

**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE
SERGIPE - FANESE
NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO E EXTENSÃO – NPGE
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO “LATO SENSU”
ESPECIALIZAÇÃO EM AUDITORIA GOVERNAMENTAL E
CONTABILIDADE PÚBLICA**

**CLEBER SANTOS DE MELO
DÊNIA TELES BARRETO**

**A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL COMO
INSTRUMENTO DE ORIENTAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA**

Aracaju-SE

2008

CLEBER SANTOS DE MELO
DÊNIA TELES BARRETO

**A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL COMO
INSTRUMENTO DE ORIENTAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA**

Monografia apresentada ao curso de Auditoria Governamental e Contabilidade Pública, na Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe, para obtenção do título de Especialista em Contabilidade Pública e Auditoria Governamental.

Orientadora: MSc. Zuleida Cardoso Leite.

Aracaju-SE
2008

FICHA CATALOGRÁFICA

Melo, Cleber Santos de

A Lei de Responsabilidade Fiscal como instrumento de orientação da gestão pública / Cleber Santos de Melo, Dênia Teles Barreto – 2008.

54f.

Monografia (pós-graduação) – Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe – 2008.

Orientação: MSc. Zuleida Cardoso Leite

1. Responsabilidade Fiscal 2. Gestão Pública 3. Barreto, Dênia Teles
I. Título

CDU 351.72

**CLEBER SANTOS DE MELO
DÊNIA TELES BARRETO**

**A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL COMO
INSTRUMENTO DE ORIENTAÇÃO DA GESTÃO
PÚBLICA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Núcleo de Pós-Graduação e Extensão – NPGE, da Faculdade de Administração de Negócios de Sergipe – FANESE, como requisito para a obtenção do título de Especialista em Auditoria Governamental e Contabilidade Pública.



Zuleida Cardoso Leite



Francisco Madureira Melo Júnior



Cleber Santos de Melo



Dênia Teles Barreto

Aprovados com média: _____

Aracaju (SE), ____ de _____ de 2008.

RESUMO

Esta monografia demonstrou algumas implicações da lei de Responsabilidade Fiscal na gestão pública, bem como as mudanças necessárias para o ajuste das contas públicas. Evidenciou o valor da participação da classe contábil para a aplicação da Lei da Contabilidade Pública. Demonstrou que para as transformações no ramo da contabilidade, tornou-se necessário conhecer e entender as leis para poder aplicá-las na prática contábil, obedecendo às leis vigentes. Não menos importantes são os conhecimentos da estrutura governamental e todas as formas de controle dessa administração. De posse das informações, é possível evitar fraudes, desvios e torna concreto fazer o correto gerenciamento do dinheiro público. Descreve os benefícios do novo modelo de gestão pública, com ênfase no orçamento participativo, através do qual é possível obter a transparência na administração que é requisito primordial para a eficiente administração dos recursos públicos.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	07
1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	10
1.1 Leis e Conceito.....	10
1.2 Princípios norteadores da Administração Pública.....	14
1.3 Administração Pública Direta e Indireta.....	16
2 CONTABILIDADE PÚBLICA.....	19
2.1 Conceito de Contabilidade Pública.....	19
2.2 Objeto da Contabilidade.....	21
2.3 Regime contábil.....	21
2.3.1 Regime de caixa.....	21
2.3.2 Regime de competência.....	21
2.3.3 Regime Misto.....	22
2.4 Campo de Aplicação.....	23
2.5 Plano de contas.....	23
2.6 Informações contábeis.....	25
3 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	27
3.1 Breve histórico da Criação da Lei de Responsabilidade Fiscal.....	27
3.2 Conceito.....	27
3.3 Objetivo e importância.....	30
3.4 Principais Aspectos da Lei de Responsabilidade Fiscal.....	33
3.4.1 Planejamento.....	33
3.4.2 Controle.....	36
3.4.3 Transparência.....	37
3.4.4 Responsabilização.....	38
3.5 Lei de Responsabilidade Fiscal como Instrumento de Orientação da Gestão Pública.....	39
3.5.1 Lei de Responsabilidade Fiscal nos municípios.....	39
3.5.2 Plano Plurianual.....	42

3.5.3 Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO.....	47
3.5.4 Lei Orçamentária Anual – LOA.....	50
4 CONCLUSÃO.....	53
REFERÊNCIAS.....	56

I INTRODUÇÃO

A atual conjuntura do País requer processos orçamentários flexíveis e sensíveis às aspirações populares, e, para que isso aconteça, faz-se necessário mudar os procedimentos legais e institucionais, a fim de se construir uma cultura política em torno da democratização do orçamento, com espaços para a sociedade atuar na elaboração da proposta orçamentária, bem como acompanhar e fiscalizar a sua execução via audiência pública, pedidos de informações, recursos judiciais, mobilizações, entre outros.

O momento presente exige, ainda, que os orçamentos sejam realizados de forma realista e equilibrados, assim como revestidos de dispositivos que possam assegurar maior efetividade na sua execução, protegendo-os das constantes ingerências.

Torna-se imprescindível também o ajuste das contas públicas para extinguir os desperdícios que são pagos pela sociedade, nas mais onerosas formas e compromissos, como aumento de tributos, juros altos, recessão, desemprego e concentração de renda.

Diante desses fatos, chegara a hora de surgir um instrumento legal para estabelecer os parâmetros de uma administração pública comprometida, em todos os níveis de governo, com a transparência e a ética. Tudo isso se deve à sociedade, exaurida com tantos desmandos e irresponsabilidade por parte dos gestores públicos.

Se, no primeiro momento, a Lei de Responsabilidade Fiscal não foi compreendida e aceita por todos, é porque o novo sempre provoca uma reação, principalmente naqueles administradores públicos acostumados a tratar o patrimônio público como se fosse sua propriedade.

A despeito desse descontentamento de alguns, para o profissional contábil é o momento oportuno de evidenciar a sua capacidade para realizar um trabalho sério e digno, em benefício do desenvolvimento político, social e econômico do País. Com a nova realidade, os

contabilistas passam a ter mais importância e a ocupar espaços antes reservados à falta de competência e de transparência de algumas Prefeituras, Estados e Governo Federal.

Serão temas norteadores desta pesquisa, as implicações da Lei de Responsabilidade Fiscal nos Municípios, a importância e o comprometimento da classe contábil com a aplicabilidade da mesma, que precisa ser interpretada, compreendida e fortalecida nesse processo de modernização do país. Com o objetivo de identificar de forma geral as irregularidades nos procedimentos adotados pelos municípios, que levam as penalidades previstas na lei de crimes fiscais, e de forma específica verificar os seguintes aspectos:

- Analisar as penalidades quanto à desobediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesa com pessoal, da seguridade social, dívidas consolidadas imobiliárias, operações de crédito por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar;

- Analisar o novo modelo de gestão com aplicação do orçamento participativo

Uma indagação que devemos abordar é, se a lei de Responsabilidade fiscal foi criada para orientação no planejamento e gerenciamento no setor público, porque tanta irregularidade na Administração Pública?

Diante dessa indagação podemos ter como hipóteses os municípios com contas rejeitadas por motivos relativos a restos a pagar, expediente que compromete o exercício seguinte, e incha o endividamento da Administração Pública, comprovando assim, a ingerência das contas públicas e a desobediência da LRF.

Como podemos avaliar, existem dois momentos díspares para a Administração Pública e para o País; um antes e outro depois da aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal. O estudo da LRF objetiva os municípios e demais entidades regidas pelo Direito Público municipal ao cumprimento dessa lei, enfocando as principais preocupações e como

resolvê-las. A ação fiscalizadora dos tribunais de contas no âmbito de sua missão institucional, e a consciência de que o gestor público deve trabalhar para atingir objetivos que estão voltados à responsabilidade e transparência da gestão e equilíbrio das contas públicas.

Estas são justificativas que nos levaram a buscar o entendimento e aplicabilidade da LRF, onde podemos auxiliar aos municípios e demais entidades regidas pelo Direito Público no cumprimento dessa Lei, e colaborar para que a mesma atinja plenamente seus objetivos.

A pesquisa aplicada foi do tipo bibliográfico, com a qual foi feito um estudo voltado à aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal nos municípios e demais órgãos da Administração Pública.

O trabalho foi dividido em três partes. Na primeira parte foi abordada a administração pública, leis conceitos, princípios. Na segunda parte, adentra-se nas questões da contabilidade pública como regime, campo de aplicação, plano de contas e informações contábeis. A terceira parte reporta-se a Lei de Responsabilidade Social, seu histórico, objetivo, princípios, o seu papel enquanto instrumento de orientação para a gestão pública.

2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

2.1 Leis e Conceito

Viver em comunidade gera necessidades coletivas, como abertura e asfaltamento de ruas, construção de escolas e postos de saúde, redes de iluminação e esgoto, dentre outras. Para realizar essas tarefas, arrecadam-se recursos através do pagamento de impostos e por meio de eleições, são escolhidas pessoas para prezarem pelo bem da coletividade. Estas, durante quatro anos deverão administrar os recursos e as necessidades da comunidade, tendo sempre como meta a satisfação e o bem estar social.

Para Kohama (1998, p.32), “administração é a atividade funcional concreta do Estado que satisfaz as necessidades coletivas em forma direta, contínua e permanente, e com sujeição ao ordenamento jurídico vigente”. Segundo a lei, administrar é gerir interesses, a moral e a finalidade dos bens entreguem à guarda e conservação alheias.

Governo e Administração são termos que andam juntos, mas que não significam a mesma coisa. Segundo Meirelles (2002, p. 63):

Governo significa conduzir politicamente os negócios públicos, é uma expressão política de comando, de iniciativa, de fixação de objetivos do Estado e de manutenção da ordem jurídica vigente. O Governo atua mediante atos de soberania na condução dos negócios públicos.

Administração Pública, em sentido formal, é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo; em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade. Administração Pública é, pois, todo aparelhamento do Estado, preordenado à realização de seus serviços, visando a satisfação das necessidades coletivas. A administração não pratica atos de governo; pratica, tão somente, atos de execução, com maior ou menor autonomia funcional, segundo competência do órgão e de seus agentes.

O governo é quem direciona as metas e a administração pública quem as executa.

A administração do município, entretanto, torna-se mais complexa, pois se exige que, além de prestador de serviços públicos, por natureza concentrados na zona urbana, o município seja também agente promotor de desenvolvimento, para melhoria da qualidade de vida da população.

A Constituição Federal, em seu art. 29, determina que 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.

Estabelece autonomia política para eleição do Prefeito, do Vice Prefeito e dos Vereadores, para um mandato de quatro anos, mediante pleito direto e simultâneo realizado em todo o País. Tal deve ocorrer através de eleições diretas, devendo as mesmas serem realizadas na mesma data em todo o país.

O art.30 da Constituição Federal diz que compete aos Municípios:

- I. legislar sobre assuntos de interesse local;
- II. suplementar a legislação Federal e a estadual no que couber;
- III. instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei;
- IV. criar, organizar e suprimir distritos, observada a legislação estadual;
- V. organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial;
- VI. manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação pré-escolar e de ensino fundamental;
- VII. prestar, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, serviços de atendimento à saúde da população;
- VIII. promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano;
- IX. promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local, observada a legislação e a ação fiscalizadora federal e estadual.

Conforme o disposto no art. 30 da Constituição, embora com sua autonomia municipal vinculada aos preceitos da Constituição, o Município possui poderes, para:

- a) legislar sobre assuntos de interesse local, como Código Tributário Municipal, instituindo os tributos e estabelecendo suas próprias alíquotas;
- b) legislar sobre assuntos relativos à sua estrutura organizacional, territorial e administrativa, além de regular os serviços básicos sob concessão ou permissão, como transporte coletivo, coleta de lixo, fornecimento de água potável, e
- c) manter os serviços essenciais de educação, nos níveis pré-escolar e ensino fundamental; saúde pública e cultura, obedecidas as diretrizes e parâmetros estabelecidos pela União e Estado.

Portanto, a legislação confere ao município, autonomia administrativa para organizar os serviços públicos de seu interesse; autonomia financeira para instituir e arrecadar seus tributos, bem como aplicar sua receita; autonomia legislativa sobre assuntos de interesse local, com a faculdade de suplementar a legislação federal e estadual no que for possível; e autonomia organizativa para elaborar sua lei orgânica.

De acordo com Meirelles (1993, p.29), o Direito Administrativo brasileiro pode ser conceituado sucintamente como o “conjunto harmônico de princípios jurídicos que regem os órgãos, os agentes e as atividades públicas tendentes a realizar concreta, direta e imediatamente os fins desejados pelo Estado”.

Quanto ao Estado brasileiro, a Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 05 de outubro de 1988 (Constituição Federal, 2001, p.3), estabelece em seu artigo 1º que:

A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem os seguintes fundamentos:

I – a soberania;

II – a cidadania;

III – a dignidade da pessoa humana;

IV – valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V – o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

Deste modo, o Brasil é um Estado federal e democrático, em que a União, Estados, Distrito Federal e municípios são entes autônomos da federação.

A organização do Estado brasileiro é tratada no Título III da Constituição Federal. Seu Capítulo I trata da organização político-administrativa do Brasil. O caput do artigo 18 da

Constituição Federal (2001, p.21) assegura a autonomia dos seus entes federados da seguinte forma: “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”.

O artigo 25 da Constituição Federal, estabelece que “os Estados organizam-se e regem-se pelas constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição”.

Outra figura da organização político-administrativa brasileira é o Distrito Federal, local onde está instalada a Capital da República, na cidade de Brasília. De acordo com o artigo 32 da Constituição Federal (2001), o Distrito Federal tem sua divisão em municípios vedada e rege-se por lei orgânica. O Distrito Federal é administrado por um Governador e seu Poder Legislativo conta com uma Câmara Legislativa com Deputados Distritais, por fim, têm-se os municípios.

Posta a organização político-administrativa do Estado brasileiro, lembra-se que a realização dos serviços públicos do Estado imprime a necessidade da existência de uma estrutura administrativa, conhecida como administração pública.

Meirelles (1993, p.60) explica que a administração pública:

Em sentido formal, é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo; em sentido material, é o conjunto de funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade.

Segundo Kohama (1989, p.26), “verifica-se, pois, que é através do conjunto de órgãos, convencionalmente chamados de Administração, que o Estado pratica a gestão de atividades que lhe são próprias, por corresponderem a interesse público”.

Tal estrutura administrativa, apoiada juridicamente, tem suas particularidades em cada Estado. O Estado brasileiro distribui-se, de acordo com Meirelles (1993), em três funções: função normativa; função administrativa ou executiva; e função judicial. Segundo o mesmo autor, estas funções são inerentes ao Estado de Direito, destacado no art. 2^a da

Constituição Federal da seguinte forma: “São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”. Tendo em vista que o poder estatal é uno e indivisível, os três Poderes interagem de maneira coordenada.

Kohama (1989, p.30) explica que a organização pública está circunscrita:

Ao Poder Executivo, nas três esferas em que a administração do país se processa, ou seja, as pessoas públicas de direito interno – a União, cada um dos Estados e o Distrito federal, e cada um dos Municípios – suas respectivas entidades autárquicas e entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado, por elas instituídas, onde a totalidade ou a maioria do capital com direito a voto lhe pertença.

1.2 Princípios norteadores da Administração Pública

O Governo e a Administração atuam por intermédio de suas entidades (pessoas jurídicas), de seus órgãos (centro de decisões) e de seus agentes (pessoas físicas investidas em cargos e funções). Todos que atuem na Administração Pública devem obedecer aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, razoabilidade, proporcionalidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, motivação e supremacia do interesse público.

Segundo Meirelles (2002, p.86): “Os cinco primeiros estão expressamente previstos no art. 37, caput, da CF de 1988 e os demais, embora não mencionados, decorrem do nosso regime político, tanto que, ao lado daqueles, foram textualmente enumerados pelo art. 2º da Lei Federal 9.784, de 29.1.99”.

Esses princípios são os fundamentos da ação administrativa, ou melhor, dizendo, são os sustentáculos da atividade pública. Comentaremos agora os princípios elencados pela CF.

O Princípio da Legalidade rege que todas as pessoas que conduzem os negócios públicos devem agir dentro da legalidade, isto é, todos os atos praticados somente poderão ser

realizados caso tenham fundamentação legal. Meirelles (2002, p.86) comenta o princípio da legalidade assim:

A legalidade, como princípio de administração (CF, art. 37, caput), significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso. Na administração pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na administração pública só é permitido fazer o que a lei autoriza.

Segundo o Princípio da Impessoalidade, a atividade administrativa deve ser destinada a todos os administradores, dirigida aos cidadãos em geral, sem a determinação de pessoa ou discriminação de qualquer natureza. Traduz-se na idéia de que a administração deve tratar a todos os administradores sem discriminação, sejam benéficas ou detrimen-tosas. Não são permitidos favoritismo, perseguições, simpatias ou animosidades pessoais, políticas ou ideológicas.

O Princípio da Moralidade evidencia que o ato e a atividade da Administração Pública devem obedecer não só à lei, mas a própria moral, porque, como cediço, nem tudo que é legal é honesto.

[...] a moralidade administrativa não se confunde com a moralidade comum; ela é composta por regras da boa administração, ou seja: pelo conjunto de regras finais e disciplinares suscitadas não só pela distinção entre o Bem e o Mal, mas também pela idéia geral de administração e pela idéia de função administrativa (Op. Cit., p.88).

O Princípio da Publicidade corresponde à obrigatoriedade de divulgação oficial do ato administrativo para conhecimento público e início de seus efeitos externos. Propicia o conhecimento da conduta interna dos agentes da administração pública, oportunizando a utilização de mecanismos de controle, quando necessário à adequação do ato ao contexto da legalidade e da moralidade.

A publicidade abrange todos os atos da administração, não só no aspecto de divulgação dos atos de gestão, mas no que tange a propiciar o conhecimento da ação interna de seus agentes.

Tudo o que é papel público pode ser examinado na repartição por qualquer interessado, e dele pode obter certidão ou fotocópia autenticada para os fins constitucionais, salvo aquelas informações cujo sigilo seja imprescindível à segurança do Estado. Esse direito é facultado aos cidadãos pelo artigo 5, XIV, XXXIII e LX da Constituição Federal de 1988. A publicidade é requisito fundamental da eficácia e da moralidade.

O Princípio da Eficiência significa que ao administrador público cabe, como dever, um modo de atuar, com presteza e perfeição, que produz efetivos resultados positivos na consecução das finalidades da instituição. Ao administrador não cabe apenas realizar, e sim fazê-lo da melhor forma possível.

O Princípio da Supremacia do Interesse Público ensina que o interesse público prevalece sobre o individual, nos termos da Constituição, e em decorrência da soberania do Estado. Todos os atos que a administração pública praticar devem estar voltados para o atendimento do interesse público. Acima dos interesses e das vontades pessoais das autoridades e dos servidores públicos deve prevalecer os da coletividade.

1.3 Administração Pública Direta e Indireta

Com o advento do Decreto-Lei nº 200, de 1967, o qual dispõe sobre a organização administrativa federal, a Administração Pública passou a ser dividida em Administração direta e indireta, de modo que a primeira compreende os serviços integrados na estrutura da Presidência da República e dos Ministérios, e a segunda engloba as entidades dotadas de personalidade jurídica própria, alcançando às autarquias, as fundações públicas, as sociedades de economia.

Administração Pública direta e indireta de qualquer dos poderes da União dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, Entidades, Órgãos e Agentes, obedecerão aos

princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, com flexibilidade nos processos sem ferir os tramites legais e ações administrativas permitindo às instituições e pessoas alcançarem seus objetivos, atendendo a todos com igualdade respeitando a Constituição Federal.

Conforme consta na Constituição Federal de 1988:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

[...]

§ 1º - A publicidade dos atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos deverá ter caráter educativo, informativo ou de orientação social, dela não podendo constar nomes, símbolos ou imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos.

[...]

§ 3º A lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente:

I - as reclamações relativas à prestação dos serviços públicos em geral, asseguradas a manutenção de serviços de atendimento ao usuário e a avaliação periódica, externa e interna, da qualidade dos serviços;

II - o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, observado o disposto no art. 5º, X e XXXIII;

III - a disciplina da representação contra o exercício negligente ou abusivo de cargo, emprego ou função na administração pública. [...]

Muito embora se tenha aquelas garantias - contraditório e ampla defesa - estendidas ao processo administrativo; do outro, a imperatividade da observância, pela Administração, em todas as suas esferas, dos valores cardeais inscritos no art.37.

Algumas imprecisões conceituais, as entidades da Administração indireta apresentam traços comuns, tais como a necessidade de lei para serem criadas, a personalidade jurídica, a autonomia administrativa e financeira, a existência de patrimônio próprio, a especificação dos fins e a vinculação a órgãos da Administração direta, para o controle de finalidade.

O Capítulo VII, do Título III da Constituição Federal de 1988, artigos 37 a 43, trata da administração pública brasileira. Conta-se ainda, na esfera federal, com do Decreto-lei

n.º 200/67, alterado pelo Decreto-lei n.º 900/69, que dispõe sobre a organização da administração federal. Segundo a legislação supracitada, o campo de atuação da administração pública compreende órgãos da administração direta e da administração indireta, de todos os Poderes e entes da federação.

A administração direta ou centralizada é composta por órgãos sem personalidade jurídica própria. São na esfera federal, os serviços integrados (por subordinados) na estrutura administração da Presidência da República e dos Ministérios (art. 4º, I, do Dec.-lei 200/67). A secretaria da Receita Federal e a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional são exemplos de órgãos integrantes da Administração Pública Federal Direta. É constituída pelos serviços integrados na estrutura administrativa, das diferentes esferas de governo, conforme segue:

- Federal: Presidência da República e dos Ministérios.
- Estadual: Gabinete do Governador e Secretarias de Estado.
- Municipal: Gabinete do Prefeito e Secretarias Municipais.

Destaca-se, também, que embora a administração direta formalmente englobe os Poderes Legislativo e Judiciário, a expressão se relaciona apenas às instituições com subordinação ao Chefe do Poder Executivo, o que não acontece naqueles casos.

A administração indireta, também conhecida como administração descentralizada, segundo Kohama (1989, p.31), é aquela que exerce “atividade administrativa, caracterizada como serviço público ou de interesse público, transferida ou deslocada do Estado, para outra entidade por ele criada ou cuja criação é por ele autorizada”.

O artigo 4º, II, do Decreto-lei n.º 200, estabelece que administração indireta compreende as seguintes categorias de entidades:

- a) Autarquias;
- b) Empresas Públicas (as Fundações públicas se equiparam).

c) Sociedades de Economia Mista.

A entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, criada em virtude de autorização legislativa, para o desenvolvimento de atividades que não exijam execução por órgãos ou entidades de direito público, com autonomia administrativa, patrimônio próprio gerido pelos respectivos órgãos de direção, e funcionamento custeado por recursos da União e de outras fontes.

2 CONTABILIDADE PÚBLICA

2.1 Conceito de Contabilidade Pública

A contabilidade aplicada à administração pública é regida pela Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que institui normas gerais do direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, e pela Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

Silva (1996, p.162) utiliza o termo Contabilidade Governamental, conceituando-a como “uma especialização da ciência contábil voltada para o estudo e análise dos atos e fatos que ocorrem na administração pública”.

Segundo Kohama (1989, p.44), a Contabilidade Pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil, tendo por objetivo:

Captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público

interno, ou seja, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios e respectivas autarquias [...]

Dentro do objetivo de fornecer informações úteis para diversos fins, a Contabilidade Pública atende usuários internos e externos diferenciados do setor privado. Entre os usuários da informação contábil produzida no setor público, podemos citar os seguintes: gerentes, associação de servidores, credores, investidores, público em geral, instituições financeiras, contribuintes e analistas financeiros.

É importante notar que no setor público estatal brasileiro, principalmente nos entes menos desenvolvidos tecnicamente, tais como os municípios de pequeno porte, cuja contabilidade exigida pela Lei nº. 4.320/64, representa o papel de garantir os controles internos.

Este controle exigido por lei corresponde ao controle formal da administração pública. Ele visa apurar a legalidade dos atos administrativos do gestor público, além de permitir um levantamento estatístico das contas públicas em nível nacional.

Existe ainda o controle substantivo, dependente da iniciativa administrativa, e que visa avaliar o mérito das despesas públicas, estando para isso ligado a parâmetros de economicidade, eficiência e eficácia.

O objetivo deste controle é a avaliação, em termos quantitativos e qualitativos, da eficiência, eficácia e economicidade com que forma ou estão sendo aplicados os recursos públicos, bem como assegurar que eles se encontram protegidos contra o desperdício, a perda, o uso indevido e o roubo.

O controle substantivo é de fácil assimilação pela opinião pública, na medida em que se examina o mérito da despesa, sendo, porém, de difícil execução, em razão do alto grau de subjetividade de que muitas vezes se reveste.

Enquanto no controle formal existe a referência jurídico-administrativo que lhe dá a sustentação, no controle substantivo as mediações podem não ser tão claras ou imediatas.

2.2 Objeto da Contabilidade

2.3 Regime contábil

De acordo com o artigo nº 35 da Lei nº 4.320 “Pertencem ao exercício financeiro; as receitas nele arrecadadas; e as despesas nele, legalmente, empenhadas”. Com isso os estudiosos da área concluíram que a Contabilidade Pública no Brasil trabalha com o regime misto, ou seja, regime de caixa para registro das receitas e o de competência, para as despesas.

No Estado o regime contábil é a forma de promover o encerramento das operações orçamentárias. Pode ser: de caixa, de competência e misto.

2.3.1 Regime de caixa

Este regime, também chamado de regime de gestão anual, reconhece a receita e a despesa do exercício no momento em que ocorrerem, respectivamente, o recebimento e o pagamento, mesmo que se refiram as operações de exercícios anteriores (ANGÉLICO, 1995).

Alguns exemplos típicos deste regime que podem ser destacados são: a receita tributária; as operações de crédito e as multas que não admitem os registros de resíduos como créditos financeiros para o recebimento futuro.

2.3.2 Regime de competência

Neste regime, a receita e a despesa não são consideradas no momento de ingresso e desembolso, respectivamente, mas no momento em que o fato ocorreu. Na contabilidade

pública, de acordo com Angélico (1995), também é chamado de regime de exercício ou regime jurídico e se aplica no caso da apropriação dos resíduos oriundos da receita lançada, que são os resíduos ativos ou restos a arrecadar, e da despesa empenhada, que são os resíduos passivos ou restos a pagar como se houvessem sido realizadas.

Para fazer o registro destas operações deve-se considerar a existência de documentos hábeis que assegurem o recebimento futuro dos resíduos ativos ou que comprovem a obrigação de pagamentos futuros para os resíduos passivos. Assim, têm-se os casos descritos abaixo.

a) Inscrição de recursos a receber: para efetivar esta operação de receitas diferidas para exercícios seguintes podem ser considerados como instrumentos hábeis que assegurem o recebimento futuro a nota de empenho, os contratos e os convênios;

b) Inscrição de restos a pagar: para efetivar esta operação de constituição de compromissos financeiros são utilizadas as notas de empenho não pagas até 31 de dezembro e que não foram anuladas.

2.3.3 Regime misto

Este é o regime contábil característico da contabilidade pública, pois, durante todo o exercício financeiro, considera-se o regime de caixa, já que só se apropriam como realizadas a receita arrecadada e a despesa efetivamente paga.

Em 31 de dezembro, as operações de inscrição de recursos a receber e de restos a pagar caracterizam-se como regime de competência de exercício.

2.4 Campo de Aplicação

Os campos de aplicação da contabilidade públicos são as entidades com personalidade jurídica de direito público (União, Estados, Distrito Federal, Municípios e autarquias) e as entidades de direito privado que sejam mantidas com recursos do Erário Público (fundações e empresas públicas).

A contabilidade tem como objetivo o registro dos elementos constitutivos do patrimônio, ou seja, bens, direitos, obrigações e patrimônio líquido, e das variações neles ocorridas em um determinado período, decorrentes ou não dos atos da gestão.

Para cumprir esta finalidade dentro da organização, a contabilidade utiliza-se de duas ferramentas fundamentais: a primeira delas é o embasamento teórico ou científico do profissional para interpretar com precisão o fato a ser registrado; a segunda é a escrituração, que consiste em registrar os fatos em títulos adequados denominados contas.

2.5 Plano de contas

O Plano de Contas nas entidades públicas de direito interno, como nas demais entidades, é criado de acordo com as reais necessidades da entidade, mas o sistema de contabilização dos atos e fatos ocorridos na administração pública é único em todas as esferas de governo. A escrituração das contas é feita através de uma metodologia em que as contas são divididas em quatro sistemas: Sistema Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e de Compensação.

Para organizar um sistema contábil de boa qualidade, primeiro deve-se fazer o ordenamento de todos os títulos gerais e seus subtítulos ou desdobramentos necessários para atender o momento e mais aqueles que poderão ser usados no futuro. Este conjunto de

medidas caracteriza um plano de contas, o qual, segundo Franco (1995), é um elenco de todas as contas que se prevê sejam necessárias aos registros contábeis de uma entidade e com flexibilidade para permitir todas as alterações que se fizer necessária a qualquer tempo.

Quanto ao plano de contas, recomenda-se escolher títulos mais adequados e mais intuitivos, de modo que qualquer pessoa, mesmo alheia às lides contábeis, possa visualizar mentalmente a natureza dos valores por elas representados. É importante que as contas estejam dispostas de maneira a facilitar a consulta e consoantes normas técnicas.

Conforme o artigo 85 da Lei n.º 4.320/64 determina as finalidades do controle contábil nesses sistemas:

Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

O artigo 89 da Lei n.º 4.320/64 lei reforça que “a contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial”.

O sistema orçamentário, conforme os artigos 90 e 91 da Lei n.º 4.320/64, evidencia o registro contábil da receita e da despesa pública, de acordo com as especificações da lei do orçamento e dos créditos adicionais, bem como o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada, a despesa realizada, à conta dos mesmos créditos, e as dotações disponíveis.

O sistema financeiro engloba, de acordo com Kohama (1989, p.45), baseado no artigo 93 da Lei n.º 4.320/64:

todas as operações que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não só das compreendidas, como também das não compreendidas na execução orçamentária, que serão objeto de registro e controle contábil, apresentando no final do exercício o resultado financeiro apurado.

O sistema patrimonial registra, de acordo com Kohama (1989, p.45), baseado nos artigos 94 e 95 da Lei n.º 4.320/64:

todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração, bem como mantém registro sintético dos bens móveis e imóveis. As alterações da situação líquida patrimonial que abrangerem os resultados da execução orçamentária, assim como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas constituirão os elementos do sistema patrimonial. Deverá apresentar, ao final do exercício, o resultado da gestão econômica.

O sistema de compensação, segundo Kohama (1989, p.46):

Registra e movimenta as contas representativas de direitos e obrigações, geralmente decorrentes de contratos, convênios ou ajustes. Muito embora seja um sistema escriturado com elaboração de balancetes mensais, independentes, a Lei n.º 4.320/64 o considerou, simplesmente, como contas de compensação e, quando forem elaborados os balanços, no final do exercício, os saldos de suas contas serão incluídos no balanço do sistema patrimonial.

O funcionamento dos diversos demonstrativos que permitem um acompanhamento da situação orçamentária, financeira, patrimonial e das contas de compensação dos entes públicos é estudado na seção sobre os demonstrativos contábeis exigidos pela Lei n.º 4.320/64.

2.6 Informações contábeis

A principal lei disciplinadora do direito financeiro no setor público brasileiro é a Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964. Esta lei, segundo Angélico (1995, p.21) é a “carta magna da legislação financeira do país”. Conforme esclarecimento dado por seu artigo 1º, a lei “estatui normas gerais do direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”.

A Lei n.º 4.320/64 apresenta 17 anexos, que fornecem modelos e classificações

para elaboração de demonstrativos contábeis. Três dos anexos trazem classificações de receitas e despesas, dez apresentam modelos de “demonstrativos e comparativos” e os quatro restantes apresentam modelos dos denominados “balanços públicos”, que são abordados em outra seção deste relatório.

Os Balanços Públicos são um conjunto de quatro peças, tratadas nos artigos 101 a 106, do Capítulo IV (dos Balanços), incluído no Título IX (da Contabilidade) da Lei n.º 4.320/64. São eles:

- Balanço Orçamentário: Demonstrativo contábil das Receitas Previstas e das Despesas Fixadas no Orçamento Fiscal, em confronto com as Receitas e Despesas Realizadas, evidenciando, ainda, as diferenças entre elas.

- Balanço Financeiro: Demonstrativo contábil de ingressos e dispêndios (entradas e saídas) de recursos financeiros a título de receitas e despesas orçamentárias, bem como recebimentos e pagamentos de natureza extra-orçamentária, além dos saldos de disponibilidades do exercício anterior e do exercício seguinte.

- Balanço Patrimonial: Demonstrativo contábil que evidencia o Ativo Financeiro e o Não Financeiro, o Passivo Financeiro e o Não Financeiro, o Saldo Patrimonial e as Contas de Compensação, sintetizando os bens, valores, créditos e obrigações do Estado.

- Demonstração das Variações Patrimoniais: A demonstração das variações patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.

Existem, ainda, outros demonstrativos contábeis produzidos e publicados pelas entidades públicas, tais como os exigidos pela Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2001 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

3 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

3.1 Breve histórico da Criação da Lei de Responsabilidade Fiscal

Sua elaboração já estava prevista desde o sancionamento da Constituição de 1988, mas, apenas em 1998 o anteprojeto foi encaminhado pelo Poder Executivo Federal ao Congresso Nacional. Para o Governo, a importância da iniciativa era fortalecida pelo fato de o Projeto de Lei de Responsabilidade Fiscal constituir um compromisso junto ao Fundo Monetário Internacional (FMI), assumido pelo país por ocasião de acordo firmado em novembro de 1988, nos termos assinalados no Memorando de Política Econômica, de 13 de novembro de 1998. E representava também, uma necessidade e uma vontade de ver uma política séria e responsável pela sociedade.

O Anteprojeto da Lei de Responsabilidade Fiscal original era composto por 111 artigos e a Lei de Responsabilidade foi aprovada com 75 artigos. Sua tramitação iniciou-se no dia 13 de abril de 1999 e a Lei foi sancionada em 04 de maio de 2000.

3.2 Conceito

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) é uma lei complementar, que regulamentando o artigo 163 da Constituição Federal, estabelece as normas orientadoras das finanças públicas no país. Ela objetiva aprimorar a responsabilidade na gestão fiscal dos recursos públicos, pôr meio de ação planejada e transparente que possibilite prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

Estão sujeitos a Lei de Responsabilidade Fiscal os Poderes Executivo, Legislativo, inclusive Tribunal de Contas, e Judiciário, bem como o Ministério Público e os órgãos da Administração Direta, Fundos, Autarquias, fundações e Empresas Estatais subordinadas.

Para Nunes (2002, p.13), assessora econômica do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG) é uma das responsáveis pela elaboração da proposta da LRF, esta Lei “tem por objetivo o equilíbrio permanente das finanças públicas”. A LRF destaca a restrição orçamentária, como parte da LRF, da seguinte forma: “o governante não deverá, em média, gastar mais do que arrecada. Espera-se, dessa forma, prevenir a geração de déficits imoderados e reiterados, assegurando o equilíbrio fiscal de forma permanente” (Op. Cit., p.13)

Os meios utilizados pela lei são, portanto, a exigência do cumprimento de metas para receitas e despesas, obediência a limites para despesas com pessoal, condições e limites para dívida pública, entre outros. Cabe lembrar que os entes (União, estados, municípios e Distrito Federal) já obedecem outros limites estabelecidos pela Constituição Federal e outras normas.

Cruz (2000, p.16), identifica os seguintes pontos componentes do conceito de gestão fiscal responsável, com base no § 1º da LRF:

- a) ação planejada e transparente;
- b) prevenção de riscos e correção de desvios;
- c) afetação do equilíbrio das contas públicas;
- d) cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas;
- e) obediência a limites, visando ao equilíbrio das contas públicas;
- f) condições no que tange a renúncia de receita;
- g) condições no que tange a geração de despesas com pessoal;
- h) condições no que tange a geração de despesas com a seguridade social;

i) condições no que tange a geração de despesas com as dívidas consolidadas e mobiliárias;

j) condições no que tange as operações de crédito, inclusive por antecipação de receita;

k) condições no que tange a concessão de garantias;

l) condições no que tange a inscrição em restos a pagar.

A novidade da LRF, segundo Cruz (2000, p.14),

[...] reside no fato de responsabilizar especificamente a parte da gestão financeira a partir de um acompanhamento sistemático do desempenho mensal, trimestral, anual e plurianual". Neste sentido, o autor aponta que o referencial de avaliação do desempenho é feito através de "controles localizados nos gastos com pessoal, nos limites de endividamento, organização do sistema próprio de previdência, transferências de recursos constitucionais e voluntários e déficit primário.

A respeito da importância dos princípios de uma lei, o estudo dos princípios é particularmente importante, pois são elementos supra legais que informam o ordenamento jurídico. A Lei, quando editada, deve manter consonância com os princípios maximizados em determinado momento histórico, refletindo assim os valores da sociedade para o disciplinamento de determinada matéria.

A Lei de Responsabilidade Fiscal envolve diversos princípios, sendo que os principais são o planejamento e a transparência, expressos em seu artigo 1º.

Segundo Cruz (2001, p.16), o principal objetivo do planejamento para a administração é: "Identificar os objetivos e gerar o processo capaz de garantir, no tempo adequado, a disponibilidade da estrutura de recursos necessários à execução de determinada ação concreta ou atitude decisória considerada relevante que possibilite um controle imediato".

3.3 Objetivo e importância

Seu principal objetivo está explicitado no seu art. 1º, e consiste em estabelecer “normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal”. Visa melhorar a administração das contas públicas no Brasil, pois a partir dela todos os governantes passarão a ter compromisso com orçamento e com metas, que devem ser apresentadas e aprovadas pelo respectivo Poder Legislativo.

Nascida mediante grande pressão da sociedade para moralizar o setor público financeiro, esta lei trouxe melhoras significativas nos gastos públicos de todo o país, melhoras no sentido de responsabilidade e moralidade no trato com a coisa pública. Esta lei, longe de ser apenas “mais uma” no rol da legislação brasileira veio para organizar o País e trazer-lhe um caráter de eficiência e seriedade que a sociedade brasileira há muito almeja. A partir dela, todos os agentes públicos assumem um compromisso para com o orçamento e com metas, que devem ser apresentadas e aprovadas pelo respectivo Poder Legislativo.

Estados e municípios vem sendo obrigados a realizar suas despesas com os recursos procedentes de suas receitas correntes.

Por outro lado, foram adotando parcelas crescentes de aplicações de recursos na área social e na infra-estrutura urbana, devido à pressão da sociedade e às dificuldades financeiras da União e dos Estados para oferecerem recursos aos municípios.

Para enfrentar esses desafios, os municípios vêm aumentando suas receitas tributárias (IPTU, ISS, ITBI, Taxas e Contribuição de Melhoria), para driblar a situação das verbas enviadas aos municípios.

A Lei de Responsabilidade Fiscal certamente contribuirá ao incremento da receita própria municipal e ao melhor aproveitamento dos recursos em benefício da população, ao estabelecer novas regras para a disciplina fiscal e ao garantir maior nível de transparência na ações. (KHAIR, 2000, p.15)

Para atender os anseios da sociedade, o governo procura modernizar os serviços públicos, garantindo a população melhorias dos padrões de vida dos cidadãos, gerando uma nova maneira de relacionamento entre o governo e entidades públicas ou privadas, fazendo com que haja participação e controle da sociedade, assegurando assim um melhor uso dos recursos públicos.

Antes da implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal os governantes não administravam com transparência, o dinheiro público era mau aplicado, a arrecadação de impostos era pouco e sem incentivo ao contribuinte. Aconteciam muitos disparates, principalmente em final de mandato, onde era deixada uma dívida enorme para quem assumia o setor público. Com a Lei de Responsabilidade Fiscal as coisas mudaram não se pode deixar dívidas de um ano para outro, sem a disponibilidade de caixa, quanto mais de um mandato para outro; então o administrador público tem que impor limites, e só gastar o que for permitido.

Há um controle muito rigoroso por parte dos Tribunais de Contas. A população também cobra mais dos governantes, que agora tem que prestar contas do dinheiro público, caso contrário será punido.

Com a lei o governante fica obrigado a estabelecer e recolher todos os tributos de competência do município, dificultando a renúncia de receita e estabelecendo parâmetros e campo para as despesas. Também impede heranças financeiras flagelantes de uma gestão para a outra, assim o prefeito que assume inicia seu mandato realizando seu plano de governo, e não pagando dívidas pesadas do antecessor, como era de praxe antes da implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal. (KHAIR, 2000. p.15).

Segundo Figueiredo et al. (2001), essa Lei foi promulgada no intuito de melhorar os controles de custos e de resultados e os sistemas de controles internos, objetivando diminuir os desperdícios do Estado aos limites suportados pela sociedade, proporcionando, como consequência, a melhor aplicação dos recursos em serviços públicos adequados.

Essa histórica fragilidade dos controles de custos e de resultados, aliada às também históricas deficiências dos sistemas de controles internos da administração pública brasileira, são os resultados de descuidos e de falta de investimentos em capacitação e treinamento de pessoal, por isso ser considerado não relevante ou entendido como mera burocracia, ou ainda, o que é pior, por ser entendido como empecilho a projetos políticos irresponsáveis, o que, visa buscar o normal desenvolvimento das ações, permite a ocorrência de anormalidades sem possibilitar que estas sejam identificadas (Op. Cit.)

Para As razões da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal são condizentes com as razões expostas pelo Governo Federal no seu Programa de Estabilidade Fiscal:

O equilíbrio das contas públicas representa um passo decisivo na redefinição do modelo econômico brasileiro. Trata-se, em essência, de mudanças fundamentais no regime fiscal do País, com o objetivo de promover o equilíbrio definitivo das contas públicas na velocidade necessária para permitir a consolidação dos três objetivos básicos do Plano Real: estabilidade da moeda, crescimento sustentado com mudança estrutural e ganho de produtividade, e a melhoria progressiva das condições de vida da população brasileira. O equilíbrio fiscal sempre foi uma das prioridades do processo de reformas por que vem passando o país desde a implantação do Plano Real. No entanto, as sucessivas crises no mercado internacional – desde a ruptura do modelo do sudeste asiático até a recente moratória russa provocaram um movimento de contração do crédito global, sobretudo (mas não exclusivamente) para os mercados emergentes. A relativa abundância de recursos internacionais, característica dos primeiros quatro anos do processo brasileiro de estabilização, cedeu lugar a um ambiente de forte (FIGUEIREDO et al. (2001, p.17),).

O grande diferenciador da Lei de Responsabilidade Fiscal é o de estabelecer um novo padrão fiscal no País, notadamente sob o ponto de vista comportamental. Exemplificando, o administrador deve estar preparado para assumir as funções, enquanto a sociedade deve abandonar a idéia de que o bom administrador é aquele que sabe “tocar obras” e a idéia de que o bom administrador é aquele que “rouba, mas faz” (Op. Cit.).

A Lei de Responsabilidade Fiscal, objetiva mudar este estado de coisas, estabelecendo um verdadeiro “choque de moralidade” na gestão pública, ensejando a responsabilidade pelos gastos efetuados e buscando conscientizar governos, políticos e

sociedade da importância desse tipo de mudança no padrão fiscal (Op. Cit.).

A Lei de Responsabilidade Fiscal representa um código de conduta para os administradores públicos brasileiros. Passa a valer para os três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário), nas três esferas de governo (Federal, Estadual e Municipal), compreendendo os órgãos da administração pública e de todos os Poderes, inclusive autarquias, fundos, fundações e empresas estatais dependentes.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu Artigo 2º, inciso III, identifica a empresa estatal dependente como:

Empresa estatal dependente: empresa controlada que receba, do ente controlador, recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária. (Brasil, 2000).

Finalmente, de todas as contribuições da Lei de Responsabilidade Fiscal, a mais importante, está prevista no Artigo 50 § 3º, que exige a implantação e a manutenção de um sistema de custos destinado à avaliação e ao acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (Op. Cit.).

Essa importância se justifica pelo fato de ser o sistema de custos o motivador da implantação e da manutenção de controles e por propiciar a geração de informações que permitirão tomadas de decisões seguras, contribuindo para que se cumpra sua missão com eficiência, eficácia e efetividade.

3.4 Principais Aspectos da Lei de Responsabilidade Fiscal

3.4.1 Planejamento

A Lei de Responsabilidade Fiscal determina a produção de novas informações

para o planejamento, como o estabelecimento de metas, e condições para a execução orçamentária, bem como para a previsão, a arrecadação e a renúncia da receita. O planejamento pode ser considerado um dos aspectos mais importantes da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Para Cruz et al (2001, p.16 e 17), o planejamento e a transparência estão associados, já que a ação planejada das entidades públicas pode ser; “(1) transparente; (2) semitransparente; ou (3) não transparente”, cabendo aos usuários dos serviços públicos “julgar se o processo de planejamento é ou deixa de ser transparente”.

A geração de despesas, tais como as de pessoal e de seguridade, as dívidas, as operações de crédito, inclusive por antecipação da receita, e a concessão de garantias também devem estar fundamentadas e atender a determinados critérios, comentados em outras partes deste trabalho, para que possam ocorrer.

Como se pode ler no texto legal, o planejamento resulta na elaboração das leis mencionadas, especialmente do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e do orçamento anual, que deverão ser acompanhadas pelos anexos, os quais permitirão melhor acompanhamento e discussão do seu conteúdo.

O Plano Plurianual (PPA) é o instrumento para planejar as ações do governo de caráter mais estratégico, político e de longo prazo, a ser considerado pelos administradores públicos. Hoje, pode-se entender o Plano Plurianual como um instrumento que evidencia o programa de trabalho do governo e no qual se enfatizam as políticas, as diretrizes e as ações programadas no longo prazo e os respectivos objetivos a serem alcançados, devidamente quantificados fisicamente. Este plano é elaborado no primeiro ano de mandato, para execução nos quatro anos seguintes, contendo um anexo com metas plurianuais da política fiscal, considerando despesas, receitas, resultado primário e estoque da dívida.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) é elaborada no primeiro semestre de

cada ano com o objetivo de estabelecer as regras gerais para o orçamento do ano seguinte, as metas e prioridades da administração pública. Deverá acompanhar a Lei de Diretrizes Orçamentárias um Anexo de Metas Fiscais, contendo as metas relativas a receitas, despesas, resultado nominal e primário e montante da dívida pública para o exercício a que se referir e para os dois seguintes.

As previsões de receita e o estabelecimento das metas devem ser feitos com rigor e apresentadas a metodologia utilizada e memória de cálculo. A cada dois meses, deverá ser verificado se a receita permitirá o cumprimento das metas. Se não permitir os órgãos deverão cortar despesas por meio de limitação de empenho e movimentação financeira, até que o equilíbrio seja restabelecido.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias deverá conter ainda um Anexo de Riscos Fiscais, avaliando os passivos e riscos que possam afetar as finanças públicas e informando o que se pretende fazer se esses riscos se concretizarem.

A Lei Orçamentária Anual (LOA) é elaborada no segundo semestre de cada ano, fixando despesas e estimando receitas para o controle e a elaboração dos orçamentos e balanços, sempre de forma compatível com o Plano Plurianual e com a Lei de Diretrizes Orçamentárias. Deverá conter uma reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante serão estabelecidos na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

A Lei de Responsabilidade Fiscal dá origem a um sistema de planejamento, execução orçamentária e disciplina fiscal de grande alcance. Os municípios deverão se preparar para fazer previsões de médio prazo para suas receitas e despesas e acompanhá-las mensalmente, além de dispor de um rigoroso sistema de controle de suas finanças, principalmente da dívida.

3.4.2 Controle

O controle a ser exercido interna e externamente ganhou maior importância, devendo o Poder Legislativo, com o auxílio dos Tribunais de Contas, e a população verificar se as metas previstas estão sendo cumpridas, pelo exame dos relatórios e dos anexos incorporados ao planejamento.

Uma das funções do orçamento é também ser um instrumento efetivo de controle, pois de acordo com Silva (2003, p. 219), “o planejamento e o controle são instrumentos fundamentais para a geração de informações úteis [...] para auxiliar o processo decisório [...]”. A Lei 4320/64 prevê dois sistemas de controle: o externo e o interno. Portanto, o controle de uma forma geral, é o somatório das ações do controle externo junto com o sistema de controle interno. Assim sendo, quanto mais eficiente for o controle interno e quanto maior for sua interação com o controle externo, mais garantido será o controle dos atos da administração pública.

O controle interno também deve ser aperfeiçoado, posto que foi enfatizado pela Lei de Responsabilidade Fiscal. O Executivo, em última instância, como administrador, é o responsável pela integração das funções de controle interno.

Segundo Cruz e Glock (2003, p. 24),

[...] o controle interno numa Prefeitura é exercido através da conjugação da estrutura organizacional com os mecanismos de controles estabelecidos pela administração incluindo normas internas que definem responsabilidades pelas tarefas, rotinas de trabalho, e procedimentos para a revisão, aprovação e registro das operações, envolvendo aspectos contábeis e administrativos. Neste contexto, o plano de organização deve prever uma segregação apropriada das responsabilidades funcionais.

Vale a pena observar o texto seguinte:

A responsabilidade pela instituição e manutenção dos controles, portanto, é do Administrador: contudo, uma vez existindo os controles, a responsabilidade pela qualidade destes, pelas operações de que tenha conhecimento o servidor, em razão de sua atividade profissional, a responsabilidade em caso de irregularidade ou ilegalidade cometida no âmbito de atuação dos integrantes do controle estende-se aos servidores. (CF, art. 74, § 1º).

Os mecanismos de controle deverão fiscalizar o cumprimento das normas estabelecidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal como o cumprimento das metas, obediência aos limites para realização de operações de crédito, destinação dos recursos oriundos da venda de bens do patrimônio, as medidas adotadas para fazer retornar as despesas com pessoal e a dívida aos seus limites.

Deve-se ressaltar com muita importância o art 67 da Lei de Responsabilidade Fiscal:

O acompanhamento e a avaliação, de forma permanente, da política e da operacionalidade da gestão fiscal serão realizados por conselho de gestão fiscal, constituído por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade, visando a [...].

Observa-se no artigo transcrito acima que a própria Lei cria um mecanismo de controle na forma de um Conselho de gestão fiscal, cuja competência é harmonizar e coordenar os entes da Federação, disseminar boas práticas fiscais, adotar normas de consolidação das contas públicas e divulgar estudos e análises.

3.4.3 Transparência

A transparência na Lei de Responsabilidade Fiscal está assegurada pelo incentivo à participação da população e pela realização de audiências públicas no processo de elaboração como no curso da execução dos planos, da lei de diretrizes orçamentárias e dos orçamentos. Um bom exemplo é o orçamento participativo, que significa a abertura do processo orçamentário à participação da população, os cidadãos são convidados a tomarem as decisões sobre a melhor forma de aplicar os recursos públicos.

O artigo 48 da LRF trata da transparência da gestão fiscal, determinando seus instrumentos:

São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas destes documentos.

Portanto os instrumentos da transparência são:

- os planos, os orçamentos a lei de diretrizes orçamentárias;
- as prestações de contas e o respectivo parecer prévio;
- o relatório resumido da execução orçamentária e sua versão simplificada; e
- o relatório de gestão fiscal e sua versão simplificada.

Ligada á transparência está à participação popular nas decisões públicas, que também é considerada um princípio. O parágrafo único do artigo 48 da LRF, que trata a participação popular, estabelece que a “transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, leis de diretrizes orçamentárias e orçamentos”.

3.4.4 Responsabilização

As autoridades e demais responsáveis pelo cumprimento das regras trazidas pela Lei da Responsabilidade Fiscal estarão sujeitos às sanções do Código Penal, da Lei de Crimes Fiscais (Lei nº 10.028, de 19.10.2000) e do Decreto-lei nº 201/67, além de outros diplomas legais, todos mencionados na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Os órgãos da administração pública que não cumprirem o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal poderão ser prejudicados, pois terão suspensas as transferências voluntárias, as garantias e a contratação de operações de crédito, inclusas as Antecipações de

Receitas Orçamentárias.

O processo administrativo será valioso e importante instrumento para iniciar a responsabilização dos agentes públicos que incorram em desrespeito à Lei de Responsabilidade Fiscal.

Os Municípios devem ter sua lei própria, haja vista a autonomia administrativa que lhes garante a Constituição Federal. Assim, no caso dos servidores municipais estatutários, há que se examinarem as normas sobre o assunto no Estatuto próprio. Para os demais agentes públicos, serão necessária legislação específica.

Será considerado crime de responsabilidade contra a lei orçamentária se o administrador público deixar de propor a Lei de Diretrizes Orçamentárias ou elaborá-la sem atender aos requisitos legais e deixar de expedir ato determinando o corte automático de despesas nos casos e nas condições estabelecidas em lei.

Na medida em que os administradores de recursos públicos passem a respeitar a Lei de Responsabilidade Fiscal, agindo com responsabilidade, o contribuinte deixa de pagar a conta, seja por meio do aumento de impostos, redução nos investimentos ou cortes nos programas que atendam à sociedade.

3.5 Lei de Responsabilidade Fiscal como Instrumento de Orientação da Gestão Pública

3.5.1 Lei de Responsabilidade Fiscal nos municípios

Desde há muito se observa o descaso de alguns administradores públicos no trato das finanças públicas. É de conhecimento público que o desequilíbrio fiscal dos governos nas três esferas, União, Estados e Municípios, ocorrem em função de seguidamente virem

gastando mais do que arrecadam.

Diante do desequilíbrio fiscal que por muito tempo predominou na administração pública brasileira e visando dirimir quaisquer riscos de que efeitos econômicos negativos prejudiquem futuramente as contas públicas, foi aprovada pelo Congresso Nacional a Lei Complementar nº 101, de 04.05.2000, também conhecida por "Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF".

A LRF tem como principal objetivo disciplinar a gestão financeira no âmbito público, mediante a adoção de princípios que visam exigir da administração pública uma gestão responsável.

Sobre o assunto, pode-se dizer que a despesa total com pessoal do Município será apurada somando-se a despesa realizada no mês em referência com as dos 11 imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência, ou seja, o reconhecimento neste regime de gestão no período de ocorrência da despesa ou da obrigação a ser cumprida.

A lei explica que a lei estabelece que a despesa total com pessoal do Município, em cada período de apuração, não poderá exceder o limite de 60% (sessenta por cento) da receita corrente líquida.

Este limite é assim destinado:

- a) 6% (seis por cento) para o Poder Legislativo municipal; e
- b) 54% (cinquenta e quatro por cento) para o Poder Executivo municipal.

Para a apuração dos limites acima mencionados, o inciso IV do artigo 2 da LRF estabelece:

IV – receita corrente líquida: somatório das receitas tributárias, de contribuições patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes.

A LRF criou, ainda, em seu artigo 22 e parágrafos, um limite prudencial para despesa total com pessoal equivalente a 95% do valor máximo permitido para cada Poder.

Ultrapassado esse limite, são vedados ao Poder ou órgão:

a) concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, assegurada revisão anual para recomposição das perdas inflacionárias;

b) criação de cargo, emprego ou função ou alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa;

c) 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;

d) contratação de hora extra, salvo para realização de sessões legislativas extraordinárias e as situações previstas na Lei das Diretrizes Orçamentárias.

A lei ainda prevê que as despesas com seguridade social, no que tange a expansão de benefícios e serviços devem ser acompanhadas da indicação da respectiva fonte de custeio, de modo a não afetar negativamente o equilíbrio financeiro e atuarial do sistema.

Chaufun (2001, p.16) esclarece que:

O artigo 24 da LRF, que dispõe sobre as despesas relativas à seguridade social, aplica-se a benefícios ou serviço de saúde, previdência e assistência social, destinados aos servidores públicos e militares (esse último caso não é aplicável aos Municípios), ativos e inativos e aos pensionistas. Ele estabelece que nenhum benefício ou serviço poderá ser criado, majorado ou estendido, sem a indicação da fonte de custeio total, nos termos do parágrafo 5º do artigo 195 da Constituição Federal.

Logo, os municípios que mantiverem regimes próprios de previdência social e que quiserem conceder um novo benefício deverão realizar o cálculo atuarial, o qual incorporará esse benefício e a sua compensação, que deverá ser feita para garantir o equilíbrio financeiro do sistema, como, por exemplo, o aumento das contribuições dos servidores e do próprio município (patrocinador).

A legislação estabelece ainda, que a contribuição do Município aos RPPS não

poderá ser superior ao dobro da contribuição do servidor e que a despesa com inativos e pensionistas não poderá, concomitantemente, ser superior a 12% (doze por cento) da receita corrente líquida (MORAES, 2001).

Qualquer ato praticado pelo administrador público que contrarie esses limites é considerado nulo, ao tempo em que o sujeita e ao Município a sanções.

Gonçalves (2001, p.21) esclarece que “as autoridades e demais responsáveis pelo cumprimento das regras trazidas pela LRF estarão sujeitas às sanções do Código Penal, da Lei de Crimes Fiscais e do Decreto nº 201/67, além de outros diplomas legais”.

3.5.2 Plano Plurianual

De acordo com o artigo 165 da Constituição Federal,

Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

- I – o plano plurianual;
- II – as diretrizes orçamentárias;
- III – os orçamentos anuais.

O primeiro desses instrumentos de planejamento é um plano de longo prazo, conhecido como Plano Plurianual (PPA), com vigência a partir do segundo ano de mandato até o primeiro ano do mandato seguinte. Em termos orçamentários, tem por finalidade estabelecer metas que comprometam o Poder Executivo e o Legislativo a dar continuidade nos programas de distribuição de recursos.

O Plano Plurianual define o planejamento das atividades governamentais, ou seja, tudo o que os gestores públicos, porventura pretendam realizar durante certo período, devem estar contidos no PPA. Além disso, sem sua elaboração não se podem licitar obras e realizar contratos que ultrapassem o exercício financeiro. Deve-se ressaltar também, que não se podem aprovar as emendas no projeto de lei orçamentária, caso as mesmas não estejam em

consonância com o PPA.

Conforme a CF, art. 165, § 1º, “A lei que instituir o PPA estabelecerá: de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal, para as despesas de capital e outras dela decorrentes e para os programas de duração continuada.”

Devem ser previstas para um período de quatro anos: as despesas de capital, estando essas relacionadas com o aumento do patrimônio público (investimentos) e com a redução da dívida de longo prazo, bem como os programas de duração continuada, isto é, aqueles que não têm prazo definido para serem concluídos.

Segundo Giacomoni (2002, p. 199):

[...] no caso dos municípios a regionalização do PPA representa desafios [...], apenas os municípios de maior porte, com experiência em zoneamento e em administração descentralizada, poderão realizar, de maneira vantajosa, a regionalização do PPA.

No caso de municípios de menor porte, a regionalização do PPA é algo extremamente difícil de viabilizar, já que não se pode distribuir a programação do plano num espaço onde administração não esteja descentralizada.

“O Plano Plurianual passa a se constituir na síntese dos esforços de planejamento de toda a administração pública, orientando a elaboração dos demais planos e programas de governo, assim como o próprio orçamento anual” (Op. Cit., p.198).

O PPA orientará a elaboração da LDO e da LOA e abrangerá todas as ações do governo, sendo necessário em sua elaboração, que se quantifiquem os recursos a serem arrecadados durante o período. Desta maneira, evitar-se-á o estabelecimento de metas que porventura não possam ser realizadas, bem como, os gastos, para que se possa obter, com real exatidão, o volume de recursos disponíveis para as despesas de capital e os novos programas de duração continuada.

A Lei do Plano Plurianual é o instrumento constitucional (Art. 165 § 1º) utilizado para o planejamento estratégico de longo prazo que estabelece de forma regionalizada:

- As diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública para despesas de capital e outras delas decorrentes e;
- As diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública para programas de duração continuada.

As Despesas de Capital podem ser entendidas como o grupo de despesas da administração pública, direta ou indireta, com intenção de adquirir ou constituir bens de capital que contribuirão para a produção ou geração de novos bens ou serviços e integrarão o patrimônio público.

O Plano Plurianual na concepção de Giacomoni (2002) é o instrumento de planejamento estratégico das ações de um governo. Por ser um documento de planejamento em longo prazo, dele derivam as Lei de Diretrizes Orçamentárias e as Leis Orçamentárias Anuais. Assim, de um plano plurianual derivam quatro ldo's e quatro loa's. Resumindo:

- Plano Plurianual define os objetivos e as metas para os próximos quatro exercícios;
- A Lei de Diretrizes Orçamentárias seleciona dentro do PPA as metas físicas e financeiras que vão ser realizadas no exercício dimensionando-as, e;
- A Lei Orçamentária Anual provê os recursos necessários para cada ação constante na seleção feita na LDO.

O PPA é uma lei ordinária de iniciativa do Poder Executivo que deve ser encaminhada ao Poder Legislativo para aprovação até o dia 31 de agosto do primeiro ano de mandato. A sua execução inicia-se no segundo ano de mandato e encerra-se no primeiro ano do mandato governamental subsequente.

A Proposta de Lei do Plano Plurianual ao ser encaminhada ao Poder Legislativo deve conter: Mensagem, Projeto de Lei e o Plano Plurianual propriamente dito. São elementos que a mensagem deve conter:

- Um diagnóstico global da situação, indicando as carências e potencialidades existentes;
- Uma exposição das diretrizes, da estratégia e das políticas econômica, financeira e social para o período de governo;
- Explicitação dos objetivos do plano e exposição circunstanciada dos programas e suas respectivas metas;
- Análise da capacidade de endividamento e pagamento;
- Indicação dos critérios na projeção da receita, bem como na estimativa dos custos das metas propostas.

Os elementos essenciais que compõem o Plano Plurianual são:

- As Diretrizes do Governo apontam ou traçam as direções, demonstram o rumo que o governante quer dar ao município em todas as áreas de atuação, regulam os planos de governos e estabelecem os critérios para o planejamento. Elas compreendem a avaliação da situação atual e perspectivas para a ação municipal, com o objetivo de subsidiar a definição das ações estratégicas do governo.
- Os Programas compreendem as ações cuja realização propiciará o alcance dos objetivos do governo, atendendo às demandas apresentadas pela população e diagnosticadas na avaliação atual do município para a definição das diretrizes do Governo;
- Os Objetivos – são específicos e cada programa tem os seus, eles são o detalhamento ou decomposição dos programas, que deverão ser atendidos, de forma a concretizar as diretrizes e conseqüentemente, os objetivos. Indicam os resultados pretendidos pela administração a serem realizados pelas ações;
- As Ações são as iniciativas necessárias para cumprir os objetivos dos programas e devem estabelecer as metas. As ações se transformam em projetos e atividades

na elaboração do Orçamento Anual;

- As Metas correspondem a mensuração das ações de governo para definir quantitativamente e qualitativamente o que se propõe ser atendido e qual parcela da população será beneficiada com a referida ação.

São objetivos principais do PPA:

- Definir com clareza as metas e prioridades da administração bem como os resultados esperados;

- Organizar, em programas, as ações que resultem em incremento de bens ou serviços que atendam demandas da sociedade;

- Estabelecer a necessária relação entre as ações a serem desenvolvidas e a orientação estratégica do governo;

- Possibilitar que a alocação de recursos nos orçamentos anuais seja coerente com as diretrizes e metas do Plano;

- Facilitar o gerenciamento da administração, através de definição de responsabilidades pelos resultados, permitindo a avaliação do desempenho dos programas;

- Estimular parcerias com entidades públicas e privadas na busca de fontes alternativas de recursos para o financiamento de programas;

- Explicitar, quando couber, a distribuição regional das metas e gastos do governo;

- Dar transparência à aplicação de recursos e aos resultados obtidos.

O Plano Plurianual deixa de representar um documento elaborado apenas para cumprir obrigações legais. Sua efetiva implantação requer, portanto, que:

- Seja compatível com a orientação estratégica do governo, com as possibilidades financeiras do município e com a capacidade operacional dos diversos órgãos/ entidades municipais;

- Definição de responsabilidades. Caberá, a cada programa, definir um responsável por sua execução e acompanhamento;
- Esteja integrado com as Leis de Diretrizes Orçamentárias, as Leis Orçamentárias Anuais e com as execuções dos orçamentos;
- Seja atualizado e realimentado de forma permanente.

O Processo de Planejamento Plurianual envolve as etapas de elaboração, aprovação, implantação e avaliação dos resultados alcançados. A fase de aprovação é realizada pelo Poder Legislativo e as demais são de responsabilidade do Poder Executivo.

3.5.3 Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO

A LDO foi a principal inovação trazida pela CF, no que tange o processo orçamentário, tem como função principal, a orientação para a elaboração do projeto de lei orçamentária, além de estabelecer as metas contidas no PPA para cada orçamento anual. Assim sendo, a mesma vem a ser uma “ponte entre o PPA e a LOA”.

É disciplinada pela CF e LRF, já que lei a 4320/64 encontra-se hoje desatualizada em relação aos dispositivos da Constituição e às novas práticas da Administração Pública. Enfim, a LDO é um instrumento de planejamento que fixa normas de direito financeiro.

A CF diz no artigo 165 § 2º que:

A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Em relação ao artigo citado anteriormente, a LDO não deve conter em nível detalhado, valores de receitas e despesas, ou seja, a mesma deve abranger apenas metas físicas

e fiscais. Além disso, quando se diz que a LDO orientará a elaboração da LOA, pode-se determinar o percentual que o poder executivo disporá no orçamento para abrir créditos suplementares e também a divisão das verbas para os diversos setores de atuação do governo. No que refere às alterações tributárias, o aumento das alíquotas ou a base de cálculos dos impostos devem estar contidos na mesma.

Segundo o art. 169, § 1º, II da referida Constituição:

A despesa com pessoal ativo e inativo [...] e dos Municípios não poderá exceder os limites estabelecidos em lei complementar.

§ 1 A concessão de qualquer vantagem ou aumento da remuneração, a criação de cargos, empregos, e função ou alteração da estrutura de carreira, bem como a admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título, pelos órgãos e entidades da administração direta ou indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público, só poderão ser feitas:

[...] se houver autorização específica na lei de diretrizes orçamentárias, ressalvadas as empresas públicas e as sociedades de economia mista.

Caso não haja autorização constante na LDO, em conformidade com a LRF, não se pode fazer qualquer contração ou conceder qualquer vantagem nos órgãos públicos, a não ser nas sociedades de economia mista e empresas públicas.

De acordo com Giacomoni (2002, p. 202):

A Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF) ampliou o significado e a importância da LDO ao atribuir-lhe a incumbência de disciplinar inúmeros temas específicos. Assim, as leis de diretrizes orçamentárias passam a dispor, também, sobre:

Equilíbrio entre receitas e despesas; Metas fiscais; Riscos fiscais; Programação financeira e cronograma de execução mensal de desembolso, a serem estabelecidos pelo Poder Executivo trinta dias após a publicação da lei orçamentária; Critérios e forma de limitação de empenho, a serem efetivadas na hipótese de risco de não-cumprimento das metas fiscais ou de ultrapassagem do limite da dívida consolidada; Normas relativas ao controle de custos e a avaliação do resultado dos programas financiados com recursos dos orçamentos; Condições e exigências para transferência de recursos de entidades públicas e privadas; Forma de utilização e montante da reserva de contingência a integrar a lei orçamentária anual;

[...]

Concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita.

O município deve buscar, através do órgão orçamentário, estratégias para que haja equilíbrio entre a receita e despesa, ou seja, encontrar uma forma para se elevar a receita e

reduzir despesas. Além disso, quando a receita avaliada no bimestre, evoluir além do esperado, deve-se conter as despesas por meio da limitação de empenhos. No entanto, aquelas relativas à folha de pagamento ou relacionadas a serviços terceirizados não devem ser cortadas, bem como as despesas que são obrigações do município, como aplicações em saúde. Estão sujeita a corte as inversões financeiras, as obras e os investimentos.

Deverá ser definido o método para controlar o custo dos serviços públicos, bem como métodos para avaliar as ações do governo. A LDO deverá apresentar os centro de custos e quantificá-los, de modo a promover a eficiência da ação governamental. Ainda em relação à citação anterior, o município, ao repassar ajuda a entidades privadas, dependerá de lei específica, a LDO por sua vez, estabelecerá condições para que o mesmo possa colaborar com essas entidades mediante repasse de contribuições.

Artigo 4º § 1 da LRF:

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

O Anexo de Metas e Riscos Fiscais, nada mais é do que uma norma de gestão responsável do dinheiro público. Por meio dele, o município deve apresentar seus objetivos de resultado, relacionados à despesa e a receita, dívida de longo e curto prazo, resultado primário e nominal. O Anexo de Riscos Fiscais trata dos riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso haja necessidade.

Para Giacomoni (2002, p. 204), “[...] a LDO representa uma colaboração positiva no esforço de tornar o processo orçamentário mais transparente [...]”. Em suma, o advento da LRF veio disciplinar e aumentar a importância da Lei das Diretrizes Orçamentárias, isto é, além de orientar a elaboração da LOA, a LDO deverá também determinar as regras a serem cumpridas durante a execução do orçamento, garantindo transparência ao mesmo.

3.5.4 Lei Orçamentária Anual - LOA

A Lei orçamentária anual é o instrumento utilizado pelos gestores para a concretização dos objetivos planejados no PPA e obedecidos na LDO, no intuito de viabilizar o bem-estar social à coletividade. É elemento primordial para se gerenciar despesas e receitas, haja vista que sem ela o administrador não obterá autorização para executar o orçamento.

Em consonância com o artigo 165, § 5 da CF, a lei orçamentária anual compreenderá três orçamentos:

Fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
Investimentos das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;
Seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Dos três orçamentos, o fiscal é o mais importante e refere-se aos poderes, fundos, órgãos de administração direta e indireta, bem como as fundações mantidas pelo poder público. O orçamento da seguridade social é composto pelos órgãos a ela vinculados como saúde, assistência social e previdência social da administração direta e indireta, assim como dos fundos e fundações mantidas pelo poder público. Abrange todas as despesas classificadas como de seguridade social e não somente os órgãos de seguridade social, quer dizer, todos os órgãos que fazem parte do orçamento fiscal compõem o orçamento da seguridade social. Já, o orçamento de desenvolvimento das empresas, teve sua importância minimizada com o processo de desestatização, isto é, o governo executava um orçamento monetário, no qual circulavam operações de créditos que geravam descontrole monetário e financeiro.

Conforme o artigo 5º da LRF,

O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar:

[...]

III – conterá reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias [...].

O orçamento deve dispor, também, de uma reserva de contingência no intuito de cobrir créditos adicionais. Deve-se ressaltar que tal reserva já fora quantificada na LDO, no Anexo de Riscos Fiscais.

Além disso, conforme artigo 48 da LRF, “[...] a transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos”.

Ainda conforme o art. 48 da LDF quanto à participação da população, trata-se da discussão da proposta orçamentária com representantes da população por intermédio de audiência pública, ou seja, o orçamento participativo agora é obrigação legal e, somente através desse, é que serão mantidas as atividades já instaladas e expandidas, às ações do governo, em benefício da comunidade como um todo.

Com isso, afirma-se que a participação popular constitui-se premissa básica para o fortalecimento e consolidação do planejamento e a garantia do seu cumprimento. Em síntese, tal participação popular tem como objetivo primordial dar mais transparência ao orçamento, bem como possibilitar o controle social dos atos de gestão fiscal.

O ciclo orçamentário de acordo com Lima e Castro (2003, p. 18), “o ciclo orçamentário corresponde ao período de tempo em que se processam as atividades típicas do Orçamento Público, desde sua concepção até sua apreciação final”. São as etapas realizadas, de forma ordenada, ao longo do processo orçamentário, tais como: elaboração, estudo e

aprovação, execução, avaliação e controle.

Silva (1996, p.71) afirma que:

O ciclo orçamentário corresponde ao período em que se processam as atividades peculiares do processo orçamentário, definindo-se como uma série de etapas que se repetem em períodos prefixados, segundo os quais os orçamentos são preparados, votados, executados, os resultados avaliados e as contas finalmente aprovadas. Explica ainda que o ciclo orçamentário não se confunde com o exercício financeiro, pois este corresponde a uma das fases do ciclo, ou seja, à execução do orçamento, tendo em vista que a fase de preparação da proposta orçamentária e sua elaboração legislativa precedem o exercício financeiro, e a fase de avaliação e prestação de contas ultrapassa-o.

No regime político brasileiro, o ciclo orçamentário é dividido em quatro fases principais, a saber: elaboração; estudo e votação; execução; e tomada de contas e fiscalização.

a) Elaboração - é a fase na qual é realizada a previsão de receita e a programação das despesas de acordo com a política estabelecida. O artigo 165 da Constituição Federal estabelece a obrigatoriedade de se elaborar, obedecidos os prazos definidos em Lei Complementar o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentária e o Orçamento Anual.

b) Estudo e votação - é a fase na qual é discutido e votado o orçamento pelo Legislativo. e, no caso de sua aprovação, é sancionado, promulgado e publicado.

c) Execução - é a fase na qual é realizado o planejamento da execução para cada unidade administrativa, o recebimento da receita, o empenho, a liquidação e o pagamento da despesa, a execução dos serviços, o controle interno e a avaliação dos resultados.

d) Tomada de contas e fiscalização - é a fase em que se realiza o exame das contas pelo Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas, na forma do artigo 74 da Constituição Federal.

As fases do ciclo orçamentário apresentadas permitem a inferência de que trata-se de um processo rigoroso, que deve contemplar efetivamente as condições necessárias para elaboração de um orçamento no qual estejam previstas todas as possibilidades que referenciam a tarefa administrativa, no tocante aos recursos públicos.

4 CONCLUSÃO

A análise, avaliação e verificação de fatos encontrados no decorrer desse trabalho nos dão plena convicção da necessidade de atuarmos conforme as orientações da LRF, evitando as ingerências e conseqüentemente penalidades previstas na lei.

As irregularidades nos procedimentos constatados por parte dos gestores públicos e mais especificamente gestores municipais, confirmam os erros e desequilíbrios que ocorrem na Administração Pública, em função dos trâmites nos processos, apresentarem-se fora dos parâmetros legais. Sendo os de maior relevância, a aplicação mínima com recursos da saúde e o limite de gastos com pessoal, ocasionando assim, penalidades como a rejeição de contas, apresentadas, por exemplo, por parte dos municípios que não se adequam a realidade hoje, regulamentada pela LRF.

Dentre as penas estão perda do cargo e a inabilitação, até cinco anos (oito anos em se tratando do Presidente da República), para o exercício de qualquer função pública (os dos prefeitos e vereadores também com detenção de até três anos e reclusão de até doze). No caso de crimes contra as finanças públicas haverá detenção de até dois anos e reclusão de até quatro anos, e no caso de infrações administrativas será aplicada multa de trinta por cento sobre os vencimentos anuais do infrator. Podemos citar algumas dessas irregularidades, quais sejam:

No que diz respeito às operações de crédito, com outro ente da Federação, ainda que sob a forma de novação, refinanciamento ou postergação de dívida contraída anteriormente, a penalidade é a detenção de três meses a três anos, perda do cargo e inabilitação para a função por cinco anos.

Quanto a geração de despesa com pessoal, caso ultrapasse o limite de despesa total com pessoal em cada período de apuração, a penalidade prevista em Lei é a cassação do mandato.

Outra irregularidade sujeita a penalidades previstas em Lei é o ato de inscrever, em restos a pagar, despesa que não tenha sido previamente empenhada ou que exceda o limite estabelecido na lei, esta penalidade impõe a detenção de seis meses a dois anos . No caso de deixar de adotar as medidas previstas na LRF, quando a despesa total com pessoal do respectivo Poder ou órgão exceder a 95% do limite a Lei prevê reclusão de um a quatro anos.

As dívidas consolidadas imobiliárias se ultrapassar o prazo para o retorno da Dívida Mobiliária e das Operações de Crédito aos limites, tem na sua penalidade a cassação do mandato; Proibição de receber transferências voluntárias.

E ainda, deixar de apresentar e publicar o Relatório de Gestão Fiscal, no prazo e com o detalhamento previsto na lei, a pena resulta em multa de 30% dos vencimentos anuais. Proibição de receber transferências voluntárias e contratar operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária.

Uma das mudanças do novo modelo de gestão pública é o orçamento participativo, através do qual é possível obter transparência que é requisito primordial para a eficiente administração dos recursos públicos. Diante dessa modalidade de orçamento, a sociedade pode participar diretamente, através da sua opinião, na elaboração do orçamento público. Essa abertura para o relacionamento direto é muito importante porque permite à comunidade apontar as obras prioritárias, para as quais deverá ser direcionado o dinheiro colocado à disposição dos administradores públicos. Outro fator positivo da aproximação entre eleitores e representantes públicos, consiste na possibilidade de a sociedade poder compreender melhor a estrutura administrativa e a administração expor a situação em que o município se encontra. E nessa interação, repousa a democracia social.

Diante desse contexto, a responsabilidade dos gestores públicos não pode ficar restrita à vontade de fazer, à boa intenção e às promessas. Esse novo modelo administrativo exige que as ações dos administradores sejam traduzidas em programas e políticas sociais sólidas, capazes de permitir um ambiente confortável para toda a coletividade. Todas estas medidas impostas legalmente são de suma importância para o País, porque possibilitarão o restabelecimento financeiro e, por consequência, o desenvolvimento econômico e social, uma vez que os recursos recolhidos aos cofres públicos serão aplicados em obras e programas para o bem da coletividade e não para satisfazer interesses particulares.

À medida que aumenta a participação e o reconhecimento do trabalho que a classe contábil realiza, cresce também a sua responsabilidade. Como profissionais detentores de informações ricas e privilegiadas, são capazes de influenciar positivamente os gestores públicos e contribuir para a tomada de decisões, opinando sobre aquela que traga o melhor retorno para a sociedade.

REFERÊNCIAS

- ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8.ed. São Paulo: 1995.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da república federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. 27. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2001. 331 p. (Coleção Saraiva de Legislação).
- BRASIL. Lei **Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e dá outras providências. Revista Brasileira de contabilidade – Guia contábil da lei de responsabilidade fiscal: Brasília, 2000.
- Lei nº 4320, de 17 de março de 1964, que estatui normas de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da união, dos municípios e do distrito federal.
- CHAUFUN, Nelson. **Entendendo a contribuição da política fiscal, do PPA e da LDO para a gestão fiscal responsável**. Rio de Janeiro: IBAM/BNDES, 2001.
- CRUZ, Flávio. da (coord.) **Lei de responsabilidade fiscal comentada**: lei complementar nº101, de 4 de maio de 2000. São Paulo: Atlas, 2000.
- CRUZ, Flávio da et al. **Comentários à Lei nº 4.320**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- CRUZ, F.;GLOCK, J.O. **Controle interno nos municípios**: orientação para a implantação e relacionamento com os tribunais de contas. São Paulo: Atlas, 2003.
- FIGUEIREDO, C. M. C. et al. **Comentários à lei de responsabilidade fiscal**. Recife: Nossa Livraria, 2001.
- FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral**. 22.ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- GIACOMONI, J. **Orçamento público**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- GONÇALVES, Marcos Flávio R. **Traçando um panorama geral da Lei de responsabilidade fiscal**. Rio de Janeiro: IBAM/BNDES, 2001.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.
- KHAIR, Amir Antônio. **Lei de responsabilidade fiscal**: guia de orientação para prefeituras. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão; BNDS, 2000.
- KOHAMA, Hélio. **Contabilidade pública**: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.
- KOHAMA, H. **Contabilidade pública - teoria e prática**, 6.ed.. São Paulo. Atlas. 1998.
- LIMA, D. V. de; CASTRO, R. G. de. **Contabilidade pública**: integrando União, Estados e

Municípios (Siafi e Siafem). 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MORAES, Viana E. M. **A Lei de responsabilidade fiscal e a previdência dos servidores públicos municipais. previdência social:** Coleção Previdência Social, série estudos. Brasília: Funprev/ANASPS, 2001.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro.** 18.ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro.** 27. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2002.

NUNES, Selene Peres Peres. (org.) **Programa nacional de treinamento.** Manual Básico de Treinamento para Municípios. Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão. 2. ed. Revista e atualizada. Brasília, 2002.

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade governamental:** um enfoque administrativo. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

SILVA, L. M. **Contabilidade governamental:** um enfoque administrativo. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2003.