55 (Emenda Constitucional 58/2009)[46]. A partir desses limites constitucionais, a Lei Orgânica

46 "a) 9 (nove) Vereadores, nos Municípios de até 15.000 (quinze mil) habitantes;
b) 11 (onze) Vereadores, nos Municípios de mais de 15.000 (quinze mil) habitantes e de até 30.000 (trinta mil) habitantes;
c) 13 (treze) Vereadores, nos Municípios com mais de 30.000 (trinta mil) habitantes e de até 50.000 (cinquenta mil) habitantes;
[....]
x) 55 (cinquenta e cinco) Vereadores, nos Municípios de mais de 8.000.000 (oito milhões) de habitantes;"

do Município definirá o total de vereadores que formará a Câmara de Vereadores da cidade.

Os vereadores são eleitos por voto popular para um mandato de quatro anos. Podem se candidatar todos os cidadãos do Município que sejam alfabetizados, tenham nacionalidade brasileira, sejam maiores de 18 anos e estejam filiados a um partido político.

A Constituição de 1988 não previu imunidades formais aos vereadores; porém, em relação às imunidades materiais, o legislador constituinte inovou, garantindo-lhe a inviolabilidade por suas opiniões, palavras e votos no exercício do mandato e na circunscrição do Município: "os vereadores são invioláveis por suas opiniões, palavras e votos, mas somente no exercício do mandato e nos limites do Município (art. 29, VI, CF)[47]". No entanto, os vereadores não têm imunidade processual nem gozam de foro privilegiado.

O Poder Legislativo municipal, além de sua destacada função legislativa, incorpora outras funções dentre as suas prerrogativas e atribuições, como a função fiscalizadora, função deliberativa, função de assessoramento, função administrativa e função julgadora.

Todavia, é a função legislativa a que mais se destaca, pois é por meio das leis que os cidadãos têm seus direitos assegurados. A elaboração da Lei Orgânica e suas Emendas, edição de Leis Complementares, Leis Ordinárias, Leis Delegadas, Decretos Legislativos e Resoluções estão entre as principais funções legislativas. Compete ainda à Câmara de vereadores legislar sobre os tributos municipais; a concessão de isenções e os benefícios fiscais; a melhor aplicação das rendas municipais; a elaboração das diretrizes orçamentárias, dos orçamentos anuais e dos planos plurianuais dos Municípios; a ocupação do solo urbano (seguindo as diretrizes do Estatuto da Cidade e do Plano Diretor); e a proteção do patrimônio municipal.

A Função fiscalizadora – de extremo relevo – está relacionada ao controle do exercício da administração do Município e das ações do

47 BRASIL, *Constituição da República Federativa do Brasil,* de 5 de outubro de 1988. Brasília: Centro Gráfico, 2014.

prefeito. O orçamento municipal é o instrumento que orienta as ações do prefeito na administração das receitas públicas: previsão de gastos e aplicação dos recursos. Neste ponto a Câmara Municipal tem duas atribuições essenciais:

- acompanhar a execução do orçamento, ou seja, verificar se o prefeito está aplicando os recursos para a melhoria do Município;
- fazer o julgamento das contas apresentadas pelo prefeito anualmente.

Para auxiliar as Câmaras Municipais no seu papel de controle externo existem os Tribunais de Contas, que emitem o parecer prévio em relação às gestões municipais. Registre-se, contudo, que a competência definitiva de julgamento das contas públicas locais, no âmbito do controle político-administrativo externo, é da Câmara Municipal, que poderá editar decreto legislativo de aprovação das contas, mesmo com parecer desfavorável da corte de contas, exigindo-se, contudo, nesses casos, quórum mais elevado de dois terços da Casa Legislativa, segundo determina o art. 31, § 2º, da Constituição Federal de 19[48].

A função deliberativo-administrativa é decorrente de atividades que a Câmara desempenha, sem a necessidade da participação do prefeito. Os atos administrativos internos de cada Casa são exemplos dessa função: a criação de quadro de pessoal; a fixação dos vencimentos de seus servidores; a elaboração do Regimento Interno; a eleição e a destituição da Mesa Diretora em conformidade com o Regimento Interno; e a realização da posse ao prefeito e ao vice-prefeito.

Na função de assessoramento, o legislativo municipal, por meio de requerimentos e indicações, contribui para a execução de políticas

48 Art. 31, CF/1988, § 2º: "A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.
(...)
§ 2º O parecer prévio, emitido pelo órgão competente sobre as contas que o Prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal."

públicas, auxiliando o chefe do poder executivo na tomada de decisões, notadamente no campo permitido pela discricionariedade administrativa. Vale referir que a tendência contemporânea da administração pública e, por conseguinte, plenamente aplicável à esfera local, restringe o espaço de decisão política dos gestores, ampliando o espectro de atuação da cidadania, na perspectiva de um efetivo empoderamento do cidadão local.

Já na função julgadora, a Câmara de Vereadores é responsável por decidir acerca das contas do Executivo municipal – com as considerações já efetuadas no âmbito da função fiscalizadora. Além disso, nos casos de infrações político-administrativas, é da Câmara Municipal a competência para julgar as ações do prefeito, dos secretários municipais e dos próprios vereadores, em virtude de infrações político-administrativas.

2.3 Estrutura administrativa municipal: regras idênticas *versus* realidades distintas

O quadro abaixo (Tabela 1) apresenta a transformação ocorrida no número de Municípios por região e por Unidade da Federação nas últimas seis décadas (1960 a 2010), segundo os respectivos Censos Demográficos realizados pelo IBGE, identificando-se claramente uma expansão do número de Municípios nas últimas décadas.

Tabela 1 – Número de Municípios existentes ao longo dos últimos censos demográficos

Grandes Regiões e Unidades da Federação	1960	1970	1980	1991	2000	2010
Brasil	2.766	3.952	3.991	4.491	5.507	5.565
Região Norte	153	195	203	298	449	449
Região Nordeste	903	1.376	1.375	1.509	1.787	1.794
Região Sudeste	1.085	1.410	1.410	1.432	1.666	1.668
Região Sul	414	717	719	873	1.159	1.188
Região Centro-Oeste	211	254	284	379	446	466
Rondônia	2	2	7	23	52	52
Acre	7	7	12	12	22	22
Amazonas	44	44	44	62	62	62
Roraima	2	2	2	8	15	15
Pará	60	83	83	105	143	143
Amapá	5	5	5	9	16	16
Tocantins	33	52	50	79	139	139
Maranhão	91	130	130	136	217	217
Piauí	71	114	114	118	221	224
Ceará	142	142	141	178	184	184
Rio Grande do Norte	83	150	150	152	166	167
Paraíba	88	171	171	171	223	223
Pernambuco	103	165	165	168	185	185
Alagoas	69	94	94	97	101	102
Sergipe	62	74	74	74	75	75
Bahia	194	336	336	415	415	417
Minas Gerais	483	722	722	723	853	853
Espírito Santo	37	53	53	67	77	78
Rio de Janeiro	62	64	64	70	91	92
São Paulo	503	571	571	572	645	645
Paraná	162	288	290	323	399	399
Santa Catarina	102	197	197	217	293	293
Rio Grande do Sul	150	232	232	333	467	496
Mato Grosso do Sul	35	50	55	72	77	78
Mato Grosso	29	34	55	95	126	141
Goiás	146	169	173	211	242	246
Distrito Federal	1	1	1	1	1	1

Fonte: IBGE, Censo Demográfico 1960, 1970, 1980, 1991, 2000 e 2010.

(1) Inclusive o Território Federal de Fernando de Noronha.

(2) Inclusive o Distrito Estadual de Fernando de Noronha, criado em 06.10.1988.

Fonte: IBGE (2016)[49].

Esses Municípios são, em grande parte, de pequeno porte (conforme Tabela 2, a seguir). Enquanto essa categoria de Municípios corresponde a quase 90% do número total, os de médio porte representam em torno de 10%, e os de grande porte pouco excedem a 1%. Muito embora

49 IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. *Estimativas populacionais para os municípios brasileiros em 01.07.2022.* Disponível em: http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/estimativa2014/default.shtm. Acesso em: 14 jul. 2022.

o Brasil tenha grandes cidades em seu território, reconhecidas em âmbito mundial, a maior parte do território é indiscutivelmente composta por Municípios com baixa população, compondo um mosaico bem distinto da realidade dos grandes centros urbanos.

Entretanto, o Brasil não classifica ou normatiza seus Municípios de acordo com seu porte, colocando-os sob as mesmas exigências constitucionais e deveres legais, com o mesmo princípio de distribuição de receitas, muito embora sua capacidade arrecadatória seja profundamente destoante. A Confederação Nacional de Municípios (CNM) tem destacado esse paradoxo e a necessidade de se analisar os Municípios, suas receitas e atribuições, consoante seu porte, tendo apresentado a categorização verificada nas tabelas a seguir.

Tabela 2 – Quantidade de Municípios em relação ao número de habitantes

QUANTIDADE DE MUNICÍPIOS EM RELAÇÃO AO NÚMERO DE HABITANTES			
Porte Municípios	**Número de Habitantes**	**Quantidade de Municípios**	**Porcentagem de Municípios**
Pequeno	< 50.000	4.932	88,55%
Médio	50.001 - 350.000	570	10,23%
Grande	> 350.000	68	1,22%
	Total	5.570	100%

Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) – Estimativa Populacional 2016.
*Inclui Distrito Federal e Fernando de Noronha.

No *ranking* dos Estados, os três mais populosos situam-se na região Sudeste, enquanto os três Estados menos populosos localizam-se na região Norte. O Estado de São Paulo é o mais populoso, com 44,0 milhões de habitantes (21,7% da população total do país), seguido de Minas Gerais, com 20,7 milhões de habitantes (10,2% da população total), e Rio de Janeiro, com 16,5 milhões de habitantes (8,1% da população total). O Estado de Roraima é o menos populoso, com 496,9 mil

habitantes (0,2% da população total), seguido do Amapá, com 750,9 mil habitantes (0,4% da população total), e Acre com 790,1 mil habitantes (0,4% da população total)[50].

Torna-se necessário repensar um novo modelo de organização federativa, com regras e exigências constitucionais condizentes com as categorias muito distintas dos matizes de Municípios existentes no Brasil. É preciso buscar um exemplo de organização que possa orientar a eventual propositura da reorganização política e administrativa dos Municípios no Brasil. É possível realizar um comparativo, de forma sucinta, com o arranjo bem-sucedido do sistema organizacional dos Municípios espanhóis, que desde a promulgação da Constituição Espanhola de 1978 e da Lei de Bases de Regime Local (LBRL) de 1985 apresenta um modelo de referência que se mostra ideal para a adaptação à realidade brasileira.

Na formatação constitucional espanhola ficam estabelecidos serviços municipais obrigatórios comuns a todos os Entes locais, independentemente do número de habitantes, tais como: iluminação pública, cemitério, recolha de lixo, abastecimento domiciliário de água potável, esgotos, acesso aos núcleos de população, pavimentação de vias públicas e controle sanitário de alimentos e bebidas[51]. Para os de mais de 5.000 habitantes: além dos anteriores, parque público, biblioteca pública, mercado alimentar e recolha seletiva e tratamento de lixo; para os de mais de 20.000 habitantes, além dos anteriores, proteção civil, prestação de serviços sociais, prevenção e extinção de incêndios e instalações desportivas de uso público; finalmente, para os de população superior a 50.000 habitantes, além dos anteriores, transporte urbano de pessoas e proteção do meio ambiente[52].

O modelo organizacional espanhol denota a necessidade da construção de um equilíbrio entre o que um Município é capaz de cumprir

50 Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE – Estimativa Populacional 2016.

51 Artigo completo acerca desse tema pode ser conferido no artigo de Cruz e Giacobbo (2019) intitulado: *Desafios do princípio da subsidiariedade no brasil: A possibilidade de uma classificação organizacional entre municípios de pequeno e grande porte*. Disponível em: https://www.cnm.org.br/cms/biblioteca/documentos/Revista%20Jur%C3%ADdica%20VI%20(2019)%20-%20publicado.pdf. Acesso em: 15 set. 2022.

52 CANO, Carlos Aymerich. *Uma aproximação ao regime jurídico dos municípios na Espanha*. Research Gate. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/322984060_UMA_APROXIMACAO_AO_REGIME_JURIDICO_DOS_MUNICIPIOS_NA_ESPANHA. Acesso em: 12 set. 2022.

em termo de obrigações legais e serviços públicos e aquilo que é exigido pela Constituição Espanhola e pela Lei de Bases de Regime Local. Não é razoável, nesse ponto de vista, que haja igual exigência de regramento de alta complexidade no processo de contratação pública, a mesma necessidade de estrutural administrativa, bem como a prestação dos serviços públicos de um Município com as dimensões de São Paulo/SP, com seus mais de doze milhões de habitantes e de outro como São Paulo das Missões/RS, que conta com pouco mais de seis mil.

Nesse ínterim, cabe destacar que o arranjo político-administrativo espanhol confere um número mais limitado de obrigações que os Municípios, exceto as cidades autônomas de Ceuta e Melilla, em face das províncias e do governo central. Na Espanha, os Municípios apenas são responsáveis pela (i) atenção social da cidadania, incluindo as pessoas imigrantes; por (ii) apoiar na gestão da atenção primária de saúde ; (iii) colaborar com a administração educativa na construção e no mantimento de centros escolares; (iv) participar na programação do ensino; (v) controlar a escolaridade obrigatória e intervir em casos de absentismo; (vi) facilitar a informação e o aconselhamento sobre matrículas em centros escolares; (vii) desenvolver políticas de emprego para favorecer a inserção laboral e o acesso ao emprego dos e das cidadãs; e (viii) fomentar a participação cívica das pessoas que residem no seu território[53].

Dessa maneira, a eventual desoneração dos pequenos Municípios pode favorecer o aumento na qualidade dos serviços que serão obrigatórios em face do seu tamanho, canalizando recursos para onde são efetivamente essenciais. A desobrigação desses pequenos Entes locais em manter determinadas estruturas administrativas ou a sua retração favorece a participação popular diretamente na administração pública, bem como a flexibilização nos processos contratuais facilita a utilização de instrumentos de transparência, tornando menos obscuras as contratações do Município. (VOTTO, GIACOBBO, 2019)

53 Extrato de informações obtidas em: http://www.cnse.es/inmigracion/index.php?option=com_content &view=article&id=499&Itemid=640&lang=pt. Acesso em: 1ª jul. 2022.

As realidades absolutamente distintas e a característica plural dos Municípios no Brasil, com diferentes capacidades técnico-financeiras, contingente populacional e bases tributárias contrastantes instigam a se repensar a forma de exigência de atuação desses Entes. A adoção de medidas que aproximem a forma de organização político-administrativa dos Entes locais, como restou consolidado na Constituição Federal para uma remodelagem constitucional semelhante àquela adotada pela legislação espanhola, muito justificado em razão da existência de diversos pontos de similaridade e de adequação ao contexto nacional, é uma possibilidade que não deve ser desprezada.

O que se propõe a pensar é a superveniência de uma diferenciação de regras entre grandes e pequenos Municípios, o qual poderia servir como uma maneira de se aliviar os menores Municípios de obrigações que, eventualmente, não sejam capazes de cumprir em razão de suas características demográficas, econômicas ou geográficas e conceder maior liberdade para a aplicação de políticas públicas e medidas em maior conformidade com a realidade local.

Uma eventual reorganização dos Municípios no Brasil de acordo com o seu tamanho, capacidade orçamentária e estrutura administrativa, sendo esses critérios definidores das políticas públicas e dos serviços a serem geridos pelos Municípios, pode colaborar para um aprimoramento da gestão pública de âmbito local[54]. A viabilidade dessa reformulação de engenharia institucional possibilitaria fazer cessar o contingente de obrigações desproporcionais à realidade de limitação de recursos e de pessoal que são impostas, sistematicamente, a boa parte dos Municípios de pequeno porte do país. Esse perfil demográfico-econômico de Municípios de menor dimensão, que perfazem a maioria dos Entes no Brasil, deve responder apenas por aquilo que é realmente capaz de ofertar às suas populações, sem, entretanto, comprometer a sustentabilidade, a viabilidade e o agir público consonante com as suas possibilidades.

54 GIACOBBO, VOTTO, 2019.

3 Atribuições e competências locais: o Princípio da Subsidiariedade e sua relação com a autonomia do espaço local

3.1 Princípio da Subsidiariedade e a interconexão com a Autonomia Local

Historicamente, o princípio da subsidiariedade remete às lições de Aristóteles, que preconizava que o poder retirava a sua legitimidade do seu papel de suplência, ou seja, seu papel subsidiário e supletivo em relação às decisões comunitárias. Contudo, o referencial histórico mais significativo do princípio da subsidiariedade está marcado na doutrina social da Igreja, que moldou uma estratégia subsidiária, ainda que não se utilizasse expressamente o vocábulo "subsidiariedade".

Não há dúvidas de que a Encíclica Papal *Quadragésimo Anno* de Pio XI consagrou a ideia de valorização dos indivíduos e da atuação das comunidades menores, assentando a ideia de subsidiariedade, como se depreende:

> Deixe pois a autoridade pública ao cuidado de associações inferiores aqueles negócios de menor importância, que a absorveriam demasiado; poderá então desempenhar mais livre, enérgica e eficazmente o que só a ela compete, porque só ela o pode fazer : dirigir, vigiar, urgir e reprimir, conforme os casos e a necessidade requeiram. Persuadam-se todos os que governam: quanto mais perfeita ordem jerárquica (sic) reinar entre as varias agremiações, segundo este princípio da função «supletiva» dos poderes públicos, tanto maior influência e autoridade terão estes, tanto mais feliz e lisonjeiro será o estado da nação (PIO XI, 1931).

O contexto social e político que circunda a edição desse documento reside na preocupação do Vaticano em razão da desorganização social

e da assunção, por parte do poder estatal, de uma demanda crescente de responsabilidades. Isso, na visão da Igreja, colocava em risco a administração estatal em face da ineficiência, que marcava a passagem para o modelo de Estado de Bem-estar Social, em que o Estado passara a assumir políticas públicas sob a forma de direitos prestacionais (HERMANY, 2012).

Nesse contexto, a ideia de subsidiariedade despontava como um antagonismo ante às propostas totalitárias de Estado, conforme destaca a Encíclica, em que se buscava a valorização do indivíduo e das comunidades menores, devendo a atuação das comunidades maiores e das estruturas estatais realizarem-se tão somente em caráter supletivo.

Deflui-se daí que a ideia primordial da subsidiariedade indica que a atuação primária deve ter gênese nas comunidades de menor dimensão, partindo dos indivíduos para, apenas em uma perspectiva subsidiária, invocar a atuação do poder público estatal. Cabe ressaltar que as encíclicas emanam um substancial conteúdo social, o que pressupõe que a lógica subsidiária não deve significar um risco de retrocesso a propostas liberais clássicas, de notáveis lacunas no tangente aos direitos sociais e, consequentemente, às garantias constitucionais fundamentais (HERMANY, 2012, p. 12).

Pode-se afirmar, a partir disso, que a subsidiariedade proporciona elementos para o empoderamento e a soberania do indivíduo, de maneira que aproxima o diálogo e as decisões do cidadão, fomenta sua participação política e propicia o estabelecimento de diálogos pluralistas. Assim, a subsidiariedade se consubstancia em uma lógica que reforça o papel das comunidades menores e do cidadão, e assegura um espaço delimitado para a atuação do Estado, na medida em que só agirá para resguardar o necessário para a garantia dos avanços sociais e quando a comunidade não puder, por forças próprias, deliberar e decidir sobre os assuntos públicos.

Interpretado isoladamente, o princípio da subsidiariedade não significa exatamente proximidade das instâncias de poder. Contudo, no contexto europeu, um diferente significado lhe foi atribuído: a Carta Europeia de Autonomia Local, ao adotar o critério de repartição de

poderes, dá um sentido praticamente sinônimo ao da proximidade.

Isso porque a Carta afirma que os poderes devem ser exercidos e praticados pelas autoridades mais próximas dos cidadãos e que "só assim não deverá ser quando a amplitude e a natureza da tarefa a desempenhar, bem como exigências de eficácia e economia justifiquem a atribuição do poder a outra entidade menos próxima dos cidadãos (MARTINS, 2003, p. 445)".

> Estes são os pressupostos da aplicação do princípio da subsidiariedade que permite que o poder seja exercido ora por uma dada autoridade, a mais próxima do destinatário da decisão, ora por outra autoridade que embora mais longínqua, é aquela que está apta pela natureza e amplitude da tarefa, a realizá-la mais eficaz e economicamente. Isto significa que, consoante as características e a dimensão da tarefa a realizar e, em função dos efeitos que produz e dos recursos que envolve, assim o poder será distribuído pelos vários níveis de decisão. (MARTINS, 2003 , p. 445)

Para basear-se em um modelo próximo ao Brasil, a subsidiariedade no contexto português, por exemplo, vai de encontro a uma administração centralizada, opondo-se à existência de autarquias locais desprovidas de autonomia, pois a subsidiariedade pressupõe, essencialmente, que a atuação seja assegurada a entidades distintas, capazes e eficazes, variando em medida de sua capacidade e eficácia, conforme possibilidades da sua atuação.

A subsidiariedade é, antes de tudo, o princípio da autonomia do indivíduo e das entidades sociais no interior do Estado. Este reconhecimento do valor da autonomia, em síntese envolve pelo menos quatro diferentes implicações para os níveis superiores de comunidade e, em última instância, uma dela alcança a autoridade pública dotada de soberania:

> [...] in primo luogo, questi ultimi devono riconoscere e rispettare l´autonomia dell´individuo e dei livelli interiori; in secondo luogo, devono porre le condizioni de stabilità e sicurezza affinché questa ultima possa realizarsi; in terzo luogo devono garantire le forme e i mezzi attraverso cui alla società è consentito partecipare alla es-

> pressione della sovranità; infine, devono porre le basi affinché le manifestazioni di autonomia si sviluppino e si rafforzino nel corso del tempo[55]. (PELIZZARI, 2011, p. 597)

A subsidiariedade figura expressamente nas disposições gerais do Título I do Tratado da União Europeia, intitulado "Tratado de Maastricht", o qual dispõe em seu art. 5º, n. 1, que "a delimitação das competências da União rege-se pelo princípio da atribuição. O exercício das competências da União rege-se pelos princípios da subsidiariedade e da proporcionalidade.".

A subsidiariedade surge como princípio de dupla função, assegurando, ao menos do ponto de vista formal, a autonomia das autarquias locais em relação a seus Estados, bem como dos Estados em relação ao Ente supraestatal da União Europeia. Saliente-se que o princípio, diferente do caso do ordenamento do Brasil, integra expressamente tanto a Carta Europeia de Autonomia Local quanto o Tratado de Maastricht, o que demonstra o ânimo dos países da União Europeia em garantir a força do princípio como ordenadores da atividade político-administrativa[56] em seu âmbito.

> Em virtude do princípio da subsidiariedade, nos domínios que não sejam da sua competência exclusiva, a União intervém apenas se e na medida em que os objectivos da acção considerada não possam ser suficientemente alcançados pelos Estados-Membros, tanto ao nível central como ao nível regional e local, podendo contudo, devido às dimensões ou aos efeitos da acção considerada, ser mais bem alcançados ao nível da União. (TRATADO DE MAASTRICHT, Art. 5º, número 2.)

55 Em primeiro lugar, deve-se reconhecer e respeitar a autonomia do indivíduo e dos níveis internos; em segundo lugar, deve-se criar as condições de estabilidade e segurança, para que este possa realizar-se; em terceiro lugar, deve-se garantir as formas e os meios pelos quais a sociedade está autorizada a participar como expressão da soberania; e, finalmente, devem ser estabelecidas as bases para que as manifestações de autonomia possam se desenvolver e sustentar-se ao longo do tempo. (Tradução livre)

56 "Regra geral, o exercício das responsabilidades públicas deve incumbir, de preferência, às autoridades mais próximas dos cidadãos. A atribuição de uma responsabilidade a uma outra autoridade deve ter em conta a amplitude e a natureza da tarefa e as exigências de eficácia e economia" (Carta Europeia de Autonomia Local, art. 4º, n. 3).

Desse modo, é possível sintetizar o princípio subsidiariedade como a faculdade de aproximação das decisões às menores instâncias de poder, ou seja, as decisões públicas têm de estar a mais próxima aos cidadãos tanto quanto for possível, só deixando de realizá-las quando, por razões ligadas à eficácia e à economia, a instância superior deva atuar em seu lugar.

A subsidiariedade, além de refutar a exclusividade da administração central no atendimento do interesse público, propicia o envolvimento dos cidadãos e reforça a ideia de democracia participativa. Pode-se dizer que a subsidiariedade se funda na ideia de que "não deve se transferir a uma sociedade maior, aquilo que pode ser realizado por uma sociedade menor" (BARACHO, 1996, p. 52). Portanto, a comunidade maior só deverá "actuar quando, e na medida em que, havendo necessidade de tal intervenção, esta se revele mais eficaz do que a actuação da comunidade menor", portanto, somente nessas situações "os grupos superiores só deverão executar aquelas tarefas que não possam ser eficientemente executadas pelos grupos inferiores" (VILHENA, 2002, p. 30).

Subsidiariedade e descentralização são institutos naturalmente engendrados reciprocamente, pois, ao privilegiar as manifestações de poder das esferas menores, concretiza-se a figura da descentralização como pressuposto indissociável da subsidiariedade, sendo a única exceção os casos em que, por razões de economia e eficácia política, administrativa ou financeira, outorga-se a competência à esfera superior. Importante observação deve se ter quanto ao binômio subsidiariedade/descentralização:

> Se a descentralização implicar, contudo, a manutenção de relações de supremacia entre entidades superiores e inferiores tais que não haja efectiva autonomia, como antes se frisou, então a subsidiariedade deixará de fazer sentido na medida em que sempre a entidade de grau superior poderá intervir no exercício dos poderes da entidade de grau inferior, anulando a relação de subsidiariedade em favor da relação de tutela. (MARTINS, 2003, p. 461)

Essa aproximação do poder decisório à comunidade proporciona e fomenta o exercício de um papel mais proativo dos cidadãos, que

passam a empoderar-se e deliberar acerca das diretrizes políticas e administrativas do espaço que habitam. No entanto, não é suficiente transferir poder decisório às menores entidades, mas, sobretudo, criar mecanismos que possibilitem o exercício da cidadania voltada a uma gestão pública compartilhada. Seria insuficiente deslocar uma gama de atribuições às entidades menores, caso a sociedade permanecesse afastada do processo de tomada de decisão, sob pena de apenas remanejar o lócus de poder sem, efetivamente, democratizar o poder[57].

A subsidiariedade, em que pese não constar expressamente na ordem constitucional brasileira, pode ser abstraída da leitura combinada do artigo primeiro[58], art. 18 e art. 34, inc. VII, alínea "C",[59] da Constituição Federal[60]. A leitura implícita da subsidiariedade na ordem constitucional se coaduna perfeitamente com o modelo federal adotado, tendo em vista que a organização descentralizada dessa forma de Estado se desvela como campo propício à aplicação do princípio: é dizer, o federalismo fornece uma base organizacional substancialmente favorável para que a subsidiariedade possa desenvolver seu conteúdo e extensão.

Convém reafirmar a imprescindibilidade de articular a subsidiariedade com os princípios constitucionais, fundamentalmente no que se refere ao princípio da igualdade, que exerce papel orientador da aplicação da lógica subsidiária. O desafio da democratização do espaço local faz imperiosa a verificação concreta dos pressupostos constitucionais, os quais devem permear e delimitar as competências locais para além da discussão em torno da descentralização estatal, coadunando o fortalecimento do espaço local com o rechaço às pretensões oligárquicas, passíveis de viciar a formação da decisão pública em sua origem.

57 As diversas formas de democratização do espaço público, as quais serão abordadas no último ponto do trabalho, concretizam-se de inúmeras formas, não havendo regras rígidas para sua efetivação. As audiências públicas, o orçamento participativo e as consultas eletrônicas sobre diretrizes orçamentárias são exemplos de mecanismos descentralizados de participação social.

58 Constituição Federal, Art. 1º: [...] estabelece que a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal.

59 Constituição Federal, art. 34, inc. "VII – assegurar a observância dos seguintes princípios constitucionais [...] c) autonomia municipal;"

60 "[...] a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição."

Ademais, nota-se que a subsidiariedade não se esgota na simples "(re)distribuição de competências e a consequente valorização do Município, estendendo-se para uma nova lógica de relacionamento entre o poder público estatal e a sociedade, a partir da efetiva valorização do cidadão" (HERMANY, 2012 p. 13). Descentralizar o poder estatal é pressupor, fundamentalmente, que se concretize um sistema de distribuição territorial – ao exemplo do Estado Português, unitário ou de distribuição vertical do poder público, compatível com a realidade brasileira, de base federalista com autonomia política, administrativa e financeira.

Não parece restar dúvida que o esforço pela articulação da subsidiariedade, como estratégia de (re)ordenamento de competência e relacionamento dos cidadãos com o poder público, tende a contribuir para a valorização do espaço local e a concretização de sua autonomia, inclusive no tangente à alocação de recursos compatíveis com as demandas criadas pelo acréscimo de atribuições. A democratização das decisões públicas, baseada na igualdade entre cidadãos, corrobora e fomenta o controle social da gestão pública, criando um ambiente mais difícil de ser contaminado pelas pretensões oligárquicas regionais.

A lógica da subsidiariedade ajudou a assegurar uma ampla repartição de competências no federalismo brasileiro, elevando o Município a uma condição de Ente federado e dotando-o de muitas atribuições e responsabilidades. Entretanto, após mais de trinta anos do advento da Constituição Federal, essa redistribuição de competências não conseguiu conferir aos Entes locais a plena autonomia financeira – essencial para bem desempenhar sua autonomia político-administrativa – e proporcional aos cidadãos de cada espaço local uma verdadeira gestão compartilhada. O rompimento da dependência dos Municípios brasileiros aos Entes superiores ainda se desvela como o maior desafio municipalista. No próximo tópico serão abordados alguns pontos essenciais acerca das competências locais e sua aplicação pratica no dia a dia dos Municípios.

3.2 Competências Locais – Aplicação prática da competência dos Municípios

A partir de uma rápida leitura dos artigos constitucionais que tratam da competência dos Municípios, torna-se possível afirmar que as principais políticas públicas se encontram no campo das atribuições comuns a todos os Entes federados, conforme se verifica a partir do rol de incisos do art. 23. São variados temas da vida comum a um Município, relacionados às políticas públicas de saúde, educação, cultura, assistência social, meio ambiente, saneamento, gestão de recursos hídricos, segurança e habitação, que demandam a ação compartilhada e cooperada entre as instâncias governamentais.

É precisamente nesta seara que se verifica o maior paradoxo do federalismo brasileiro: por um lado o princípio da subsidiariedade opera, ou deveria, como elemento interpretativo em conflito positivo de competência – exatamente o que se verifica no art. 23 da Constituição Federal – ampliando a importância da atuação do Município; por outro lado, exige-se a compatível distribuição de recursos, pois a autonomia que decorre da aplicação da subsidiariedade somente se completa e se realiza com a autonomia financeira, o que, claramente se verifica muito aquém do necessário no federalismo brasileiro.

Analise-se, no plano prático, a competência dos Municípios nessas grandes áreas de competência comum:

Educação: os Municípios têm papel central na área da educação e a Constituição os responsabiliza pelo oferecimento dos programas de educação infantil e de ensino fundamental. O governo local deve aplicar o mínimo de 25% de suas receitas de impostos e transferências.

Essa vinculação de receita é obrigatória e prevista constitucionalmente. Existe um Fundo constituído por recursos dos Estados e dos Municípios e um aporte de apenas 10% de recursos federais que redistribui recursos e auxilia no financiamento da educação básica.

Saúde: é dever do Município a garantia dos serviços de atenção básica à saúde e a prestação de serviços em sua localidade, contando com a cooperação técnica e financeira dos Estados e da União. No Brasil,

a saúde é atendida em um Sistema Único que atua nas três esferas de poder, sendo, no entanto, de responsabilidade dos Municípios o oferecimento da atenção básica e o gerenciamento do sistema na esfera local.

Os Municípios estão obrigados a aplicar 15% de suas receitas próprias em saúde enquanto os Estados devem aplicar 12%. A União, de acordo com a regra constitucional, deverá investir anualmente em saúde o mesmo que gastou no exercício anterior acrescido do crescimento do PIB. O atendimento de média complexidade seria em tese responsabilidade dos Estados, e a União arcaria com as ações de Alta complexidade; no entanto, acaba o governo local na maioria das vezes assumindo o atendimento pleno, sem o necessário aporte de recursos que deveria em conjunto dos governos estadual e federal.

Nesse ponto reside a principal inquietação acerca da efetividade do federalismo, haja vista que a ampliação das atribuições municipais não está acompanhada do incremento de receita. Agrava substancialmente essa dicotomia o processo cada vez mais recorrente de judicialização dos temas relacionados à saúde, o que tem obrigado os Municípios brasileiros a comprometerem aproximadamente 25% de suas receitas, impossibilitando o Ente local de atuar em áreas também fundamentais como infraestrutura e desenvolvimento.

Não há de parte dos demais Entes federados, especialmente a União, mecanismos claros de compensação e ressarcimento pela assunção de obrigações originariamente vinculadas às esferas mais centrais, dados a complexidade e os requisitos próprios de viabilidade financeira, específicos do princípio da subsidiariedade.

Cultura: em 2012, foi criado o Sistema Nacional de Cultura (SNC), cujo objetivo é utilizar uma lógica de gestão descentralizada e participativa, transferindo recursos da União para que Estados e Municípios incrementem ações nesta área.

Portanto, passou a ser um elemento integrante do conjunto de atribuições do Município a estruturação desse plano em âmbito local, bem como a definição dos órgãos que abrigarão as seguintes competências: mobilização e apoio das comunidades e cidadãos envolvidos com a cultura local; garantia do pleno funcionamento do Conselho Municipal

de Política Cultural; definição do montante de recursos anuais para o Fundo Municipal de Cultura, além de convocação e da coordenação da Conferência Municipal de Cultura.

Recentemente, com a Lei Federal 14.017/2020, conhecida como Lei Aldir Blanc (LAB), estabeleceu uma série de medidas emergentes para o setor cultural e criativo, fortemente impactado pela pandemia do novo coronavírus (Covid-19). Nessa lei, a União se comprometeu a repassar R$ 1,5 bilhão ao Distrito Federal e aos 5.568 Municípios, sendo 20% (R$ 300 milhões) de acordo com os critérios de rateio do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e 80% (R$ 1,2 bilhão) proporcionalmente à população. Portanto, a gestão da cultura, sob essa lei, se dará de forma tripartite entre União, Estados e Municípios.

Assistência Social: a Constituição Federal estabelece que a gestão de serviços socioassistenciais e de segurança alimentar no Brasil deve ser compartilhada entre os três níveis de governo. Criou-se em decorrência disso o Suas (Sistema Único de Assistência Social), que tem como objetivo a integração das ações entre as esferas de poder.

Portanto, cabe aos Municípios a execução dos programas, dos serviços e das ações da Assistência Social, recebendo recursos da União e dos governos estaduais para sua execução. Esses programas são via de regra subfinanciados, e, por essa razão, os Municípios investem sempre mais recursos do que os que lhe são aportados. Na área de Segurança Alimentar e Nutricional, os Municípios também podem aderir e operacionalizar programas desenvolvidos pela União, bem como propor políticas públicas visando à melhor implementação desses planos.

Meio Ambiente: a Constituição Federal prevê que a criação de leis sobre proteção do meio ambiente é competência compartilhada entre União, Estados e Distrito Federal. Os Entes locais também podem legislar sobre meio ambiente, mas somente no âmbito local e respeitando as legislações estaduais e federal.

Os Municípios são responsáveis pelo cumprimento das políticas nacional e estadual de Meio Ambiente, bem como pela elaboração do plano diretor, que deve observar os zoneamentos ambientais e definir os espaços territoriais a serem especialmente protegidos.

Os Municípios também podem emitir licenciamento ambiental nos casos de atividades ou empreendimentos que possam causar impacto de abrangência local e localizados em unidades de conservação instituídas pelo próprio Município, com exceção das áreas de proteção ambiental.

Saneamento: os Municípios são responsáveis pela elaboração dos planos de saneamento básico, bem como pela organização e prestação – por via direta ou sob o regime de concessão ou permissão – dos serviços públicos de interesse local. Também são responsabilidades municipais a organização, a regulação e a fiscalização da prestação desses serviços, de forma direta ou delegada.

São atribuições dos Municípios o recolhimento e a destinação de resíduos, medida de grande impacto financeiro e ambiental e que por sua complexidade acaba por gerar grande preocupação aos gestores locais.

Gestão de Recursos Hídricos: sem um rol definido de obrigações específicas na gestão hídrica, os Municípios são responsáveis por integrar as políticas locais de meio ambiente, saneamento básico e de uso e ocupação do solo com as políticas federal e estaduais de recursos hídricos.

Segurança: os Municípios têm a competência para desenvolver ações preventivas à violência através da instalação dos equipamentos públicos, como iluminação e câmeras, além da possibilidade de criar guardas municipais para a proteção de seu patrimônio, bens, serviços e instalações.

Em 2014, a Lei 13.022 regulamentou as funções das Guardas Municipais na prevenção à violência, proteção dos direitos humanos, exercício da cidadania e das liberdades públicas, preservação da vida e patrulhamento preventivo. Nesse aspecto, novamente constata a assunção, por parte da municipalidade de atribuições originariamente inerentes aos Estados federados, sem que haja a contrapartida adequada de recursos orçamentários, agravando a crise organizacional e institucional verificada no federalismo brasileiro.

Na prática, infelizmente, a concretização do princípio da subsidiariedade no país tem se resumido ao incremento de encargos aos Municípios quando a adequada efetivação desta importante diretriz interpretativa de ampliação de competência local sempre se alicerçou no

equilíbrio, na proporcionalidade e na economicidade, o que pressupõe, sem qual dúvida, que o federalismo cooperativo – forte na autonomia local – somente se efetiva com autonomia financeira de fato.

Habitação: os Municípios têm o dever de elaborar e definir o plano municipal de habitação, em conformidade com suas diretrizes de desenvolvimento urbano, constante no plano diretor. Além disso, é responsabilidade do Município a normatização dos procedimentos de regularização fundiária dentro de seus limites geográficos e a execução de ações relacionadas ao parcelamento, ao uso e à ocupação do solo em seus territórios, respeitando o disposto no Estatuto da Cidade (Lei 10.257/2001).

Cabe ao Município também aprovar o projeto de regularização fundiária, com a promoção da demarcação de terra, os programas de construção e melhoria das condições habitacionais, o licenciamento urbanístico e ambiental, além da admissão da regularização fundiária de interesse social em Áreas de Preservação Permanente, respeitando requisitos legais como leis ambientais e normas de defesa civil.

Como pode se perceber, uma breve análise das atribuições e das competências dos Municípios brasileiros tem demonstrado que a aplicação do princípio implícito da subsidiariedade administrativa local, articulado com o federalismo e a descentralização, manifesta-se de forma contundente no sentido de inserção do Município no centro do processo de execução de políticas públicas.

3.3 Federalismo brasileiro em rota de colisão: ameaça da PEC 188/2019 e a extinção de pequenos Municípios

Sob a justificativa de reformular o atual pacto federativo, analisado por um viés estritamente econômico, foi apresentada uma reforma consubstanciada na Proposta de Emenda Constitucional 188/2019 – que, dentre outras medidas, prevê a extinção de Municípios de até cinco mil habitantes para aqueles que não demonstrarem que ao menos 10% de sua receita advêm de arrecadação própria.

As alegações dos autores do projeto e, especialmente, do Ministério da economia versam sob a insustentabilidade financeira desses Municípios e a necessidade de redução de custos da máquina pública. Ao apresentar dados muito aquém dos necessários para o debate, também desconsidera uma série de fatores, bem como ignora dimensões políticas subjetivas, mas importantes, como o sentimento de pertencimento, o conhecimento da realidade local pelos gestores municipais, a proximidade dos habitantes dos centros de decisão política e as grandes distâncias que separam algumas cidades de um país com dimensões tão alargadas como o Brasil.

Ainda sob a esteira de argumentação do ponto anterior, a proposta de emenda constitucional, ao prever a possibilidade de extinção de Municípios pelo critério econômico-sustentável, se choca frontalmente com o princípio da descentralização, com os preceitos da subsidiariedade e com o princípio democrático ao afastar o lócus de decisão dos cidadãos. A proposta pode acarretar na extinção de mais de 1.200 Municípios – precisamente 1.217 –, incorporando-os, compulsoriamente, ao Município limítrofe de maior população. Pela proposta, um mesmo Município pode absorver até três Municípios contíguos que não atinjam os indicadores previstos pela regra da proposta. Se materializada essa regra, ter-se-ia um impacto extremamente nocivo para a possibilidade de exercício da democracia participativa em um contexto de Municípios que se encontram a grandes distâncias e que têm áreas, por vezes, muito extensas.

Há de se referir, também, que a Federação está entre os limites materiais da Constituição, não podendo ser objeto de alteração pelo constituinte derivado. Pode-se observar que o texto constitucional reforça a ideia de Estado Federal, com Entes autônomos visando ao desenvolvimento entre si. Com a Constituição de 1988, os Municípios tiveram as suas competências ampliadas, caracterizadas pela capacidade de legislação, de auto-organização, autoadministração e autogoverno.

Portanto, uma emenda que venha a retirar parcela dessas capacidades indica a tendência a abolir a essência da forma federal, não

podendo então ser matéria de reforma constitucional – como intenta a PEC 188/2019 – quando propõe a extinção de pequenos Municípios, retirando deles as capacidades elencadas.

Ao conferir a autonomia político-administrativa, de acordo com o art. 18 da Constituição, qualquer reforma – como o dispositivo da PEC 188/2019, que propõe a extinção de Municípios – que tenha como objetivo desequilibrar essa relação, conferindo mais poder para a União, significa também uma afronta ao Estado Democrático de Direito, sendo que nele a Federação está estribada, de acordo com artigo primeiro, *caput*, do referido ordenamento.

Uma análise dos princípios constitucionais pode auxiliar na compreensão do problema. Estes são fundamentos que orientam o Estado, definem a sua forma, estrutura, regime político, entre outros. Dentre eles destacam-se: os fundamentos do Estado Democrático de Direito (art. 1º, I, II, III, IV, V); o povo como fonte de poder; a soberania (art. 1º, parágrafo único); os objetivos fundamentais da República Federativa (art. 3º, I, II, III, IV); a autonomia dos Estados Federados (art. 25); a autonomia dos Municípios (art. 29, 30, I, II, III); as limitações do Poder de Tributar (art. 150, I, II, III, a, b, IV, V, VI, a, b, c, d, art. 151).

Esses preceitos não podem ser modificados pelo poder constituinte derivado. Uma reforma pode ter como fundamento o aperfeiçoamento do texto constitucional, mas se deve manter fiel a seus princípios basilares, sem alterar ou suprimir a base em que se funda o Estado Democrático de Direito. Desse modo, observa-se que o intuito da PEC 188/2019 é alterar não a forma federativa, mas suprimir Entes que compõem a Federação brasileira sem observância do princípio democrático, confrontando-se diretamente com a limitação de cláusula pétrea, declarada no art. 60, parágrafo 4º, inc. I, da Constituição Federal.

A Federação contém todos os Entes como uma unidade política, acoplando-os em um todo de uma associação política existente, onde o pacto é consagrado pela Constituição. Esse ordenamento contém, mesmo que não de modo expresso, a garantia da existência política de cada um de seus membros. A Federação é um pacto permanente e não pode

ser modificada por meio de emendas, em especial aquela que tente diminuir a quantidade de Entes federados.

Sabe-se que com a Constituição Federal de 1988 surgiram agravamentos e as crises financeiras enfrentadas pelos Estados e Municípios com o aumento de gastos, endividamento e a crise da previdência social. Além do mais, ocorreu uma descentralização assimétrica, com atribuição de responsabilidades, que cada vez mais recaem sobre as esferas locais, e baixa arrecadação, seja de forma direta ou por meio de transferências. Tal paradigma não se resolverá com a simples extinção de Municípios menores, com sua incorporação pelos demais, conforme já apontam há algum tempo os estudos técnicos da área econômica da CNM.

As modificações no federalismo não devem vir no sentido de suprimir a Federação, como intenta a PEC 188/2019, mas sim de buscar formas de cooperação e redistribuição de recursos que atentam ao desenvolvimento nacional equilibrado, pois de nada adiantaria diminuir o número de Municípios se a forma de distribuição de recursos continuasse a mesma, ou seja, com excessiva concentração de recursos na União e subfinanciamento dos Entes locais, quaisquer que sejam a dimensão e a população que venham a ter.

Para analisar a desnecessidade de fusão de pequenos Municípios, basta ver que um país com 357.386 km² possui 11 mil Municípios, articulando-se por meio do sistema de equalização fiscal e princípio da subsidiariedade, fortalecendo o federalismo cooperativo. Ao contrário do Brasil, que possui 8.511.000 m² e 5.570 Municípios.

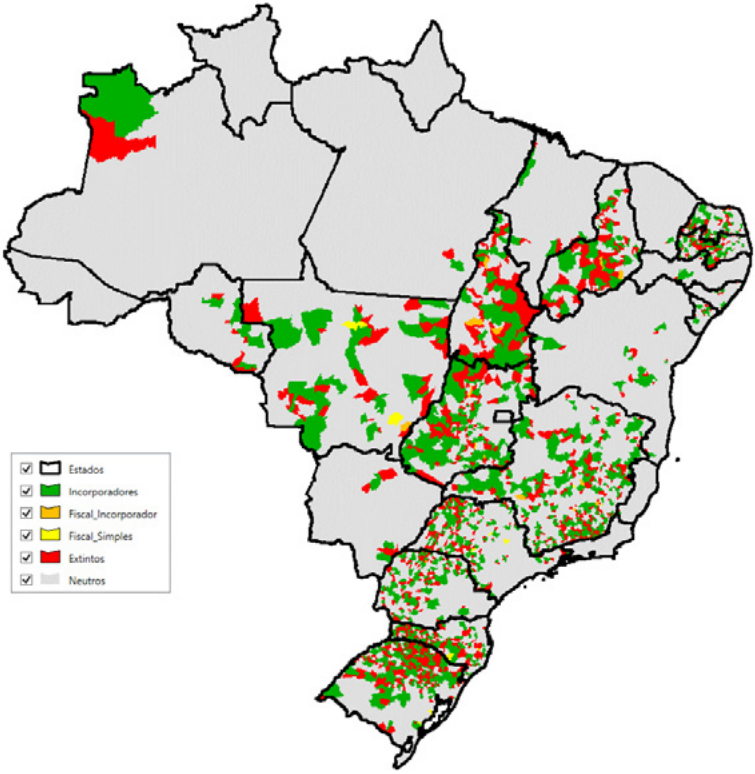
Os recursos e a capacidade de execução vêm, assim, distribuídos de modo desigual no Brasil, e por essa razão se justifica o sistema de cooperação, de adotar condições mínimas para desempenhar o papel dentro da estrutura. Há a necessidade de uma coordenação e cooperação como conditio indissociável para a realização das tarefas públicas. O federalismo deve assumir uma cooperação subsidiária, fornecendo um auxílio ao Ente menor quanto às tarefas que não consegue realizar sozinho.

Somente a partir de uma repartição justa da arrecadação tributária e a efetivação da cooperação entre Entes federados, cumprindo com o objetivo do proposto pela Constituição Federal de 1988, se tornará viável o fortalecimento do federalismo brasileiro, movendo-se do *status* predatório para o cooperativo.

Cabe ainda refutar o argumento do excesso de Municípios. Em termos comparativos, em boa parte dos países europeus, o número de Municípios supera em muito o do Brasil, mesmo possuindo territórios drasticamente menores. Na França, por exemplo, existem mais de 36 mil cidades; na Alemanha, 11 mil; e, na Espanha, oito mil.

A maioria desses Municípios também conta com pequenas populações. As vantagens da descentralização estatal e a proximidade com as populações locais justificariam a existência de pelo menos o dobro do número de Municípios atuais sem impacto no ajuste fiscal, mas com efeitos positivos para apropriação da gestão pública pela comunidade e maior aproximação dos cidadãos dos centros decisórios. Conforme se perceberá a partir da figura a seguir, haverá grande mudança no interior do Brasil, com a união de vários Municípios e a sua consequente dinâmica econômica, social e cultural. O novo desenho, conforme a proposta da PEC 188/2019 determina, implicaria a seguinte alteração no quadro de Municípios.

Figura 1 – Mapa do Brasil com a proposta da PEC 188/2019



Outro argumento comum que sustenta a proposta é o de que os Municípios pequenos devem ser extintos porque arrecadariam menos. Pois, nesse sentido, a redação proposta no art. 115 incluído pela PEC 188/2019 prevê que os Municípios que não arrecadam para se sustentar precisam ser extintos. No entanto, desconsidera que não existe um único Município no Brasil que arrecade diretamente os valores necessários para sua sustentação. Todos têm parcela de sua receita advinda de transferências constitucionais.

Isso vale, inclusive, para os Estados brasileiros que se encontram em situação financeira muito mais deficitária do que os Municípios.

Outro argumento recorrente é de que se trata da extinção somente daqueles que não arrecadam nem 10% das receitas próprias. Contu-

do, cabe esclarecer que não diz respeito às receitas próprias referidas na PEC, como já mencionado, mas à arrecadação de três impostos de competência municipal (IPTU, ITBI e ISS).

O cerne da questão, entretanto, deve recair sobre o porquê de se escolher apenas os considerados pequenos, se existe um percentual de 82% de Municípios nacionais que não conseguem atingir os referidos 10% de arrecadação em tributos próprios. Explicando detalhadamente: os Municípios com até cinco mil habitantes somam um total de 1.252. Já os Municípios que não atingem esse percentual e possuem mais de cinco mil habitantes representam três vezes esse número, chegando a um total de 3.368. Há, inclusive, Municípios com mais de 400 mil habitantes que não atingem o patamar de 10% de receitas advindas de impostos de arrecadação própria.

Um argumento bastante usado a favor da extinção dos Municípios é no sentido de que este movimento de anexação municipal de 22% dos Municípios brasileiros poderia trazer diminuição dos gastos da máquina pública. A economia estimada com a extinção dos Municípios com despesa administrativa e legislativa é de cerca de R$ 4 bilhões no ano, logo, não é tão grande como se imagina (vide tabela a seguir).

Total de habitantes	4.076.962
Despesas com Adm. e Legislativo dos Municípios que podem ser extintos (R$)	3.942.309.045,63
Despesas com Adm. e Legislativo de todos os Municípios (R$)	80.480.586.067,49
% das despesas com Adm. e Legislativo dos Extintos sobre toda a despesa	5%

Por esse panorama poderia se indagar: não seria o Município de maior porte, dotado de maior estrutura técnica, população, economia, rede de negócios, número de imóveis em zona urbana e índice de con-

sumo considerado um Ente com notável facilidade de arrecadação de tributos próprios e com uma "potência tributária" maior em relação aos pequeníssimos Municípios? Se a resposta for positiva, não deveria a cobrança ser estimulada e voltada, preponderantemente, aos Municípios médios e grandes? Se há dificuldades técnicas e materiais por Municípios de diversos matizes, a lógica do federalismo cooperativo deve ser a de auxílio técnico e logístico aos Municípios com menor capacidade de mobilização de recursos tecnológicos e operacionais em termos de administração tributária.

O auxílio deve ser o norte da atuação do governo federal, por meio de seus ministérios, mas, jamais, a solução deve perpassar pela oblitera-ção dessas figuras institucionais, sob a justificativa de descumprimento de parâmetros – impostos unilateralmente – que boa parte dos Municípios grandes e médios tampouco consegue cumprir.

4 Orçamento Municipal

4.1 A importância do planejamento do orçamento para pequenos Municípios

No dia a dia da gestão municipal, cabe ao prefeito o papel de administrar a aplicação orçamento aprovado pelo Legislativo municipal, sendo a gestão desses recursos sua principal responsabilidade. Desta forma, segundo o *Manual do Ibam* (2020), como chefe do Executivo municipal, ao prefeito cabem, sobretudo, as funções que caracterizam as chefias de alto nível, que são planejar, comandar, coordenar, controlar e manter contatos externos, de modo a selecionar as opções possíveis de atuação e determinar objetivos, diretrizes, programas e meios mais adequados à realização de um trabalho.

Todo prefeito precisa ter o seu plano de governo se quiser bem governar e administrar o Município, e isso se estende a todos os membros da sua equipe. Esse plano de governo deve ser o referencial para que o chefe do Executivo local trate das propostas orçamentárias no limite percentual das receitas. Assim, os programas e os projetos podem ser executados pela gestão municipal (INTERLEGIS, 2022).

O plano de governo deve ser amplo e compreender todos os aspectos da administração municipal, e não apenas as obras e as demais despesas de capital. Através do orçamento anual e da lei de diretrizes orçamentárias, pode o prefeito estabelecer o plano de trabalho para cada exercício, pois é exatamente esse plano que o orçamento e aquela lei devem refletir (IBAM, 2020).

Outro ator essencial neste processo de planejamento e aprovação do orçamento é o vereador, que tem o papel de fiscalizar a atuação do Poder Executivo e propor alternativas para o desenvolvimento do Município onde atua, contrapondo ou apoiando as ações do prefeito. De acordo com a Cartilha do Vereador (Interlegis, 2022), cabe ao Vereador reforçar a Câmara Municipal como referência de fiscalização e controle do Poder Executivo, especialmente para acompanhar a elaboração e a

execução do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e do Orçamento Anual, além das demais matérias orçamentárias e tributárias.

Sobre o orçamento, é um instrumento de controle preventivo que assinala o caminho a ser seguido pela administração pública, dando-lhe a necessária autorização para arrecadar e gastar dentro dos limites existente no próprio orçamento. Também pode ser caracterizado como o planejamento feito pela administração pública para atender, durante determinado período, os planos e os programas de trabalho por ela desenvolvidos, por meio da planificação de receitas a serem obtidas e dos dispêndios a serem efetuados, objetivando a continuidade e a melhoria quantitativa e qualitativa dos serviços prestados à sociedade (LIMA, 2022).

Para os gestores municipais, o orçamento se apresenta como uma peça fundamental para a tomada de decisões, materializando os objetivos e determinando as metas a serem atendidas. É no orçamento municipal que estão indicados os recursos necessários para a realização dos programas de trabalhos definidos para solucionar os problemas locais e são especificadas a origem e a aplicação dos recursos necessários para atender ao que foi planejado.

Nos pequenos Municípios, o sistema de planejamento pode ser constituído pelo prefeito, seus auxiliares diretos e representantes da comunidade, e a articulação com a comunidade e a organização das reuniões poderão ser atribuídas ao Gabinete do Prefeito, ao setor encarregado do orçamento ou a outro órgão que disponha de equipe capaz de executar essas tarefas (IBAM, 2020). Segundo o Instituto, o próprio prefeito pode adotar roteiro lógico de procedimentos para iniciar o levantamento dos problemas da comunidade, reunindo-se periodicamente com lideranças locais, fazendo com seu secretariado balanços periódicos dos recursos, tomando decisões e criando na própria máquina governamental hábitos salutares de prestação de contas à população sobre o andamento das medidas.

Registre-se que, na elaboração do orçamento público, devem ser obedecidas determinadas regras e princípios estabelecidos, entre outros, na Constituição Federal de 1988; na Lei 4.320/1964, que estatuiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos

orçamentos públicos; na Lei 101/2000, que estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para responsabilidade da gestão fiscal, além do Manual Técnico de Orçamento (MTO), atualizado anualmente pela Secretaria de Orçamento Federal.

O período de tempo em que se processam as atividades típicas do Orçamento Público, desde sua concepção até sua apreciação final, é denominado **ciclo orçamentário** e é desenvolvido como processo contínuo de análise e decisão ao longo de todo o exercício. O ciclo orçamentário é identificado, principalmente, pelas seguintes etapas: (i) planejamento e elaboração da proposta orçamentária; (ii) apreciação legislativa; (iii) execução; (iv) controle e avaliação (Lima, 2022). Registra-se que o exercício financeiro compreende o período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano.

4.2 Etapas do ciclo orçamentário

Segundo Lima (2022), a **elaboração da proposta orçamentária** processa-se desde uma proposta inicial de orçamento proveniente do órgão de planejamento da entidade pública, passando pela consolidação dessa proposta na unidade central e aprovação pelo Legislativo, até a liberação dos créditos orçamentários nas unidades orçamentárias de cada órgão. Segundo a pesquisadora, cada unidade responsável pela execução do orçamento elabora a sua proposta orçamentária, que é consolidada e encaminhada ao órgão de planejamento do Ente público, que, por sua vez, consolida as propostas dos Poderes e as encaminha ao Legislativo. Esse trâmite se dá em razão de a iniciativa nas matérias de natureza orçamentária serem do Poder Executivo, mas a competência ser do Poder Legislativo.

Ao chegar ao Poder Legislativo, são feitas a **discussão, a votação e a aprovação da Lei Orçamentária Anual** (LOA). A matéria apresentada na Câmara Municipal se submete ao processo legislativo. Por isso, considera-se proposição sujeita à deliberação: discussão e votação do projeto de lei. Por sua vez, os vereadores realizam os debates para apro-

vação ou rejeição das propostas orçamentárias. Isso é um processo ainda mais democrático quando a população é ouvida em temas inerentes ao Município: no atendimento das necessidades da população, os vereadores devem obrigatoriamente observar o bem-estar e o impacto social decorrente da sua ideia legislativa, atendendo, assim, aos princípios da legística (INTERLEGIS, 2022).

Segundo o disposto na *Cartilha do Vereador* (INTERLEGIS, 2022), o início do processo legislativo acontece com a apresentação do projeto de lei junto à Mesa Diretora, que informa se cumpre os requisitos regimentais. Depois, o presidente despacha para as comissões competentes para emissão dos pareceres. Assim, a matéria estará pronta para ser deliberada na Ordem do Dia do Plenário. Se a matéria for um projeto de lei aprovado pelos vereadores, segue à sanção ou veto do prefeito. Depois de aprovada pelo Poder Legislativo e sancionada pelo Chefe do Poder Executivo, a proposta orçamentária é transformada na LOA. O órgão central de orçamento do Poder Executivo procede, então, à incorporação, em cada unidade orçamentária, da proposta orçamentária ajustada, com a liberação dos respectivos créditos orçamentários (LIMA, 2022).

Após essa fase, inicia-se a **execução orçamentária e financeira**, que se estende a todo o **exercício financeiro**, compreendido entre o primeiro dia de janeiro até o dia 31 de dezembro. Esse período consiste na arrecadação de receitas de impostos, taxas, contribuições de melhoria, transferências federais e estaduais, e na aplicação desses recursos nas despesas aprovadas na LOA (LIMA, 2022).

O **controle da execução orçamentária e financeira** é o passo seguinte e se dá por meio da ação dos controles interno e externo, em atendimento aos arts. 75 a 82 da Lei 4.320/1964. O **controle interno** é exercido por órgão da administração da entidade auditada ou por seus delegados e é constituído por um plano de organização de métodos e medidas para proteger seus ativos, verificar a exatidão e a fidedignidade dos dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas pelo sistema de controle interno de cada poder. O **controle externo**, por sua vez, é instituído e exercido por membro ou órgão do Poder Legislativo (Casa

Legislativa ou Comissão Permanente ou de Inquérito) ou por membro ou órgão do Tribunal de Contas da União, dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal, e a sua realização dar-se-á pelos processos de tomada de contas e prestação de contas (LIMA, 2022).

4.3 Instrumentos do planejamento municipal: PPA, LDO e LOA

Na elaboração da lei orçamentária anual (LOA), os gestores municipais devem se basear no plano plurianual de ações (PPA) e na lei de diretrizes orçamentárias (LDO). Para real eficácia do orçamento público como instrumento de controle das atividades financeiras dos governos, é necessário que a constituição orgânica do orçamento se vincule a determinadas regras ou **Princípios Orçamentários**, que formam os pilares de uma boa gestão dos recursos públicos.

O art. 2º da Lei 4.320/1964 dispõe que a Lei de Orçamento conterá a discriminação da receita e a discriminação da despesa de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo. Os Princípios Orçamentários, como os da Unidade, Universalidade e Anualidade, previstos na Lei 4.320/1964, já são observados pelos Municípios brasileiros.

Princípio Orçamentário da Unidade	Deve existir apenas um orçamento no âmbito do Ente municipal.
Princípio Orçamentário da Universalidade	A Lei Orçamentária do Município deve conter todas as receitas e despesas de seus Poderes, Órgãos, Entidades e Fundos Municipais.
Princípio Orçamentário da Anualidade	A previsão da receita e a fixação da despesa deve compreender o exercício financeiro.

De acordo com o MTO (SOF, 2022), os princípios orçamentários visam estabelecer regras básicas, a fim de conferir racionalidade, eficiência e transparência aos processos de elaboração, execução e controle do orçamento público. Com relação ao planejamento da ação governamental, deve ser feito a partir de três instrumentos básicos, também já observados pelos Municípios brasileiros: Plano Plurianual (PPA), Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA), sendo mantidas, portanto, as regras atuais.

Plano Plurianual (PPA)	Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO)	Lei Orçamentária Anual (LOA)
Instrumento que define os objetivos estratégicos do Município (Plano de Governo) para um período de 4 anos.	Define as prioridades e as metas do Município para o exercício financeiro do ano seguinte e estabelece as metas que devem ser observadas para o equilíbrio das receitas e despesas municipais.	Estimativa do que se espera arrecadar e das despesas que se pretende realizar durante o ano a partir da autorização da Câmara Municipal.

Fonte: MTO (SOF, 2022).

Segundo o disposto no art. 165 da Constituição Federal de 1988, o **Plano Plurianual** (PPA) deve ser elaborado a cada quatro anos e compreender as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública para os investimentos que desejam realizar e para os programas de duração continuada, a serem mantidos ou implantados. Na prática, o PPA contém o programa de trabalho elaborado pelo Poder Executivo, sobretudo em relação a investimentos, a contar do segundo ano de mandato do prefeito. Terá vigência até o final do primeiro ano do mandato subsequente, de modo a garantir a continuidade das ações na mudança de governo.

Sobre a **Lei das Diretrizes Orçamentárias** (LDO), define as metas e as prioridades da administração municipal a partir do PPA, de modo a orientar a elaboração da Lei Orçamentária Municipal. Para cada PPA,

portanto, haverá três LDO. Entre outras funções, a LDO dispõe sobre o equilíbrio das receitas e despesas municipais, os critérios e a forma de limitação de empenho, além de determinar as condições para transferências de recursos municipais.

A **Lei Orçamentária Anual** (LOA), por sua vez, representa o elo entre o planejamento e a execução física e financeira das ações programadas, indicando os recursos necessários para a realização dos programas de trabalhos definidos para solucionar os problemas locais, discriminado a origem e a aplicação dos recursos necessários para atender ao que foi planejado para o período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano. Os valores apresentados para receita são estimados e os para despesa são fixados, indicando como a administração municipal vai arrecadar e como irá gastar os recursos públicos.

Os projetos de leis do plano plurianual, das diretrizes orçamentárias e do orçamento anual serão enviados pelo prefeito municipal à Câmara nos termos da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). No que diz respeito a prazos para o envio dos três projetos, devem ser obedecidos os previstos na Lei Orgânica do Município. Neste caso, está-se diante de iniciativa vinculada e ao mesmo tempo privativa (IBAM, 2020).

As emendas ao projeto de lei do orçamento anual municipal e aos projetos que o modifiquem somente podem ser aprovadas caso (CF, art. 166, § 3º):

I. sejam compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias;
II. indiquem os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação de despesa, estando excluídas as emendas que incidam sobre: a) dotações para pessoal e seus encargos; b) serviço da dívida;
III. sejam relacionadas: a) com a correção de erros ou omissões; ou b) com os dispositivos do texto do projeto de lei.

No caso do projeto da lei das diretrizes orçamentárias, as emendas não poderão ser aprovadas quando incompatíveis com o plano plurianual.

Segundo o Manual do Ibam (2020), se o projeto que modifica a lei orçamentária municipal for de iniciativa privativa do prefeito, não pode haver emenda que aumente a despesa prevista, porém, pode haver emenda que a diminua, ressalvadas as hipóteses das leis orçamentárias, enfatizando que as emendas serão aceitas somente se estiverem dentro das limitações mencionadas.

Por outro lado, se o projeto que modifica a lei orçamentária municipal não comporta emendas que resultem em aumento de despesa, emenda nesse sentido não será aceita. No processo legislativo, existem regras básicas que devem ser atendidas para que a Câmara Municipal, através do seu Plenário, possa deliberar validamente. A Lei Orgânica do Município especifica, de acordo com as condições locais, os detalhes dessas questões (IBAM, 2020).

No Município, algumas autoridades podem ser designadas como **ordenadores de despesa**, que é a autoridade administrativa detentora de competência de ordenar a execução de despesas orçamentárias como a emissão de notas de empenho e a autorização para liquidação de despesas. De acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei 101/2000), o ordenador da despesa é o responsável pela correta classificação das despesas, bem como por sua adequação à Lei Orçamentária Anual (LOA), à Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e ao Plano Plurianual (PPA).

O Portal da Transparência da Controladoria-Geral da União (CGU) esclarece que para atender às necessidades da sociedade, o governo precisa prestar serviços e realizar obras – o que exige gastos. Receita pública é o dinheiro que o governo dispõe para manter sua estrutura e oferecer bens e serviços à sociedade, como hospitais, escolas, iluminação, saneamento etc. Para poder fazer isso, o governo precisa arrecadar dinheiro e faz isso de diversas maneiras. Essa arrecadação vem de impostos, de aluguéis e venda de bens, prestação de alguns serviços, venda de títulos do Tesouro Nacional, recebimento de indenizações.

Assim como na despesa, o governo organiza o orçamento da receita, para saber quanto recebe de cada uma dessas fontes, por meio

da classificação da receita. E também como nas despesas, o processo de obtenção de receitas é organizado em fases, que ajudam a planejar e monitorar sua execução. Para atender a diferentes objetos, existem diferentes formas de categorizar a despesa ou o gasto público. As diferentes categorizações permitem ao gestor municipal e aos munícipes, por exemplo, saber quem gastou o dinheiro, em qual área, o que foi contratado ou comprado e a classificação financeira do gasto.

4.4 Instrumentos para boa gestão da receita municipal

De acordo com o Instituto Brasileiro de Administração Municipal – Ibam (2020), o prefeito é responsável pela arrecadação municipal especificada no orçamento e por sua guarda. De especial importância é a arrecadação dos tributos, que é ato obrigatório (art. 11 da Lei Complementar 101/2000 – LRF), não podendo o prefeito deixar de praticá-lo nem liberar qualquer contribuinte de suas obrigações fiscais, sob pena de responsabilidade. O mesmo deve ser dito em relação à dívida ativa, cuja cobrança se fará judicialmente, depois de tentada a via administrativa. A tolerância em excesso estimula o atraso das contribuições e coopera para a redução da receita. É recomendável que se faça a guarda dos dinheiros públicos em estabelecimento bancário, onde devem ser mantidas contas em nome da prefeitura, de suas autarquias ou outras repartições, nunca em nome do próprio prefeito ou demais agentes públicos.

A receita orçamentária compreende as disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício orçamentário e tem como objetivo viabilizar a execução das políticas públicas do Município. Segundo apresentado no Portal da Transparência da CGU, as receitas do governo são estimadas, uma vez que vêm de arrecadações que podem sofrer variações ano a ano. No entanto, o governo sempre faz previsão de receitas. Isso permite que o gestor municipal saiba quanto de gastos poderá ser planejado, ou seja, quando e quais ações o governo poderá realizar para o bem-estar da população.

Ainda segundo o Portal, por se tratar de estimativa, o governo pode arrecadar mais que o estimado. Isso pode acontecer porque a economia se desenvolveu mais e, assim, houve maior arrecadação com impostos. O contrário também pode ocorrer: uma crise inesperada pode reduzir a entrada de dinheiro. Nesse caso, o governo precisa reduzir os gastos planejados. Assim, o governo trabalha com um **orçamento inicial** e um **orçamento atualizado**. E também diferencia o valor estimado do efetivamente arrecadado. O orçamento inicial é aquele previsto antes mesmo de o ano começar. O orçamento atualizado reflete mudanças que influenciaram, para cima ou para baixo, a previsão da receita. Já o valor arrecadado é o que de fato entrou no caixa do governo.

Para saber a origem do dinheiro arrecadado, as receitas públicas têm uma classificação própria, entre elas, a Categoria Econômica, que pode ser corrente ou de capital. Essa classificação é importante porque define as fontes de recursos disponíveis e os tipos de despesas que podem ser feitas com essas fontes de recursos.

Categorias Econômicas das Receitas Públicas		Fonte de Recursos
1	Receitas Correntes	Arrecadação de impostos, recebimentos de transferências, prestação de serviços, entre outros.
2	Receitas de Capital	Operações de créditos, venda de bens e direitos, entre outros.

Fonte: Lima (2022).

Uma preocupação que o gestor municipal deve ter é com relação à **vinculação dos recursos**. Conforme disposto no *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP* (STN, 2021), a classificação por fonte ou destinação de recursos identifica se os recursos são vinculados ou não e, no caso dos vinculados, pode indicar a sua finalidade. Esse assunto será visto com mais propriedade na sequência deste capítulo.

Segundo disposto no MCASP (STN, 2021), o estabelecimento de vinculações para as receitas deve ser pautado em mandamentos legais

que regulamentam a aplicação de recursos, seja para funções essenciais, seja para Entes, órgãos, entidades e fundos. Existem também vinculações criadas por normativos ou instrumentos infralegais, tais como convênios, contratos de empréstimos e financiamentos, transações sem contraprestação com especificações, recursos de terceiros administrados pelo Ente, dentre outros.

Nesse contexto, as vinculações aplicadas aos Entes recebedores dos recursos serão necessárias quando existirem, por exemplo, regras específicas para utilização dos recursos recebidos ou necessidades de prestação de contas aos Entes ou instituições que repassarem os recursos. Logo, **sempre que existir um recurso financeiro com destinação específica, haverá a necessidade de classificação específica de fonte de recursos**, seja por meio dos códigos padronizados, de observância obrigatória conforme competências atribuídas pela Portaria Conjunta STN/SOF 20, de 23 de fevereiro de 2021, seja por meio do detalhamento.

No tratamento contábil da receita orçamentária, devem ser consideradas suas etapas (planejamento e execução) e seus estágios (previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento).

Etapas e estágios da receita orçamentária		
Etapas	**Estágios**	
Planejamento	Previsão	Estimativa de arrecadação constante na LOA.
Execução	Lançamento	Verifica a procedência do crédito (fato gerador).
	Arrecadação	Entrega dos recursos pelos contribuintes.
	Recolhimento	Transferência dos valores arrecadados ao Tesouro Municipal.

Fonte: Lima (2022).

No **estágio da previsão**, a receita orçamentária é planejada com base em uma estimativa de arrecadação, que deve constar da proposta orçamentária (LOA).

Segundo o disposto no art. 12 da Lei de Responsabilidade Fiscal, a estimativa de arrecadação deve observar as normas técnicas e legais, considerando os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante, e será acompanhada de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

Como a previsão das receitas é um estágio que antecede a fixação do montante de despesas que irão constar na LOA, é importante que o gestor municipal seja cuidadoso para que as estimativas efetuadas não estejam superestimadas, para não correr o risco de fixar despesas acima do que potencialmente pode ser arrecadado pela prefeitura e, assim, contribuir para o déficit das contas municipais!

A Lei 4.320/1964 dispõe que a **estimativa da receita** terá por base as demonstrações mensais da receita arrecadada, a arrecadação dos três últimos exercícios, pelo menos, bem como as circunstâncias de ordem conjuntural e outras, que possam afetar a produtividade de cada fonte de receita. Geralmente, os gestores municipais tomam como base os orçamentos de anos anteriores, que indicam o histórico das receitas arrecadadas e das despesas executadas, do que foi gasto e servem como norteador da capacidade de execução orçamentária.

O registro contábil do **estágio do lançamento** é uma das grandes novidades no processo de mudança da contabilidade municipal, embora o art. 53 da Lei 4.320/1964 já trouxesse a definição desse estágio como o "ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta".

Na prática, trata-se de um registro de natureza patrimonial, pois estabelece que é a verificação da ocorrência do **fato gerador** (entrega do bem ou serviço) que define o registro contábil do crédito tributário

(impostos) em favor da fazenda municipal em contrapartida a uma variação patrimonial aumentativa, independentemente de sua arrecadação.

Os **estágios da arrecadação e do recolhimento** correspondem à entrega dos recursos devidos ao tesouro municipal pelos contribuintes ou devedores por meio dos agentes arrecadadores ou instituições financeiras autorizadas pelo Ente, e, posteriormente, seu ingresso nos cofres municipais, em conformidade com o art. 35 da Lei 4.320/1964.

A previsão da receita orçamentária continua dimensionando a capacidade da gestão municipal, e a sua arrecadação é um **instrumento condicionante** da execução orçamentária da despesa orçamentária!

Caso a arrecadação da receita municipal não ocorra conforme prevista (**frustração de receita**), o ordenador de despesa deverá promover a limitação de empenhos, com vistas a atingir as metas previstas na LDO. Na prática, haverá o "contingenciamento de recursos", em que parte da despesa fixada para o exercício deixará de ser executada em função da insuficiência de receitas.

Por outro lado, havendo **excesso de arrecadação** (saldo positivo das diferenças acumuladas mês a mês entre a arrecadação prevista e a realizada, considerando-se, ainda, a tendência do exercício), esses recursos podem ser utilizados como fonte para abertura de créditos adicionais, conforme veremos na sequência deste capítulo.

Registre-se que eventualmente alguns recursos podem estar alocados ao fluxo financeiro da prefeitura, mas que são apenas de caráter temporário e não integram a LOA, é o caso dos **ingressos extraorçamentários**. Neste caso, o Município é mero depositário desses recursos, que constituem passivos exigíveis e cujas restituições não se sujeitam à autorização legislativa. Exemplos: Depósitos em Caução, Fianças, Operações de Crédito por ARO, emissão de moeda e outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros.

4.5 Transferências constitucionais e legais, voluntárias e negociadas

Segundo o disposto no MCASP, as Transferências Intergovernamentais compreendem a entrega de recursos, correntes ou de capital, de um Ente (chamado "transferidor") a outro (chamado "beneficiário", ou "recebedor"). Podem ser voluntárias, nesse caso destinadas à cooperação, auxílio ou assistência, ou decorrentes de determinação constitucional ou legal (STN, 2021).

Enquadram-se como **Transferências Constitucionais e Legais** aquelas que são arrecadadas por um Ente, mas devem ser transferidas a outros Entes por disposição constitucional ou legal. Exemplos de transferências constitucionais: Fundo de Participação dos Municípios (FPM), Fundo de Participação dos Estados (FPE), Fundo de Compensação dos Estados Exportadores (FPEX) e outros. Exemplos de transferências Legais: Transferências da Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir), Transferências do FNDE como: Apoio à Alimentação Escolar para Educação Básica, Apoio ao Transporte Escolar para Educação Básica, Programa Brasil Alfabetizado, Programa Dinheiro Direto na Escola (STN, 2021).

Conforme o art. 25 da Lei Complementar 101/2000, entende-se por **Transferência Voluntária** a entrega de recursos correntes ou de capital a outro Ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde (SUS).

Segundo o Manual do Ibam (2020), enquanto nas receitas tributárias o Município exerce o poder de tributar, nas receitas de **Transferências Constitucionais** o que ocorre é a participação do Município, por determinação constitucional, no produto da arrecadação de tributos de competência exclusiva da União e do Estado, quais sejam: a. Estado: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA); e b. União: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). A distribuição desses recursos ao Município é feita por

meio de normas e critérios próprios, estabelecidos na Constituição Federal ou em leis específicas, por mandamento da mesma Constituição.

No caso dos recursos distribuídos pelos Estados, tanto os decorrentes do ICMS como do IPVA são creditados em contas especiais, abertas em estabelecimentos oficiais de crédito, além da parcela do IPI que cabe aos Estados transferir aos Municípios proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

No caso da participação dos Municípios nos tributos federais, com relação ao IR, o Município deve incorporá-lo à sua receita, tão logo realize o desconto na fonte. Em relação ao ITR, a Emenda Constitucional 42/2003 permitiu que sua receita total seja do Município arrecadador, quando este optar por assumi-lo (ver arts. 153, § 4º, III e 158, II) (IBAM, 2020).

De todas as transferências, a mais importante para o Município vem por meio **do Fundo de Participação dos Municípios (FPM). Segundo o disposto no MCASP, o FPM** é a transferência constitucional composta por 22,5% da arrecadação dos impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza e sobre os produtos industrializados, de acordo com art. 159 da Constituição Federal. Seu recebimento pelos Municípios independe da aprovação de planos de aplicação. Ressalvada a obrigatoriedade de aplicar 25% (vinte e cinco por cento) na manutenção e no desenvolvimento do ensino e 15% (quinze por cento) para o mesmo fim na área de saúde, o Município é livre para utilizar os recursos transferidos pelo Estado e pela União.

Com relação às **transferências voluntárias**, podem ser obtidas pelo Município de outro Ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde, observadas as exigências constantes do art. 25, parágrafos e incisos da Lei Complementar 101/2000. No âmbito da União, as transferências voluntárias sujeitam-se às regras específicas estabelecidas no Decreto 6.170/2007 e sua legislação complementar (IBAM, 2020).

Segundo Lima (2022), os instrumentos legais para a concretização das transferências voluntárias são o contrato de repasse e o termo de convênio, que podem ser celebrados entre Entes Federativos e órgãos

públicos. No primeiro caso, um agente financeiro intermedia a relação jurídica havida entre as partes; no segundo caso, o próprio Ente administra os recursos. As situações e as condições particulares nas quais se aplicam cada um desses instrumentos são regidas pela legislação específica, que não obriga que as transferências voluntárias sejam concedidas ou contratadas, mas tão somente as regulamenta.

Sobre as **transferências negociadas** com outras entidades governamentais ou privadas, podem ser obtidas mediante convênios, cuja aplicação e classificação dependerão exclusivamente do que estiver estabelecido como objeto conveniado (IBAM, 2020).

Há de se registrar ainda as **transferências a consórcios públicos**, cujos recursos transferidos devem ser classificados como despesa pelo Ente transferidor e como receita pelo consórcio público. Segundo o disposto no MCASP (2021), a Lei 11.107/2005, dispõe sobre normas gerais relativas à contratação de consórcios públicos para a realização de objetivos de interesse comum e estabelece que a execução das receitas e despesas do consórcio público deverá obedecer às normas de direito financeiro aplicáveis às entidades públicas.

Ou seja, os registros na execução da receita e da despesa do consórcio serão efetuados de acordo com a classificação constante da Portaria Conjunta STN/SOF 163/2001 e das demais normas aplicadas aos Entes da Federação. Desse modo, o consórcio deverá elaborar seu orçamento próprio. Ademais, a classificação orçamentária da receita e da despesa pública do consórcio deverá manter correspondência com as dos Entes consorciados. No consórcio público, deverão ser classificados como receita orçamentária de transferência correspondente ao Ente transferidor, nas seguintes naturezas.

4.6 Instrumentos para boa gestão da despesa municipal

A despesa orçamentária é a aplicação do dinheiro arrecadado por meio de impostos ou outras fontes para custear os serviços públicos

prestados à sociedade ou para a realização de investimentos. Segundo apresentado no Portal da Transparência da CGU, no orçamento público brasileiro, entre os tipos de classificação da despesa, está a classificação funcional, que busca informar em que grande área de atuação governamental a despesa será realizada.

Ainda segundo o Portal, cada atividade, projeto e operação especial identificará a função e a subfunção a que se vinculam. A função reflete a missão institucional do órgão e corresponde basicamente aos ministérios como, por exemplo, cultura, educação, saúde, defesa. A subfunção é a partição da função e, de modo geral, combina-se com a função típica da área ou do setor, embora não se restrinja a ela. Há órgãos que possuem mais de uma função típica e, nesses casos, a despesa deve ser classificada na função que está mais relacionada com a ação. Na prática, a partir dessas classificações, é possível saber onde os recursos municipais estão sendo aplicados.

De acordo com o disposto no art. 4º da Lei 4.320/1964, **a lei orçamentária municipal compreenderá todas as despesas próprias dos órgãos do governo e da administração centralizada, ou que, por intermédio deles, se devam realizar**. Assim como no caso da receita orçamentária, a despesa orçamentária é classificada em duas categorias econômicas: despesas correntes e despesas de capital.

Categorias econômicas das despesas públicas		Destinação de recursos
3	Despesas correntes	Despesas de custeio (água, luz e telefone, pessoal, serviços em geral etc.) e transferências correntes.
4	Despesas de capital	Investimentos, inversões financeiras e transferências de capital.

Os gestores municipais devem ficar muito atentos às fontes e às destinações de recursos para não incorrerem em **desvio de finalidade**, situação na qual um gestor público age ou decide fora das finalidades

que a lei e a constituição estabelecem para a máquina do Estado e tem de se sujeitar às penalidades previstas em lei.

Em havendo **contingenciamento de recursos**, a qualquer tempo, deve ser feito o controle da despesa para assegurar o equilíbrio entre a execução das despesas e a disponibilidade efetiva de recursos, além do atendimento às metas fiscais. Até que esses recursos sejam desbloqueados, há de se definir quais despesas deixarão de ser executadas, registrando que nem toda despesa pode ser contingenciada – o que é o caso das **despesas obrigatórias** (manutenção dos direitos individuais: aposentadoria, assistência social etc.; mínimos constitucionais: saúde, educação etc.; salários e benefícios de servidores públicos e precatórios.

No tratamento contábil da despesa orçamentária, devem ser consideradas as seguintes etapas (planejamento e execução) e estágios (fixação, empenho, liquidação e pagamento).

Etapas e estágios da despesa orçamentária		
Etapas	**Estágios**	
Planejamento	Fixação	Refere-se ao limite de gastos incluído na LOA com base na receita prevista.
Execução	Empenho	Reserva orçamentária para fim específico.
	Liquidação	Verificação do direito adquirido pelo credor (fato gerador).
	Pagamento	Entrega de numerário ao credor.

A etapa da execução da despesa orçamentária se dá na forma de três estágios: empenho, liquidação e pagamento. O estágio do **empenho** representa o compromisso que o Município está firmando com seu fornecedor para que este último faça a entrega de um bem ou serviço. Este estágio normalmente é formalizado com a emissão da nota de empenho.

O estágio da **liquidação** da despesa orçamentária é registrado contabilmente quando o fornecedor tiver efetuado a entrega do bem ou serviço, conforme formalizado na nota de empenho, tendo por base

os títulos e os documentos comprobatórios. O estágio do **pagamento** consiste na entrega de numerário ao credor por meio de cheque nominativo, ordens de pagamentos ou crédito em conta, e só pode ser efetuado após a liquidação da despesa (entrega do bem ou serviço).

A evidenciação nas contas Municipais de valores que estejam pendentes de cumprimento dos estágios da execução da despesa orçamentária ensejará ao gestor a responsabilidade pelos seus atos, uma vez que é vedada a realização de despesa sem prévio empenho (art. 60 da Lei 4.320/1964).

É importante ressaltar que ainda há o mecanismo de **créditos adicionais**, que são autorizações de despesas não fixadas na Lei de Orçamento ou que foram fixadas em valor insuficiente. Eles podem ser classificados como suplementares, especiais ou extraordinários.

Os **créditos adicionais suplementares** destinam-se ao reforço de uma dotação orçamentária já existente, e podem ser divididos em duas modalidades: (i) créditos suplementares autorizados na LOA; e (ii) créditos suplementares dependentes de autorização legislativa.

No caso de créditos suplementares autorizados para reforço de dotação insuficientemente na LOA, nas condições e nos limites estabelecidos na própria LOA, a abertura se dará com a publicação dos atos próprios dos poderes, nos termos da LOA, da LDO e outros dispositivos que regulamentem a abertura de créditos suplementares autorizados no Município. A abertura de créditos suplementares para reforço de dotação insuficiente na LOA deve ser compatível com a obtenção da meta de resultado primário estabelecida na LDO e com os limites de despesas primárias do Novo Regime Fiscal (arts. 107, 110 e 111 do ADCT), e deve observar a vinculação legal dos recursos (parágrafo único do art. 8º da LRF).

Sobre os créditos suplementares dependentes de autorização legislativa – para reforço de dotação insuficientemente dotada na LOA, acima dos limites autorizados na LOA, ou não autorizada no texto da referida lei –, a abertura se dará com a publicação da lei aprovada e sancionada.

Como é necessária a existência de recursos disponíveis para a realização da despesa, a indicação de fontes de recursos para abertura de

créditos adicionais suplementares, nos termos da Lei 4.320, de 1964, é obrigatória, devendo constar das proposições e atos de abertura, sendo precedida de exposição justificada. A vigência dos créditos suplementares limita-se ao exercício financeiro em que foram abertos, não sendo admitida prorrogação (reabertura).

Os **créditos adicionais especiais** visam atender a programas e despesas orçamentárias para as quais não haja dotação orçamentária específica na Lei Orçamentária Anual, ou seja, para criação ou ampliação de subtítulos que não constam na Lei Orçamentária inicialmente. Devem ter aprovação legislativa prévia por meio de lei específica. Sua abertura se dará com a publicação da lei aprovada e sancionada.

Da mesma forma que os créditos suplementares, para abertura de créditos especiais precede a existência de recursos disponíveis para a realização da despesa, sendo, portanto, a indicação de fontes de recursos, nos termos da Lei 4.320, de 1964, obrigatória, devendo constar das proposições e dos atos de abertura, sendo precedida de exposição justificada. A vigência dos créditos adicionais especiais se esgota com o exercício financeiro em que foram abertos. Contudo, nos termos da Lei 4.320/1964, é permitida a reabertura dos saldos para o exercício seguinte, desde que autorizados em um dos últimos quatro meses do exercício financeiro, caso em que serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente.

Sobre os **créditos adicionais extraordinários**, pressupõem-se uma situação de urgência ou imprevisão, tal como guerra, comoção interna ou calamidade pública. Uma vez aprovados, os créditos adicionais incorporam-se ao orçamento do exercício. Os créditos extraordinários não dependem de autorização legislativa, e a execução da despesa independe da existência de recursos disponíveis e da indicação de fontes de recursos, nos termos da Lei 4.320, de 1964. Da mesma forma que os créditos especiais, é permitida a reabertura dos saldos dos créditos extraordinários para o exercício seguinte, desde que autorizados em um dos últimos quatro meses do exercício financeiro, caso em que serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente.

4.7 Restos a pagar e despesas de exercícios anteriores

As **despesas de exercícios anteriores (DEA)** são originadas de compromissos gerados em exercício financeiro anterior àquele em que deva ocorrer o pagamento, para o qual o orçamento continha crédito próprio com suficiente saldo orçamentário, mas que não tenham sido processados naquele momento.

Três tipos de despesas orçamentárias podem ser enquadrados como DEA:

- a despesa que possuía dotação orçamentária em exercício já encerrado, mas que, por algum motivo, não foi empenhada na época própria;
- os Restos a Pagar que foram cancelados, mas com a permanência do direito do credor (prescrição interrompida) em razão de o fornecedor já ter entregue o bem ou o serviço, entre outros;
- os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício financeiro correspondente.

Uma condição fundamental para que uma despesa seja reconhecida como DEA é a existência de crédito específico na Lei Orçamentária Anual do Município ou em crédito adicional. Portanto, se esse não for o caso, a Lei Municipal deve ser alterada nesse sentido!

Em um segundo momento, para ser contabilizada como DEA a despesa deve ser reconhecida como tal pelo ordenador de despesa, identificando o nome do favorecido, a importância a ser paga, a data de vencimento do compromisso, a justificativa do fato desta não ter cumprido o ritual de execução orçamentária (empenho e liquidação) na época própria e o objeto da despesa (bem ou serviço).

A autorização para pagamento da DEA deve ser dada no próprio processo de reconhecimento da dívida, registrando que apenas as despesas processadas (entrega do bem ou serviço confirmada) podem ser reconhecidas como DEA.

Registra-se ainda que as dívidas que dependem de requerimento do favorecido para reconhecimento do direito do credor prescreverão em cinco anos, contados da data do ato ou fato que tiver dado origem ao respectivo direito.

Com a existência da dotação específica e o respectivo reconhecimento do ordenador de despesa, a DEA deve cumprir o ritual da execução orçamentária de qualquer despesa do exercício (empenho, liquidação e pagamento), com a identificação apenas do elemento próprio: 92 – Despesas de Exercícios Anteriores.

Por outro lado, **os Restos a Pagar (RAP)** correspondem às despesas que foram empenhadas ou liquidadas em determinado ano, mas que não chegam a ser pagar até o final dele. São classificados em: restos a pagar processados, restos a pagar não processados em liquidação e restos a pagar não processados a liquidar.

RESTOS A PAGAR PROCESSADOS	Os bens ou serviços foram entregues.
RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS EM LIQUIDAÇÃO	Os bens ou serviços foram entregues, mas estão pendentes de análise e conferência.
RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS A LIQUIDAR	Os bens ou serviços não foram entregues.

No caso dos restos a pagar processados, a despesa já deve ter sido empenhada e liquidada – bens ou serviços entregues. A inscrição deve ser efetuada de forma automática pela contabilidade no encerramento de cada exercício de emissão da respectiva nota de empenho. Também podem ser inscritas em restos a pagar processados as despesas relativas às transferências que atendam às seguintes condições:

- convênio ou instrumento congênere que esteja dentro do prazo de vigência;
- existência da garantia da liberação de recursos financeiros por parte do concedente;
- a execução da despesa tenha sido iniciada – art. 68 do Decreto 93.872/1986;
- a despesa tenha sido liquidada com base na conclusão da análise técnica do objeto pactuado, em conformidade com a documentação que suportou o instrumento e, consequentemente, a comunicação de sua aprovação ao convenente;
- a previsão no cronograma de desembolso de parcelas financeiras não liberadas até o encerramento do exercício.

Os restos a pagar não processados em liquidação representam as despesas que já foram empenhadas, mas que ainda estão em processo de liquidação, seja porque o bem ou o serviço não foi entregue totalmente, ou essa entrega ainda se encontra em fase de análise e conferência.

Com relação aos restos a pagar não processados a liquidar, no momento da inscrição, a despesa já está empenhada, mas o bem ou o serviço ainda não foi entregue, tendo sua inscrição condicionada à indicação do ordenador de despesa.

Segundo a Macrofunção do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi) 020317, tanto os restos a pagar não processados em liquidação como os restos a pagar não processados a liquidar devem ser registrados como restos a pagar não processados liquidados. O tratamento deve ser similar aos processados, quando a liquidação efetiva ocorrer no exercício seguinte ao da sua inscrição.

Não devem ser inscritos em restos a pagar não processados empenhos referentes às despesas com diárias, ajuda de custo e suprimento de fundos, que já são consideradas liquidadas no momento da autorização formal do instrumento de concessão!

Registra-se que também é vedada a inscrição de restos a pagar não processados sem que haja a suficiente disponibilidade de caixa assegurada para este fim. Na utilização da disponibilidade de caixa, são considerados os recursos e as despesas compromissadas a pagar até o final do exercício, ressalvado o disposto no art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) 101/2000, quando for o caso.

O gestor municipal deve considerar que é vedada a inscrição de restos a pagar não processados sem que haja a suficiente disponibilidade de caixa assegurada para este fim. Na utilização da disponibilidade de caixa, são considerados os recursos e as despesas compromissadas a pagar até o final do exercício, ressalvado o disposto no art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000), quando for o caso.

Caso os restos a pagar não processados não venham a ser liquidados após um ano da sua inscrição, a legislação determina que eles devem ser cancelados. Como representam anulações de dotações orçamentárias comprometidas em anos anteriores, esse cancelamento não deve ser registrado como receita orçamentária.

No caso dos restos a pagar processados, tendo sido efetuada a entrega do bem ou serviço, essa despesa já é considerada efetivamente realizada, e não deveria ser mais passível de cancelamento – regime de competência. Contudo, o Município deve consultar o Tribunal de Contas o qual se encontra jurisdicionado, pois há posicionamentos diferenciados dependendo do tribunal.

4.8 Controle de fontes e destinação de recursos

Segundo o disposto no MCASP (STN, 2021), o controle das disponibilidades financeiras por fonte ou destinação de recursos deve ser feito desde a elaboração do orçamento até a sua execução, incluindo o ingresso, o comprometimento e a saída dos recursos orçamentários. A estrutura de codificação da fonte de recursos, de utilização obrigatória por todos os Entes federados brasileiros, está definida em portaria conjunta da STN e SOF.

Como mecanismo integrador entre a receita e a despesa, o código de fonte/destinação de recursos exerce um duplo papel no processo orçamentário:

1. para a receita orçamentária, tem a finalidade de indicar a destinação de recursos para a realização de determinadas despesas orçamentárias;
2. para a despesa orçamentária, identifica a origem dos recursos que estão sendo utilizados.

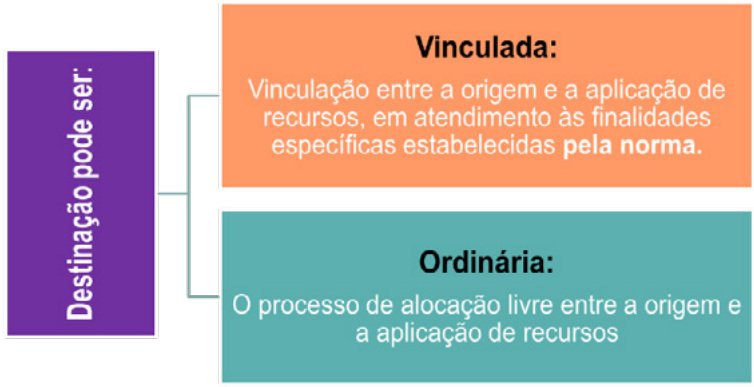
Assim, **o mesmo código utilizado para o controle da destinação da receita orçamentária também é utilizado para o controle das fontes financiadoras da despesa orçamentária**. Segundo a STN, este mecanismo contribui para o atendimento do parágrafo único do art. 8º da LRF e o art. 50, inc. I, da mesma lei.

Papel do código de fonte/destinação de recursos



Dependendo da origem, a classificação por fonte/destinação de recursos identifica se os recursos são vinculados ou ordinários.

Classificação das destinações de recursos



De acordo com o *Manual Técnico de Orçamento da Secretaria de Orçamento Federal*, o instrumento de fonte/destinação de recursos foi criado para assegurar que as receitas vinculadas por lei à finalidade específica sejam exclusivamente aplicadas em programas e ações que visem à consecução de despesas ou políticas públicas associadas a esse objetivo legal.

Na prática, o controle das disponibilidades por fonte/destinação de recursos deve ser feito desde a elaboração do orçamento até a sua execução, incluindo o ingresso da receita (controle de disponibilidade no momento da arrecadação) e a execução da despesa (controle de disponibilidade nos estágios do empenho, liquidação e pagamento).

O Manual da STN dispõe que para cada codificação de fonte/destinação criada pelo Ente municipal deve haver o detalhamento dessa conta, a fim de que seja possível identificar o saldo de recursos disponíveis para aplicação em despesas.

Registra-se que a criação de vinculações para as receitas deve ser pautada em mandamentos legais que regulamentam a aplicação de recursos, seja para funções essenciais, seja para Entes, órgãos, entidades e fundos. Outro tipo de vinculação é aquela derivada de convênios e

contratos de empréstimos e financiamentos, cujos recursos são obtidos com finalidade específica.

Assim, de acordo com as novas regras, já no momento da contabilização do orçamento, deve ser registrado em contas orçamentárias o total da receita orçamentária prevista e da despesa orçamentária fixada por Fonte/Destinação de recursos.

4.9 Acompanhamento físico-financeiro do orçamento

Uma prática adotada no governo federal é o acompanhamento físico-financeiro do orçamento, que se revela uma boa medida para a gestão orçamentária municipal. Segundo o disposto no MTO (SOF, 2022), durante a programação qualitativa do orçamento, são definidas as principais informações das ações e dos planos orçamentários. Nessa etapa, o Órgão ou a Unidade Orçamentária especifica o produto da ação e do plano orçamentário, ou seja, o que será produzido ou prestado, e a respectiva unidade de medida.

Já na programação quantitativa, enquanto na dimensão financeira se estima o montante necessário para o desenvolvimento da ação e do plano orçamentário, na dimensão física se define a quantidade de bens e serviços a serem entregues, representada pela meta física. Considerando a necessidade de acompanhar tais entregas, a Secretaria de Orçamento Federal instituiu o acompanhamento físico-financeiro da programação das Leis Orçamentárias Anuais por intermédio da Portaria SOF 103, de 19 de outubro de 2012, que também pode ser adotado nos Municípios.

Na prática, a captação da execução física e financeira ocorre nas ações e nos planos orçamentários com produto definido, inclusive naqueles planos orçamentários cuja ação correspondente não tem produto definido. Essa captação é realizada no decorrer e ao final do exercício, por unidade orçamentária e em nível de subtítulo (localizador do gasto) das ações. Na captação intermediária, é permitida a reprogramação das metas físicas das ações e dos planos orçamentários para adequá-las aos

limites dos decretos de reprogramação orçamentária e financeira e às revisões no planejamento dos órgãos setoriais.

A reprogramação pode também ser utilizada para corrigir a meta física não atualizada na ocorrência de emendas parlamentares ou de alterações orçamentárias. A entrega de produtos cujos empenhos foram realizados em exercícios anteriores também é objeto de acompanhamento, desde que realizada no período a que se refere a coleta. Sendo assim, é acompanhada a execução física e financeira dos restos a pagar não processados (SOF, 2022).

No caso das despesas discricionárias, considera-se o valor empenhado até o término do exercício financeiro da programação com indicador de resultado primário atual, apurado no nível do subtítulo da ação (localizador do gasto). Não havendo empenho da dotação discricionária até o fim do exercício, o gestor da ação orçamentária, no órgão setorial e na unidade orçamentária, deve justificar a inexecução, cujas justificativas comporão a prestação de contas anual.

5 Finanças Locais

5.1 Panorama Geral das Finanças Municipais

A autonomia municipal, alicerçada no tripé da capacidade de se autolegislar, auto-organizar e autoadministrar depende, essencialmente, de sua capacidade financeira de realizar plenamente suas tarefas constitucionalmente obrigatórias, atender aos anseios socias e planejar e executar políticas públicas de âmbito local. Já se referiu, extensivamente, que os Municípios respondem administrativamente, de forma autônoma, pelos assuntos de interesse local, tributos de sua competência, transporte coletivo, educação infantil e primeiras séries do ensino fundamental, serviços de saúde básica, pelo adequado ordenamento territorial e pelo zelo patrimônio histórico-cultural local.

Há de se mencionar, ainda, o fato de os Municípios terem competência complementar aos Estados e à União no que se refere à guarda da Constituição, das leis e das instituições democráticas, conservação do patrimônio público, bem como serem responsáveis por proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação e à ciência, proteção do meio ambiente e combate à poluição, ao fomentar da produção agropecuária e da organização do abastecimento alimentar, da promoção de programas de construção de moradias e da melhoria das condições habitacionais e de saneamento básico.

Como já referido, a história recente tem demonstrado que a mera descentralização de atribuições, do ponto de vista formal, não implica ganho de autonomia aos Municípios. Soaria inócuo consagrar um estatuto jurídico de relevante autonomia legislativa e política caso essa nova instância de competências não estivesse acompanhada de "meios jurídicos e materiais adequados à sua efectivação, particularmente em matéria de dinheiros públicos, procurando-se garantir aos órgãos de governo próprio da Região os meios necessários à prossecução das suas atribuições" (ROCHA, 2009, p. 25).

Ora, é evidente que desprovido de adequados recursos financeiros que viabilizem o atendimento das necessidades e o cumprimento de tarefas advindas com a descentralização, tal acréscimo de competências se revelaria meramente formal, relegando ao princípio da subsidiariedade um papel secundário na consecução da finalidade pública.

O quadro abaixo (Tabela 1) apresenta a transformação ocorrida no número de Municípios por região e por Unidade da Federação, nas últimas seis décadas (1960 a 2010), segundo os respectivos Censos Demográficos realizados pelo IBGE, identificando claramente uma expansão do número de Municípios nas últimas décadas.

Tabela 1 – Número de Municípios existentes ao longo dos últimos censos demográficos

Grandes Regiões e Unidades da Federação	1960	1970	1980	1991	2000	2010
Brasil	2.766	3.952	3.991	4.491	5.507	5.565
Região Norte	153	195	203	298	449	449
Região Nordeste	903	1.376	1.375	1.509	1.787	1.794
Região Sudeste	1.085	1.410	1.410	1.432	1.666	1.668
Região Sul	414	717	719	873	1.159	1.188
Região Centro-Oeste	211	254	284	379	446	466
Rondônia	2	2	7	23	52	52
Acre	7	7	12	12	22	22
Amazonas	44	44	44	62	62	62
Roraima	2	2	2	8	15	15
Pará	60	83	83	105	143	143
Amapá	5	5	5	9	16	16
Tocantins	33	52	50	79	139	139
Maranhão	91	130	130	136	217	217
Piauí	71	114	114	118	221	224
Ceará	142	142	141	178	184	184
Rio Grande do Norte	83	150	150	152	166	167
Paraíba	88	171	171	171	223	223
Pernambuco	103	165	165	168	185	185
Alagoas	69	94	94	97	101	102
Sergipe	62	74	74	74	75	75
Bahia	194	336	336	415	415	417
Minas Gerais	483	722	722	723	853	853
Espírito Santo	37	53	53	67	77	78
Rio de Janeiro	62	64	64	70	91	92
São Paulo	503	571	571	572	645	645
Paraná	162	288	290	323	399	399
Santa Catarina	102	197	197	217	293	293
Rio Grande do Sul	150	232	232	333	467	496
Mato Grosso do Sul	35	50	55	72	77	78
Mato Grosso	29	34	55	95	126	141
Goiás	146	169	173	211	242	246
Distrito Federal	1	1	1	1	1	1

Fonte: IBGE, Censo Demográfico 1960, 1970, 1980, 1991, 2000 e 2010.

(1) Inclusive o Território Federal de Fernando de Noronha.

(2) Inclusive o Distrito Estadual de Fernando de Noronha, criado em 06.10.1988.

Fonte: IBGE (2016).

Esses Municípios são, em grande parte, de pequeno porte (conforme Tabela 2, a seguir). A intenção de trazer esses dados é demonstrar que, enquanto essa categoria de Municípios corresponde a quase 90% do número total, os de médio porte representam em torno de 10% e os de grande porte, pouco excedem a 1%. Muito embora o Brasil tenha grandes cidades em seu território, reconhecidas em âmbito mundial, a maior parte do território é indiscutivelmente composta por Municípios

com baixa população, criando um mosaico bem distinto da realidade dos grandes centros urbanos.

Entretanto, o Brasil não classifica ou normatiza seus Municípios de acordo com seu porte (este tema será tratado de forma minuciosa em capítulo posterior), colocando-os sob as mesmas exigências constitucionais e deveres legais, com o mesmo princípio de distribuição de receitas, muito embora sua capacidade arrecadatória seja profundamente destoante. A Confederação Nacional de Municípios (CNM) tem destacado este paradoxo e a necessidade de se analisar os Municípios, suas receitas e atribuições, consoante seu porte, tendo apresentado a categorização verificada nas tabelas a seguir.

Tabela 2 – Quantidade de Municípios em relação ao número de habitantes

QUANTIDADE DE MUNICÍPIOS EM RELAÇÃO AO NÚMERO DE HABITANTES			
Porte Municípios	**Número de Habitantes**	**Quantidade de Municípios**	**Porcentagem de Municípios**
Pequeno	< 50.000	4.932	88,55%
Médio	50.001 - 350.000	570	10,23%
Grande	> 350.000	68	1,22%
	Total	5.570	100%

Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) – Estimativa Populacional 2016.

*Inclui Distrito Federal e Fernando de Noronha

No *ranking* dos Estados, os três mais populosos situam-se na região Sudeste, enquanto os três Estados menos populosos localizam-se na região Norte. O Estado de São Paulo é o mais populoso, com 44,0 milhões de habitantes, o que equivale a 21,7% da população total do país; seguido de Minas Gerais, com 20,7 milhões de habitantes (10,2% da população total); e Rio de Janeiro, com 16,5 milhões de habitantes

(8,1% da população total). O Estado de Roraima é o menos populoso, com 496,9 mil habitantes (0,2% da população total); seguido do Amapá, com 750,9 mil habitantes (0,4% da população total); e Acre, com 790,1 mil habitantes (0,4% da população total).

A Tabela 3, a seguir, apresenta a estimativa da população das 17 maiores metrópoles com mais de um milhão de habitantes em 2010, atualizado com as estimativas anuais de população dos Municípios brasileiros, com data de referência para 1º de julho de 2016, para cálculo das cotas do Fundo de Participação dos Estados e Municípios.

Tabela 3 – Estimativas da população residente nos Municípios brasileiros com data de referência em 1º de julho de 2014

UF	COD. UF	COD. MUNIC	NOME DO MUNICÍPIO	POPULAÇÃO ESTIMADA
SP	35	50308	São Paulo	11.895.893
RJ	33	04557	Rio de Janeiro	6.453.682
BA	29	27408	Salvador	2.902.927
DF	53	00108	Brasília	2.852.372
CE	23	04400	Fortaleza	2.571.896
MG	31	06200	Belo Horizonte	2.491.109
AM	13	02603	Manaus	2.020.301
PR	41	06902	Curitiba	1.864.416
PE	26	11606	Recife	1.608.488
RS	43	14902	Porto Alegre	1.472.482
PA	15	01402	Belém	1.432.844
GO	52	08707	Goiânia	1.412.364
SP	35	18800	Guarulhos	1.312.197
SP	35	09502	Campinas	1.154.617
MA	21	11300	São Luís	1.064.197

RJ	33	04904	São Gonçalo	1.031.903
AL	27	04302	Maceió	1.005.319

Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) – Estimativa Populacional 2016, elaboração própria. Disponível em: http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/estimativa2016/default.shtm.

Cabe a comparação também do número de Municípios ao longo da história constitucional brasileira. A partir da proclamação da República (1889), as províncias passaram à categoria de Estados. O país apresenta uma situação notadamente estável no que se refere às províncias e às Unidades da Federação, enquanto a malha municipal, muito mais dinâmica, vem apresentando sucessivos desmembramentos para a formação de novas unidades em todo o país. Dessa forma, o país que contava com 642 Municípios em 1872 aumentaria gradativamente até os números de hoje (segundo o IBGE, em 2016, o Brasil possui a marca de 5.570 Municípios), estando suspenso o processo de criação de novas unidades locais.

A partir de outra análise comparativa dos Municípios, tomando por base os vinte maiores Municípios em termos de Produto Interno Bruto, identifica-se que eles representam 36,66% de toda riqueza produzida no país, desvelando que a concentração de renda fica mais evidente na região do Sudeste, na qual 12 Municípios estão entre os 20 primeiros, enquanto as regiões Nordeste, Centro-oeste, Sul e Norte têm menos de três Municípios entre os primeiros colocados.

Tabela 4 – Produto Interno Bruto dos Municípios em 2013

Municípios e respectivas Unidades da Federação	Posição	Produto Interno Bruto a preços correntes (1 000 R$)	Porcentagem (%)
São Paulo/SP	1º	477.005.597	11,51%
Rio de Janeiro/RJ	2º	209.366.429	5,05%
Brasília/DF	3º	164.482.129	3,97%
Curitiba/PR	4º	58.082.416	1,40%
Belo Horizonte/MG	5º	54.996.326	1,33%
Manaus/AM	6º	51.025.146	1,23%
Porto Alegre/RS	7º	45.506.017	1,10%
Guarulhos/SP	8º	43.476.753	1,05%
Fortaleza/CE	9º	42.010.111	1,01%
Campinas/SP	10º	40.525.214	0,98%
Osasco/SP	11º	39.283.027	0,95%
Salvador/BA	12º	38.819.520	0,94%
Campos dos Goytacazes/RJ	13º	37.205.791	0,90%
São Bernardo do Campo/SP	14º	36.337.338	0,88%
Recife/PE	15º	33.149.385	0,80%
Barueri/SP	16º	31.935.455	0,77%
Santos/SP	17º	31.544.843	0,76%
Vitória/ES	18º	28.357.258	0,68%
Betim/MG	19º	28.085.221	0,68%
Goiânia/GO	20º	27.668.222	0,67%

Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – Contagem populacional 2013, elaboração própria.

Resta cristalino que as alterações político-administrativas ocorridas no período pós-Constituinte proporcionaram uma intensificação da urbanização, seja pela criação na comunidade local de cada Município, de um incremento na demanda por serviços, seja pela necessidade de aparelhamento em áreas sociais em saúde, educação, habitação e segurança. Ressalte-se que tal aumento diz respeito a uma demanda reprimida, deflagrada pela autonomia e acréscimo de atribuições que o Ente municipal adquiriu com seu *status* de Ente federativo.

A nova organização constitucional alterou as normas de distribuição da receita tributária da União, com aumento do aporte de recursos aos Municípios e, em contrapartida, com novas atribuições constitucionais e responsabilidades aos Entes municipais conforme determinadas no capítulo IV do título III da Constituição de 1988. Desse modo, cabe avaliar se houve proporcionalidade entre a nova repartição das receitas com o conjunto de atribuições cada vez mais significativo para a esfera local.

O que se verifica na gestão local e consequente atribuição de efeitos concretos ao princípio da subsidiariedade é um cenário paradoxal: se de um lado deve-se operar uma ótica de descentralização efetiva de competências com a inserção do espaço municipal no centro das políticas públicas, por outro cabe salientar a profunda disparidade e insuficiência no que tange ao volume de receitas que os gestores municipais podem se valer para atender ao novo patamar do Município como efetivo Ente, dotado de competências cada vez mais destacadas.

Já no que se refere às alterações de natureza conjuntural, pode-se destacar a retração econômica gerada pela política recessiva do governo federal nos anos seguintes à promulgação da Constituição e a consequente redução da base de cálculo das receitas do Fundo de Participação dos Municípios, tendo como resultado prático a redução da arrecadação federal e, por conseguinte, das transferências de recursos aos Municípios.

Mesmo com os inúmeros avanços protagonizados pela CNM em relação às alterações constitucionais, ampliando os percentuais destinados ao poder local, a base arrecadatória – dada às sucessivas crises econômicas – têm acarretado profundas dificuldades para que as ad-

ministrações locais possam fazer frente às inúmeras demandas encaminhadas aos respectivos administradores públicos. Por muito tempo, a CNM tem sugestionado ao Congresso Nacional a confecção de uma legislação anticíclica para os fundos constitucionais, de modo a garantir estabilidade e previsibilidade aos gestores municipais diante da volatilidade da economia.

O que se verifica é que, superados os períodos de recessão econômica da década de 1990, permanecem os Municípios na linha de frente dos problemas perante as crescentes demandas sociais, com um orçamento cada vez mais comprometido com as transferências constitucionais. Essas transferências não podem ser inferiores a 25% (vinte e cinco por cento) da Receita Líquida de Impostos e Transferências em investimentos na área de educação e, no mínimo, 15% (quinze por cento) do produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos que tratam os arts. 158 e 159, inc. I, alínea b, e § 3º, da Constituição Federal em ações e serviços de saúde, sendo os dados efetivos de investimentos muito superiores ao mínimo exigido na carta constitucional, atingindo uma média nacional de 30% da receita líquida.

Portanto, a proclamada autonomia municipal ainda se encontra mitigada, do ponto de vista material, ante a insuficiente autonomia financeira, dado o desequilíbrio de recursos e potenciais arrecadatórios distintos entre categorias de Município muito díspares entre si, bem como em relação às transferências obrigatórias por parte dos outros Entes federados.

5.2 Regras de limites fiscais: pessoal e endividamento

Segundo Fioravante, Pinheiro e Vieira (2006), dada a necessidade de maior planejamento e transparência do orçamento público, União, Estados e Municípios precisaram se adaptar ao cumprimento dos dois principais indicadores da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que influenciam direta ou indiretamente a dívida pública: a relação entre a despesa de pessoal com a receita corrente líquida (RCL) e dívida consolidada líquida (DCL) e a receita corrente líquida.

Com relação às despesas de pessoal, na própria LRF apresenta-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 (art. 18).

Conforme informações disponíveis no *site* do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia (TCM/BA), além das despesas elencadas no *caput* do art. 18 da LRF, pode-se entender como despesa com pessoal as despesas classificadas como "outras despesas com pessoal", onde podem ser incluídos gastos com terceirização de mão de obra, desde que os terceirizados tenham sido contratados em substituição a servidores e empregados públicos, conforme previsão do §1º do art. 18. Além disso, de acordo com o TCM/BA, conforme previsão dos §1º e 2º do art. 19 da LRF, devem ser excluídas do cálculo as despesas com:

- indenização por demissão de servidores ou empregados;
- incentivos à demissão voluntária;
- derivadas da aplicação do disposto no inc. II do § 6º do art. 57 da Constituição;
- decorrentes de decisão judicial e da competência de período anterior ao da apuração a que se refere o § 2º do art. 18;
- com pessoal, do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e Roraima, custeadas com recursos transferidos pela União na forma dos incs. XIII e XIV do art. 21 da Constituição e do art. 31 da Emenda Constitucional 19;
- com inativos, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas por recursos provenientes da arrecadação de contribuições dos segurados, da compensação financeira de que

trata o § 9º do art. 201 da Constituição e das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro. As despesas com pessoal decorrentes de sentenças judiciais serão incluídas no limite do respectivo Poder ou órgão referido no art. 20.

Para os Municípios, o limite máximo para os gastos de pessoal não pode exceder o percentual global de 60% da receita corrente líquida (RCL), (art. 19, inc. III). Desse montante, 6% do percentual global é atribuído ao Poder Legislativo (art. 20, inc. III, alínea "a"), enquanto 54% do percentual global (art. 20, inc. III, alínea "b") é atribuído ao Poder Executivo. Caso esses limites venham a ser ultrapassados, o governante terá oito meses para efetuar o enquadramento; depois disso, caso ainda existam excessos, ele sofrerá penalidades.

Para fins de cálculo dos limites constitucionais, nos termos do art. 2º da LRF, entende-se como RCL o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, com as seguintes deduções:

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

Lima *et al* (2022) apresentam que o controle da despesa com pessoal depende da observância de duas etapas: a) as condições nas quais o aumento ou criação pode ocorrer; b) o prazo para a realização do controle. Caso ocorra o descumprimento dos limites, algumas providências ou sanções serão aplicadas.

De acordo com o TCM/BA, para o caso de Municípios com mais de 50 mil habitantes, a verificação do cumprimento dos limites de despesa com pessoal deve ser feita quadrimestralmente, através de consulta às publicações dos Relatórios de Gestão Fiscal (RGF), e, para os casos de Municípios com menos de 50 mil habitantes, a conferência ocorre de forma semestral (art. 62, II). O descumprimento do prazo de publicação do RGF impede que o Ente receba transferências voluntárias e contrate operações de crédito – exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária – até que a situação seja regularizada.

Conforme previsão do *caput* do art. 23 da LRF, ultrapassados os limites, o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro, adotando-se, entre outras, as providências previstas nos §§ 3º e 4º do art. 169 da Constituição.

Na própria LRF estão estabelecidos os "limites de alerta" e "limite prudencial" para que os gestores municipais possam monitorar a adequação dos percentuais a serem observados. Segundo o TCM/BA, pode-se considerar fora do limite de alerta o Poder ou órgão com limite global superior a 90%, sendo 48,60% para o Poder Executivo e 5,40% para o Poder Legislativo, e para o limite total de alerta o percentual de 54%. Como se trata de uma forma de prevenção para a contenção de gastos, o descumprimento dos "limites de alerta" não enseja em penalidades.

Por outro lado, se constatado o descumprimento do limite prudencial, o Tribunal de Contas emitirá documento de alerta, conforme previsão do art. 59, §1º, II da LRF. O "limite prudencial" é atingido quando ao final do quadrimestre o Município não se atenha ao cumprimento do limite de 95% do valor global, trazendo as seguintes proibições trazidas pelo art. 22 da LRF:

- de concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalvada a revisão prevista no inc. X do art. 37 da Constituição;
- de criação de cargo, emprego ou função;
- de alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa;
- de provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança;
- de contratação de hora extra, salvo no caso do disposto no inc. II do § 6º do art. 57 da Constituição e as situações previstas na lei de diretrizes orçamentárias.

Segundo o TCM/BA, em prática, ocorre o descumprimento do limite prudencial para o Poder Executivo quando o gasto com pessoal é superior a 51,30% e, para o Poder Legislativo, quando o gasto com pessoal é superior a 5,70% do limite global, sendo que, para o descumprimento do limite prudencial total (Poder Executivo e Poder Legislativo, juntamente), o gasto total com pessoal deve ser superior a 57%.

Com relação ao limite de endividamento, Fioravante, Pinheiro e Vieira (2006) apresentam que a lei gerou um efeito controlador para aqueles Municípios que ultrapassavam o limite imposto. Segundo os autores, para evitar o endividamento excessivo, a lei determinou uma relação de 1,2 entre a dívida consolidada líquida e a receita corrente líquida, tanto para Estados quanto para Municípios, com a expectativa de que, ao atingir-se um controle e um equilíbrio permanentes das contas públicas dos Estados e Municípios, haveria melhores condições para o crescimento sustentado de tais Entes.

Segundo informações disponíveis no *site* Tesouro Nacional Transparente, a análise da capacidade de pagamento apura a situação fiscal

dos Entes federados locais que busquem contrair novos empréstimos com garantia da União. O intuito da capacidade de pagamento (Capag) é apresentar de forma simples e transparente se um novo endividamento representa risco de crédito para o Tesouro Nacional.

A metodologia do cálculo, dada pela Portaria ME 5.623, de 22 de junho de 2022, é composta por três indicadores: endividamento, poupança corrente e índice de liquidez. Logo, avaliando o grau de solvência, a relação entre receitas e despesa correntes e a situação de caixa, tem-se um diagnóstico da saúde fiscal do Estado ou do Município, estando os conceitos e as variáveis utilizadas e os procedimentos a serem adotados na análise da Capag definidos na Portaria STN 1.487, de 12 de julho de 2022.

Para calcular a Capag dos Municípios, o endividamento deve ser mantido em um montante equivalente a, no máximo, 120% de sua receita anual. As prefeituras que estavam acima desse teto em 2002 tiveram um prazo de 15 anos para se adequarem aos limites, sendo essa adequação feita aos poucos, anualmente. Caso o limite de endividamento seja ultrapassado, os prefeitos ficam impedidos de contratar novas operações de crédito, além da possibilidade de o gestor ficar inelegível.

5.3 Fundos de participação e a dependência financeira de pequenos Municípios

Incialmente cabe destacar que o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) é uma transferência constitucional da União para os Municípios composta de uma fatia de 23,5% do bolo arrecadado pelo Imposto de Renda (IR) e pelo Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). É o FPM que garante à boa parte dos Municípios, especialmente os de menor densidade demográfica, cumprir com suas tarefas constitucionais.

O valor individual do FPM a ser repassado para cada prefeitura é obtido de acordo com o número de habitantes, cabendo a cada Município um coeficiente individual, sendo o mínimo é de 0,6 para os com até 10.188 habitantes, e o máximo é de 4,0 para aqueles acima de 156

mil. De todo o recurso do fundo, 10% vão para as capitais, 86,4% para os Municípios do Interior e 3,6% para um fundo de reserva dos Municípios com população superior a 142.633 habitantes (coeficientes entre 3,8 e 4,0), excluídas as capitais[61].

O órgão que determina o coeficiente de cada prefeitura é o Tribunal de Contas da União (TCU), com base na contagem populacional fornecida pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), realizada anualmente. Por tal motivo, é tão relevante a participação dos Municípios durante o levantamento estatístico, de modo a garantir ao Ente o correto repasse do FPM em relação a sua densidade populacional.

Ao estudar a dependência financeira de pequenos Municípios ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM), Reis *et al* (2022) apresentam que o debate sobre a coparticipação e o grau de dependência financeira dos Municípios brasileiros em relação às transferências intergovernamentais não é recente. Segundo os pesquisadores, ao longo dos anos, muitos estudos vêm apontando que grande parcela dos Entes federados locais brasileiros têm as transferências intergovernamentais entre as suas principais fontes de renda e que há evidências de que essas transferências têm estimulado o desenvolvimento de regiões menos favorecidas.

Os achados do estudo confirmam os resultados já apresentados em outras pesquisas, quais sejam (REIS *et al*, 2022):

- a dependência ao FPM está diretamente relacionada ao tamanho do Município, quanto menor o número de habitantes, maior a dependência, e vice-versa;
- existe uma correlação negativa entre o desenvolvimento dos Municípios e a dependência ao FPM;
- há forte dependência dos Municípios em relação à distribuição do FPM; e

61 Confederação Nacional de Municípios (CNM). *Mais FPM: Mobilizações sem trégua ampliam a mais importante fonte de receita dos Municípios*. Brasília: CNM, 2015.

» a maioria dos Municípios possui um nível de dependência das transferências intergovernamentais a depender da região onde se localiza.

Do ponto de vista tributário e fiscal, para todo tributo instituído, haverá um Ente da Federação responsável por sua arrecadação: União, Estados ou Municípios. À União cabe a atribuição de cobrar e legislar sobre a maior parte das contribuições e dos impostos. Essa responsabilidade não deve ser entendida como uma suposição de que o governo federal seja o detentor exclusivo do valor total arrecadado. Segundo o art. 153 da Constituição Federal, parte dos impostos deve ser partilhada com os demais Entes da Federação, sendo justamente em razão dessa obrigatoriedade que surge o termo "transferências constitucionais" (CNM, 2015).

No ordenamento brasileiro, são previstos três tipos de transferências: constitucionais, legais e voluntárias. Algumas leis também definem determinadas obrigatoriedades de transferência, como os repasses da chamada Lei Kandir. Já as transferências voluntárias referem-se àqueles repasses realizados pela União sem obrigatoriedade. É o caso dos recursos do Orçamento da União para Estados e Municípios aplicarem em obras e serviços locais. Existem, ainda, transferências formalmente tratadas como voluntárias, embora sob regras de distribuição bem-definidas, como é o caso dos repasses do Sistema Único de Saúde (SUS).

Entre as transferências constitucionais repassadas aos Municípios estão as cotas sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Propriedade Territorial (ITR), o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), além do FPM, que equivale a um percentual do Imposto de Renda e do IPI.

Estima-se que o Brasil tenha 213,3 milhões de habitantes, tendo crescido 0,7% em relação a 2020. A estimativa populacional é um dos parâmetros utilizados pelo Tribunal de Contas da União (TCU) para realizar o cálculo do coeficiente do FPM.

A mudança nos coeficientes do FPM para o exercício de 2022, relativos à distribuição do FPM – Interior, considera as estimativas populacionais de 2021, sendo que esta divulgação anual obedece ao art. 102 da Lei 8.443/1992 e também da Lei complementar 143/2013. Segundo o IBGE, as populações dos Municípios foram estimadas por um procedimento matemático e são o resultado da distribuição das populações dos Estados, projetadas por métodos demográficos entre seus diversos Municípios.

A metodologia tem por base a projeção da população estadual e a tendência de crescimento dos Municípios, delineada pelas populações municipais captadas nos dois últimos Censos Demográficos (2000 e 2010). As estimativas municipais também incorporam alterações de limites territoriais municipais ocorridas após 2010.

Uma importante conquista municipalista foi a aprovação da Lei 165/2019, que determina o uso dos coeficientes de distribuição do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) do exercício de 2018 para o rateio de recursos do fundo até que os dados para seu cálculo sejam atualizados, com base em novo censo demográfico previsto para ocorrer em 2022. Com isso, os Municípios que teriam seus coeficientes diminuídos mantiveram o mesmo coeficiente para o ano de 2019 a 2022.

Porém, estima-se que, comparado com o ano anterior, mais de 28% (1.567) dos Municípios do país tiveram redução de população. Em razão dessa nova estimativa, parte desses Municípios poderiam ter diminuição no seu coeficiente do FPM; mas, com a aprovação da Lei 165/2019, os coeficientes não sofrerão alteração até a realização do Censo 2022[62].

Recentemente, um levantamento realizado pela CNM aferiu que cerca de 779 Municípios podem ter um decréscimo de coeficiente por terem uma diferença de até mil habitantes em relação à mudança de faixa populacional, de acordo com o novo Censo populacional em curso, realizado pelo IBGE. Além disso, foi identificado que os Municípios

62 A título de informação, foi feita a análise dos coeficientes do FPM de 2022 sem se levar em consideração a Lei 165/2019. Com isso, pode-se inferir que, com os coeficientes de 2020 congelados, apenas 17 Municípios reduziriam os coeficientes em 2022.

atualmente contemplados pela Lei Complementar 165/2019 deixarão de ter o suporte legal dada a perda da eficácia da norma a partir do início dos efeitos do Censo 2022.

Diante desse quadro, a CNM apresentou e vem defendendo, junto ao Congresso Nacional, um projeto de lei que visa ao escalonamento gradual e definitivo nos casos de perde de coeficiente do FPM. Esse projeto apresenta uma sensível diferença em relação às normas já aprovadas em outros períodos de Censo e pretende resolver definitivamente a questão que sempre se impõe, dado o risco de queda brusca de arrecadação, gerando risco de inviabilizar a prestação das políticas públicas.

O que se pretende a partir desta proposta normativa é uma regra de transição para aqueles Municípios que terão perda de recursos com a redução do coeficiente do Fundo de Participação dos Municípios a cada novo Censo, garantindo segurança jurídica e exequibilidade aos Planos Plurianuais (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Leis Orçamentárias Anuais (LOA) já aprovadas e vigentes.

Sabe-se que o FPM atua como fator preponderante na saúde financeira de muitos Entes municipais, existindo ainda um déficit de engenharia institucional, na qual se verifica uma tendência de centralização orçamentária nos órgãos da União, especialmente pela substituição dos impostos por contribuições tributárias outras, que não integram na divisão das transferências obrigatórios. No entanto, há também uma dificuldade técnica, especialmente nos Municípios de menor dimensão, de gerir e arrecadar os tributos de competência própria – notadamente por se tratar de tributação de natureza urbana, o que destoa com o viés agrícola dos pequenos Municípios –, concorrendo para a manutenção da dependência dos fundos de transferência.

A existência de uma regra de transição permitiria aos Municípios se readequarem e se adaptarem à nova realidade financeira, planejando formas alternativas de custeio e arrecadação para compensar a perda de arrecadação com o repasse do FPM sem, contudo, prejudicar a prestação de serviços básicos essenciais para as populações locais com a redução drástica de recursos para o ano imediatamente posterior à

realização do Censo e seguintes. Isso inviabilizaria, inclusive, sanar os compromissos assumidos para o período.

Uma regra de transição mais branda, escalonada e que não sofresse bruscas alterações a cada nova realização do Censo, além de garantir a impessoalidade, permitiria o planejamento institucional sem prejuízo das políticas públicas em execução consoante a leis orçamentárias em plena vigência, consolidando a eficiência e a governança multinível.

5.4 Instrumentos para boa gestão da tesouraria municipal

A revisão da literatura sobre o tema mostra que a tesouraria é uma das áreas mais importantes de uma entidade, com a finalidade básica em assegurar recursos e instrumentos financeiros necessários para a manutenção e a viabilização dos negócios. Com o propósito de instrumentalizar o acompanhamento dos recebimentos e dos pagamentos diários, a tesouraria abrange controles de informações financeiras oriundas de todos os departamentos ou setores da instituição.

Araújo *et al* (2022) apresentam que, diante de todos os aspectos apreciados na definição de tesouraria, denota-se que o papel do tesoureiro é de suma importância para uma gestão de tesouraria eficaz, uma vez que contribui substancialmente para o adequado funcionamento e planejamento da instituição. Em suma, segundo os pesquisadores, o tesoureiro ou responsável pelo setor desenvolve um trabalho de controle de recebimentos, pagamentos, operações bancárias e disponibilidade financeira.

No que concerne ao setor público, para cumprir integralmente as normativas legais, em um modelo ideal, a tesouraria deve adotar instrumentos de controle da rotina, que permitam projetar de forma temporal todas as receitas e as despesas de todas as fontes de recursos.

De acordo com Araújo *et al* (2022), há uma série de elementos envolvidos que devem ser observados ao longo do processo para que haja efetividade e eficiência na gestão da tesouraria municipal, tais como:

- controle dos recebimentos (receitas);
- controle dos saldos bancários por contas/banco/fontes de recurso;
- emissão de notas de empenho;
- verificação do cadastro do credor na emissão do empenho (Razão Social, CNPJ, endereço, inscrição estadual, banco, agência, conta bancária);
- verificação da regularidade das certidões (INSS e FGTS);
- acompanhamento da execução financeira dos contratos;
- liquidação virtual;
- conferência e tributação de notas fiscais enviadas para liquidação;
- emissão de notas de despesa extra orçamentária para registro de retenções;
- execução de pagamentos (financeiro e contábil);
- conferência bancária (conciliação);
- elaboração de demonstrativo de saldos financeiros por grupos de contas;
- acompanhamento da execução orçamentária por fonte de recurso (se existe saldo na fonte de recurso – arrecadado x empenhado);
- apuração do Pasep e emissão de guia de recolhimento para pagamento (encaminhar comprovante para a Contabilidade fornecer as informações à RFB através da DCTF);
- execução da análise das prestações de contas de adiantamentos;
- elaboração de projeção de fluxo de caixa;

- projeção e realização de ações para suprir eventuais insuficiências financeiras;
- elaboração do Planejamento de Tesouraria;
- coordenação de reuniões e apresentação de resultados à Diretoria;
- arquivamento e organização de documentos.

Segundo Zanchin (2002), profissionais da área de tesouraria, **principalmente em organizações de pequeno porte**, podem utilizar ferramentas de computação para monitorar os controles exigidos na gestão de tesouraria. Ele sugere que planilhas eletrônicas, banco de dados, editores de texto e demais aplicativos de informática, quando bem elaborados, podem servir de instrumento para o tesoureiro criar um planejamento financeiro de curto prazo.

Entre as demonstrações contábeis aplicadas ao setor público (Dcasp), duas controlam os fluxos de caixa do setor público: o balanço financeiro (definido no art. 103 da Lei 4.320/1964) e a demonstração dos fluxos de caixa (DFC) – definidos entre as demonstrações contábeis obrigatórias no *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)*, editado pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Segundo Lima (2022), o papel do **Balanço Financeiro** é evidenciar os ingressos e os dispêndios de recursos no exercício, conjugados com os saldos de disponibilidades do exercício anterior e aqueles que passarão para o exercício seguinte. A partir do processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões contábeis internacionais, algumas mudanças foram incorporadas à nova estrutura do Balanço Financeiro, que passa a demonstrar as seguintes informações:

a. a receita orçamentária realizada e a despesa orçamentária executada, por fonte/destinação de recurso, distinguindo-as em ordinárias e vinculadas;
b. os recebimentos e os pagamentos extraorçamentários;

c. as transferências financeiras recebidas e concedidas, decorrentes ou independentes da execução orçamentária, destacando os aportes de recursos para o RPPS;
d. o saldo em espécie do exercício anterior e para o exercício seguinte.

No caso da **Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)**, trata-se de uma das demonstrações contábeis incluídas pelas novas regras contábeis aplicadas ao Setor Público (LIMA, 2022). Segundo a pesquisadora, seu papel é analisar a capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa e da utilização de recursos próprios e de terceiros em suas atividades. A DFC identificará: (i) as fontes de geração dos fluxos de entrada de caixa; (ii) os itens de consumo de caixa durante o período das demonstrações contábeis; e (iii) o saldo do caixa na data das demonstrações contábeis.

A DFC deve evidenciar as alterações de caixa e equivalentes de caixa verificadas no exercício de referência, classificadas nos seguintes fluxos, de acordo com as atividades da entidade: operacionais, de investimento e de financiamento (LIMA, 2022):

a. *fluxo de caixa das operações*: compreende os ingressos, inclusive decorrentes de receitas originárias e derivadas, e os desembolsos relacionados à ação pública e aos demais fluxos que não se qualificam como de investimento ou financiamento;
b. *fluxo de caixa dos investimentos*: inclui os recursos relacionados à aquisição e à alienação de ativo não circulante, bem como recebimentos em dinheiro por liquidação de adiantamentos ou amortização e empréstimos concedidos e outras operações da mesma natureza;
c. *fluxo de caixa dos financiamentos*: inclui os recursos relacionados à captação e à amortização de empréstimos e financiamentos.

Para Vieira, Ferreira e Santos (2018), o fluxo de caixa é uma das principais ferramentas de controle dos ingressos financeiros e das saídas. Por meio dele, pode-se integrar os processos financeiros que ocorrem na tesouraria, acompanhar a projeção de pagamentos e fontes de recursos. Zanchin (2002) afirma que o fluxo de caixa abrange o estudo da volatilidade, além de prever e orçar. De acordo com o pesquisador, o estudo dessa volatilidade do fluxo de caixa estabelece uma relação com a margem de erro da previsão do fluxo de caixa.

6 Padrões contábeis simplificados para pequenos Municípios

6.1 O processo de convergência da contabilidade municipal aos padrões internacionais

O processo de convergência da contabilidade pública brasileira teve início com a publicação das primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Ele foi operacionalizado a partir do ano de 2008, com a publicação pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) do *Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público* (MCASP), com o objetivo de preparar o ambiente da contabilidade pública brasileira para adoção dos padrões contábeis internacionais.

Desde então, normas contábeis têm sido estabelecidas a partir do conteúdo das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSAS, em inglês). Com o tempo, as NBCASP deram espaço para as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP), em busca da padronização das normas contábeis rumo às IPSAS, cujas traduções vêm sendo incorporadas a cada nova edição do MCASP.

Com a adoção dos referidos padrões contábeis, a expectativa é que haja melhora da qualidade da informação contábil, trazendo, entre seus benefícios: (i) o avanço no processo de prestação de contas, tanto por parte dos tribunais e órgãos, quanto pela sociedade; (ii) a informação útil para a tomada de decisão por parte dos gestores; (iii) a comparação entre os Entes da Federação e entre diferentes países; (iv) a implantação de sistema de custos no setor público prevista na Lei de Responsabilidade Fiscal; (v) o aperfeiçoamento e a melhora na gestão dos recursos públicos etc.

Além de efetuar os registros relacionados ao orçamento público e à sua execução financeira, tendo como base os padrões contábeis internacionais aplicados ao setor público, essa "nova contabilidade" traz como foco o controle do patrimônio público com o registro de todos os fenômenos que venham a afetá-lo de forma tempestiva.

Sobre a implantação dos novos procedimentos, a novidade para os pequenos Municípios está voltada para o registro de fenômenos que antes do processo de convergência da contabilidade pública brasileira não eram usuais, como o reconhecimento dos ativos e passivos a partir do fato gerador e de ajustes nos bens, direitos e obrigações do Setor Público a partir de fenômenos que lhes derem causa.

Apesar dos aspectos positivos relacionados ao processo de convergência da contabilidade municipal aos padrões contábeis internacionais, o desafio está em operacionalizar as mudanças dele advindas, uma vez que, geralmente, nos pequenos Municípios os controles patrimoniais são inexistentes ou pouco estruturados, além da falta de um sistema de informações contábeis mais robusto que possibilite que os registros contábeis patrimoniais de bens, direitos e obrigações possam ser adequadamente efetuados.

6.2 "Mundo Orçamentário" versus "Mundo Patrimonial"

Por mais de 50 anos, os registros contábeis do Setor Público tiveram como fundamento legal a Lei 4.3201/1964. Voltada para o orçamento público, seu foco está na arrecadação da receita orçamentária e na execução da despesa orçamentária e no confronto entre a previsão das receitas e a fixação das despesas inclusas na lei de orçamento municipal.

Com a edição da Lei 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a gestão pública municipal também ganhou contornos fiscais, impondo metas e limites para a a gestão de recursos públicos. Trazendo como foco o equilíbrio das contas, dentre outros, a LRF estabeleceu a apuração da disponibilidade de caixa, do resultado primário e do resultado

nominal, por meio do Relatório de Gestão Fiscal e do Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

Mesmo com a edição da LRF, a visão orçamentária prevaleceu, e o registro das receitas orçamentárias e das despesas orçamentárias se manteve, respectivamente, basicamente no momento da arrecadação e do empenho desses valores. Não que isso fosse um problema, pelo contrário: sempre foi salutar que o gestor municipal gerisse o orçamento de forma austera e eficiente, atendendo aos anseios da população e efetuando a devida prestação de contas.

Por muitos anos, também, essa foi a tônica de fiscalização adotada pelos tribunais de contas, cujo foco basicamente era voltado para a adequada execução orçamentária e financeira dos recursos sob a responsabilidade dos gestores municipais: sempre foi importante que todas as formalidades para o emprego e a prestação de contas dos recursos públicos fossem observadas.

Com o advento do processo de convergência, o tratamento dos fenômenos do setor público em bases teóricas que reflitam a essência das transações governamentais e seu impacto no patrimônio público passou a ser resgatado. Inicialmente, com a edição pelo CFC do documento intitulado "Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil", que, entre suas diretrizes, definia a necessidade de promover o desenvolvimento conceitual da Contabilidade aplicada ao Setor Público no Brasil a partir da elaboração de novos padrões contábeis que contribuíssem para avançar na consolidação e integração às normas internacionais, visando garantir a comparabilidade das demonstrações contábeis entre países e entre empresas, e na redução de custos no processo de consolidação das demonstrações.

Uma característica importante trazida pelas NBC T SP é que essas normas resgatam o objetivo da contabilidade, qual seja, que o processo de controle do patrimônio público deve partir dos fenômenos e das transações que o afetam e fazem referência a uma base conceitual capaz de proporcionar a necessária harmonização na interpretação de atos e fatos originários da administração pública.

6.3 Importância da Informação Contábil Patrimonial para Pequenos Municípios

Ao longo dos anos, a prática contábil do Setor Público brasileiro limitou-se a registrar as transações segundo o valor histórico, tendo como base a documentação original (nota fiscal, instrumento legal, entre outros). Com o passar dos anos, esses valores ficaram defasados, o que prejudicou o conhecimento sobre o real valor do patrimônio municipal.

Outras transações nem ao menos foram registradas, porque não afetavam o controle orçamentário, como, por exemplo, o reconhecimento dos bens de uso comum, os precatórios, as dívidas previdenciárias, entre outros. Essa omissão de registro acabou por impactar o processo decisório por parte dos gestores municipais, que muitas vezes são surpreendidos quando "a conta chega" ou, esses valores são apresentados pelos órgãos de controle.

A partir das novas regras contábeis, passaram a ser retomadas as exigências já contempladas na Lei 4.320/1964, que em seu art. 85 já trazia a necessidade de os serviços de contabilidade serem organizados de forma a permitir *o acompanhamento da execução orçamentária, **o conhecimento da composição patrimonial**, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.*

O processo de convergência deixou mais clara a questão que, a fim de que os gestores e os demais profissionais atuantes na gestão municipal possam identificar e utilizar adequadamente os recursos financeiros e materiais em poder e de responsabilidade dos Municípios, eles devem dispor das **informações contábeis patrimoniais**. Essas informações podem fornecer subsídios para avaliar, entre outros:

- se os valores a serem recebidos ingressaram efetivamente nos cofres municipais;
- onde os impostos, as transferências e outros valores recebidos foram aplicados no Município;

- se os pagamentos foram efetuados tempestivamente e adequadamente;
- quais são os direitos a receber no curto e no longo prazo, quem deve e quanto deve para o Município;
- quais são as obrigações a pagar no curto e no longo prazo em nome do Município, para quem deve e quanto deve;
- os bens de uso de propriedade e de responsabilidade dos órgãos Municipais, sua localização, valores e vida útil;
- o desempenho da gestão e a liquidez/solvência das contas municipais.

Para que essas informações estejam disponíveis e possam auxiliar os usuários da informação contábil no processo decisório, alguns procedimentos patrimoniais devem ser adotados, de modo que os bens, os direitos e as obrigações municipais sejam reconhecidos, mensurados e evidenciados em sua integralidade.

Nesse sentido, é importante que os profissionais de todas as áreas do Município colaborem efetivamente nesse processo – planejamento, informática, orçamento, tesouraria, contabilidade, tributação, patrimônio, almoxarifado, controle interno etc. – cada um com sua responsabilidade.

Alguns desses procedimentos já são usuais no dia a dia da administração municipal, outros ainda devem ser incorporados em razão da atualização dos manuais da STN e à luz dos padrões contábeis internacionais aplicados ao Setor Público. Para que Ativos, Passivos, Variações Patrimoniais Aumentativas e Diminutivas sejam adequadamente registrados na contabilidade municipal, é preciso observar os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação dispostos na doutrina contábil, replicados na NBC T SP – Estrutural Conceitual, que é a base conceitual dos registros contábeis do setor público.

O **reconhecimento** é o processo de incorporar nos balanços contábeis municipais determinado item que cumpre a definição de elemento – Ativo, Passivo, Despesa/VPD e Receita/VPA) – e que pode ser

mensurado com confiabilidade. Caso não satisfaça os critérios de reconhecimento, esse item deve ser removido das demonstrações contábeis municipais (desreconhecimento). Por exemplo, caso haja a perda total de um veículo de uso da prefeitura em razão de um acidente, ele deixa de gerar benefício para o Município, e não deve mais estar inserido nas contas municipais.

A **mensuração**, por sua vez, consiste em determinar um valor correspondente para Ativos, Passivos, Despesa/VPD e Receita/VPA a partir de uma base ou critério de avaliação que venha a ser definido. A Estrutura Conceitual apresenta que o objetivo da mensuração é selecionar bases que reflitam de modo mais adequado o custo dos serviços, a capacidade operacional e a capacidade financeira da entidade de forma que seja útil para a prestação de contas e responsabilização *(Accountability)* e tomada de decisão.

A Estrutura Conceitual não propõe uma única base de mensuração ou a combinação de bases de mensuração para atender ao objetivo da mensuração para todas as transações, eventos e condições, mas fornece orientação na seleção da base de mensuração para ativos e passivos. As bases de mensuração mais usadas para contabilizar os ativos e os passivos são o *custo histórico* (valor originalmente pago ou recebido quando da realização da transação) e o *valor de mercado* (LIMA, 2022).

Com relação à **evidenciação** (divulgação) dos elementos das demonstrações contábeis – Ativo, Passivo, Despesa/VPD e Receita/VPA) –, devem ser selecionadas as informações que aumentam a compreensão sobre as transações efetuadas durante o exercício financeiro (1º de janeiro a 31 de dezembro).

Todas as transações materiais, eventos e outros itens a serem reportados nas demonstrações contábeis municipais devem ser apresentados de maneira que transmitam a sua essência, tanto qualitativamente (por exemplo, descrição do bem adquirido, se a entrada do bem se deu por compra ou recebimento em doação etc.) como quantitativamente (quantidade e valores envolvidos, por exemplo).

O patrimônio líquido do Município corresponde ao valor agregado dos seus ativos, deduzidos dos passivos, na data do encerramento do

exercício financeiro (31 de dezembro). A NBC T SP – Estrutura Conceitual estabelece que as informações, os relatórios e as demonstrações contábeis devem ser gerados observando-se **as restrições inerentes à informação contida nos relatórios contábeis – que é a materialidade e o custo-benefício**.

No caso da materialidade, uma informação contábil é considerada material quando sua omissão ou distorção puder influenciar o cumprimento do dever de prestar contas e responsabilização (*Accountability*). São exemplos de informação contábil considerada material a compra de uma ambulância com recursos de um convênio e a baixa de um ativo que não esteja mais gerando benefícios onde está sendo usado (inservível).

Relativamente ao custo benefício, a informação contábil impõe custos e seus benefícios devem justificá-los. Por exemplo, a realização do inventário e seu respectivo registro contábil é importante para que os gestores municipais saibam onde estão localizados os bens (cadeiras, mesas, computadores etc.) e quanto tempo de vida útil ainda possuem, para saber quando esses bens devem ser repostos.

Na elaboração e na divulgação das demonstrações contábeis municipais, também devem ser observados dois pressupostos básicos: continuidade e competência. De acordo com o **pressuposto da continuidade**, a entidade deve durar por período indeterminado (*going concern principle*), produzindo os benefícios esperados sem interrupção. Procedimentos como a depreciação e a amortização então devem ser adotados, considerando que a maior parte dos bens e direitos têm vida útil definida, e que é limitada à sua capacidade de gerar benefícios para o Município.

Quanto ao **pressuposto da competência**, os efeitos das transações governamentais devem ser reconhecidos na apuração de resultado do período em que ocorrerem. Assim, além de efetuar o acompanhamento da execução orçamentária e financeira estabelecido pela Lei 4.320/1964 e pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), é importante que os gestores e os demais profissionais que atuam na gestão municipal compreendam o impacto de suas decisões na situação patrimonial do Município em determinado exercício financeiro

Com relação às **características qualitativas da informação contábil**, dizem respeito à utilidade para o usuário da informação contábil em seu processo de tomada de decisões, devendo as seguintes características qualitativas da informação contábil serem observadas: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade. Ou seja, as informações devem ser avaliadas para além dos números que se apresentem. É preciso compreender se as informações disponíveis são suficientes para que seja tomada a decisão mais adequada sobre a aquisição, o uso e a baixa dos bens, direitos e obrigações de responsabilidade dos Municípios.

Quadro 1 – Características Qualitativas da Informação Contábil

RELEVÂNCIA	As informações financeiras e não financeiras devem ser capazes de influenciar significativamente o cumprimento dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil.
REPRESENTAÇÃO FIDEDIGNA	A informação deve corresponder à representação fidedigna dos fenômenos econômicos e outros que se pretenda representar.
COMPREENSIBILIDADE	A informação deve permitir que os usuários compreendam o seu significado.
TEMPESTIVIDADE	A informação deve estar disponível para os usuários antes que ela perca a sua capacidade de ser útil para fins de prestação de contas e responsabilização (*Accountability*) e tomada de decisão.
COMPARABILIDADE	A informação deve possibilitar aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos.
VERIFICABILIDADE	A informação deve ajudar a assegurar aos usuários que a informação contida nos relatórios contábeis represente fielmente os fenômenos econômicos ou de outra natureza que se propõe a representar.

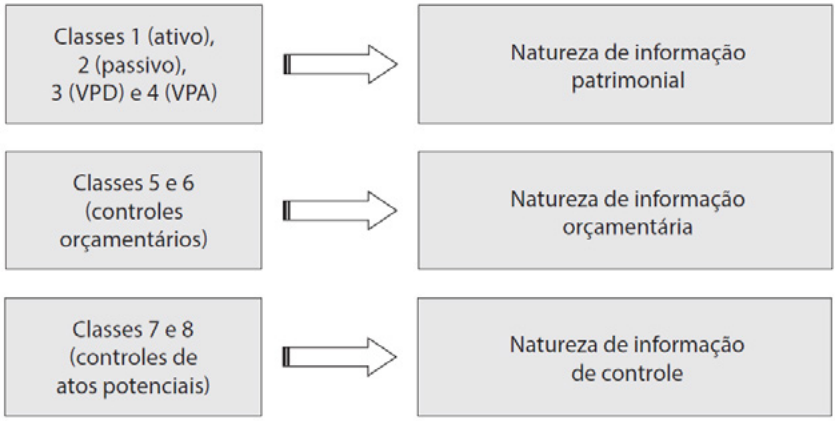
Fonte: NBC T SP – Estrutura Conceitual.

6.4 Mudanças no plano de contas

Para que os procedimentos contábeis patrimoniais passassem a ser devidamente registrados nas contas públicas brasileiras e para que fosse possível equiparar a adoção de padrões contábeis brasileiros com os padrões internacionais, houve a necessidade de adequar o plano de contas do setor público, uma vez que não havia uma padronização nacional e a sua estrutura trazia forte viés orçamentário.

Com isso, as Classes dos Planos de Contas vigentes nos Municípios brasileiros foram completamente reestruturadas. A discussão sobre a estrutura do plano de contas único foi pautada no fato de que o modelo a ser adotado deveria ser abrangente para atender às necessidades de registro de todos os Entes da Federação – Municípios, Estados e União –, independentemente do porte. Desde janeiro de 2015, todos os Municípios brasileiros devem usar, obrigatoriamente, uma mesma estrutura de contas única, denominada de Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

Diferentemente do plano de contas anterior, composto por seis classes de contas, o PCASP é composto de oito classes de contas – duas patrimoniais (ativo e passivo), duas de resultado (variação patrimonial diminutiva – VPD e variação patrimonial aumentativa – VPA), duas de controle orçamentário e duas de controles de atos potenciais (devedores e credores), atendendo às suas respectivas naturezas de informação: patrimonial (NIP), orçamentária (NIO) e de controle (NIC).



Fonte: Lima (2022).

Atributos da informação contábil. Buscando conciliar o disposto nas novas regras contábeis e o disposto na Lei 4.320/1964, foi criado o atributo (F) para preservar o conceito de ativo financeiro e de passivo financeiro, e o atributo (P) para preservar o conceito de ativo permanente e de passivo permanente (LIMA, 2022). Segundo a pesquisadora, as contas acompanhadas do atributo (F) independem de autorização orçamentária, enquanto as contas acompanhadas do atributo (P) dependem de autorização legislativa.

Como a natureza de informação patrimonial contempla os registros financeiros e patrimoniais, uma atenção especial deve ser dada aos fatos financeiros que tenham como contrapartida uma conta que possua o atributo Permanente (P), ou seja, que dependam de autorização legislativa para a sua realização ou liquidação. Nesse caso, no momento da efetiva arrecadação da receita ou empenho da despesa (art. 35 da Lei 4.320/1964), os lançamentos acompanhados do atributo Permanente (P) deverão ser reclassificados com o atributo Financeiro (F), liberando as demais etapas (receitas) e estágios (despesas) envolvidos (LIMA, 2022).

6.5 Procedimentos contábeis patrimoniais simplificados para pequenos Municípios

A Federação Internacional de Contadores (Ifac), entidade responsável pela emissão das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSAS, em inglês), considera que não há justificativa para se exigir a aplicação do conjunto completo das IPSAS para pequenas províncias, pois os investimentos para sua implantação são significativos e a relação custo-benefício trazida para a transparência e tomada de decisão nessas entidades é questionável.

Países como Portugal, Austrália e Nova Zelândia já vêm orientando seus pequenos governos a trabalharem o conjunto das IPSAS de forma mais simplificada. A própria Ifac, lançou o Projeto *IPSAS Lite*, que ainda se encontra em discussão. No Brasil, ainda não há orientação específica nesse sentido, mas as novas edições do MCASP ainda não introduziram as IPSAS traduzidas sob a forma de NBC T SP em sua totalidade.

Um projeto desenvolvido pela STN em 2013 procurou disciplinar **um Plano de Implantação de Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP)**. De acordo com a STN, o objetivo do PIPCP foi estabelecer prazos-limite com vistas à consolidação das contas públicas e validação de dados no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi), objetivando a padronização dos procedimentos contábeis adotados na Federação, levando-se em conta os aspectos legais e o contexto de convergência às normas contábeis internacionais, permitindo a comparabilidade entre os Entes, a adequada consolidação das contas públicas e a instrumentalização do controle interno, externo e social (LIMA, 2022). Na prática, contudo, esse projeto pouco avançou nos pequenos Municípios brasileiros.

Dado que ainda não há uma orientação formal para simplificação das IPSAS para os pequenos Municípios brasileiros, até que isso aconteça, é importante que sejam adotadas aquelas normas que contemplem fenômenos que efetivamente ocorrem nestes Municípios, devendo ser observadas as restrições inerentes à informação contida nos relatórios contábeis – que é a materialidade e o custo-benefício.

Uma constatação é que, ao longo dos anos, a prática contábil do Setor Público brasileiro se limitou a registrar as transações segundo o valor histórico, tendo como base a documentação original (nota fiscal, instrumento legal, entre outros). Com o passar dos anos, esses valores ficaram defasados, o que prejudicou o conhecimento sobre o real valor do patrimônio Municipal.

Outras transações nem ao menos foram registradas, porque não afetavam o controle orçamentário, como, por exemplo, o reconhecimento dos bens de uso comum, os precatórios, as dívidas previdenciárias, entre outros. Essa omissão de registro acabou por impactar o processo decisório por parte dos gestores municipais, que muitas vezes são surpreendidos quando esses valores são apresentados pelos órgãos de controle.

A partir das novas regras contábeis, passam a ser retomadas as exigências já contempladas na Lei 4.320/1964, que em seu art. 85 já trazia a necessidade de os serviços de contabilidade serem organizados de forma a permitir *o acompanhamento da execução orçamentária, **o conhecimento da composição patrimonial**, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.*

Nesse sentido, na adoção inicial dos procedimentos contábeis patrimoniais, as seguintes ações podem ser implantadas no âmbito dos Municípios de pequeno porte:

- conciliar o Regime de Execução Orçamentária e Financeira e o Regime de Competência;
- verificar se os valores registrados na contabilidade como disponíveis (caixa e equivalentes de caixa) correspondem a seus respectivos saldos bancários (conciliação bancária);
- averiguar se todos os direitos a receber do Município estão devidamente registrados em contas contábeis;
- atestar se os valores registrados em contas de direito a receber estão devidamente atualizados e estão próximos de seus valores reais;

- relacionar todos os bens móveis e imóveis de uso da entidade (inventário);
- observar se os bens relacionados no inventário estão registrados em contas contábeis (conciliação físico-contábil);
- verificar se os valores dos bens registrados se encontram devidamente atualizados, próximos dos seus valores reais;
- analisar se todas as obrigações a pagar estão devidamente registradas em contas contábeis;
- verificar se os valores registrados em contas de obrigação a pagar também estão devidamente atualizados, próximos aos seus valores reais.

A seguir relacionaremos algumas das ações que se fazem necessárias para que os Municípios pequenos efetuem os registros contábeis patrimoniais minimante necessários à luz dos novos padrões contábeis.

A. Conciliação entre o Regime de Execução Orçamentária e Financeira e o Regime de Competência

Sobre a adoção de um novo regime contábil, é importante registrar que continua sendo observado o disposto no art. 35 da Lei 4.320/1964, devendo ser reconhecida do ponto de vista orçamentário a receita no momento da sua arrecadação e a despesa no momento do seu empenho. A mudança veio com a necessidade também do registro patrimonial desses valores a partir dos fatos que lhes deram origem – fato gerador, que na ciência contábil deve ser feito mensalmente (regime de competência) (MCASP, 2021).

Com a adoção do regime de competência, surgiram muitos questionamentos quanto ao reconhecimento das receitas públicas, pois estas sempre foram registradas conforme o regime de caixa, e seus efeitos eram refletidos no patrimônio somente após o efetivo recebimento. Com a adoção do regime de competência, o gestor passou a ter de ficar atento sobre as informações geradas em sua contabilidade, pois o

registro de um direito a receber nem sempre se traduz em arrecadação de receita. Da mesma forma, uma despesa empenhada só será reconhecida como obrigação quando houver a entrega do bem ou serviço. Contas orçamentárias e patrimoniais são mantidas no Plano de Contas para que essas informações sejam geradas separadamente.

Em 1964, a Lei 4.320 estabeleceu que além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária os fatos modificativos ligados à administração financeira e patrimonial deveriam ser levados à conta de resultado para que as informações contábeis permitissem o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício.

Ao longo dos anos, contudo, **a visão orçamentária prevaleceu**, e o registro das receitas orçamentárias e das despesas orçamentárias, respectivamente, passou a se dar basicamente no momento da arrecadação e do empenho desses valores. Com as recentes mudanças na contabilidade Municipal, contudo, foi estabelecida **a necessidade de as variações patrimoniais serem registradas no momento do fato gerador** (origem do ato ou fato da variação patrimonial), independentemente da execução orçamentária.

Assim, da perspectiva patrimonial, quando for possível identificar e reconhecer quem deve e quanto deve (pessoa física ou jurídica) para a prefeitura, é feito o registro contábil da receita pública na forma de um direito a receber (estágio do lançamento da receita pública). Como neste estágio de lançamento da receita orçamentária ainda não houve a arrecadação efetiva do imposto, esse recurso não estará disponível para as despesas municipais e ainda não pode ser caracterizado como receita orçamentária.

Posteriormente, quando os recursos lançados como direito a receber forem efetivamente arrecadados, é então efetuado o registro contábil da **realização da receita orçamentária**, conforme preceitua o art. 35 da Lei 4.320/1964. Nesse momento, também é efetuada a baixa do direito a receber anteriormente registrado, em razão da entrada dos recursos nos cofres do Município. Como se pode observar, continua sendo mantido o registro contábil da receita orçamentária em conformi-

dade com a legislação, **efetuando o registro da realização da receita orçamentária apenas no momento de sua arrecadação** (art. 35 da Lei 4.320/1964).

Além do reconhecimento da receita pública no momento do seu fato gerador, o novo padrão também estabelece que toda entrada de recursos nos cofres municipais deve ser acompanhada pelo respectivo **controle da Disponibilidade por Destinação de Recursos**, também conhecido como DDR, que permite verificar, a qualquer momento, o quanto do total orçado já foi arrecadado por fonte/destinação de recursos.

Com relação à despesa pública, o reconhecimento da obrigação deve se dar também independentemente de autorização legislativa. Ou seja, **do ponto de vista patrimonial, uma dívida deve ser reconhecida pelo Município mesmo que a despesa orçamentária não esteja contemplada na lei orçamentária municipal**. Na prática, se determinado bem ou serviço foi entregue ao Município, um passivo (obrigação) deve ser registrado nas contas municipais. Em contabilidade, diz-se que esse registro passa a ser efetuado com base em seu fato gerador (regime de competência).

Naturalmente, a evidenciação nas contas municipais de valores que estejam pendentes de cumprimento dos estágios da execução da despesa orçamentária ensejará ao gestor a responsabilidade pelos seus atos, uma vez que é vedada a realização de despesa sem prévio empenho (art. 60 da Lei 4.320/1964).

De acordo com o MCASP, as variações patrimoniais são transações que promovem alterações nos elementos patrimoniais da entidade do setor público, mesmo em caráter compensatório, afetando ou não o seu resultado. **Quando as transações patrimoniais alterarem a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido municipal, devem ser classificadas como variações patrimoniais qualitativas**

Na prática, as variações patrimoniais qualitativas representam apenas fatos permutativos, como o recebimento de uma operação de crédito (entrada de dinheiro e entrada de obrigação), ou a aquisição de um bem à vista (troca de dinheiro por bem). São representadas, portan-

to, pelas receitas orçamentárias não efetivas (receitas de capital) e pelas despesas orçamentárias não efetivas (despesas de capital).

Exemplos de Variações Patrimoniais Qualitativas

Receitas não efetivas	Despesas não efetivas
» Venda de bens móveis e imóveis; » Recebimento de operação de crédito; » Etc.	» Compra de bens móveis e imóveis; » Pagamento de dívida de longo prazo; » Etc.

Fonte: Lima (2022).

Caso as **transações realizadas alterem a situação líquida patrimonial do Município, elas devem ser classificadas como variações patrimoniais quantitativas, pois, na prática, representam fatos modificativos**. São representadas, portanto, pelas receitas orçamentárias efetivas (receitas correntes) e pelas despesas orçamentárias efetivas (despesas correntes).

A **receita orçamentária efetiva** é aquela que, no momento do reconhecimento do crédito, aumenta a situação líquida patrimonial da entidade. Deve ser evidenciada quando da ocorrência do seu fato gerador – essas são as receitas patrimoniais, pois atendem ao critério de reconhecimento da receita do ponto de vista contábil (entrega do bem ou serviço).

Por outro lado, a **despesa orçamentária efetiva** é aquela que, no momento de sua realização, reduz a situação líquida patrimonial da entidade. Deve ser evidenciada quando da ocorrência do seu fato gerador – essas são as despesas patrimoniais, pois atendem ao critério de reconhecimento da despesa do ponto de vista contábil (recebimento do bem ou serviço), conforme quadro a seguir.

Exemplos de variações patrimoniais quantitativas

Receitas efetivas	Despesas efetivas
» Arrecadação de impostos; » Recebimento de transferências; » Prestação de serviços remunerados; » Etc.	» Despesa com folha de pessoal; » Despesa com água, luz e telefone; » Despesa com limpeza e segurança; » Contratação de serviços; » Etc.

Fonte: Lima (2022).

Se as variações patrimoniais quantitativas aumentarem a situação líquida patrimonial (receita sob o enfoque patrimonial), como, por exemplo, o recebimento de transferências de FPM, serão classificadas como **Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA)**. Por outro lado, quando as variações reduzirem a situação líquida patrimonial (despesa sob enfoque patrimonial), como no caso das despesas com água, luz e telefone, serão classificadas como **Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD)**.

Variações patrimoniais qualitativas e quantitativas

<table>
<tr><td rowspan="5">VARIAÇÕES PATRIMONIAIS</td><td>QUALITATIVAS (NÃO EFETIVAS)</td><td>Não alteram a situação líquida patrimonial.</td></tr>
<tr><td rowspan="4">QUANTITATIVAS (EFETIVAS)</td><td>VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA (VPA)</td></tr>
<tr><td>Aumentam a situação líquida patrimonial</td></tr>
<tr><td>VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA (VPD)</td></tr>
<tr><td>Reduzem a situação líquida patrimonial.</td></tr>
</table>

Fonte: Lima (2022).

B. Conciliação Bancária

A conciliação bancária refere-se ao procedimento que visa a comparar a movimentação financeira da conta caixa e equivalente de caixa com os valores em espécie depositados nas contas bancárias municipais, verificando quais registros deixaram de ser computados de uma e de outra parte.

Na prática, essa "conferência" é feita mensalmente, por meio dos documentos de suporte, a qual deverá confrontar, fielmente, os registros dos extratos bancários com os lançamentos correspondentes no sistema contábil do Município. O acompanhamento das medidas necessárias para a regularização das contas é de competência do ordenador de despesa e do profissional contábil responsável pela contabilidade do Município.

C. Tratamento Contábil dos Bens Móveis e Imóveis

Com relação aos bens móveis e imóveis, a Lei 4.320/1964 já previa a necessidade de haver registros analíticos de todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis por sua guarda e administração. Para os Municípios brasileiros que vão iniciar as ações para atender aos novos dispositivos, segue a seguinte sugestão de fluxo:

1. primeiramente, deve ser realizado um levantamento físico dos bens, identificando quando cada bem foi colocado em uso, sua localização, vida útil, enfim, o bem deve ser identificado qualitativamente e quantitativamente;
2. de posse do inventário físico, deve ser realizada a conferência com o registro contábil para verificar se os bens que estão localizados fisicamente estão registrados na contabilidade e vice-versa;
3. caso haja algum bem registrado na contabilidade, mas que não conste do inventário, deve ser aberto um processo para apuração de responsabilidade e, oportunamente, efetuar a baixa do bem;

4. caso o problema seja o contrário (o bem existe fisicamente, mas não está registrado na contabilidade), deve-se abrir um processo administrativo para avaliar o que aconteceu e, se for o caso, solicitar um laudo de avaliação para que o registro contábil seja efetuado;
5. no caso dos bens devidamente identificados e registrados, mas que não tenham mais valor de uso ou de venda (inservíveis), devem ser baixados como perda diretamente em conta de resultado, ou, providenciada a sua doação, tendo como base um laudo de avaliação ou documento de doação que sinalize essas características (documento hábil).

Com uma carteira de imobilizado devidamente identificada fisicamente e registrada contabilmente, a gestão municipal está apta a implementar os demais procedimentos exigidos pelas novas regras contábeis.

Outra questão a ser considerada é que será muito comum os gestores municipais se depararem com bens usados de valor irrisório e que nunca foram depreciados. Nesse caso, é recomendado que, antes de ser aplicado o procedimento da depreciação, esse bem seja novamente avaliado para estimar uma nova vida útil e seu valor justo ou recuperável.

D. Procedimento Contábil da Reavaliação

O procedimento contábil da reavaliação tem como papel principal preservar o conceito de uso e o princípio da continuidade das atividades operacionais da entidade; por isso, somente os bens móveis e imóveis de uso, portanto, registrados no Ativo Imobilizado, serão reavaliados. O valor da reavaliação é a diferença entre o valor contábil líquido do bem e o valor de mercado ou de consenso, com base em laudo técnico. O valor contábil líquido pode ser entendido como o valor do bem registrado na contabilidade, em determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

O valor de mercado, por sua vez, refere-se ao valor que a entidade despenderia para repor esse Ativo, considerando-se uma negociação normal entre partes independentes, sem favorecimentos e isentas de

outros interesses, devendo esse valor considerar o preço à vista de reposição do Ativo, contemplando as condições de uso em que o bem se encontra. Na impossibilidade de se estabelecer o valor de mercado, o valor do Ativo pode ser definido com base em parâmetros de referência que considerem características, circunstâncias e localizações assemelhadas.

A contabilização da reavaliação deverá ser efetuada com base em laudo fundamentado que indique os critérios de avaliação e os elementos de comparação adotados. A reavaliação deve observar o Princípio da Continuidade, ou seja, considerar a efetiva possibilidade de recuperação dos Ativos em avaliação pelo seu uso. Segundo orientação da STN, para se proceder à reavaliação, deve ser formada uma comissão de no mínimo três servidores. Esses deverão elaborar o laudo de avaliação, que deve conter, ao menos, as seguintes informações:

a) documentação com descrição detalhada de cada bem avaliado;
b) identificação contábil do bem;
c) critérios utilizados para avaliação e sua respectiva fundamentação;
d) vida útil remanescente do bem;
e) data de avaliação.

Registra-se que, após a reavaliação, a depreciação do bem passa a ser calculada sobre o novo valor, considerando-se a vida útil econômica remanescente indicada no laudo de avaliação.

E. Procedimento Contábil da Depreciação

Já o procedimento contábil da depreciação consiste na redução do valor dos bens tangíveis (que têm existência física), em função do desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência (ultrapassado tecnologicamente). São sujeitos à depreciação apenas os bens tangíveis utilizados na atividade operacional do Município, a exemplo de edifícios e construções (a partir da conclusão ou início de utilização, destacando-se o valor da edificação do valor do terreno), computadores, móveis

(mesas, cadeiras, armários etc.), veículos e máquinas e equipamentos. **É importante ressaltar que o bem só poderá ser depreciado a partir da data em que for instalado ou posto em serviço**.

Por outro lado, não são depreciáveis os terrenos rurais e urbanos, os bens móveis de natureza cultural (obras de artes e antiguidades), os bens de uso com vida útil considerada tecnicamente indeterminada e os animais que se destinam à exposição e à preservação.

A **base de cálculo da depreciação**, por sua vez, será o valor da nota fiscal (empenho). Nesse valor também devem ser adicionados os gastos necessários para colocar o bem em uso na forma pretendida pela administração (despesas com frete e instalação, *softwares* que são parte integrante do bem, entre outros).

Sobre esse valor será aplicada **uma taxa de depreciação**, correspondente ao tempo de vida útil do bem, que pode variar de entidade para entidade, dependendo das condições em que o bem será usado. Também deve ser definido se esse bem apresentará valor residual ao final da sua vida útil, para então estabelecer a alíquota de depreciação a ser aplicada.

Valor residual é o montante líquido que a entidade espera, com razoável segurança, obter por um ativo no fim de sua vida útil econômica, deduzidos os gastos esperados para sua venda.

A determinação do período de vida útil econômica de determinado bem é a maior dificuldade associada ao cálculo da depreciação. Para estimar a vida útil ou o período de uso de um ativo, os seguintes fatores devem ser considerados:

(a) a capacidade de geração de benefícios futuros;
(b) o desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não;
(c) a obsolescência tecnológica;
(d) os limites legais ou contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo.

A Secretaria do Tesouro Nacional definiu a seguinte tabela de vida útil e valor residual a serem considerados no âmbito do governo federal:

Bem	Vida Útil	Valor Residual
Aparelhos e Equipamentos de Comunicação	10 anos	20%
Aparelhos e Utensílios Domésticos	10 anos	10%
Equipamento de Proteção, Segurança e Socorro	10 anos	10%
Máquinas e Equipamentos Gráficos	15 anos	10%
Equipamentos para Áudio, Vídeo e Foto	10 anos	10%
Máquinas, Utensílios e Equipamentos Diversos	10 anos	10%
Equipamentos de Processamento de Dados	5 anos	10%
Máquinas, Instalações e Utensílios de Escritório	10 anos	10%
Equipamentos Hidráulicos e Elétricos	10 anos	10%
Mobiliário em Geral	10 anos	10%
Veículos Diversos	15 anos	10%
Acessórios para Automóveis (duração superior 1 ano)	5 anos	10%

A recomendação é que o valor residual e a vida útil econômica de um ativo sejam revisados, pelo menos, ao final de cada exercício. Quando as expectativas diferirem das estimativas anteriores, as alterações devem ser efetuadas. Registra-se que a **depreciação de um ativo cessa quando ele é baixado ou transferido do imobilizado**. Todavia, essa depreciação não cessa pelo fato de o ativo tornar-se obsoleto ou ser retirado temporariamente de operação, a não ser que esteja totalmente depreciado.

Sobre os **métodos de depreciação** devem refletir os benefícios esperados do ativo de acordo com seu padrão de consumo. Entre os métodos que podem ser aplicados, destacam-se:

i. *Método linear:* considera que o bem será usado de forma constante durante toda a sua vida útil e que não haverá mudança no valor residual;
ii. *Método das unidades produzidas*: reduz o valor do bem com base na expectativa de produção;
iii. *Método dos saldos decrescentes*: considera que o bem produzirá mais quando novo, decrescendo seu valor até o final da vida útil.

Normalmente, os bens em uso na atividade operacional de um Município apresentam um padrão de consumo uniforme, **razão pela qual se recomenda o uso do método linear**, de fácil aplicação, onde são fixadas taxas constantes de depreciação ao longo do tempo de vida útil.

No caso da **depreciação de bens usados**, durante o período de transição para adoção dos novos padrões, será muito comum os gestores municipais depararem-se com bens usados, com valor irrisório e sem nunca terem passado pelo processo de depreciação. A recomendação é que, antes de ser aplicado o procedimento da depreciação, esse bem passe por um laudo de avaliação para estimar uma nova vida útil e o seu valor justo ou recuperável.

Por outro lado, qualquer melhoria que contribua para o aumento da vida útil de um bem classificado no ativo imobilizado, incrementando a sua capacidade produtiva ou que envolva gasto significativo, deve ter seus valores incorporados a esse bem, alterando-se, consequentemente, a base de cálculo da depreciação.

Sobre os bens totalmente depreciados, quando a depreciação acumulada atingir 100% do valor do bem, mesmo estando esse bem ainda em uso, a depreciação não será mais calculada, permanecendo o valor original do bem e a respectiva depreciação acumulada nos registros contábeis até que o bem seja alienado, doado, trocado ou quando não mais fizer parte do patrimônio.

Também existe a possibilidade de que o bem totalmente depreciado continue gerando benefícios econômicos ou sociais para o Município, neste caso, o bem deve passar pelo procedimento da reavaliação, sendo

estabelecidos no laudo de avaliação a nova vida útil e o novo valor que será tomado como base do cálculo de depreciação.

F. Tratamento Contábil dos Ativos Intangíveis

Os ativos intangíveis que contribuem para a manutenção da atividade pública, ou exercidos com essa finalidade – *softwares*, gastos com propaganda, marcas, patentes, treinamento, atividades de pesquisa e desenvolvimento – devem ser registrados em contas contábeis sempre que gerem benefícios econômicos ou sociais para o Município, e cujos valores podem ser tecnicamente mensurados (laudos técnicos, valor de mercado, entre outros).

Em razão da complexibilidade em identificar e mensurar os benefícios gerados por esses valores, para o exercício de 2015, **recomenda-se que sejam registrados nas contas municipais apenas os ativos intangíveis adquiridos pela prefeitura**, pelo menos até que os gestores municipais possam identificar e mensurar com razoável segurança os ativos intangíveis gerados internamente.

No caso de marcas, títulos de publicações, listas de usuários de um serviço, direitos sobre folha de pagamento e outros itens de natureza similar, gerados internamente, há uma determinação de que esses valores **não devem ser reconhecidos** como ativos intangíveis.

G. Tratamento Contábil dos Ativos de Infraestrutura

No caso dos ativos de infraestrutura – como redes rodoviárias, sistemas de esgoto, sistemas de abastecimento de água e energia, rede de comunicação, pontes, calçadas, calçadões, entre outros – também passam a ser registrados contabilmente nas contas municipais, por meio de seu valor de construção ou de outros critérios de mensuração capazes de calcular os benefícios econômicos ou sociais por eles gerados.

No caso dos novos ativos de infraestrutura, todos os gastos envolvidos devem ser registrados como VPD (variação patrimonial diminutiva) em contrapartida a uma conta de Ativo Imobilizado – "Ativos em Construção". Após a finalização da construção do bem, esses valores

devem ser então reclassificados de "Ativos em Construção" para "Ativos de Infraestrutura", conforme exemplo a seguir.

Caso seja feito o reconhecimento de Ativos de Infraestrutura já existentes, o registro contábil deve ser efetuado com base em laudo técnico devidamente fundamentado, que indique os critérios de avaliação e os elementos de comparação adotados, contendo, ao menos, as seguintes informações:

a) documentação com descrição detalhada do ativo de infraestrutura avaliado;
c) critérios utilizados para avaliação e sua respectiva fundamentação;
d) valor estabelecido;
e) vida útil remanescente do ativo de infraestrutura;
f) data de avaliação;
g) identificação do técnico responsável.

H. Provisões e Ativos Contingentes

As novas regras contábeis estabelecem que quando houver uma obrigação que atenda aos critérios de reconhecimento de passivos, mas cujo prazo ou valor seja incerto, essa obrigação será registrada em contas de Provisão. De acordo com o MCASP, a partir dessa regra, passam a ser registradas na contabilidade da prefeitura as seguintes transações:

i. *provisões para riscos trabalhistas*: compreende os passivos de prazo ou de valor incertos, relacionados a pagamento de reclamações trabalhistas;
ii. *provisões para riscos fiscais:* compreende os passivos de prazo ou de valor incertos, relacionados ao pagamento de autuações fiscais;
iii. *provisões para riscos cíveis:* compreende os passivos de prazo ou de valor incertos, relacionados a pagamento de indenizações a fornecedores e clientes;

iv. *provisões para repartição de créditos tributários*: compreende os passivos de prazo ou de valores incertos relacionados aos créditos tributários reconhecidos no lançamento por parte do agente arrecadador, a serem repartidos com outros Entes da Federação. Na arrecadação, esta provisão será revertida em conta específica de passivo;
v. *provisões para riscos decorrentes de contratos de Parcerias Público-Privadas (PPP):* compreende os passivos de prazo ou de valores incertos relacionados aos riscos de demanda, construção, disponibilidade ou outros riscos decorrentes de contratos de PPP.

As provisões devem ser reconhecidas em contas patrimoniais, quando estiverem presentes os três requisitos abaixo:

a. exista uma obrigação presente resultante de eventos passados;
b. seja possível fazer uma estimativa confiável do valor da obrigação;
c. seja provável uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços para a extinção da obrigação.

Caso a prefeitura ganhe a ação judicial, essa provisão então terá os seus valores revertidos, uma vez que a potencial obrigação deixa de existir. No caso de a probabilidade da existência da obrigação ser remota, não atendendo, portanto, aos critérios de reconhecimento de passivos, essa transação será classificada como passivo contingente, e nenhum registro deverá ser efetuado nas contas municipais.

6.6 Elaboração das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP)

As demonstrações contábeis proporcionam aos gestores e aos demais profissionais que atuam na gestão municipal informações sobre a posição financeira dos bens, direitos e obrigações de responsabilidade dos Municípios, e devem ser apresentadas pelo menos anualmente, coincidente com o encerramento do ano civil (31 de dezembro).

Mesmo com o processo de convergência, todos os Municípios pequenos continuam elaborando os balanços públicos estabelecidos na Lei 4320/1964 – Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Demonstração das Variações Patrimoniais e Balanço Patrimonial, devendo ser dada atenção para eventuais alterações contempladas a cada edição do MCASP. A novidade é que além dessas deve ser elaborada a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e todas as demonstrações contábeis devem ser acompanhadas de notas explicativas.

Balanço Orçamentário

O papel do balanço orçamentário é demonstrar as receitas orçamentárias e despesas orçamentárias previstas em confronto com as realizadas. O balanço orçamentário é um dos balanços públicos obrigatórios elaborados pelos contabilistas e contadores municipais, exigidos pela Lei 4.320/1964, e apesar de não estar no rol das demonstrações contábeis cobradas pelos padrões internacionais, sua apresentação atende ao disposto na IPSAS 24, que trata da divulgação de informações orçamentárias (LIMA, 2022).

O quadro principal do balanço orçamentário apresenta as receitas orçamentárias do Município detalhadas por categoria econômica, origem e espécie, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada e o saldo a realizar. Demonstra também as despesas orçamentárias do Município por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando a dotação inicial, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas, as despesas liquidadas, as despesas pagas e o saldo da dotação.

Balanço Financeiro

O balanço financeiro também é uma das demonstrações contábeis exigidas pela Lei 4.320/1964, mas não está no rol dos padrões contábeis internacionais. Obrigatoriamente deve ser elaborado pelos contabilistas e contadores municipais. Seu papel é evidenciar os ingressos e os dispêndios de recursos no exercício, conjugados com os saldos de disponibilidades do exercício anterior e aqueles que passarão para o exercício seguinte.

Apesar de ter um papel semelhante à demonstração dos fluxos de caixa (DFC), o balanço financeiro é diferenciado por evidenciar os ingressos e os dispêndios com uma visão orçamentária, atendendo ao disposto no art. 35 da Lei 4.320/1964 (receita arrecadada e despesa empenhada), dividindo os recursos entre aqueles que têm vinculações (para saúde e educação, por exemplo) daqueles que não têm. Outra característica do balanço financeiro é evidenciar os restos a pagar, que são as despesas orçamentárias empenhadas pela administração pública brasileira na vigência do exercício financeiro corrente e que não foram pagas até 31 de dezembro deste mesmo exercício (LIMA, 2022).

Demonstração dos Fluxos de Caixa

A demonstração de fluxos de caixa não está prevista na Lei 4.320/1964, mas está no rol dos padrões contábeis internacionais, e deve relatar as entradas e as saídas de caixa ocorridas durante o período, classificados por atividades operacionais, de investimento e de financiamento (LIMA, 2022):

a. *Fluxo de caixa das operações*: compreende os ingressos, inclusive decorrentes de receitas originárias e derivadas, e os desembolsos relacionados à ação pública e os demais fluxos que não se qualificam como de investimento ou financiamento;
b. *Fluxo de caixa dos investimentos*: inclui os recursos relacionados à aquisição e à alienação de ativo não circulante, bem como recebimentos em dinheiro por liquidação de adiantamentos

ou amortização e empréstimos concedidos e outras operações da mesma natureza;

c. *Fluxo de caixa dos financiamentos*: inclui os recursos relacionados à captação e à amortização de empréstimos e financiamentos.

A soma dos três fluxos da DFC deverá corresponder à diferença entre os saldos iniciais e finais de Caixa e Equivalentes de Caixa do exercício de referência do Município.

Demonstração das Variações Patrimoniais

A demonstração das variações patrimoniais (DVP) também é uma das demonstrações contábeis exigidas pela Lei 4.320/1964, mas recebe outra denominação nos padrões contábeis internacionais – demonstração de resultados. Seu papel é evidenciar as alterações verificadas no patrimônio municipal em determinado exercício financeiro, resultantes ou independentes da execução orçamentária.

Indica o resultado patrimonial do Município (déficit ou superávit) em determinado exercício, que é levado ao final de cada ano para o fechamento do balanço patrimonial municipal (LIMA, 2022).

Balanço Patrimonial

O papel do balanço patrimonial é evidenciar, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública por meio das contas representativas do patrimônio municipal (bens, direitos e obrigações). O Balanço Patrimonial está previsto tanto na Lei 4.320/1964 como nos padrões contábeis internacionais. Evidencia os elementos patrimoniais – Ativo e Passivo. Um **ativo** (bens e direitos) deve ser classificado como corrente (circulante) quando satisfaz a qualquer um dos seguintes critérios:

a. espera-se que seja realizado, ou que esteja detido para venda ou consumo, no decurso do ciclo operacional normal do Município (1º de janeiro a 31 de dezembro);

b. seja detido principalmente com a finalidade de ser negociado;
c. espera-se que seja realizado dentro de doze meses após a data de fechamento das demonstrações contábeis; ou
d. é caixa ou um equivalente à caixa, a menos que seja limitada a sua troca ou uso para regularizar um passivo durante pelo menos doze meses após a data de fechamento das demonstrações contábeis.

Todos os outros ativos devem ser classificados como não correntes (ativo não circulante) como, por exemplo, os ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis e ativos financeiros de longo prazo. No caso do **passivo (obrigações)** deve ser classificado como corrente (circulante) quando satisfaz qualquer um dos seguintes critérios:

(a) espera-se que seja liquidado no decurso do ciclo operacional normal do Município (1º de janeiro a 31 de dezembro);
(b) seja detido principalmente com a finalidade de ser negociado;
(c) tenha um prazo de vencimento dentro de doze meses após a data de fechamento das demonstrações contábeis; ou
(d) o Município não tenha um direito incondicional de diferir a sua liquidação durante pelo menos doze meses após a data de fechamento das demonstrações contábeis.

Todos os outros passivos devem ser classificados como passivos não correntes (passivo não circulante) como, por exemplo, as dívidas de longo prazo e os passivos atuariais.

Notas Explicativas

A informação evidenciada nas notas explicativas às demonstrações contábeis deve ser organizada de modo que as relações com os itens evidenciados nas demonstrações contábeis sejam claras. Essa informação irá auxiliar os usuários a entenderem melhor, e no contexto adequado, as informações financeiras e não financeiras incluídas nas demonstrações contábeis do Município e, ainda, aprimorar o papel dos relatórios

contábeis, no sentido de fornecer informação útil para fins de prestação de contas e responsabilização (*Accountability*) e tomada de decisão.

É importante considerar que as notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis, mas não devem substituir o conteúdo destas. A informação evidenciada nas notas explicativas às demonstrações contábeis:

(a) é necessária para a compreensão dos usuários das demonstrações contábeis;
(b) fornece informação que apresenta as demonstrações contábeis no contexto do Município e o seu ambiente operacional; e
(c) geralmente tem relação clara com a informação exposta nas demonstrações contábeis às quais ela pertence.

Para decidir qual informação precisa ser exposta e evidenciada, o profissional contábil municipal deve considerar os seguintes princípios aplicáveis à seleção da informação:

(a) os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil;
(b) as características qualitativas e as restrições das informações contidas nos relatórios contábeis; e
(c) os fenômenos econômicos relevantes e outros fenômenos sobre os quais a informação seja necessária.

7 Controles na Administração Municipal

7.1 Controle Institucional do Poder Municipal

O Controle institucional se refere àquele que a própria administração pública desempenha no decorrer da atividade governamental. O art. 31 da CRFB estabelece que o controle institucional é competência dos sistemas de controle interno e do controle externo, quando exercido pelo Legislativo com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.

A partir do advento da Constituição Federal de 1988, juntamente com outros dispositivos legais, se passou a tratar das espécies de Controle em sede Federal, Estadual e Municipal, de forma a responsabilizar os órgãos da estrutura do Estado por seu exercício de poder e oportunizar a participação ativa da sociedade como fiscal do erário. A partir disso, ocorreram diferentes nominações para as espécies de controle. Quando o controle é exercido pela própria administração pública denomina-se "controle institucional", ao passo que aquele exercido pela sociedade é chamado de "controle social".

Dentro do controle institucional, pode-se apontar ainda sua divisão em controle interno e externo, como já pontuado no primeiro tópico, em que o controle interno é realizado pela própria administração, na figura do gestor público e pelo crivo das controladorias. A Constituição Federal conceitua o controle interno, de forma indireta, no art. 31, quando assevera que se trata de um órgão responsável pela fiscalização do Município. Ademais, no art. 70, determina as áreas de atuação da fiscalização, contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial tanto da administração direta e indireta, quanto de sua legalidade, economicidade, renúncia de receitas e legitimidade.

Já o controle institucional externo é exercido pelos poderes Judiciário e Legislativo – auxiliado pelo Tribunal de contas dos Estados e dos Municípios[63] e pelo Ministério Público. No que tange ao Poder Legislativo, por conseguinte, diante do disposto na Constituição de 1988, nota-se um controle político de legalidade financeira e contábil que busca comprovar a probidade de atos administrativos e a regularidade de gastos públicos, e também de emprego de bens, dinheiro público e valores.

O controle social, como já frisado, pode ser dividido naquele de iniciativa do Ente público e outro de iniciativa da sociedade: o controle exercido por iniciativa do Ente público realiza-se por meio de audiências públicas, conferências, conselhos, ouvidorias, E-sic e portal de transparência; ao passo que o controle exercido por iniciativa da sociedade ocorre por intermédio de manifestações, ações populares, requerimentos, redes sociais e grupos da sociedade civil organizados.

Um dos canais efetivos para a participação da sociedade são os conselhos gestores de políticas públicas, que estabelecem uma sociedade em que a cidadania deixa de ser apenas um direito, e sim uma realidade, tendo então sua atuação no fortalecimento da participação democrática cidadã na formulação e na efetivação de políticas públicas.

No âmbito municipal, o controle interno é exercido por órgão integrante do poder municipal, razão pela qual foi denominado interno, e tem por fundamento o princípio do direito administrativo conhecido como autotutela, traduzido no poder-dever da administração pública de controlar e corrigir seus próprios atos. A administração municipal utiliza um conjunto de procedimentos administrativos para realizar esse controle, tais como as auditorias internas, o acompanhamento das ações financeira e contábeis e comissões internas de fiscalização de contratos administrativos.

No âmbito de cada Município, o controle interno deve se pautar por uma atuação sistêmica e integrada, de modo a produzir informações relevantes para a gestão no que diz respeito ao cumprimento das

63 São raros os casos de Tribunais de Contas Municipais no Brasil.

normas e dos regulamentos, além dos princípios basilares inerentes à administração, como os já conhecidos princípios da moralidade, impessoalidade, legalidade, publicidade e eficiência – de modo a facilitar a avaliação dos resultados da gestão e da aplicação dos recursos públicos.

Outra função do controle interno é fornecer o suporte fático ao controle externo no exercício de sua missão institucional, registrando-se que algumas áreas sensíveis da gestão pública devem receber atuação direta e diferenciada dos órgãos de controle institucional, como a gestão patrimonial, de recursos humanos, financeiro, orçamentário, contratação e operacional.

O controle institucional externo, por sua vez, é função do Poder Legislativo Municipal – Câmara de Vereadores –, com o auxílio dos respectivos Tribunais de Contas. Assim, a exemplo do que ocorre em nível estadual e federal, cada Câmara Municipal possui a função de fiscalização e controle dos atos do Poder Executivo, abrangendo os atos administrativos, de gestão e a fiscalização financeira e orçamentária.

É indispensável sopesar que, no campo do controle, a atuação do Tribunal de Contas não vincula o Poder Legislativo a seus pareceres, haja vista que a Câmara Municipal, desde que obtenha quórum qualificado, pode divergir da manifestação desta corte, conforme retro afirmado. Logo, embora incomum, observam-se decisões de legislativos locais divergentes do parecer aprovado pelo plenário dos Tribunais de Contas. Isso se dá em razão da autonomia local e do princípio da independência dos poderes.

Para fazer valer sua missão institucional de cumprir com a tarefa de fiscalização, a Câmara Municipal pode fazer uso de mecanismos legais como a convocação de autoridades municipais para prestar informações, realização de audiências públicas e aprovação de requerimentos de informações, podendo demandar ainda a abertura de Comissões Parlamentares de Inquérito (CPIs) para investigação de fatos determinados ou denúncias, dentro de um determinado prazo (CGU, 2009, p. 15).

7.2 O Controle Social da Administração Pública Municipal

O controle social, termo largamente utilizado, é o tipo de atuação que pressupõe a efetiva participação da sociedade, não estando restrito apenas à fiscalização da aplicação dos recursos públicos, mas também diz respeito à formulação e ao acompanhamento da implementação de políticas públicas. É o art. 74 da Constituição que prevê que qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades, por meio, entre outros, da escolha dos governantes e representantes junto ao parlamento municipal, distrital, estadual e nacional pelo voto, ação popular e ação civil pública (LIMA, 2022).

O controle social também pode ocorrer por intermédio do acompanhamento das contas governamentais, cuja transparência está assegurada na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101, de 2000), seja com participação popular e realização de audiências públicas durante os processos de elaboração e discussão dos orçamentos (art. 48), seja pela disponibilidade durante todo o exercício no Poder Legislativo das contas apresentadas pelo chefe do Poder Executivo (art. 49).

Em que pese a capacitação da participação ativa do cidadão nos rumos da administração municipal já ser um valor fundamental em si mesmo, as ações de controle social se refletem em vários níveis para a melhoria da gestão pública e podem ocorrer em três momentos distintos:

- participação prévia – durante as audiências abertas e em reuniões de planejamento das políticas públicas do Município e na composição do orçamento público municipal;
- participação concomitante – mediante o acompanhamento, a fiscalização e a denúncia durante a execução dos programas ou obras e gastos do governo municipal;
- participação posterior – na avaliação de resultados, desempenho e eficiência da gestão municipal (CGU, 2009).

Os espaços de participação são aqueles previstos ou não em lei, nos quais o cidadão pode manifestar sua opinião e influenciar nas decisões do poder público municipal. Destacam-se os conselhos gestores de políticas públicas, as conferências, as audiências públicas, as ouvidorias, o Serviço de Informação ao Cidadão (E-Sic).

Embora não expressos em lei, há outros importantes canais de participação, criados por iniciativa da sociedade, como as mobilizações de rua, manifestações em redes sociais, articulação das organizações sociais defensoras de direitos, os movimentos sociais, os coletivos e as plataformas (CGU, 2009).

A participação ativa do cidadão nos rumos da comunidade ajuda a criar um senso de coletividade, bem como propicia um envolvimento e prevenção mais eficaz à ocorrência de práticas corruptivas, atuando em complemento aos controles internos legalmente previstos. Além disso, dissemina a cultura de participação e controle da gestão, proporciona um aumento de qualidade na ação pública municipal e possibilita a orientação do Município pela comunidade local. Configura-se, assim, um municipalismo adjetivado com a democracia local, traduzida na efetiva apropriação do espaço público estatal pela sociedade local, o que justifica, em suma, o poder local como efetivo contexto capaz de potencializar o empoderamento do cidadão.

7.3 Ação do Controle no Setor Público

Segundo Lima (2022), o controle da execução orçamentária e financeira se dá por meio da ação dos controles interno e externo, em atendimento aos arts. 75 a 82 da Lei 4.320/1964, monitorando e analisando:

- a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o surgimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;

- o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

O art. 70 da Constituição Federal de 1988 estabelece que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, à legitimidade, à economicidade, à aplicação de subvenções e à renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

De acordo com Lima (2022), o entendimento é que no setor público os gestores devem agir atendendo às normas e aos regulamentos acerca das competências institucionais, à limitação do seu campo de atuação e aos controles aos quais devem se submeter. Entre as formas de controle que podem ser efetivadas num regime democrático, estão: (i) sistema de freios e contrapesos, representado pela divisão dos Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário); (ii) controle de contas; (iii) controle social.

Quanto à posição do órgão controlador, a pesquisadora apresenta que o controle pode ser classificado em controle interno, controle externo e controle social:

- *Controle interno* (controle vertical) – cabe ao próprio órgão da administração no qual o ato ou procedimento administrativo teve origem, sendo seu papel atuar como articulador entre as ações administrativas e a análise de legalidade;
- *Controle externo* (controle horizontal) – cabe ao órgão que está fora da administração no qual o ato ou procedimento administrativo teve origem, e é instituído pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário; pela sociedade (controle social); e pelas prestações de contas (controles de contas);
- *Controle social:* controle exercido pela sociedade sobre o governo.

7.3.1 Controle Interno

A atividade de controle interno alcança todas as unidades administrativas do Ente público, seja administração direta ou indireta, e, ainda, entidades que recebam recursos públicos e que devam prestar contas. Na prática, a atividade de controle interno constitui um conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos visando assegurar que os objetivos da entidade sejam atingidos, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão.

Sob o enfoque contábil, o controle interno tem como finalidades salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais; dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente; propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada; estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas; contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade; auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações (LIMA, 2022).

Os princípios do controle interno representam o conjunto de regras, diretrizes e sistemas que visam ao atendimento de objetivos específicos. Segundo a IN SFCI 1/2001, são princípios do controle interno:

- *relação custo-benefício* – consiste na avaliação do custo de um controle em relação aos benefícios que ele possa proporcionar;
- *qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários* – a eficiência dos controles internos administrativos está diretamente relacionada com a competência, formação profissional e integridade do pessoal;
- *delegação de poderes e definição de responsabilidades* – deverão ser indicados, com precisão, a autoridade que delega, a delegada e o objeto da delegação;
- *Segregação de funções* – a estrutura das entidades deve prever a separação entre as funções de autorização/aprovação de operações, execução, controle e contabilização, de tal forma

que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com esse princípio;

- *instruções devidamente formalizadas* – para atingir um grau de segurança adequado, é indispensável que ações, procedimentos e instruções sejam disciplinados e formalizados por meio de instrumentos eficazes e específicos; ou seja, claros, objetivos e emitidos por autoridade competente;
- *controles sobre transações* – é imprescindível estabelecer o acompanhamento dos fatos contábeis, financeiros e operacionais, objetivando que sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade da unidade/entidade e autorizados por quem de direito;
- *aderência a diretrizes e normas legais* – o controle interno deve assegurar observância às diretrizes, aos planos, às normas, às leis e aos regulamentos relacionados à finalidade da entidade.

Entre os riscos associados à estrutura do controle interno, estão: (i) *obsolescência* e *ação rotineira*, ensejando a necessidade de revisão periódica dos sistemas de controle; (ii) *má-fé* e *conluio*, que podem colocar o sistema de controle sob suspeição; (iii) *relação custo-benefício*, à exceção dos controles estratégicos, que, mesmo onerosos, devem ser mantidos.

7.3.2 Controle Externo

Com relação ao controle de contas, a atividade de controle externo é instituída e exercida por órgão ou membro do Poder Legislativo com o auxílio dos Tribunais de Contas, fiscalizando os gastos dos Poderes Executivo, Judiciário e do próprio Legislativo. O procedimento de realização do controle externo dá-se pelos processos de tomada de contas e prestação de contas:

a) *tomada de contas*: processo de contas relativo à avaliação da gestão dos responsáveis por unidades jurisdicionadas da administração direta;
b) *prestação de contas*: processo destinado a avaliar a conformidade e o desempenho da gestão dos responsáveis por unidades jurisdicionadas da administração indireta e aquelas não classificadas como integrantes da administração direta.

Será ainda instaurada *tomada de contas especial* quando se configurar, por exemplo, omissão no dever de prestar contas e a ocorrência de desfalque ou desvio de dinheiro, ou prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico que resulte em danos ao erário (LIMA, 2022).

De acordo com o art. 71 da CF, cabe ao Poder Legislativo, com o auxílio dos Tribunais de Contas, julgar as contas dos administradores e dos demais responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos da administração direta e indireta.

As Cortes de Contas, com base em suas Leis Orgânicas, estabelecem as situações em que as contas serão julgadas regulares, regulares com ressalvas, irregulares ou iliquidáveis, analisadas sob os aspectos da legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia e efetividade:

- *regulares* – quando a prestação de contas expressa a exatidão dos demonstrativos contábeis;
- *regulares com ressalvas* – quando expressa a existência de impropriedades ou faltas de natureza formal, que não resultam em danos ao erário;
- *irregulares* – quando advêm da omissão do dever de prestar contas, da prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico ou infração à norma legal ou regulamentar e de reincidência no descumprimento de determinações do Tribunal;
- *iliquidáveis*: quando se apresentam materialmente impossíveis de julgamento de mérito, sendo, neste caso, qualificadas de

insanáveis, por serem irregularidades revestidas de tal gravidade que não se resolvem com o simples ajuste de conduta do responsável ou de gestão do órgão fiscalizado, levando inclusive à aplicação de multa prevista em lei.

7.4 Lei da transparência x Lei de Acesso à Informação (LAI)

7.4.1 Lei da Transparência

Sancionada em 2009, a Lei 131, também conhecida como lei da transparência, determina que sejam disponibilizadas em tempo real as informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira dos Municípios.

Com relação à transparência da **execução da despesa pública**, devem ser divulgados todos os atos praticados pelas unidades gestoras no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, o procedimento licitatório realizado. Da perspectiva da **receita pública**, ser divulgado seu lançamento e recebimento, inclusive referente a recursos extraordinários.

Todos os Entes devem liberar em tempo real as informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da despesa e da receita. Essas informações devem estar disponíveis em meio eletrônico até o primeiro dia útil subsequente à data do registro contábil no respectivo sistema, sem prejuízo do desempenho e da preservação das rotinas de segurança operacional necessários ao seu pleno funcionamento.

7.4.2 Lei de acesso à informação (LAI)

A Lei de Acesso à Informação (LAI) foi instituída pela Lei 12.527/2011 e define as regras gerais sobre os mecanismos, prazos e procedimentos que devem ser observados para a entrega de informações aos cidadãos. Cada Município deve promover a adequação da LAI à realidade local, estudando se a melhor forma para sua regulamentação será na forma de Lei ou Decreto, que possuem rito de aprovação, força normativa e abrangência diferenciados.

Caso a opção pela regulamentação da LAI seja na forma de Decreto Municipal, ele pode ser elaborado e assinado pelo próprio prefeito. Duas diferenças decorrem desta opção: a LAI só poderá detalhar os procedimentos previstos na lei geral; além disso, sua exigência será restrita ao Poder Executivo municipal.

A lei geral da LAI dispõe que a informação só poderá ser considerada sigilosa se colocar em risco a segurança da sociedade ou do Município, nas hipóteses relacionadas na lei geral. A regulamentação local, seja na forma de Lei Municipal ou Decreto Municipal, não pode acrescentar outros tipos de informação que possam ser objeto de sigilo e classificação.

Qualquer pessoa física ou jurídica, independentemente da nacionalidade, está apta a exercer o direito à informação, que deve ser fornecida gratuitamente pelo Município. Caso o pedido do cidadão venha a demandar a reprodução de material, apenas os custos dos serviços de cópia e materiais utilizados nessa reprodução podem ser cobrados.

7.4.3 LAI x Lei de Transparência

Embora se complementem, é importante saber que a LAI e a Lei da Transparência (Lei Complementar 131/2009) são distintas. Enquanto a primeira privilegia o pedido do cidadão, a segunda determina a divulgação ativa por parte dos Municípios sobre a execução de suas despesas.

O Ministério Público Federal (MPF) vem divulgando um *ranking* nacional dos portais de transparência, visando obter um diagnóstico que resultará na aplicação de medidas judiciais e extrajudiciais aos Municípios que não observem tanto as exigências da LAI como da Lei de Transparência.

Referências

ABRÚCIO, Fernando L. Para além da descentralização: os desafios da coordenação federativa no Brasil. In: FLEURY, Sônia (Org.). *Democracia, descentralização e desenvolvimento: Brasil e Espanha.* Rio de janeiro: FGV, p. 77-125, 2006.

ARAUJO, Luiz Alberto David; JÚNIOR, Vidal Serrano Nunes. *Curso de direito constitucional*, 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ARAÚJO, L.K. et al. O papel da tesouraria na contabilidade pública. *Revista Gestão em Foco*, 14 ed., 2022.

BARACHO, Alfredo de Oliveira. *O princípio da Subsidiariedade:* conceito e evolução. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

BRASIL, *Constituição da República Federativa do Brasil,* de 5 de outubro de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 18 out. 2022.

CAGGIANO, Monica Herman. O Princípio Federativo e a Segurança Jurídica. In: CAGGIANO, Monica Herman; RANIERI, Nina (Orgs.). *As novas Fronteiras do Federalismo.* São Paulo: Imprensa Oficial, 2008, p. 139-144.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2013.

CASTRO, José Nilo de. *Direito municipal positivo*. 4. ed. Del Rey: Belo Horizonte, 1998.

CGU. Controladoria-Geral da União. *O vereador e a fiscalização dos recursos públicos*. Brasília: CGU, 2009. Disponível em: http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/cartilhavereadores.pdf. Acesso em: 12 set. 2022.

CNM. Confederação Nacional de Municípios. *Boletim de Março de 2015.* Disponível em: http://www.cnm.org.br/portal/dmdocuments/Pacto%20Federativo%20%C3%A9%20d%C3%ADvida%20do%20Congresso%20(mar%C3%A7o%20de%202015).pdf. Acesso em: 25 ago. 2022.

CNM. *Município: Palco da Vida. A história do municipalismo brasileiro.* Brasília: CNM, 2012. Disponível em: http://www.memoria.cnm.org.br/images/palco_da_vida_cnm.pdf. Acesso em: 18 out. 2022.

CNM. *Propostas Municipalistas aos Eleitos 2014.* Disponível em: http://www.cnm.org.br/portal/dmdocuments/Propostas%20Municipalistas%20(2014).pdf. Acesso em: 30 jun. 2022.

COLUSSI, Eliane Lúcia. *Estado Novo e Municipalismo Gaúcho*. Passo Fundo: EDIUPF, 1996.

CRUZ, Arthur Votto; GIACOBBO, Guilherme Estima; *Desafios do princípio da subsidiariedade no Brasil: A possibilidade de uma classificação organizacional entre municípios de pequeno e grande porte.* 2019. Disponível em: https://www.cnm.org.br/cms/biblioteca/documentos/Revista%20Jur%C3%ADdica%20VI%20(2019)%20-%20publicado.pdf. Acesso em: 15 set. 2022.

DOWBOR, Ladislau. *Da globalização ao Poder Local: A nova hierarquia dos espaços.* São Paulo, 1995. Disponível em: http://dowbor.org/1995/01/da-globalizacao-ao-poder-local.html/. Acesso em: 1º set. 2022.

FABRIZ, Daury César; FERREIRA, Cláudio Fernandes. O município na estrutura federativa brasileira: um estudo comparado. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, n. 41, p. 103-127, 2002.

FAUSTO, Boris. *História do Brasil*. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2006.

FILHO. Manoel Gonçalves Ferreira. O Federalismo no Brasil. In: CAGGIANO, Monica Herman; RANIERI, Nina (Orgs.). *As novas Fronteiras do Federalismo.* São Paulo: Imprensa Oficial, 2008, p. 41-52.

FIORAVANTE, D. G., PINHEIRO, M. M. S., & VIEIRA, R. D. S. *Lei de responsabilidade fiscal e finanças públicas municipais: impactos sobre despesas com pessoal e endividamento*. Texto para Discussão n. 1223, Ipea, 2006.

GIACOBBO, Guilherme Estima; HERMANY, Ricardo. Descentralização e Municipalismo no Brasil. In: HERMANY, Ricardo; OLIVEIRA, António Cândido (Coord.) *Municipalismo: Perspectivas da Descentralização na América Latina, na Europa e no Mundo*. Ebook. Brasília: CNM, 2017.

GIACOBBO, Guilherme Estima; HERMANY, Ricardo. Os impasses da política urbana frente à garantia do direito à cidade no Brasil: o desafio dos governos locais na definição e fiscalização da função social da propriedade urbana e recuperação de mais-valias urbanísticas. *Revista Culturas Jurídicas*, v. 6, n. 14, 2019.

HERMANY, Ricardo; GIACOBBO, Guilherme Estima. O município e o direito a cidade: politicas publicas tributarias e o enfrentamento da exclusão urbana no espaço local. *Direito da Cidade*, v. 10, n. 2, p. 806-834, 2018.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. *Evolução da divisão territorial do Brasil 1872-2010.* Disponível em: ftp://geoftp.ibge.gov.br/organizacao_territorial/divisao_territorial/evolucao_da_divisao_territorial_do_brasil_1872_2010/evolucao_da_divisao_territorial_do_brasil_pu-

blicacao_completa.pdf. Acesso em: 23 ago. 2022.

IBGE. *Estimativas populacionais para os municípios brasileiros em 01.07.2016.* Disponível em: http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/estimativa2014/default.shtm. Acesso em: 24 jul. 2022.

IBGE. *O IBGE na história do municipalismo e sua atuação nos municípios.* O pensamento de Teixeira de Freitas e de Rafael Xavier. Disponível em: http://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/monografias/GEBIS%20-%20RJ/o_ibge_na_historia_do_municipalismo.pdf. Acesso em: 25 jul. 2022.

INTERLEGIS – ILB. *Cartilha do Vereador: orientações para uma prática legislativa de qualidade e resultados*. 3ª edição revista e atualizada. Brasília: Senado Federal, 2022.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO MUNICIPAL (IBAM). *Manual do prefeito* [livro eletrônico] / coordenação técnica Marcos Flávio R. Gonçalves. 16. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Ibam, 2020, 186p.

HERMANY, Ricardo. *(Re)Discutindo o espaço local: uma abordagem a partir do direito social de Gurvitch*. Santa Cruz do Sul: Edunisc, 2007.

HERMANY, Ricardo. *Município na Constituição: poder local no constitucionalismo luso-brasileiro*. Curitiba, Juruá, 2012.

KRELL, Andreas Joachim. *Leis de normas gerais, regulamentação do Poder Executivo e cooperação intergovernamental em tempos de reforma federativa.* Belo Horizonte: Fórum, 2008.

KRELL, Andreas Joachim. *O Município no Brasil e na Alemanha: Direito e Administração Pública comparados.* São Paulo: Oficina Municipal, 2003.

LIMA, Diana Vaz de. *Orçamento, Contabilidade e Gestão no Setor Público*. 2ª ed. São Paulo: Atlas/GEN, 2022.

LIMA, D. V.; ARAÚJO JÚNIOR, J. G.; SANTOS, M. C.; DIAS, R.G. (2022). *Narrativas e Práticas de Entendimento dos Conceitos e Limites das Despesas com Pessoal nos Municípios Brasileiros.* XLVI Encontro da ANPAD – EnANPAD 2022.

MARTINS, Margarida Salema D'Oliveira. *O princípio da subsidiariedade em perspectiva jurídico-política*. Coimbra: Coimbra editora, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Municipal brasileiro*. 5. ed. São Paulo: RT, 1991.

PAPA PIO XI. *Encíclica Quadragesimo-Anno*. Disponível em: http://www.vatican.va/holy_father/pius_xi/encyclicals/documents/hf_p-xi_enc_19310515_quadragesimo-anno_po.html. Acesso em: 25 jul. 2022.

REIS, V. M. P., LIMA, D. V., WILBERT, M. D., Lúz, Â. B. R., & STRANZ, E. F. *Análise dos Fatores Determinantes da Dependência Financeira dos Municípios Brasileiros ao FPM*. 22° USP International Conference in Accounting, 2022.

ROCHA, Joaquim Freitas da. *Direito financeiro local: (finanças locais).* Braga: Cejur, 2009.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.* 9ª ed. Brasília: STN, 2021.

SECRETARIA DE ORÇAMENTO FEDERAL (SOF). *Manual Técnico de Orçamento*, 15ª ed. Brasília: SOF, 2022.

STRECK, Lenio Luiz; CANOTILHO, José J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira (Ed.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2013.

UNIÃO EUROPEIA. *Carta Europeia de Autonomia Local,* de 15 de Outubro de 1985. Disponível em: http://www.gddc.pt/direitos-humanos/textos-

-internacionais-dh/tidhregionais/conv-tratados-15-10-985-ets-122.html. Acesso em: 25 de set. 2022.

UNIÃO EUROPEIA. *Tratado da União Europeia*, *de 29 de Julho de 1992.* Disponível em: http://eur-lex.europa.eu/pt/treaties/dat/11992M/htm/11992M.html#0100000030. Acesso em: 18 de set. 2022.

VIEIRA, J. C.; FERREIRA, F. V. S.; SANTOS, A. *Implantação do setor de tesouraria em uma fábrica de estofados. Projeto Aplicativo* (Curso de Pós-Graduação MBA em Finanças) – Centro Universitário de João Pessoa (Unipê). João Pessoa, 2018.

VILHENA, Maria do Rosário. *O Princípio da Subsidiariedade no Direito Comunitário.* Coimbra: Almedina, 2002.

ZANCHIN, R. *A gestão de tesouraria e sua interface com as estratégias financeiras das empresas de pequeno porte do setor metal-mecânico de Caxias do Sul*. Dissertação de Mestrado em Administração. UFRGS. Porto Alegre, 2002.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS

Sede
SGAN 601 – Módulo N
CEP: 70830-010
Asa Norte – Brasília/DF
Tel/Fax: (61) 2101-6000

Escritório Regional
Rua Marcílio Dias, 574
Bairro Menino Deus
CEP: 90130-000 – Porto Alegre/RS
Tel/Fax: (51) 3232-3330

/PortalCNM
@portalcnm
/TVPortalCNM
/PortalCNM
/portalcnm

www. CNMorg.br