

# As Relações Financeiras de Autarquias, Fundações e Empresas Estatais com a Administração Direta

Flavio C. de Toledo Jr<sup>1</sup>

**Resumo:** Esse trabalho busca mostrar certas peculiaridades fazendárias das entidades que compõem a Administração indireta, nisso enfatizadas suas relações financeiras com o ente central, bem como a atenção do órgão do controle externo sobre relevantes atos e limites financeiros: se individual, entidade por entidade governamental; se consolidada, abrangendo todas as pessoas jurídicas do mesmo nível de governo.

**Palavras-chaves:** Autarquias; Fundações; Empresas Estatais.

## 1 Características jurídicas dos que compõem a Administração indireta (descentralizada)

### 1.1 Conteúdo Jurídico

O setor governo é composto pela administração direta e indireta; nesta última, as entidades são criadas pelo querer legal da primeira, daí surgindo as autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista e consórcios públicos.

Tais entes descentralizados são orientados uns pelo direito público (autarquias; certas fundações e consórcios públicos<sup>2</sup>); outros, pelo direito privado (empresas estatais; algumas fundações e consórcios públicos).

Segundo o Decreto-lei nº 200, de 1967, as pessoas jurídicas da Administração indireta têm em comum os seguintes traços:

<sup>1</sup> Assessor Técnico do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo.

<sup>2</sup> Em abril de 2005, edita a União normas gerais sobre consórcios públicos; é a Lei 11.107. Antes disso, alguns consórcios sequer dispunham de personalidade jurídica; eram mero acordo de vontade estatal. Diferente, tal lei quer a individualização jurídica da associação multigovernamental: “Art. 1º - O consórcio público constituirá associação pública ou pessoa jurídica de direito privado”.

- ✓ Criação mediante lei específica (art. 37, XIX, da CF) e, por simetria, extinção também autorizada por diploma legal.
- ✓ Identidade jurídica autônoma, o que lhes confere específicos direitos e obrigações.
- ✓ Receitas próprias para aplicação nas finalidades determinadas na lei instituidora.
- ✓ Patrimônio próprio.
- ✓ Sujeição ao controle do Tribunal de Contas e do Ministério Público.

A modo de ilustrar, a Administração indireta do Governo do Estado de São Paulo conta com 61 pessoas jurídicas, ou seja, 25 autarquias, 16 fundações e 20 empresas estatais <sup>3</sup>.

No universo das autarquias, existem as de natureza especial, com maior autonomia que as demais. Disso fazem exemplo as universidades <sup>4</sup> e as agências regulatórias.

Contudo, não procede o repetido argumento de que tais figuras especiais possam criar cargos sem lei específica, escapar às regras do concurso público e tampouco deixar de transparecer sua movimentação orçamentária e financeira.

Com efeito, já decidiu o Supremo Tribunal Federal que “o princípio da autonomia das universidades (CF, art. 207) não é irrestrito, mesmo porque não cuida de soberania ou independência, de forma que as universidades devem ser submetidas a diversas outras normas gerais previstas na Constituição, como as que regem o orçamento (art. 165, § 5º, I), a despesa com pessoal (art. 169), a submissão dos seus servidores ao regime jurídico único (art. 39), bem como às que tratam do controle e da fiscalização.” (ADI 1.599-MC, Rel. Min. Maurício Corrêa, julgamento em 26-2-1998, Plenário, DJ de 18-5-2001.).

Entre as empresas estatais do Município, tem-se visto que boa parte delas estão insolventes; apresentam dívidas cada vez maiores que os ativos, a justificar, de há muito, rápida extinção por intermédio de lei, depois assumindo o controlador (Prefeitura) as respectivas obrigações.

---

<sup>3</sup> Conforme Portal do Governo do Estado de São Paulo - [www.sp.gov.br](http://www.sp.gov.br)

<sup>4</sup> Art. 207 da Constituição – “As universidades gozam de autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial, e obedecerão ao princípio de indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão”.

Do contrário, vai tal empresa acumulando encargos sobre seu descoberto passivo, o que aumenta o risco fiscal para o Município, ameaça essa a ser descrita e justificada, vale lembrar, em anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias (LDO), o referido no § 3º do art. 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal:

“§ 3º A lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem”.

## 1.2 Princípio da Especialização

Resta claro que autarquias, fundações, consórcios e empresas estatais só existem para a melhor prestação de certos serviços públicos, fato que submete tais figuras, com vigor, ao princípio da especialização. Daí que o desvio de finalidade é séria distorção na gestão descentralizada.

É por isso que, em regra, tais entidades, mesmo que bastante superavitárias, não devem ceder numerário para a respectiva Administração direta; eventual sobra monetária será empregada nos fins para os quais foram elas criadas; sob tal hipótese, notadamente em obras e outros investimentos, que, no futuro, geram expansão da atividade governamental.

Nisso, vale lembrar situação de autarquia de ensino superior que, embora alertada pela Corte de Contas, perseverou no anual aumento de seu já elevado superávit financeiro, excedente esse que, em certo momento, precisou ser entregue, por força de lei, à Prefeitura, com insuficiência de caixa. Naquele alerta, dizia o Controle Externo que a sobra monetária deveria ser investida na ampliação de vagas ou na concessão de bolsas de estudos aos alunos carentes.

Realizados desvios desse gênero, alguns Tribunais de Contas rejeitam a conta anual dos dirigentes envolvidos no desvio de finalidade.

Ainda, com amparo nesse princípio da especialização, a receita tributária das autarquias não pode compor o limite da despesa com as Câmaras de Vereadores: os 3,5% a 7% de que trata o art. 29-A da Constituição. É bem isso o que ensina manual do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo<sup>5</sup>:

5 “O Tribunal e a Gestão Financeira dos Prefeitos” – 2012 – [www.tce.sp.gov.br](http://www.tce.sp.gov.br)

“Além disso, a despesa da Câmara não pode alcançar as taxas cobradas por autarquias municipais. De fato, a Constituição, no art. 168, evidencia a função provedora da Prefeitura, ou seja, os dinheiros da Câmara saem, única e tão-somente, do Caixa Central do Município; jamais das entidades da Administração indireta. Em face de sua especialização administrativa, autarquias não podem financiar a atividade legislativa”. (grifos nossos).

Tal vedação se agiganta em autarquias que administram regimes próprios de previdência, cujos dinheiros, depois de capitalizados, custearão, apenas e tão-somente, aposentadorias, pensões e benefícios congêneres (art. 6º, V, da Lei nº 9.717, de 1998).

Assim, o exame operacional, finalístico, de execução programática, é lide essencial na apreciação das contas da Administração indireta.

### *1.3 – O princípio da unidade orçamentária*

Do mesmo modo que os órgãos e fundos centralizados, as células da Administração indireta submetem-se ao princípio da unidade orçamentária, consagrado que está no art. 165, § 5º, I, da Constituição.

Então, da autorização legal, jamais se afastam os orçamentos de autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista.

Dito de outra forma, a lei orçamentária anual preverá receitas e despesas não só da Administração direta, mas também daquelas pessoas descentralizadas, cabendo ressaltar que as empresas estatais autônomas, independentes do Caixa Central, apresentam, no orçamento, apenas sua programação de investimentos (art. 165, § 5º, II, da Constituição).

Nesse passo, o art. 107 da Lei nº 4.320, de 1964, não foi recepcionado pela vigente Carta Política. Tal dispositivo facultava que o orçamento de autarquias e paraestatais fosse aprovado mediante decreto do chefe do Poder Executivo, o que, claro, dispensava a autorização legislativa.

Vai daí que, ao negar a permissão legal, o gasto descentralizado está a afrontar o constitucional princípio da unidade, bem assim o art. 167, I e II da mesma Lei Maior:

“Art. 167. São vedados:

I - o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual;

II - a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais”.

Regidas pelo direito privado, certas fundações e empresas estatais devem produzir, em separado, demonstrativos segundo a Contabilidade Pública<sup>6</sup>; é assim para que se viabilize a consolidação com os balanços das outras entidades do mesmo ente estatal; eis a Portaria nº 589/2001, da Secretaria do Tesouro Nacional.

## **2. As transações no âmbito do mesmo nível de governo – extraorçamentárias na ajuda financeira; intraorçamentárias na aquisição de produtos ou serviços**

A Portaria STN/SOF nº 163, de 2001, estabeleceu que a ajuda financeira entre entidades públicas não mais onera o orçamento do concessor, quer isso dizer, antes empenhado contra a hoje extinta “Transferência Operacional”, o repasse, desta feita, põe-se fora da despesa orçamentária.

Dessa maneira, constituem fatos financeiros, não orçamentários, extraorçamentários, os repasses da Fazenda central para suas autarquias, fundações e estatais dependentes. Por extensão, acontece gasto orçamentário somente quando tais beneficiárias despendem o recurso recebido.

Sendo extraorçamentária a transferência, evita-se a inconveniente dupla contagem na soma das contas de mesma esfera de governo; é assim porque, sob ótica orçamentária, a receita só comparece no balanço da concedente enquanto a despesa só se apresenta no demonstrativo da beneficiada.

Por outro lado, tal método distorce o resultado orçamentário da Administração direta, cuja despesa não se verá integrada pela transferência extraorçamentária, malgrado esta ser bancada, financiada, amparada por receita normal, orçamentária daquela instância centralizada.

Por isso, devem os órgãos de controle fazer os ajustes aditivos na despesa orçamentária, o que, no ente central, reduz o superávit de execução

---

<sup>6</sup> Conforme a Lei 4.320, de 1964.

orçamentária ou aumenta o déficit de execução orçamentária ou, mesmo, transforma superávit num déficit.

Esse sistema extraorçamentário, bom ressaltar, vale, tão-somente, para a ajuda financeira entre pessoas públicas de idêntico âmbito de governo, o que exclui qualquer contraprestação, em bens ou serviços, por parte de quem recebe o dinheiro.

Diferente disso, na venda de bens e serviços para entidades da mesma esfera governamental, o comprador faz, sim, gasto orçamentário em favor da entidade vendedora; gasto intraorçamentário, bom que se diga. É quando a Prefeitura precisa pagar, à autarquia de água e esgoto, os serviços mensalmente utilizados. Eis o que quer a Portaria 338/2006, da Secretaria do Tesouro Nacional:

“Art. 1º - Definir como intra-orçamentárias as operações que resultem de despesas de órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social decorrentes da aquisição de materiais, bens e serviços, pagamento de impostos, taxas e contribuições, quando o receptor dos recursos também for órgão, fundo, autarquia, fundação, empresa estatal dependente ou outra entidade constante desses orçamentos, no âmbito da mesma esfera de governo” (grifos nossos).

Então, quando uma entidade adquire bens e serviços de outra célula do mesmo nível de governo, nessa operação intragovernamental o comprador empenha intraorçamentariamente, contra a modalidade 91<sup>7</sup>. De sua parte, o vendedor recepciona a entrada na subcategoria receita intraorçamentária.

À vista de ser uma só a origem do dinheiro, contá-lo como receita na entidade compradora e também na entidade vendedora, tal prática levaria à antes comentada duplicidade no balanço consolidado. Daí que, na reunião das contas, são expurgadas as bem identificadas receitas e despesas intraorçamentárias.

Para a sobredita Portaria 338, tal método intraorçamentário atinge as contribuições patronais ao regime próprio de previdência dos servidores

<sup>7</sup> Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social (vide Portaria Interministerial nº 688, de 2005).

(RPPS), posto que, a rigor, a autarquia previdenciária está a prestar um serviço para todo o ente estatal.

Aqui, cabe uma reflexão: não deveria ser intraorçamentária toda e qualquer transferência financeira entre entidades de mesmo nível de governo, daí evitando as transferências extraorçamentárias que reduzem, de forma irreal e inconveniente, a despesa orçamentária da entidade concessora?

Quanto ao consórcio público, é de se recordar que, sendo multigovernamental, não é, claro, figura de uma só esfera de governo. As contribuições a tal entidade não acontecem sob a já vista modalidade 91, mas, sim, na modalidade 71 – Consórcios Públicos. Depois, o acolhimento da receita, no Consórcio, nunca é intraorçamentário, mas simplesmente orçamentário (código 1723.37.00 – Transferências a Consórcios Públicos).

Ainda no tocante às relações financeiras entre a administração direta e indireta, é de salientar que, retido por autarquias e fundações públicas, o Imposto de Renda será recolhido ao Tesouro Central. É o que se depreende dos termos “Estados”, “Distrito Federal” e “Municípios”, ditos nos preceitos que asseguram a apropriação daquele tributo pelos entes subnacionais, vale dizer, os artigos 157, I e 158, I, da Constituição.

De fato, decidiu o Supremo Tribunal Federal que, de forma geral “e para efeito de legitimidade ad causam, as expressões Município e Prefeitura se equivalem” (in: RTJ 96/759).

Então, se o Município faz-se representar pela Prefeitura, o Estado o é por sua Administração direta, e, nessa trilha, o Imposto de Renda pertence ao ente central, ainda que gerado em autarquias e fundações, as quais só não procederão dessa maneira quando lei local estabelecer, de forma explícita, a renúncia por parte da Fazenda central.

### **3. A apreciação dos resultados de exercício de autarquias, fundações e estatais dependentes - ora individual, ora global.**

Nos moldes do art. 50, III, da Lei de Responsabilidade Fiscal, a Administração direta elabora dois tipos de balanço: o individual e o consolidado:

“Art. 50. - Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:  
“III - as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente” (grifos nossos).

O balanço consolidado congrega as pessoas jurídicas da mesma esfera de governo, alcançando a movimentação fazendária de todos os órgãos da Administração direta e de todas as entidades perfiladas na Administração descentralizada.

Por sua vez, o balanço individual somente registra as operações da entidade jurídica que o elabora. Então, há um para a Administração direta, outro para cada autarquia e mais um para a fundação pública local, sem falar do balanço próprio da empresa pública ou da sociedade de economia mista.

À vista de que o Poder Legislativo e o Judiciário, bem assim os Tribunais de Contas e o Ministério Público, todos eles não dispõem de personalidade jurídica, e a totalidade dos seus recursos proveem do Poder Executivo (art. 168 da CF); assim, o balanço específico do ente central inclui os números daqueles Poderes e órgãos estatais. Eis o balanço individual da Administração direta.

Se diferente fosse, irreal seria o resultado orçamentário da Administração centralizada, visto que, para fração da receita, não haveria a correspondente despesa, pois que esta, apesar de extraorçamentária, representou efetivo desembolso da Fazenda, sob a forma dos duodécimos entregues àqueles outros Poderes e órgãos.

Contra isso, pode-se argumentar que há autarquias, fundações e empresas estatais dependentes do Tesouro Central e, nem por isso, integram elas o balanço particular da Administração direta. Todavia, há de se convir que, ao contrário dos mencionados órgãos legislativos, judiciários e de controle, aqueles entes descentralizados têm personalidade jurídica; contam com patrimônio próprio; são entidades que não se confundem com o ente central, compondo outro segmento da Administração Pública; ao demais, não dispõem dos assegurados repasses monetários até o dia 20 de cada mês (art. 168 da CF).

De todo modo e assim como já se viu neste trabalho, as instâncias de

controle farão o ajuste aditivo nos balanços da Administração centralizada, inserindo, nas contas passivas, a transferência extraorçamentária para as entidades da Administração indireta. Assim farão com base em informações colhidas no Demonstrativo das Variações Patrimoniais (variação passiva, independente de execução orçamentária – transferências financeiras).

Aqui, põe-se uma óbvia questão: considerando que ambas possuem natureza extraorçamentária, o que difere as transferências para os Poderes da Administração direta dos repasses em favor da Administração indireta?

Do ponto de vista contábil, não há nenhuma diferença. Todavia, se, por exemplo, a Prefeitura não inclui a Câmara dos Vereadores no balanço da Administração direta, tal omissão pode ser qualificada como falha na conta do Prefeito, por ocultação de despesa típica daquela peça contábil. Enquanto isso, o repasse a autarquias, fundações e empresas estatais beneficia outra esfera jurídica do governo local. Nesse cenário, tal operação não comparece no balanço orçamentário da Administração centralizada; vai daí que, neste último caso, não pode o órgão de controle decretar falta de fidedignidade da peça contábil do ente central, sem embargo de fazer o já visto ajuste aditivo.

Neste ponto, já é possível concluir que, para o Controle Externo, a conta anual específica, individual, é mais relevante que a consolidada. Com efeito, além da identidade jurídica das entidades públicas, contribui para tal raciocínio o fato de os Tribunais de Contas emitirem parecer sobre o balanço específico do chefe do Poder Executivo (art. 71, I e art. 31, § 2º da CF), julgando, de outra parte, em definitivo, a gestão financeira dos titulares de cada uma das entidades da Administração indireta (art. 71, II da CF).

De se ilustrar que o Supremo Tribunal Federal tem recusado que as Cortes de Contas julguem atos financeiros do chefe do Poder Executivo, quer de gestão, quer de governo; para o caso, entende o STF, cabe somente o Parecer Prévio, sujeito à derrubada por parte do órgão que, em definitivo, julga a conta executiva: o Poder Legislativo, seja a Câmara de Vereadores, as Assembléias Legislativas Estaduais ou o Congresso Nacional.

Em suma e face à autonomia jurídica das entidades que compõem o mesmo governo e das prescrições constitucionais sobre parecer e julgamento, os Tribunais de Contas, no exame da conta anual, não emitem, em regra, juízo

sobre o balanço global, geral, consolidado da União, Estados e Municípios, porém se voltam à movimentação individual, particular, específica da Administração direta e, uma a uma, das autarquias, fundações, consórcios e empresas estatais.

Reforça tal conceito o fato de descaber ao chefe do Executivo responder por um déficit global, fruto da indisciplina fiscal daquele que comanda determinada entidade descentralizada.

Assim, em cada pessoa jurídica da Administração indireta, um dos mais vitais resultados de exercício considera, de um lado, a receita orçamentária e, se houver, a receita extraorçamentária vinda da Fazenda central; de outro, a despesa orçamentária.

Não raro, as entidades descentralizadas apresentam déficit orçamentário, compensado por um fato financeiro, independente da execução orçamentária: a ajuda monetária do cofre central.

No entanto e somente para questões orçamentárias e financeiras, daquele exame particular, exclusivo, não global, escapam os entes federados que, em nível de todo o governo, centralizam, de forma rigorosa, a autorização da despesa. É o caso do Estado de São Paulo, cujo governo, mediante o SIAFEM<sup>8</sup>, faz, sob ótica orçamentário-financeira, as entidades da Administração indireta não passarem de unidades do ente central. Sob tal centralização, autarquias, fundações e estatais dependentes não realizam despesa sem o prévio aval da Secretaria da Fazenda.

Então, sob tal método, o governador pode, sim, responder por desajustes fiscais da Administração indireta.

Aqui, vale repisar, esse diferenciado exame global alcança, tão somente, a execução orçamentária e financeira; para todos os demais atos de gestão, a apreciação das contas continua individual, entidade por entidade.

Ainda sob a análise particular, específica, não global, de atos financeiros, tem-se o art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que, para os derradeiros oito meses da gestão, proíbe despesa sem cobertura monetária. É assim porque tal norma se refere, de modo expresso, a “mandato”, sendo que os titulares de autarquias, fundações e empresas não exercem, estrito senso, mandato, mas,

8 Sistema Integrado de Administração Financeira de Estados e Municípios – SIAFEM.

sim, uma gestão administrativa. Portanto, no controle de tal norma fiscal, há de se verificar, tão-somente, a movimentação acontecida na Administração direta, nada mais que isso.

Disso decorrente, há de se descartar a oportunista inclusão de números superavitários de autarquias, fundações e estatais dependentes.

Já no tocante ao outro tipo de balanço, o consolidado, é de se dizer que tal peça, na conta do chefe do Poder Executivo, serve para apurar limites fiscais relativos à despesa de pessoal, dívida fundada, operações de crédito, garantias e à proibição de aumento do gasto laboral nos derradeiros 180 dias do mandato (art. 21, § único, LRF).

Não obstante a Lei de Responsabilidade Fiscal, no parágrafo único do art. 21, impedir aumento da despesa de pessoal nos derradeiros 180 dias do mandato, destinando-se, do mesmo modo que o art. 42, à órbita do mandato, malgrado isso, a verificação da regra só pode ser feita no âmbito de cada Poder, de modo global, não específico a cada entidade jurídica; tudo isso porque a despesa com recursos humanos, sob a LRF, somente é calculada por Poder, não havendo limites específicos para autarquias, fundações e estatais dependentes.

Neste caso, sim, o presidente da República, o governador e o prefeito podem ser punidos por um desvio perpetrado por entidade da Administração descentralizada.

É bem o caso de autarquia com certa autonomia constitucional, por exemplo, de ensino universitário, que despense quase toda a receita com despesa de pessoal, fazendo, na soma dos números, o Poder Executivo ultrapassar o limite fiscal para tal gasto.

Em tal cenário, deve o Poder Executivo propor, na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), norma que obrigue o dirigente autárquico a promover cortes no gasto de pessoal.

E ainda, tem-se a Lei 9.504, de 1997, que proíbe despesa de publicidade nos 90 dias anteriores ao pleito eleitoral, vedando, além do mais, que, em ano de eleição, essa despesa supere a média dos três últimos exercícios ou o gasto do ano anterior, o que for menor.

Nesse escopo, quer a Lei Eleitoral que, na conta do chefe do Poder Executivo, o controle da despesa com publicidade também agregue os

congêneres gastos da Administração indireta, impedindo que autarquias, fundações e empresas estatais sirvam como válvula de escape para os limites eleitorais.

Fica patente que solicita análise consolidada, global, esse controle de gastos com publicidade institucional.

Também se fará consolidação de valores no atendimento do regime especial de pagamento de precatórios judiciais, introduzido pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009, o qual alcança não só a Administração direta, mas de igual sorte autarquias e fundações. Por isso, na conta do governador ou do prefeito, será examinado, no todo, não apenas individualmente, o cumprimento daquilo que se pactuou no decreto executivo de 2010: depósito mensal de 1% a 2% da receita corrente líquida ou pagamento de 1/15 do débito judicial existente em 9 de dezembro de 2009.

Quanto à apuração da despesa obrigatória com Educação e Saúde, será global, consolidada, a análise nos entes da Federação que contam com autarquias e fundações voltadas à educação básica e à saúde pública.

Por fim, o seguinte quadro resume as situações de análise global e individual dos atos de gestão financeira.

| ANÁLISE CONSOLIDADA   | ANÁLISE INDIVIDUAL   |
|---|--|
|   | Conta anual de gestão, exceto nos casos de rigorosa centralização da despesa (ex.: SIAFEM) |
|   | Art. 42 da LRF (órgãos da Administração direta)  |
| Limites fiscais da despesa de pessoal (por Poder); dívida consolidada, operações de crédito, garantias (ente estatal) |  |
| Art. 21, § único da LRF (por Poder)   |  |
| Limites da despesa com publicidade oficial (ente estatal)   |  |
| Regime especial de pagamento de precatórios judiciais (Administração direta, autarquias e fundações)                  |  |
| Aplicação mínima em Educação e Saúde (ente estatal)   |  |