



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

ADRIANA MENESSES DE GOIS
ALOYSIO PEREIRA DANTAS SOBRINHO

**PRINCÍPIOS DA IMPESSOALIDADE, MORALIDADE E
CONTINUIDADE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: Impacto
das Perdas Não Contabilizadas**

**Aracaju - SE
2007**

**ADRIANA MENESSES DE GOIS
ALOYSIO PEREIRA DANTAS SOBRINHO**

**PRINCÍPIOS DA IMPESSOALIDADE, MORALIDADE E
CONTINUIDADE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: Impacto
das Perdas Não Contabilizadas**

**Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao
Núcleo de Pós-graduação e Extensão da Faculdade
de Administração e Negócio de Sergipe, como
exigência para obtenção do título de Especialista em
Auditoria Governamental e Contabilidade Pública.**

Orientador: Prof. Rommel Robatto

**Aracaju - Se
2007**

FICHA CATALOGRÁFICA

Gois, Adriana Meneses de
Princípios da Impessoalidade, Moralidade e Continuidade na
Administração Pública: Impacto das Perdas Não Contabilizadas /
Adriana Meneses de Góis, Aloysio Pereira Dantas Sobrinho. – 2007.
70f.

Monografia (especialização) – Faculdade de Administração e
Negócios de Sergipe, 2007.

Orientação: Rommel Robatto

1. Contabilidade Pública I. Título

CDU 657.1:336.1

**ADRIANA MENESSES DE GOIS
ALOYSIO PEREIRA DANTAS SOBRINHO**

**PRINCÍPIOS DA IMPESSOALIDADE, MORALIDADE E
CONTINUIDADE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: Impacto
das Perdas Não Contabilizadas**

**Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Núcleo de Pós-graduação e
Extensão da Faculdade de Administração e Negócio de Sergipe, como exigência para
obtenção do título de Especialista em Auditoria Governamental e Contabilidade Pública.**

BANCA EXAMINADORA

1º Examinador

2º Examinador

3º Examinador

Aracaju (Se), ____ de _____ de 2007.

AGRADECIMENTOS

Agradecemos, primeiramente a Deus, pelo dom da vida e por nos proporcionar a chance de desenvolver a ampliar nosso aprendizado intelectual.

Aos pais, pela trajetória de vida que nos foi delineada à base de muito amor e dedicação, mostrando-nos e ensinando-nos a essência da retidão de caráter para uma vida mais digna. A nossos familiares pelo apoio dado ao longo desta jornada e por respeitar e entender nossas ausências.

A todos os professores do curso de extensão, pelos novos conhecimentos adquiridos ao longo desta caminhada e pelos exemplos de garra e determinação em busca de uma sociedade mais justa.

A todos os que fazem parte da equipe técnica e operacional da FANESE e aos que, mesmo distante, conseguiram firmar um elo de ligação em nossas vidas.

A todos vocês, o nosso sincero agradecimento e gratidão.

RESUMO

Este trabalho de cunho bibliográfico partiu do interesse de se buscar entender o porquê da não contabilização das perdas e o impacto destas nos princípios da Administração Pública. O governo federal tem produzido muitas normas legais disciplinando a prática da contabilidade na gestão dos recursos públicos. A divulgação de valores transferidos a municípios, com finalidade de aplicação certa, é um exemplo. Os dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal que incentivam a transparência dos atos de gestão e a criação de conselhos sociais para fiscalização de recursos destinados à saúde e educação, também. A contabilidade pública cuida dos registros dos atos e fatos praticados na área governamental. As informações geradas pela contabilidade pública são do interesse de toda a sociedade, potencial usuário dos serviços e bens públicos e financiador das ações governamentais através dos tributos que lhe são cobrados. O objetivo deste trabalho é mostrar que estas perdas não contabilizadas ao longo do tempo, vão se tornando um grave problema para a administração pública e se antepõem aos princípios da impessoalidade, moralidade e continuidade na Administração Pública denotando a inconstitucionalidade da não aplicabilidade dos mesmos quando tais despesas não são contabilizadas. Priorizou-se o estudo respaldado na Lei de Responsabilidade Fiscal, no intuito de evidenciar que tal prática abusiva de poder denotaria, por este instituto legal, a ilicitude dos atos dos gestores públicos, mas que, no entanto, ainda ficam impunes e sempre encontram brechas para ludibriar tal instituto. Intencionalmente, pretende-se mostrar ainda que a Lei de Responsabilidade Fiscal é um instrumento que o cidadão deve adotar com fonte de informações para o controle público, bem como para avaliação dos administradores. Metodologicamente, trabalhou-se com a pesquisa bibliográfica, buscando respaldo em livros, doutrina e artigos que tratassesem sobre o tema, a fim de que se pudesse chegar a uma conclusão final. Observar-se-á que, no processo de todo este trabalho final, alicerçou-se no ordenamento jurídico brasileiro, na intenção de fazer valer a assertiva da obrigatoriedade de contabilização de qualquer despesa pública e da ilicitude prescritas a partir do não cumprimento de tal formalidade.

Palavras-chave: Perdas, Contabilização, Lei de Responsabilidade Fiscal, Impacto.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	6
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	9
2.1 Administração Pública: Análise Conceitual	9
2.2 Avaliação do Desempenho das Organizações Públicas	10
2.3 O Interesse Público	11
2.4 Princípios da Administração Pública.....	12
2.4.1 A Impessoalidade.....	14
2.4.2 Princípio da Moralidade Administrativa.....	15
2.4.3 O Princípio da Continuidade.....	19
2.5 As Políticas Públicas Respaldadas nos Princípios.....	21
3 AS DESPESAS PÚBLICAS E O ORÇAMENTO	24
3.1 Análise Conceitual.....	24
3.2 Orçamento.....	26
3.2.1 Instrumentos de planejamento.....	27
3.3 O Controle Da Administração Pública Brasileira – Base Legal.....	31
3.4 A Lei De Responsabilidade Fiscal	40
3.4.1 Disciplina da Lei de Responsabilidade Fiscal	42
3.4.2 A L.R.F e seu art.42.....	45
3.5 A LRF e as Perdas não Contabilizadas.....	46
3.6 LRF: Planejamento, Controle, Transparência e Responsabilização.....	47
3.7 As Despesas Irrelevantes: Contribuindo para a Não Contabilização.....	51
3.7.1 Outras Perdas Não contabilizadas: A L.R.F versus as obras inacabadas.....	52
4 O PAPEL DA CONTABILIDADE NO CONTROLE DOS RECURSOS PÚBLICOS.....	53
4.1 A Contabilidade como Instrumento de Informação.....	54
4.2 A Natureza das Informações da Contabilidade Pública.....	58
4.3 Os Restos a Pagar na Contabilidade Pública	59
4.4. Disfunções Acumuladas e a Ação da LRF	63
5 CONCLUSÃO	65
REFERÊNCIAS	68

1 INTRODUÇÃO

O Estado Democrático Brasileiro surge na intenção de criar um governo voltado para as necessidades da população e trabalhando para lhe oferecer condições de sobrevivência, assegurando-lhe os direitos elencados na Carta Maior. É através da Administração Pública que ele vai conseguir ministrar todo o processo administrativo de controle, gerenciando de forma eficaz as receitas e despesas públicas em prol dos cidadãos.

Os governos em todo o mundo estão empreendendo esforços na busca da maior eficiência e eficácia da administração pública. Agilizar e modernizar o Estado tem sido a pauta da agenda política de diversos países.

Na tentativa de criar um Estado mais barato e eficiente, torna-se necessário um maior controle dos gastos públicos e uma maior transparência na aplicação dos recursos públicos.

Entretanto, pelas constantes mudanças políticas por que vem passando o país e, concomitantemente, por força das mudanças decorrentes das reformas políticas e dos cargos políticos, percebe-se que controlar os gastos públicos, mesmo com todo um arcabouço legal, torna-se uma difícil tarefa.

Na verdade, as receitas e despesas públicas devem ser escrituradas a todo ano e, para melhor controle, devem constar nos ditames da Contabilidade Pública. Destarte, não é isso que se evidencia na verdadeira gestão administrativa do Estado. Não raras as vezes, muitas despesas não são contabilizadas, respaldadas num artigo da LRF que trata das despesas irrelevantes. Notoriamente, estas são assim cognominadas por não interferirem nas despesas. Entretanto, olhando-se sob a ótica de acumulação, observa-se que, a partir do momento em

que estas se tornam corriqueiras, seu acúmulo demanda num montante que vai interferir circunstancialmente no orçamento público.

Neste contexto surge a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que passa a ser o código de conduta para os administradores públicos de todo o país. Com estas novas regras, os governantes, sejam eles da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios terão que obedecer, sob pena de severas sanções, aos princípios do equilíbrio das contas públicas, de gestão orçamentária e financeira responsável, eficiente e eficaz, sobretudo, transparente.

O objetivo da transparência é garantir a todos os cidadãos, individualmente, por meio das diversas formas em que costumam se organizar, acesso às informações que explicitam as ações a serem praticadas pelos governantes, as em andamento e as executadas em períodos anteriores, quando prevê ampla divulgação, inclusive por meios eletrônicos e realização de audiências públicas, dos planos, diretrizes orçamentárias, orçamentos, relatórios periódicos da execução orçamentária e da gestão fiscal, bem como das prestações de contas e pareceres prévios emitidos pelos tribunais de contas.

Promovendo o ajustando as contas públicas haverá um maior aumento da disponibilidade de recursos para o investimento em programas de desenvolvimento social e econômico, reforçando as bases do desenvolvimento sustentado.

O objetivo deste trabalho é mostrar que estas perdas não contabilizadas ao longo do tempo, vão se tornando um grave problema para a administração pública e se antepõem aos princípios da impessoalidade, moralidade e continuidade na Administração Pública denotando a inconstitucionalidade da não aplicabilidade dos mesmos quando tais despesas não são contabilizadas.

Priorizou-se o estudo respaldado na Lei de Responsabilidade Fiscal, no intuito de evidenciar que tal prática abusiva de poder denotaria, por este instituto legal, a ilicitude dos

atos dos gestores públicos, mas que, no entanto, ainda ficam impunes e sempre encontram brechas para ludibriar tal instituto.

Intencionalmente, pretende-se mostrar ainda que a Lei de Responsabilidade Fiscal é um instrumento que o cidadão deve adotar com fonte de informações para o controle público, bem como para avaliação dos administradores.

Metodologicamente, trabalhou-se com a pesquisa bibliográfica, buscando respaldo em livros, doutrina e artigos que tratassesem sobre o tema, a fim de que se pudesse chegar a uma conclusão final. Observar-se-á que, no processo de todo este trabalho final, alicerçou-se no ordenamento jurídico brasileiro, na intenção de fazer valer a assertiva da obrigatoriedade de contabilização de qualquer despesa pública e da ilicitude prescritas a partir do não cumprimento de tal formalidade.

Para os pós-graduandos, este estudo foi de significativa valia, visto que veio ratificar, mais uma vez, a necessidade e a importância da atuação Contabilidade Pública para o controle de todas as despesas e receitas do Estado, além de mostrar que constante reciclagem de qualquer profissional não apenas abre seus horizontes intelectuais, mas fá-lo tomar consciência da necessidade de sua atuação como cidadão na sociedade.

2 A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E SEUS PRINCÍPIOS

Os princípios são normas, e, como tal, dotados de positividade, que determinam condutas obrigatórias e impedem a adoção de comportamentos com eles incompatíveis. Servem, também, para orientar a correta interpretação das normas isoladas, indicar, dentre as interpretações possíveis diante do caso concreto, qual deve ser obrigatoriamente adotada pelo aplicador da norma, em face dos valores consagrados pelo sistema jurídico.

. O Poder Público, como sabemos, é o agente do bem comum. Cabe-lhe satisfazer as necessidades coletivas, diretamente ou mediante concessão, permissão ou autorização, notadamente aquelas relativas à educação, saúde, saneamento, energia, transporte coletivo etc. Para disseminar tais benefícios à população, é indispensável a realização de despesas que implicam na utilização de recursos públicos, arrecadados dessa mesma população para que a ela voltem sob a forma de escolas, hospitais, estradas, iluminação etc. Vê-se, logo aqui, que o dinheiro arrecadado pelo Poder Público, com base em seu poder de império, não lhe pertence e sim ao povo. Para que se possa ter uma visão do como ele trabalha o erário, necessário se faz ser feito um controle. Através dos princípios administrativos pode-se ter um controle dos gastos públicos, pois ele se orienta pelos mesmos.

Com a promulgação da Constituição de 1988, inovações significativas foram introduzidas na dinâmica e no conteúdo do controle dos atos que, mediata ou imediatamente, geram despesas para os cofres públicos.

2.1 Administração Pública: Análise Conceitual

A administração pública pode ser definida objetivamente como a atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve para a consecução dos interesses coletivos e

subjetivamente como o conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas aos quais a lei atribui o exercício da função administrativa do Estado.

Tomando o conceito de Administração Pública em seu sentido *orgânico*, isto é, no sentido de conjunto de órgãos e pessoas destinados ao exercício da totalidade da ação executiva do Estado, a Constituição Federal do Brasil positivou os princípios gerais norteadores da totalidade de suas funções, considerando todos os entes que integram a Federação brasileira (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

2.2 Avaliação do Desempenho das Organizações Públicas

O objetivo perseguido por uma grande parcela de gestores governamentais quando se refere à Avaliação de Desempenho das entidades públicas, é o de determinar as diretrizes, os planos estratégicos e operacionais, os objetivos e as metas dessas organizações e os processos de trabalho no sentido de promover sua efetividade, eficácia e eficiência que associados com a busca de produtividade e qualidade de produtos e de processos produtivos podem conduzir a um resultado altamente satisfatório.

Em princípio, é necessário que o Governo zele para que tanto estes como os objetivos econômicos e sociais sejam atingidos, e, para tal, faz-se necessário a adoção de uma administração por objetivos que:

- Resgate a função planejamento, definindo planos, diretrizes, prioridades, planos de ação a nível funcional, setorial e regional;
- As secretarias orientem os órgãos subordinados para que os planos, objetivos e metas de cada entidade sejam orientados para um crescente atendimento das necessidades sociais, segundo a missão de cada entidade, observando-se a qualidade e da amplitude de seus serviços;
- Exista vontade política em reestruturar e modernizar o setor público, enfrentando os naturais conflitos político-institucionais;
- A diretoria designada para a entidade seja competente para assumir os papéis projetados para ela, receba apoio governamental e os meio indispensáveis para o cumprimento de suas atribuições.

Os interesses dos órgãos supervisionados, a princípio, coadunam-se com aqueles do Governo. À medida que se consolidam como entidades e como grupos sociais corporativos, desenvolvem alguns objetivos próprios, são eles:

- O desenvolvimento e a garantia de autonomia de gestão;
- A reprodução da entidade, enquanto unidade econômica, social e corporativa;
- A expansão das atividades da entidade;
- A proteção em relação a ingerências externas, inclusive a criação de barreiras à eventual privatização das atividades da entidade.

É a sociedade quem se beneficia das decisões públicas emergentes de melhores sistemas de planejamento e de avaliação de desempenho, no sentido de receber serviços públicos em maior extensão e de melhor qualidade e pagar menores preços por serviços públicos e ter estabilizada, ou até mesmo reduzida, sua carga de impostos.

A sociedade juntamente com o seu representante legal, o Poder Legislativo, através de associações de qualquer natureza, poderá à medida que os compromissos venham a ser divulgados publicamente, conhecer as metas de serviços e de eficiência programados por cada entidade pública, de avaliar seu cumprimento, ou as causas do descumprimento. Mecanismos mais democráticos de controle do Estado pela sociedade poderão se apoiar nesse instrumento.

Sistemas de Avaliação de desempenho não pode ser sobrecarga adicional aos já excessivos controles de meios. Assim sendo, sua validação depende de vontade política do Estado em extinguir e simplificar controles que, ao cercear a autonomia gerencial das entidades, impedem ganhos de eficiência indispensáveis.

2.3 O Interesse Público

Os investidores estão exigindo normas contábeis globais e a contabilidade deve fornecê-las o mais rapidamente possível. Os contadores e outros participantes de mercado de

capitais vêm que a globalização de negócios está entre nós e apoiam, cada vez mais, a criação de normas contábeis de uso internacional para produção de informações comparáveis.

A economia global em pleno crescimento e as pressões do mercado estão conduzindo à exigência de um conjunto de normas transparentes e de relatórios contábeis comparáveis, para uso em todo o mundo. Essas pressões do mercado incluem a redução de riscos de investimentos e menores custos de capital como resultado de informações contábeis transparentes e comparáveis, de alta qualidade, de acordo com as normas internacionais.

2.4 Princípios da Administração Pública

O Direito Administrativo rege-se essencialmente pelos seus princípios. Não há um "Código Administrativo". Da lição de Meirelles (1993, p.82):

[...] Por esses padrões é que deverão se pautar todos os atos e atividades administrativas de todo aquele que exerce o poder público. Constituem, por assim dizer, os fundamentos da ação administrativa, ou, por outras palavras, os sustentáculos da atividade pública. Relegá-los é desvirtuar a gestão dos negócios públicos e olvidar o que há de mais elementar para a boa guarda e zelo dos interesses sociais.

A Constituição de 1988 inovou ao fazer expressa menção a alguns princípios a que se submete a Administração Pública Direta e Indireta, a saber, os princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade administrativa, da publicidade e eficiência (art. 37, caput, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 4-6-98), aos quais a Constituição Estadual acrescentou os da razoabilidade, finalidade, motivação e interesse público (art. 111).

Como reza o art. 37 da Constituição Federal, os princípios da Administração Pública são os da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

“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(...)”

Do ponto de vista do controle da despesa, da fiscalização contábil, financeira e orçamentária, a administração se rega pelos princípios da legalidade e economicidade (art. 70 da CF) que, combinado com o art. 74 ainda cuida do exame da eficácia e eficiência.

Art 70: A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno da cada poder.

Observando a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 74, inciso II:

Os poderes Legislativos, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de”:

II – "comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

São princípios que já se encontram, totalmente inseridos na legislação pátria, servindo como medidas de desempenho, indicadores de resultado e instrumento de avaliação da administração pública. A população está, a cada dia, mais consciente de seus direitos e de sua cidadania, e cobra dos seus representantes mais seriedade na gestão dos recursos públicos. Exigem serviços públicos mais ágeis e de qualidade, como retorno e compensação pela alta carga tributária a que está submetida.

A Lei nº 9.784, de 29-1-99 (Lei do Processo Administrativo Federal), no artigo 22, faz referência aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

2.4.1 A Impessoalidade

Impessoalidade, ao modo de ver de Bandeira de Mello (2000, p.86) “[...][traduz a idéia de que a Administração tem que tratar a todos os administrados sem discriminações, benéficas ou detrimentosas. O princípio em causa não é, senão, o próprio princípio da igualdade ou isonomia”.

Presente na Constituição, arts. 37, *caput*, e 5º, *caput*, traduz-se pela igualdade de tratamento de todos pelo Estado. Como prevê o art. 5º, em menção, “todos são iguais perante a lei”. Ora, se essa assertiva vale para a lei, também valerá em função do Estado, isto porque o Estado nada mais é do que um ente por lei constituído.

Se o interesse da organização estatal é secundário, o interesse da pessoa que, na qualidade de agente público, exerce a função administrativa é irrelevante. Daí o princípio da impessoalidade.

Este princípio, que aparece pela primeira vez, com essa denominação, no art. 37 da Constituição de 1988, está dando margem a diferentes interpretações, pois, ao contrário dos demais, não tem sido objeto de cogitação pelos doutrinadores brasileiros. Exigir impessoalidade da Administração tanto pode significar que esse atributo deve ser observado em relação aos administrados como à própria Administração. No primeiro sentido, o princípio estaria relacionado com a finalidade pública que deve nortear toda a atividade administrativa.

Significa que a Administração não pode atuar com vistas a prejudicar ou beneficiar pessoas determinadas, uma vez que é sempre o interesse público que tem que nortear o seu comportamento. Aplicação desse princípio encontra-se, por exemplo, no artigo 100 da Constituição, referente aos precatórios judiciais; o dispositivo proíbe a designação de pessoas ou de casos nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para esse fim.

Art. 100. à exceção dos créditos de natureza alimentícia, os pagamentos devidos pela Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos

precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibido a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim.

2.4.2 Princípio da Moralidade Administrativa

A moralidade é pressuposto básico para o exercício adequado da função administrativa. A dificuldade quanto à observância desse princípio é a subjetividade do conceito de moralidade. Não há parâmetros jurídicos objetivos para distinguir-se o que é moral e o que é imoral. Toda moral é autônoma.

A Constituição de 1988 insculpiu em seu texto, como um dos princípios orientadores da administração pública, o princípio da moralidade. Os atos administrativos devem estar, pois, imbuídos de um substrato ético, cuja realização é objeto, sem dúvida, do controle, como o são a legalidade, a legitimidade e a economicidade.

Em resumo, sempre que em matéria administrativa se verificar que o comportamento da Administração ou do administrado que com ela se relaciona juridicamente, embora em consonância com a lei, ofende a moral, os bons costumes, as regras de boa Administração, os princípios de justiça e de eqüidade, a idéia comum de honestidade, estará havendo ofensa ao princípio da moralidade administrativa.

A distinção entre moral e direito é antiga, ambos representados por círculos concêntricos, sendo o maior correspondente à moral e, o menor, ao direito. Lícitude e honestidade seriam os traços distintivos entre o direito e a moral, uma aceitação ampla do brocado segundo o qual *non omne quod licet honestum est* (nem tudo o que é legal é honesto).¹

Embora não se identifique com a legalidade (porque a lei pode ser imoral e a moral pode ultrapassar o âmbito da lei), a imoralidade administrativa produz efeitos jurídicos,

porque acarreta a invalidade do ato, que pode ser decretada pela própria Administração ou pelo Poder Judiciário. A apreciação judicial da imoralidade ficou consagrada pelo dispositivo concernente à ação popular (art. 5º, LXXIII, da Constituição) e implicitamente pelos já referidos artigos 15, V, 37, § 4º, e 85, V, este último considerando a improbidade administrativa como crime de responsabilidade.

LXXIII - qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência;

Art. 15. É vedada a cassação de direitos políticos, cuja perda ou suspensão só se dará nos casos de:

V - improbidade administrativa, nos termos do art. 37, § 4º.

§ 4º - Os atos de improbidade administrativa importarão a suspensão dos direitos políticos, a perda da função pública, a indisponibilidade dos bens e o resarcimento ao erário, na forma e gradação previstas em lei, sem prejuízo da ação penal cabível.

Art. 85. São crimes de responsabilidade os atos do Presidente da República que atentem contra a Constituição Federal e, especialmente, contra:

V - a probidade na Administração;

Pelo princípio da moralidade administrativa, não bastará ao administrador o estrito cumprimento da estrita legalidade, devendo ele, no exercício de sua função pública, respeitar os princípios éticos de razoabilidade e justiça, pois a moralidade constitui, a partir da Constituição de 1988, pressuposto de validade de todo ato da Administração pública.

Como ressalta Hely Lopes Meirelles (1993,p.98), "não se trata - diz Hauriou, o sistematizador de tal conceito - da *moral comum*, mas sim de uma *moral jurídica*, entendida como “o conjunto de regras de conduta tiradas da disciplina interior da Administração.”

Ensina Maria Sylvia Zanella di Pietro (1994,p.87):

Não é preciso penetrar na intenção do agente, porque do próprio objeto resulta a imoralidade. Isto ocorre quando o conteúdo de determinado ato contraria o senso comum de honestidade, retidão, equilíbrio, justiça, respeito à dignidade do ser humano, à boa fé, ao trabalho, à ética das instituições. A moralidade exige proporcionalidade entre os meios e os fins a atingir; entre os sacrifícios impostos à coletividade e os benefícios por ela auferidos; entre as vantagens usufruídas pelas autoridades públicas e os

encargos impostos à maioria dos cidadãos. Por isso mesmo, a imoralidade salta aos olhos quando a Administração pública é pródiga em despesas legais, porém inúteis, como propaganda ou mordomia, quando a população precisa de assistência médica, alimentação, moradia, segurança, educação, isso sem falar no mínimo indispensável à existência digna. Não é preciso, para invalidar despesas desse tipo, entrar na difícil análise dos fins que inspiraram a autoridade; o ato em si, o seu objeto, o seu conteúdo, contraria a ética da instituição, afronta a norma de conduta aceita como legítima pela coletividade administrada. Na aferição da imoralidade administrativa, é essencial o princípio da razoabilidade.

O Supremo Tribunal Federal, analisando o princípio da moralidade administrativa, manifestou-se afirmando: Poder-se-á dizer que apenas agora a Constituição Federal consagrou a moralidade como princípio de Administração pública (art. 37 da Constituição Federal). Isso não é verdade. Os princípios podem estar ou não explicitados em normas.

Normalmente, sequer constam de texto regrado. Defluem no todo do ordenamento jurídico. Encontram-se ínsitos, implícitos no sistema, permeando as diversas normas regedoras de determinada matéria. O só fato de um princípio não figurar no texto constitucional, não significa que nunca teve relevância de princípio. A circunstância de, no texto constitucional anterior, não figurar o princípio da moralidade não significa que o administrador poderia agir de forma imoral ou mesmo amoral. Como ensina Jesus Gonzales Perez “el hecho de su consagración en una norma legal no supone que con anterioridad no existiera, ni que por tal consagración legislad haya perdido tal carácter” (*El principio de buena fe en el derecho administrativo*. Madri, 1983. p. 15). Os princípios gerais de direito existem por força própria, independentemente de figurarem em texto legislativo. E o fato de passarem a figurar em texto constitucional ou legal não lhes retira o caráter de princípio. O agente público não só tem que ser honesto e probó, mas tem que mostrar que possui tal qualidade. Como a mulher de César.

Para Hely Lopes Meirelles (1993, p.123), citando Maurice Hariou entende a moralidade administrativa da seguinte forma:

[..] constitui, hoje em dia, pressuposto de validade de todo ato da Administração Pública (CF, art. 37, caput). Não se trata – diz Hariou, o sistematizador de tal conceito – da *moral comum*, mas sim de uma *moral jurídica*, entendida como “o conjunto de regras de conduta tiradas da disciplina interior da Administração”. Desenvolvendo sua doutrina, explica o mesmo autor que o agente administrativo, como ser humano dotado da capacidade de atuar, deve, necessariamente, distinguir o Bem do Mal, o honesto do desonesto. A, ao atuar, não poderá desprezar o elemento ético de sua conduta. Assim, não terá que decidir somente entre o legal e o ilegal, o justo e o injusto, o conveniente e o inconveniente, o oportuno e o inoportuno, mas também entre o honesto e o desonesto.

Já Emerson Garcia (200, p.86) anota o seguinte:

A moralidade administrativa coexiste com a legalidade, não sendo mero apêndice desta. O princípio da moralidade administrativa atua como um mecanismo aglutinador, extraíndo o sumo de todos os princípios regentes da atividade estatal e condensando-os em *standards*. Os atos administrativos, além de estarem em consonância com a lei, devem apresentar conformidade com a moralidade administrativa, sendo necessária a existência de uma relação harmônica entre a situação fática, a intenção do agente e o ato praticado, analisando-se no contexto deste a motivação declinada e a finalidade almejada.

Vladimir da Rocha França também faz considerações a respeito do que seria a moralidade administrativa as quais achamos importante mencionar, quais sejam:

A moralidade administrativa constitui o princípio jurídico que norteia a ética da atividade administrativa, vinculada esta à finalidade que lhe foi abstratamente atribuída pelo ordenamento jurídico (cf. Rocha 1994, p.191). “o acatamento do princípio da moralidade pública dá-se pela qualidade ética do comportamento virtuoso do agente que encarna, em determinada situação, o Estado-administrador, entendendo-se tal virtuosidade como a conduta conforme à natureza do cargo por ele desenvolvida, dos fins buscados e consentâneos com o Direito, e dos meios utilizados para o atingimento destes fins”, fornecendo o sistema jurídico o conteúdo e a forma de concretização dos elementos da prática administrativa moral (honestidade, boa-fé, lealdade) (Rocha 1994: 193-194). Constitui “regra de civilidade essencial à sobrevivência das instituições democráticas (Zancaner 1993:210).

Para Celso Antonio Bandeira de Mello (1997, p.101-02):

A Administração e seus agentes têm de atuar na conformidade de princípios éticos. Viola-los implicará violação ao próprio Direito, configurando *ilicitude* que sujeita a conduta viciada à invalidação, porquanto tal princípio assumiu foros de *pauta jurídica*, na conformidade do art. 37 da Constituição. Compreendem-se em seu âmbito, como é evidente, os chamados princípios da lealdade e boa-fé, tão oportunamente encarecidos pelo mestre espanhol Jesús González PERES em monografia preciosa. Segundo os cânones da lealdade e da boa-fé, a Administração haverá de proceder em relação aos administrados com sinceridade e lhaneza, sendo-lhe interdito qualquer comportamento astucioso, eivado de malícia,

produzido de maneira a confundir, dificultar ou minimizar o exercício de direitos por parte dos cidadãos.

O princípio da moralidade significa que "[...] a Administração e seus agentes têm de atuar na conformidade dos princípios éticos". (BANDEIRA DE MELLO, 1997, p.89)

Na opinião Hariou (apud Figueiredo, 1995, p.82) encontramos a lição de que, referindo-se à moralidade administrativa, nos ensina que:

[...] sua existência provém de tudo que, possuindo uma conduta, pratica, forçosamente, a distinção do bem e do mal. Como a Administração tem uma conduta, ela pratica esta distinção ao mesmo tempo que aquela do justo e injusto, do lícito e do ilícito, do honorável e do desonorável, do conveniente e do inconveniente. A moralidade administrativa é freqüentemente mais exigente que a legalidade. Veremos que a instituição do excesso do poder, graças à qual são anulados muitos atos da Administração, é fundada tanto na noção de moralidade administrativa quanto na legalidade, de tal sorte que a Administração é ligada, em certa medida, pela moral jurídica, particularmente no que concerne ao desvio de poder.

O Princípio da Moralidade administrativa obriga o administrador público a observar não apenas a lei que condiciona sua atuação, mas também outras regras éticas, extraídas do sistema normativo. Acha-se protegido no artigo 5º, LXXIII, que prevê o cabimento de ação popular para anulação de "[...] ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente..." (BANDEIRA DE MELO, 1997, p. 89-90)

2.4.3 O Princípio da Continuidade

O Princípio da Continuidade no Serviço Público diz respeito ao fornecimento dos serviços essenciais à população, ou seja, indispensáveis à coletividade, quais sejam, de acordo com a Lei 7.783, de 28 de junho de 1989: tratamento e abastecimento de água; produção e distribuição de energia elétrica, gás e combustíveis; assistência médica e hospitalar; distribuição e comercialização de medicamentos e alimentos; serviços funerários e transporte coletivo; captação e tratamento de esgoto e lixo; telecomunicações e a guarda, uso e controle

de substâncias radioativas, equipamentos e materiais nucleares; processamento de dados ligados a serviços essenciais; controle de tráfego aéreo e compensação bancária (SARDI JUNIOR, 2004,p. 02).

Observa-se que tais serviços são de competência da Administração Pública e suas autarquias, concessionárias, ou permissionárias, de maneira ininterrupta, para que o interesse da coletividade não venha a ser prejudicado.

Medauar(2000, p. 154), comenta: “Durante muito tempo o princípio da continuidade justificou a proibição de greve dos servidores públicos. Hoje, em muitos ordenamentos já se reconhece o direito de greve dos servidores públicos...”.

Neste ínterim, é relevante lembrar que há limites à greve na Administração Pública, justamente devido ao princípio da continuidade, visto que os serviços elencados alhures devem ser mantidos mesmo nos períodos de paralisação. Outra consequência do princípio da continuidade é, por exemplo, a necessidade de substituição o mais breve possível para o preenchimento temporário em cargos do serviço público essencial.

Para Di Pietro (2002, p.74)., afirma-se mais uma vez a essência do princípio em discussão: “Por esse princípio entende-se que o serviço público, sendo a forma pela qual o Estado desempenha funções essenciais ou necessárias à coletividade, não pode parar”.

O cidadão tem o direito a todos os serviços públicos essenciais, e os deve exigir, de maneira contínua, conforme o princípio da continuidade e também o Código de Defesa do Consumidor, Lei n.º 8.078, de 11 de setembro de 1990, que em seu artigo 22 traz: “Os órgãos públicos, por si ou suas empresas, concessionárias, permissionárias ou sob qualquer outra forma de empreendimento, são obrigados a fornecer serviços adequados, eficientes, seguros e, quanto aos essenciais contínuos”

Portanto, como observado, a interrupção de serviços prestados pela Administração Pública, vistos como essenciais, não se trata somente de desrespeito ao princípio da

continuidade do serviço público, ou ao Código do Consumidor, mas também, e sobretudo, um desacato à Lei Maior, nossa Constituição Federal que garante ao cidadão a prestação dos serviços essenciais.

2.5 As Políticas Públicas Respaldadas nos Princípios

O interesse jurídico pelas políticas públicas vem crescendo em simetria com o agigantamento do Poder Executivo, fenômeno próprio do Estado social. Tanto que justifica um reexame da classificação tradicional dos poderes estatais, baseada na supremacia do Poder Legislativo e no papel secundário do Poder Executivo, deslocando o lugar de destaque da lei para as políticas públicas, ou seja, do Estado legislativo para o Estado social, que tem na realização de finalidades coletivas a sua principal fonte de legitimidade. (COMPARATO, 1997, p.17)

Pode-se dizer que as políticas públicas representam os instrumentos de ação dos governos, numa clara substituição dos "governos por leis" (*government by law*) pelos "governos por políticas" (*government by policies*). O fundamento mediato e fonte de justificação das políticas públicas é o Estado social, marcado pela obrigação de implemento dos direitos fundamentais positivos, aqueles que exigem uma prestação positiva do Poder Público (BUCCI, 1996, P. 135).

Há uma questão que deve ser analisada previamente à definição de política pública: a política não é uma norma nem um ato jurídico; no entanto, as normas e atos jurídicos são componentes da mesma, uma vez que esta pode ser entendida como "um conjunto organizado de normas e atos tendentes à realização de um objetivo determinando". As normas, decisões e atos que integram a política pública têm na finalidade da política seus parâmetros de unidade. Isoladamente, as decisões ou normas que a compõem são de natureza heterogênea e submetem-se a um regime jurídico próprio (COMPARATO, 1997, p. 18).

No entendimento de COMPARATO, as políticas públicas são programas de ação governamental (1997, p. 18). O autor segue a posição doutrinária de DWORKIN, para quem a política (*policy*), contraposta à noção de princípio, designa aquela espécie de padrão de conduta (*standard*) que assinala uma meta a alcançar, no mais das vezes uma melhoria das condições econômicas, políticas ou sociais da comunidade, ainda que certas metas sejam negativas, por implicarem na proteção de determinada característica da comunidade contra uma mudança hostil. Nas palavras de DWORKIN: "Los argumentos de principio se proponen establecer um derecho individual; los argumentos políticos se proponen establecer um objetivo colectivo. Los principios son proposiciones que describen derechos; las políticas son proposiciones que describen objetivos" (DWORKIN, 1989, p. 158).

Segundo defende BUCCI(2002, p. 259), há certa proximidade entre as noções de política pública e de plano, embora aquela possa consistir num programa de ação governamental veiculado por instrumento jurídico diverso do plano. "A política é mais ampla que o plano e define-se como o processo de escolha dos meios para a realização dos objetivos do governo, com a participação dos agentes públicos e privados. [...] A política pública transcende os instrumentos normativos do plano ou do programa. Há, no entanto, um paralelo evidente entre o processo de formulação da política e a atividade de planejamento"

Desta forma, a autora define políticas públicas como sendo "programas de ação governamental visando a coordenar os meios à disposição do Estado e as atividades privadas, para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados" (BUCCI, 2002, p. 241).

As políticas públicas podem ser entendidas como o conjunto de planos e programas de ação governamental voltados à intervenção no domínio social, por meio dos quais são traçadas as diretrizes e metas a serem fomentadas pelo Estado, sobretudo na implementação dos objetivos e direitos fundamentais dispostos na Constituição.

Há que se fazer a distinção entre política pública e política de governo, vez que enquanto esta guarda profunda relação com um mandato eletivo, aquela, no mais das vezes, pode atravessar vários mandatos. Deve-se reconhecer, por outro lado, que o cenário político brasileiro demonstra ser comum a confusão entre estas duas categorias. A cada eleição, principalmente quando ocorre alternância de partidos, grande parte das políticas públicas fomentadas pela gestão que deixa o poder é abandonada pela gestão que o assume.

Inegável, por certo, que o estudo das políticas públicas pelo Direito Administrativo marca profundamente a evolução do Direito como um todo, acompanhando a consolidação do chamado Estado democrático de direito, o Estado constitucional pautado pela defesa dos direitos de liberdade e pela implementação dos direitos sociais.

No Estado constitucional, pautado pelas teses do novo constitucionalismo, a função fundamental da Administração Pública é a concretização dos direitos fundamentais positivos, por meio de políticas públicas gestadas no seio do Poder Legislativo ou pela própria Administração, políticas estas orientadas pelos princípios e regras dispostos na Constituição.

Independentemente do espaço de poder onde são geradas, se no Poder Legislativo – discutindo e aprovando as leis, os planos e os orçamentos necessários a sua implementação – ou na Administração Pública, impende concluir que as políticas públicas são atividades marcadamente administrativas e submetidas ao regime jurídico administrativo. As funções de planejar, governar, gerir e direcionar os recursos financeiros são próprias da Administração Pública.

3 AS DESPESAS PÚBLICAS E O ORÇAMENTO

3.1 Análise Conceitual

Dentre as definições de despesa pública propostas por Baleeiro, a mais adequada aos fins do presente estudo é aquela que a conceitua como "o conjunto dos dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos" (1996, p. 65). A despesa seria entendida como uma parte do orçamento seccionada ao custeio de determinado setor administrativo que cumprirá uma função ou atribuição governamental.

A escolha de qual necessidade será satisfeita pelo serviço estatal, concretizando-se em uma despesa pública, está a critério do poder político, que são os representantes escolhidos pelo povo ou impostos a ele, que têm a competência para tal decisão.

Interessante notar que a escolha pelo critério da "máxima vantagem social", isto é, daquilo que trará maior benefício à coletividade, não cumpre dizer que não implicará em uma desvantagem atual almejando a uma sólida vantagem futura.

A definição de qual será o critério a ser utilizado depende dos ideais e das motivações do governante ou de seu grupo que, em nome do povo, agirá no comando do serviço público.

O art. 12 da Lei n. 4.320/64 classifica a despesa em despesas correntes, subdividindo-se em despesas de custeio e transferências correntes, e em despesas de capital, que por sua vez englobam os investimentos, as inversões financeiras e as transferências de capital.

As despesas de custeio se destinam à manutenção de serviços públicos, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis. As transferências

correntes são despesas que não possuem contraprestação direta, seja em bens ou em serviços, inclusive destinadas a outras entidades de direito público ou privado.

São subvenções as transferências que cobrem despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se em sociais e econômicas. Investimentos são, de modo geral, as despesas destinadas ao planejamento e à execução de obras. As inversões financeiras destinam-se à aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização, à aquisição de títulos de empresas ou entidades, já constituídas, desde que não importe aumento do capital, e à constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas. Transferências de capital, por fim, são investimentos ou inversões financeiras que devam se realizar independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços.

Como regra, toda e qualquer despesa deverá ser previamente autorizada pelo Poder Legislativo ao Poder Executivo, isto é, nenhuma autoridade pode efetuar ou ordenar despesa sem autorização legislativa, ou acima dos limites estabelecidos, nem empregar a outra finalidade, ainda que mais relevante, quando despesa especificada (BALEIRO, 1996, p. 73); obedecendo ao mandamento constitucional sobre o processo legislativo (arts. 60-74).

Baleiro (1996, p. 82-9) ainda aponta três causas de crescimento real da despesa pública, constatando que é crescente a extensão da rede de serviços públicos, motivando maior destinação das rendas à satisfação destas necessidades:

a) o incremento da capacidade econômica do homem contemporâneo, sobretudo devido ao aperfeiçoamento da técnica de produção e, portanto, da produtividade;

b) a elevação do nível político, moral e cultural das massas sob o influxo de idéias-forças, que levam os indivíduos a exigir e a conceder mais ampla e eficaz expansão dos serviços públicos;

c) as guerras, que de lutas entre grupos armados, restritos, assumiram o caráter de aplicação total das forças econômicas e morais, humanas, enfim, do país na sorte do conflito.

O autor nota ainda como causa para o aumento da despesa pública os erros e vícios políticos e administrativos, entendendo estes sem significação percentual de relevo. Exemplifica com as ações demagógicas, onde as decisões dos órgãos de poder público quanto às dotações orçamentárias sofrem, por vezes, a influência de interesses eleitorais, distorcendo o ideal de interesse público.

Cite-se, a título de ilustração de aumento desnecessário da despesa pública, as bruscas alterações que diferentes governos que se sucedem à proa da entidade federativa impõem aos planos de ação pública. Para melhor entendimento deste estudo, centrar-se-á o debate justamente nas perdas não contabilizadas destas despesas decorrentes destas constantes alterações em decorrência das mudanças dos governos. Vale aqui ressaltar que as mesmas, quando não contabilizadas denotam a má alocação do dinheiro público e, além de tudo, a ilicitude de sua não contabilização representa um descaso em relação à prestação de contas.

3.2 Orçamento

O orçamento é meramente instrumental, eis que é um meio, e não um fim em si próprio. Busca fora de si o seu objetivo, permitindo a implementação de políticas públicas e a programação e planejamento governamentais.

A relação entre o orçamento e as políticas públicas é dialética (TORRES, 2000, p. 109-10), pois o orçamento prevê e autoriza as despesas que atenderão as políticas públicas, mas estas estão limitadas pelas possibilidades financeiras e pelos valores e princípios jurídicos.

O orçamento praticado nos regimes democráticos é, segundo Baleiro (1996, p. 387),

o ato pelo qual o Poder Legislativo prevê e autoriza ao Poder executivo, por certo período e em pormenor, as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política

econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas em lei.

Segundo o mesmo autor, o orçamento compreende quatro aspectos fundamentais:

- a)o jurídico, que envolve a natureza do ato orçamentário quanto aos direitos e obrigações que ele gera à Administração, aos agentes públicos e aos administrados.
- b)o político, que indica para qual direção o poder político está atuando, isto é, qual necessidade coletiva entendeu ser de interesse público e usará, para sua satisfação, o serviço público mediante seu critério de gasto.
- c)o econômico, quanto às diretrizes econômicas e políticas fiscais adotadas em sua elaboração e que se tornarão postulados a serem seguidos.
- d)o técnico, estabelecendo metodologias e procedimentos administrativos e contábeis adotados à persecução dos fins do instrumento orçamentário.

3.2.1 Instrumentos de planejamento

A atuação da Administração Pública na AFE deverá contar com a elaboração de um planejamento pautado pelos ditames de probidade, racionalidade e previsibilidade, consubstanciados em documentos obrigatórios pela Constituição Federal e discriminados pela LRF: o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual.

O Plano Plurianual (PPA) é uma lei que estabelece as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública para as despesas de capital, que são os investimentos, e outras delas decorrentes, bem como aos programas de duração continuada; a ele deverão ser compatíveis a LDO e a LOA. É obrigatório pelo art. 165, I, e § 1º da Constituição. O art. 166 trata das leis orçamentárias no âmbito da União.

Anteriormente à Constituição de 1988, a Lei n. 4.320/64 dispunha do "Orçamento Plurianual de Investimentos", que apenas estabelecia dotações financeiras, sem menção às metas e às despesas decorrentes dos investimentos, além de ser reelaborado anualmente. Além de não ter a amplitude desejada, era fragilizado pela inflação voraz, o que o reduzia a um "[...] papel rigorosamente ornamental" (SERRA, 1989).

A LRF dispunha em seu art. 3º que o PPA seria encaminhado ao Legislativo até o dia 30 de abril do primeiro ano de mandato do Chefe do Poder Executivo, sendo devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa.

Entretanto, o Presidente da República vetou o artigo por entender que o prazo seria exíguo, principalmente considerando o primeiro ano de mandato como um período de mudanças atribuladas. Além do mais, considerou que o Anexo de Política Fiscal, constante do § 1º, já estaria previsto como o Anexo de Metas Fiscais da LDO (art. 4º, §§ 1º e 2º).

Os prazos de tramitação legislativa do PPA continuam sendo os prescritos nas leis orgânicas, pois o Município pode suplementar, no que couber, a legislação federal e estadual (arts. 30, II, da CF; e 22 da Lei n. 4.320/64) (TOLEDO JÚNIOR; ROSSI, 2004). Omissa a lei local, vale, seqüencialmente, o período fixado em Constituição Estadual e, depois, a regulamentação pelo art. 35, § 2º, I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Como a Constituição paulista não trata do tema, para viger até o final do primeiro exercício financeiro do mandato subseqüente do Chefe do Executivo, o projeto do PPA "será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa".

É indispensável, sob pena de crime de responsabilidade, que os investimentos que ultrapassem o exercício financeiro estejam previstos no PPA ou em lei que autorize sua inclusão, conforme arts. 167, § 1º, da CF, e 5º, § 5º, da LRF. Tal disposição ecoa nas despesas relativas a restos a pagar por envolverem obras ou serviços plurianuais.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) tem por objetivo principal a compatibilização orçamentária anual com o planejamento de longo prazo definido no PPA, orientando a elaboração do orçamento anual. Compreende, pelos arts. 165, § 2º, da CF, e 4º da LRF, as metas e prioridades da Administração, incluindo as despesas de capital para o próximo exercício, as alterações na legislação tributária, a política das agências oficiais de

fomento, o equilíbrio entre receitas e despesas, os critérios de limitação de empenho, as normas de controle de custos e avaliação dos resultados de programas financiados, e as condições para transferência de recursos a entidades públicas e privadas.

Considerando a LDO de natureza meramente formal, não criando direitos subjetivos para terceiros nem gerando eficácia fora do relacionamento dos entes estatais, Ricardo Torres (2000, p. 71) entende que

A LDO trouxe mais distorções e desajustes que vantagens. Transplantadas de países de sistema parlamentarista não poderia se adaptar com facilidade ao presidencialismo brasileiro. Serviu apenas para consolidar o injustificável alargamento da competência do Legislativo, o que tem causado graves danos à ordem financeira.

Deve integrar o projeto de LDO o Anexo de Metas Fiscais, estabelecendo metas anuais sobre receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício referido e os dois seguintes (art. 4º, § 1º). O art. 4º estabelece ainda o conteúdo deste documento:

§ 2º O Anexo conterá, ainda:

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

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

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

IV – avaliação da situação financeira e atuarial:

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

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

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

Este anexo auxilia a Administração em um dos objetivos fundamentais da LRF: fazer com que o superávit primário abata a dívida pública. Resultado primário é a diferença entre receitas e despesas, delas excluídas juros e o principal da dívida, tanto pagos quanto recebidos. Resultado nominal é a diferença entre todas as receitas arrecadadas e todas as despesas empenhadas.

A LDO deverá contar ainda com um Anexo de Riscos Fiscais (§ 3º) que avalie os passivos e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, com as providências a serem tomadas caso tais riscos ocorram.

Uma função acrescida à LDO pela LRF foi a de conter os instrumentos necessários e suficientes para manter o equilíbrio entre receita e despesa e cumprir as metas de superávit nominal e primário (MOTTA; FERNANDES, 2001, p. 105). Quando o ente público ultrapassar os limites definidos às despesas, ou não cumprir os objetivos constantes no Anexo de Metas Fiscais, deverá o administrador tomar as medidas previstas de forma genérica na LRF, além das providências detalhadas na LDO.

O projeto de LDO será encaminhado até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa (art. 35, § 2º, II, ADCT).

A Lei Orçamentária Anual (LOA), elaborada em compatibilidade com o PPA e a LDO, compreende o orçamento fiscal dos Poderes e dos órgãos da Administração direta e indireta, o orçamento da seguridade social e o orçamento de investimento das empresas controladas pelo Estado.

Deverá conter, pelo art. 5º da LRF, anexo de demonstrativo da compatibilidade da programação orçamentária com os objetivos e metas estabelecidos; pelo § 6º do art. 165 da CF, deverá conter também demonstrativo regionalizado do efeito de isenções e outros subsídios financeiros, tributários e creditícios.

O projeto de LOA será apresentado até quatro meses antes do estabelecimento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa (art. 35, § 2º, III do ADCT da CF). A LRF dispunha, no § 7º do art. 5º, que o prazo de apresentação seria até 15 de agosto; contudo, com o voto presidencial, permanece em vigor o prazo disposto no ADCT.

Outro dispositivo vetado no referido artigo foi a alínea "a" do inciso III do *caput*, ordenando que o projeto de LOA deveria conter reserva de contingência destinada ao "pagamento de restos a pagar que excederem as disponibilidades de caixa ao final do exercício, nos termos do art. 41".

Em seu veto, o Presidente da República entendeu que a previsão de cobertura de despesas que não foram contempladas no período anterior por insuficiência de caixa seria contrária à responsabilidade fiscal, "na medida em que pressupõe a execução de despesas acima das disponibilidades financeiras do exercício". Outro motivo lógico de voto foi que, devido ao prazo de apresentação do projeto de LOA, não seria possível prever o montante devido de restos a pagar.

Logo, a LOA irá prever reserva de contingência exclusivamente para atender pagamentos imprevistos, inesperados, contingentes (art. 5º, III, "b", LRF).

3.3 O Controle Da Administração Pública Brasileira – Base Legal

O sistema de fiscalização governamental brasileiro está estruturado a partir das disposições contidas nos arts. 70 a 75 da Constituição Federal de 1988. O controle externo(art. 71), a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete o julgamento de contas(inc. II, art. 71) dos administradores e responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos. Inclui-se nesse comando qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada (Emenda Constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998).

Também é do texto constitucional a origem de mandamento no sentido de que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário devem manter, de forma integrada, sistema de controle interno, para, entre outras finalidades, apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (art. 74, inc. IV).

O Controle Interno está estruturado no âmbito da Secretaria Federal de Controle, nos termos da medida provisória nº 1995, de 08.06.2000, reeditada pela 79ª vez, e tem por objetivo:

Art. 19. O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal visa à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, e a apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Art. 20. O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal tem as seguintes finalidades:

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

O art. 1º da Lei nº 8.443/92, define as competências do Tribunal de Contas da União, no exercício do Controle Externo, cabendo destacar, entre outras atribuições, as seguintes:

Art. 1º Ao Tribunal de Contas da União, órgão de controle externo, compete, nos termos da Constituição Federal e na forma estabelecida nesta lei:

I - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos das unidades dos poderes da União e das entidades da administração indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo poder público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte dano ao erário;

II - proceder, por iniciativa própria ou por solicitação do Congresso Nacional, de suas Casas ou das respectivas comissões, à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das unidades dos poderes da União e das entidades referidas no inciso anterior;

III - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, nos termos do art. 36 desta lei;

IV - acompanhar a arrecadação da receita a cargo da União e das entidades referidas no inciso I deste artigo, mediante inspeções e auditorias, ou por meio de demonstrativos próprios, na forma estabelecida no regimento interno;

V - apreciar, para fins de registro, na forma estabelecida no regimento interno, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo poder público federal, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

É valioso perceber que nos dias atuais é crescente a cobrança da sociedade por uma atuação mais eficaz dos órgãos de fiscalização da gestão pública. Urge que todos tenham consciência de que precisam modernizar o agir. E não é fácil.

Primeiramente, é preciso entender que os órgãos de controle e fiscalização são, ou pelo menos devem ser, formuladores de conhecimento na área de sua atuação. Nesse aspecto devem estar atentos aos diversos instrumentos de trabalho que o desenvolvimento tecnológico disponibiliza dia a dia para as mais diversas tarefas.

Depois, encarar suas atribuições no campo do conhecimento científico e intelectual e buscar o aperfeiçoamento, aprimoramento e o desenvolvimento de novas técnicas, como é próprio na ciência. Os órgãos de controle precisam, com a experiência e o conhecimento já adquiridos, desenvolverem novos modelos de fiscalização que melhor atendam à sociedade.

Não é de menor importância que os órgãos de fiscalização governamental desenvolvam mecanismos de produção de informações, para apresentar junto à população os resultados obtidos nos seus trabalhos realizados. A produção de livros técnicos; de palestras; de debates; e até a criação de espaços institucionais junto aos órgãos de comunicação não devem ser desprezados. A informação é um direito do cidadão e dever do Estado.

Outro relevante aspecto que, é bom considerar, é a atuação conjunta e organizada dos órgãos de controle. A sociedade reclama uma atuação eficaz mas não a qualquer custo. A atuação do controle também deve ficar restrito ao conceito da economicidade. Neste aspecto, para uma atuação eficiente os mais diversos órgãos devem estreitar laços de efetiva cooperação na busca da eficaz ação de fiscalização e controle da gestão governamental.

Assim, os órgãos que trabalham com informações de interesse da fiscalização, devem prestar cooperação e fornecer informações indispensáveis ao êxito de apuração específica.

O que se deseja é a atuação organizada, entenda-se, sem qualquer comprometimento à independência de qualquer dos órgãos, mas vislumbrando resultados mais efetivos e a custos menores. Não é razoável que uma auditoria do TCU realizada em determinado município seja executada concomitante a outra auditoria, na mesma localidade, executada pela Corte de Contas Estadual ou pelo órgão de Controle Interno. Uma política de cooperação na fiscalização pode ampliar as possibilidades de toda a rede de controle e, com isso, garantir maior abrangência aos trabalhos e, com isso, resultados mais expressivos.

Já se disse inúmeras vezes que o olho do dono é que engorda o gado. É da sabedoria popular a inspiração que motiva todo o crédito na fiscalização da aplicação de recursos públicos, exercida pelo contribuinte. Vale dizer: pela sociedade. Os estudiosos tratam o tema com a pompa de “controle social”.

A verdade inegável é que por mais olhos que os órgãos oficiais de controle possuam, outros olhos – e diga-se com destacado registro – especialmente os autorizados e legítimos olhos dos cidadãos, sobretudo quando organizados em associações e entidades de representação, devem estar vigilantes no acompanhamento e controle da gestão de recursos da administração pública.

É desse espírito, da participação da população, do cidadão e de suas entidades representativas na *fiscalização* dos recursos federais, a inspiração motivadora da edição da Lei Federal nº 9.452, de 20 de março de 1997, que disciplina ampla publicidade sobre a liberação de recursos federais para os Municípios.

Com efeito, cabe a transcrição da citada norma na parte a seguir:

Art 1º Os órgãos e entidades da administração federal direta e as autarquias, fundações públicas, empresas públicas e sociedades de economia mista federais notificarão as respectivas Câmaras

Municipais da liberação de recursos financeiros que tenham efetuado, a qualquer título, para os Municípios, no prazo de dois dias úteis, contado da data da liberação.

Art 2º A Prefeitura do Município beneficiário da liberação de recursos, de que trata o art. 1º desta Lei, notificará os partidos políticos, os sindicatos de trabalhadores e as entidades empresariais, com sede no Município, da respectiva liberação, no prazo de dois dias úteis, contado da data de recebimento dos recursos.

Art 3º As Câmaras Municipais representarão ao Tribunal de Contas da União o descumprimento do estabelecido nesta Lei.

Como visto, a citada norma legal, em apenas 3(três) artigos definiu obrigações por demais relevantes para o controle da gestão pública, senão vejamos: *primeiro*, determinou que os órgãos federais devem obrigatória, e imediatamente, notificar as Câmaras Municipais da liberação de recursos que tenham efetuado aos Municípios; *segundo*, determinou ser também obrigatória a imediata notificação aos partidos políticos, sindicatos de trabalhadores e entidades empresariais com sede no local, por parte da Prefeitura Municipal beneficiária dos recursos; e *finalmente*, disciplinou que o descumprimento da lei deverá ser objeto de representação pela Câmara Municipal ao Tribunal de Contas da União.

Vale registrar que a disposição de tornar transparente os procedimentos da administração pública federal está se intensificando cada vez mais. Atualmente, é da maior importância o sistema de comunicação e informação eletrônica via Internet, podendo as informações sobre gestão de recursos públicos ser divulgadas universalmente pela rede mundial. Foi nesse objetivo que sobreveio a Lei Federal nº 9.755, de 16.12.1998, que trata da criação da '*homepage*' contas públicas, de cujo texto cabe transcrever a parte seguinte:

Art. 1º O Tribunal de Contas da União criará homepage na rede de computadores Internet, com o título "contas públicas", para divulgação dos seguintes dados e informações:

I - os montantes de cada um dos tributos arrecadados pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, os recursos por eles recebidos, os valores de origem tributária entregues e a entregar e a expressão numérica dos critérios de rateio (caput do art. 162 da Constituição Federal);

II - os relatórios resumidos da execução orçamentária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (§ 3º do art. 165 da Constituição Federal);

III - o balanço consolidado das contas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, suas autarquias e outras entidades, bem como um quadro estruturalmente idêntico, baseado em dados orçamentários (art. 111 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964);

IV - os orçamentos do exercício da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e os respectivos balanços do exercício anterior (art. 112 da Lei nº 4.320, de 1964);

V - os resumos dos instrumentos de contrato ou de seus aditivos e as comunicações ratificadas pela autoridade superior (caput do art. 26, parágrafo único do art. 61, § 3º do art. 62, arts. 116, 117, 119, 123 e 124 de Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993);

VI - as relações mensais de todas as compras feitas pela Administração direta ou indireta (art. 16 da Lei nº 8.666, de 1993).

§ 1º Os dados referidos no inciso I deverão estar disponíveis na homepage até o último dia do segundo mês subsequente ao da arrecadação.

§ 2º Os relatórios mencionados no inciso II deverão estar disponíveis na homepage até sessenta dias após o encerramento de cada bimestre.

§ 3º O balanço consolidado previsto no inciso III deverá estar disponível na homepage até o último dia do terceiro mês do segundo semestre do exercício imediato àquele a que se referir, e o quadro baseado nos orçamentos, até o último dia do primeiro mês do segundo semestre do próprio exercício.

§ 4º Os orçamentos a que se refere o inciso IV deverão estar disponíveis na homepage até 31 de maio, e os balanços do exercício anterior, até 31 de julho de cada ano.

§ 5º Os resumos de que trata o inciso V deverão estar disponíveis na homepage até o quinto dia útil do segundo mês seguinte ao da assinatura do contrato ou de seu aditivo, e as comunicações, até o trigésimo dia de sua ocorrência.

§ 6º As relações citadas no inciso VI deverão estar disponíveis na homepage até o último dia do segundo mês seguinte àquele a que se referirem.

A homepage contas públicas disponibiliza informações sobre as transferências federais para todos os municípios, bem como demonstra as ações administrativas de compras, contratações, orçamentos, etc... a fim de permitir à sociedade o conhecimento desses elementos para controle dos atos dos gestores públicos. É, também, dessa forma que o cidadão tomará conhecimento de recursos transferidos para seu município, destinados à construção de escola ou qualquer outra obra, permitindo o acompanhamento das ações administrativas local no intuito do cumprimento da meta, podendo, se for o caso, denunciar eventual irregularidade na aplicação dos referidos recursos.

Todavia, essa vertente da publicidade dos atos e fatos da administração pública, não somente estão consubstanciadas nestas duas leis de 1997. A Constituição Federal de 1988, já assegurava o direito de informações, em seu art. 5º inciso XXXIII, *verbis*:

XXXIII – todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado.

No tocante a contas de municípios, a CF trouxe dispositivo específico (art. 31, § 3º), disciplinando o controle e fiscalização por qualquer contribuinte, veja-se o texto:

§3º As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei.”

A respeito da fiscalização e controle, acessoriamente, a cargo do contribuinte ou associações/conselhos de pessoas cabe referir a sistemática introduzida pela Lei do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério – FUNDEF (Lei nº 9.424/96) e Lei do Sistema Único de Saúde – SUS (8.080, de 19.09.90, e nº 8.142, de 28.12.90).

Referidos normativos legais, ambas federais, criaram os Conselhos de Educação e de Saúde, integrado por usuários e gestores dos recursos do FUNDEF e SUS, impondo expressamente, dessa forma, a participação da comunidade no controle da efetiva e eficiente aplicação de tais fundos.

A título de exemplo cabe ver o que dispõe a Lei nº 9.424, sobre a composição do Conselho de Educação:

Art. 4º O acompanhamento e o controle social sobre a repartição, a transferência e a aplicação dos recursos do Fundo serão exercidos, junto aos respectivos governos, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, por Conselhos a serem instituídos em cada esfera no prazo de cento e oitenta dias a contar da vigência desta Lei.

§ 1º Os Conselhos serão constituídos, de acordo com norma de cada esfera editada para esse fim:

I - em nível federal, por no mínimo seis membros, representando respectivamente:

- a) o Poder Executivo Federal;
- b) o Conselho Nacional de Educação;
- c) o Conselho Nacional de Secretários de Estado da Educação - CONSED;
- d) a Confederação Nacional dos Trabalhadores em Educação - CNTE;
- e) a União Nacional dos Dirigentes Municipais de Educação - UNDIME;
- f) os pais de alunos e professores das escolas públicas do ensino fundamental; e

II - nos Estados, por no mínimo sete membros, representando respectivamente:

- a) o Poder Executivo Estadual;
- b) os Poderes Executivos Municipais;
- c) o Conselho Estadual de Educação;
- d) os pais de alunos e professores das escolas públicas do ensino fundamental;
- e) a seccional da União Nacional dos Dirigentes Municipais de Educação - UNDIME;
- f) a seccional da Confederação Nacional dos Trabalhadores em Educação - CNTE;
- g) a delegacia regional do Ministério da Educação e do Desporto - MEC;

III - no Distrito Federal, por no mínimo cinco membros, sendo as representações as previstas no inciso II, salvo as indicadas nas alíneas b, e, e g.

IV - nos Municípios, por no mínimo quatro membros, representando respectivamente:

- a) a Secretaria Municipal de Educação ou órgão equivalente;
- b) os professores e os diretores das escolas públicas do ensino fundamental;
- c) os pais de alunos;
- d) os servidores das escolas públicas do ensino fundamental.”

Aliás, é bom ressaltar que a sistemática de criação de fundos contábeis para o gerenciamento de recursos públicos é procedimento que deve ser incentivado, porquanto, se bem geridos, tendo em vista a criação de conta bancária específica e a destinação exclusiva de recursos a finalidade expressa, reduz as possibilidades de fraude e desvio de dinheiro público.

Relevante destacar, ainda, que a recente Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº 101, de 04.05.2000, segue a mesma tendência evolutiva dos normativos já

citados, ou seja, requer a participação da sociedade na fiscalização e controle da aplicação dos recursos públicos, em todos os níveis de governo, na forma de controle social.

A seguir, seguem trechos da Lei relacionados ao tema:

Art 48. 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 desses documentos.

Parágrafo único. 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 diretrizes orçamentárias e orçamentos.

Art 49. As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadão e instituições da sociedade.

Parágrafo único. A prestação de contas da União conterá demonstrativos do Tesouro Nacional e das agências financeiras oficiais de fomento, incluído o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, especificando os empréstimos e financiamentos concedidos com recursos oriundos dos orçamentos fiscal e da segurança social e, no caso das agências financeiras, avaliação circunstanciada do impacto fiscal de suas atividades no exercício.

Art 67. O acompanhamento e a avaliação, de forma permanente, da política e da operacionalidade de 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:

I - harmonização e coordenação entre os entes da Federação;

II - disseminação de práticas que resultem em maior eficiência na alocação e execução do gasto público, na arrecadação de receitas, no controle do endividamento e na transparência da gestão fiscal;

III - adoção de normas de consolidação das contas públicas, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal de que trata esta Lei Complementar, normas e padrões mais simples para os pequenos Municípios, bem como outros, necessários ao controle social;

IV - divulgação de análises, estudos e diagnósticos.

Com efeito, e de conformidade com todas as transcrições de normativos legais, está evidente que o poder público brasileiro começa a acreditar que somente com a participação cada vez mais crescente, da sociedade nas ações de controle e fiscalização da aplicação de recursos públicos, poderá ocorrer a diminuição de fraudes, má-gestão e desvio de dinheiro.

Convém ressaltar que a prática do controle social é procedimento adotado em países desenvolvidos, mediante a associação de profissionais ou criação de entidades sociais – organizações não-governamentais. Dessas entidades, a mais conhecida de todas é a Transparency International, com sede em Berlim, Alemanha. Essa organização é quem, anualmente, elabora o “ranking” mundial de corrupção nos países. A título de informação, de um total de 99 países, numa sequência em que o 1º lugar tem menos corrupção, o Brasil foi o 45º em 1999, e tinha sido o 46º em 1998.

No Brasil, foi criada a TCC – Brasil, Transparência, Consciência & Cidadania, que é uma entidade não governamental, apartidária, independente, sem fins lucrativos, fundada em fevereiro de 1996 e sediada em Brasília, cujo objetivo central é a realização de pesquisas, estudos e ações que contribuem para o combate à corrupção, a promoção da transparência nos assuntos de natureza de finanças públicas e da probidade administrativa, a conscientização ética e democrática e a construção da cidadania no Brasil e em outros países. Para tanto, a TCC-Brasil realiza e promove pesquisas científicas, dissemina conhecimentos através de publicações e estimula o intercâmbio e cooperação com entidades e pesquisadores com objetivos semelhantes. Procura, também, subsidiar a atuação de movimentos anticorrupção, a formulação de políticas públicas que privilegiam a responsabilidade com os gastos públicos e estimula ações destinadas a fortalecer a conscientização da cidadania, assim como seus direitos e deveres. (OLIVEIRA, 200, p.65)

3.4 A Lei De Responsabilidade Fiscal

A Lei Complementar Nº 101, de 25 de maio de 2002, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal, tem amparo legal no Capítulo II do Título VI da Constituição

Federal. Esta dividida em dez capítulos e possuindo setenta e cinco artigos, podendo ser classificada com um lei extensa.

Esta lei vem mudar a história da administração pública no Brasil. Através deste instrumento legal todos os governantes passarão a obedecer a normas e limites para administrar as finanças, prestando contas sobre quanto e como gastam os recursos públicos.

O objetivo desta lei é melhorar a administração pública, através da busca de melhor qualidade da gestão fiscal e o equilíbrio das finanças públicas, além de assegurar a estabilidade e a retomada do desenvolvimento sustentável do país. O maior beneficiário desta Lei é o contribuinte/cidadão, que passa a contar com a transparência na administração e a garantia de boa aplicação das contribuições pagas.

O Governo Federal com a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal buscou implementar as medidas consideradas inadiáveis no Plano Diretor da Reforma do Estado, como o ajustamento fiscal mais duradouro, reformas econômicas orientadas para o mercado, reforma da previdência social, inovação dos instrumentos de política social, aumentando a abrangência e a qualidade dos serviços sociais e reforma do aparelho do estado para aumentar sua governança. Portanto, a Lei de Responsabilidade fiscal é mais um passo do governo na modernização da administração pública.

A Lei de Responsabilidade Fiscal contribui para o exercício pleno da democracia, por obrigar os administradores públicos a decidirem seus gastos com responsabilidade e prover informações sobre a utilização dos recursos.

Esta lei é importante porque representa um enorme avanço na forma de administrar os recursos que os contribuintes/cidadãos põem a disposição dos governantes. Quando o setor público gasta mais do que pode, o governo tem duas alternativas para se financiar, uma delas é permitir a volta da inflação e a outra é pegar recursos financeiros emprestado no mercado, emitindo títulos públicos. Isto ocorrendo o governo pagará juros ao

mercado, porque, caso contrário, ninguém vai lhe emprestar mais dinheiro. Com isso, cada vez que precisar se financiar, vai oferecer títulos e pagar juros, e, quanto mais se endividar, maior será o risco de não conseguir pagar o que deve. Isso faz com que o mercado cobre juros cada vez mais altos para lhe emprestar dinheiro. Então ocorre o seguinte: a taxa de juros sobre, toda a economia sofre, mas o governo cobriu sua conta.

Entretanto, a partir de agora, com a Lei de Responsabilidade Fiscal, todos os governantes, passarão a seguir regras e limites claros para conseguir administrar as finanças de maneira transparente e equilibrada, mantendo sempre os índices econômicos estáveis.

A Lei de Responsabilidade Fiscal pode ser considerada de fundamental importância: reforçando os alicerces do desenvolvimento econômico sustentado, sem inflação para financiar o descontrole de gastos do setor público, sem endividamento excessivo e sem a criação de artifícios para cobrir os buracos de uma má gestão fiscal.

3.4.1 Disciplina da Lei de Responsabilidade Fiscal

Despesa pública é aquela da qual se ocupa a Administração em sua AFE que, pelo critério político da decisão de gasto, objetiva atender ao interesse público, de forma direta ou indireta.

A LRF classifica a despesa pública em duas categorias (FERRAZ, 2001, p. 199), as despesas obrigatórias de caráter continuado e as despesas derivadas de contratos e demais atos administrativos ou cuja repercussão não se estenda a três exercícios consecutivos.

A despesa obrigatória de caráter continuado (art. 17) é aquela que provém de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixe para o ente federativo obrigação legal de sua execução por período superior a dois exercícios.

Os atos que criarem ou aumentarem tais despesas deverão ser instruídos com a estimativa de impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subseqüentes, além de demonstrar a origem dos recursos para seu custeio (art. 17, § 1º). Desta exigência estão dispensadas as despesas destinadas ao serviço da dívida e ao reajustamento de remuneração de pessoal (§ 7º).

As metas de resultados fiscais que integram o Anexo de Metas Fiscais da LDO não poderão ser afetadas pela criação de despesa de caráter continuado, devendo tal premissa ser demonstrada atendendo aos rígidos parâmetros dos §§ 2º e 4º do art. 17.

Os efeitos financeiros da criação destas despesas deverão, nos exercícios seguintes, ser compensados pelo aumento permanente de receita ou pela redução permanente de despesa.

A outra espécie de despesa, conforme distinção da LRF, está disciplinada em seu art. 16, e são aquelas derivadas de contratos e demais atos administrativos ou cuja repercussão não se estenda a, pelo menos, três exercícios consecutivos.

O artigo ainda determina que toda criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação da Administração que aumente a despesa deverá ser acompanhado de "estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subseqüentes", além da declaração daquele de quem o ato emanou de que o aumento é compatível com o PPA, a LDO e a LOA.

A despesa é adequada com a LOA (§ 1º, I) quando for objeto de dotação específica e suficiente, ou quando estiver abrangida por crédito genérico, de modo que a soma de todas as despesas de mesma espécie, realizadas ou a realizar, não ultrapasse os limites estabelecidos para o exercício.

Segundo o inc. II do § 1º do art. 16, a despesa é compatível com o PPA e a LDO quando estiver conforme as diretrizes, objetivos, prioridades e metas previstos em tais instrumentos e não infringir qualquer de suas disposições.

As exigências do art. 16 serão dispensadas, conforme seu § 3º, quando a despesa for considerada irrelevante nos termos previstos na LDO.

Se os mandamentos dos arts. 16 e 17 não forem obedecidos, o ato que gerou a despesa será considerado não autorizado, irregular e lesivo ao patrimônio público, nos termos do art. 15.

Tratamento importante foi dado pela LRF às despesas com pessoal, que pelo *caput* do art. 18 englobam o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros do Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

As despesas com pessoal, em sua maioria, enquadram-se na categoria de despesas do art. 17, e devem seguir os limites dos arts. 19 a 23 da LRF, que disciplinam estes gastos por ente e esfera de Poder.

O controle constante dos arts. 19 e 20 é alvo de debate sobre sua constitucionalidade (ADIns n. 2.261-0 e 2.238-5), justamente por não se limitar a definir o limite de gasto da unidade, indo além ao estabelecer limites na distribuição interna, a *contrario sensu* do estabelecido no art. 169 da CF, segundo defensores de sua inaplicabilidade.

Gera polêmica, também, a sanção imposta ao ente que, ultrapassando os limites de despesa com pessoal e não reduzindo o excesso no prazo legal, tem vedado, pelo art. 23 da LRF, o recebimento de transferências voluntárias, a obtenção de garantia de outro ente e a contratação de operações de crédito, salvo se para redução das despesas com pessoal ou para refinanciamento da dívida.

3.4.2 A L.R.F e seu art.42.

A L.R.F estabelece algumas restrições de final de mandato, com o objetivo de evitar que o futuro gestor assuma o ente estatal (União, Estado ou Município) desequilibrado financeiramente, tratando assim de forma específica da assunção de compromisso sem lastro financeiro, no final de mandato. A mais dura dessas restrições encontra-se no artigo 42, que dispõe sobre a obrigação de despesa contraída nos últimos meses de mandato, onde cada vez que se fazer uma despesa nova deverá ser feito um fluxo financeiro, envolvendo a receita e os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.

Um débito contraído fora desses oito meses, sem que haja disponibilidade financeira, vai passar para a gestão seguinte e sem ser alcançado pelo dispositivo. Mas se o débito foi oriundo de despesa contraída nos oito últimos meses, despesas de final de mandato – sem que tenha sido deixado dinheiro em caixa para pagar – estará descumprindo a Lei de Responsabilidade Fiscal e vai ser alcançado também pela Lei de Crimes Fiscais.

3.5 A LRF e as Perdas não Contabilizadas

A L.R.F coíbe a postura danosa de gestores que gerenciam cofres públicos gastando mais do que arrecadam, deixando dívidas para seus sucessores e assumindo

compromissos que sabem, de aviso prévio, não poderão adimplir. Portanto, o aumento de gastos deve estar coligado e diretamente proporcional a uma fonte de financiamento correlata.

A L.R.F é a Lei Complementar nº101, de 04/05/2000, que disciplina os arts.163 e 169 da Carta Política e objetiva ditar normas de finanças públicas voltadas para responsabilidade da gestão fiscal. È assim, o cuidado na arrecadação das receitas e na realização das despesas públicas, donde se imputa ao administrador a conduta transparente e planejada.

Para Motta; Fernandes, (2001, p. 112):

Ela traz uma mudança institucional e cultural na gestão do dinheiro da sociedade. Através da introdução da restrição orçamentária na legislação pátria, rompe-se o liame da história político-administrativa da nação não se aceitando mais o convívio com administradores irresponsáveis, que em qualquer nível de governo, ao anematizarem suas administrações de hoje, eivam as futuras com mais impostos, menos investimentos ou mais inflação.

Cabe ao gestor que está iniciando o mandato fazer um triagem em relação aos restos a pagar. Fazer uma distinção entre aqueles que derivam de despesa processada e despesas não processadas, verificar a possibilidade de baixa de restos a pagar, verificar a confiabilidade daqueles que estão processados, se realmente aquele bem ingressou, se aquele serviço foi prestado, e aí, sim, ter a convicção daquilo que vai se pagar. Outra providência importante é fazer uma análise das despesas contraídas nos oito últimos meses da gestão passada e toda aquela despesa que tenha sido contraída sem ter sido deixado saldo financeiro em caixa. Encaminhar denúncia aos Órgãos competentes (Tribunais de Contas e Ministério Público), uma vez aquela despesa não poderia ter sido realizada. O gestor passado é quem vai ser responsabilizado por ela, inclusive podendo ser alcançado pela Lei de Crimes Fiscais.

Neste sentido, ela seria mais um instrumento para coibir as tão famosas perdas não contabilizadas decorrentes das mudanças constantes de cargos políticos. Nesta seara, entende-se que a LRF poderia servir como agente punitivo neste sentido, entretanto, o que se pode

visualizar é mais um rombo nos cofres públicos diante desta situação que já é tão corriqueira na administração pública.

As despesas não contabilizadas vão somando-se a cada mandato e agregam um montante imensurável, visto que, justamente, pela sua denominação, não são repassadas para que possam ser visualizadas em sua essência. O tema em questão é bastante intrigante, visto que sabe-se da existência das mesmas, mas nunca elas são deflagradas. Talvez por serem de interesse dos que ludibriam o erário e não sentem a necessidades de as mesmas serem divulgadas. Elas são sempre um ponto de interrogação e ficam à mercê dos interesses dos administradores públicos.

3.6 LRF: Planejamento, Controle, Transparéncia e Responsabilização

O capítulo IX da Lei de Responsabilidade Fiscal refere-se a transparéncia, controle e fiscalização e estabelece regras e procedimentos para a confecção e divulgação de relatórios e demonstrativos de finanças públicas, a fiscalização e o controle, visando permitir ao cidadão avaliar através da informação disponibilizada em relatórios, o grau de sucesso obtido pela administração das finanças públicas, particularmente a luz das normas previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Em se tratando de 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.

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 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.

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. Os servidores, porém por força do que dispõe o art. 74, § 1º, da Constituição Federal, possuem também responsabilidade.

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, nos termos da CF, art. 74, § 1º". (MOG/BNDES, 2000)

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...".

Percebe-se 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.

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 com base no preceito contido no inciso XII, do art. 29, da Constituição Federal, que estabelece a cooperação das associações representativas no planejamento municipal. Resumindo, os cidadãos são convidados a tomarem as decisões sobre a melhor forma de aplicar os recursos públicos.

Além disso, a Lei de Responsabilidade Fiscal determina a divulgação ampla em veículos de comunicação, inclusive via internet, dos relatórios com informações que tratam das receitas e das despesas, possibilitando verificar sua procedência e a autenticidade das informações prestadas.

Para efeito da Lei de Responsabilidade Fiscal, consideram-se instrumentos de transparência os planos, orçamentos e a Lei de diretrizes orçamentárias, as prestações de contas e o respectivo parecer prévio dos órgãos de controle externo, os relatórios de gestão

fiscal e sua versão simplificada e os relatórios resumidos da execução orçamentária e sua versão simplificada.

No trato da 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.

Na visão de Moura e Castro

A Lei de Responsabilidade Fiscal, como qualquer diploma voltado a ação da Administração Pública, deve considerar a possibilidade de ter, imanente no seu desenvolvimento, processo administrativo destinado a firmar a convicção sobre determinadas condutas, como fazer declaração falsa, praticar a conduta que enseja falsidade ideológica, omitir prestação de contas, culposa ou dolosamente, entre inúmeros outros fatos. Por esse motivo, deve-se reconhecer a conexão íntima entre a Lei de Responsabilidade Fiscal e o processo administrativo, que muitas vezes precederá qualquer ação judicial.

Em âmbito federal, o processo administrativo está regulado na Lei nº 8.112/1990 (Estatuto dos Servidores Federais) e na Lei nº 9.784/1999, esta contendo procedimentos relativos às fases de instauração, instrução e decisão.

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.

3.7 As Despesas Irrelevantes: Contribuindo para a Não Contabilização

O parágrafo 3º do artigo 16 da L.R.F exonera o gestor da necessidade de, ao criar ou aumentar despesa resultante da criação, expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental, realizar o impacto orçamentário-financeiro e também de emitir declaração de compatibilidade da nova despesa com as peças orçamentárias, caso essa nova despesa seja considerada irrelevante.

O critério utilizado para conceituar despesa irrelevante é aquele estabelecido na Lei de Diretrizes Orçamentárias de cada ente. No entanto, a título de exemplo, a LDO da União para o ano de 2001 (Lei nº9.995 27/07/2000) assim dispõe:

Art. 73 – Para efeito do artigo 16 da Lei de Responsabilidade Fiscal:

II – Entende-se como despesas irrelevantes para fins do § 3º, aquelas cujo valor não ultrapasse, para bens e serviços, os limites do inciso I e II do artigo 24 da Lei 8.666/93.

O critério utilizado pela União serve apenas como parâmetro para a aplicação nos Estados e Municípios, no entanto, as Leis de Diretrizes Orçamentárias desses entes é que vão estabelecer seus critérios próprios.

Na verdade, é de fundamental importância se destacar que, nas mudanças de mandatos, por força das trocas de cargos políticos, evidenciam-se despesas que advêm justamente destas mudanças. Elas vão gerando perdas imemoráveis para o Estado e quase sempre não são contabilizadas. Não raras as vezes, alegando serem despesas irrelevantes e respaldados no artigo supra mencionado, elas não vão sendo contabilizadas, mas ao passo que vão sendo acumuladas, perfazem um montante que interferem circunstancialmente nos cofres públicos.

3.7.1 Outras Perdas Não contabilizadas: A L.R.F versus as obras inacabadas.

A L.R.F criou restrições para inclusão de novos projetos na Lei Orçamentária Anual (LOA) e de créditos adicionais, sem aqueles projetos que se encontram em andamento estejam sendo adequadamente atendidos e as despesas de conservação do patrimônio também assim estejam, conforme dispuser a Lei de Diretrizes Orçamentárias. Essa regra se encontra no artigo 45 da L.R.F. Perceba-se que não se trata de só poder incluir novos projetos depois de concluídos os em andamento.

Na realidade a restrição, ou requisito, é que aqueles projetos que se encontram em andamento, estejam sendo atendidos, ou seja, o seu cronograma de execução venha sendo cumprido.

Sem dúvida nenhuma, trata-se de medida moralizadora e salutar que impedirá a inclusão de novos projetos quando outros tenham sido paralisados.

4 O PAPEL DA CONTABILIDADE NO CONTROLE DOS RECURSOS PÚBLICOS

A ação fiscalizadora governamental brasileira está estruturada nos sistemas de Controle Interno e Externo. O controle interno, atualmente é exercido pela Secretaria Federal de Controle, enquanto o controle externo, está sob a competência legal do Tribunal de Contas da União. Mais recentemente, muitas iniciativas de controle estão sendo denominadas de controle social.

Controle social é como vem sendo chamado a atuação dos cidadãos, individualmente ou organizados em associações, sindicatos, órgãos de classe ou entidades não-governamentais, quando agem no interesse de ver respeitados os direitos e deveres legais e constitucionais, difusos da sociedade.

No Brasil o governo federal tem produzido muitos normativos legais incentivando a prática do controle social na gestão dos recursos públicos. A divulgação de valores transferidos a municípios com finalidade de aplicação certa é um exemplo. A criação da “home page” contas públicas e outros. Os dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal que incentivam a transparência dos atos de gestão e a criação de conselhos sociais para fiscalização de recursos destinados à saúde e educação, também.

Apesar dessas e outras iniciativas, a bem da verdade, a participação da população em ações de controle social ainda é tímida, embora venha crescendo muito nos últimos anos, até por força do resultado efetivo que ações dessa natureza produzem. Entre suas maiores vantagens o controle social conta: tempestividade e efeito cidadania. Tempestividade, em razão do controle ser exercido a tempo da gestão, de forma que a irregularidade seja impedida de ser praticada. Efeito cidadania, porque da prática do controle social o cidadão faz respeitar

seus direitos, deveres e leis. A contabilidade, tendo em vista sua função como ciência que registra os atos e fatos de uma gestão patrimonial e em face do seu objetivo de apresentar, demonstrar e analisar os registros mediante informações a serem utilizadas por usuários, pode ajudar a desenvolver o controle social.

A contabilidade pública cuida dos registros dos atos e fatos praticados na área governamental. As informações geradas pela contabilidade pública são do interesse de toda a sociedade, potencial usuário dos serviços e bens públicos, e financiador das ações governamentais através dos tributos que lhe são cobrados. A auditoria do setor governamental deve buscar aproximar-se ao máximo de um entendimento amplo na classe contábil em geral. Mais do que isto, deve idealmente tentar apresentar-se como dominável por todos que exercitam ou procuram exercitar a sua cidadania.

Porém, não se pode dizer que a leitura dos demonstrativos contábeis seja de fácil compreensão. A linguagem técnica é natural das áreas de conhecimento. Entretanto, é preciso avaliar se os demonstrativos produzidos na contabilidade atualmente são suficientemente simples, claros e compreensíveis para uma rápida avaliação da gestão pública.

A simplicidade e clareza dos demonstrativos são atributos fundamentais no presente caso, tendo em vista a amplitude do universo e a diversidade de usuários que se utilizarão das informações apresentadas. A linguagem a ser utilizada precisará alcançar desde os cidadãos de pouca instrução, até aqueles com formação acadêmica.

4.1 A Contabilidade como Instrumento de Informação

A Contabilidade é ciência que tem por objetivo o registro e análise dos atos e fatos de uma empresa, órgão ou entidade, a fim de demonstrar o patrimônio, suas variações, o resultado, a eficácia e a economicidade de uma gestão ou período administrado.

É desse ponto de vista conceitual que o novo papel do responsável pela contabilidade se acresce de outras responsabilidades e, inclusive, da necessidade de uma participação social mais integrada ao novo contexto administrativo e gerencial das organizações.

Ora, se é dado à contabilidade um completo conhecimento de todos os atos e fatos praticados no âmbito da organização e, até mesmo daqueles que praticados fora da entidade vierem, de alguma forma, a afetar o seu patrimônio ou o seu resultado. É imperioso que os profissionais de contabilidade saibam utilizar esse manancial de informações na produção de relatórios e demonstrativos que bem evidenciem a abrangência e impacto total da gestão do negócio nos aspectos sociais, econômico-financeiros e patrimoniais.

O contabilista tem predicados que o tornam peça fundamental no cenário mundial dos negócios e da economia. Mas de nada adiantarão os conhecimentos técnicos, se o profissional não trabalhar seguindo à risca os princípios, as normas e o código de ética que regem a profissão contábil.

A Resolução nº 750 de 29/12/83 do CFC, nos seus art. 2º e 3º, dispõe sobre os Princípios Fundamentais da Contabilidade “*in verbis*”:

Art.2º-Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência de Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concerne, pois, a Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o patrimônio das Entidades.

Art. 38- São Princípios Fundamentais de Contabilidade:
 I) da ATUALIZAÇÃO o da ENTIDADE;
 II) o da CONTINUIDADE;
 III) o da OPORTUNIDADE;
 IV) o do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL;
 V) o MONETÁRIA;
 VI) o da COMPETÊNCIA;
 VII) o da PRUDÊNCIA.”

De toda maneira, esta nova visão da contabilidade, vale dizer, já está bem assimilada pelos profissionais da contabilidade e até mesmo pelos órgãos e entidades de

classe e responsáveis pela oficialidade das informações a serem divulgadas nos demonstrativos contábeis, haja vista a exigência recente da elaboração da Demonstração do Valor Adicionado, demonstrativo que agrega às demonstrações financeiras informações sobre o alcance social e econômico das operações da empresa na sociedade.

É cada vez mais crescente a necessidade de informações sobre a gestão de negócios, seja empresarial (de capitais particulares) ou de governo (de recursos públicos).

Aliás, é no campo da informação sobre a gestão dos recursos públicos que a contabilidade deverá evoluir na qualidade dos demonstrativos produzidos. Até nos negócios particulares, já vem sendo cobrada a elaboração de demonstrativos que evidenciem as responsabilidades de empresas com aspectos sociais; proteção do meio ambiente; educação continuada de empregados; melhoria da qualidade de vida e de renda da comunidade em que está inserido o negócio; etc., evidente e natural que há de se reclamar maior transparência na gestão dos administradores públicos em relação ao alcance de metas e objetivos sociais.

É bem de ver, que há muito tempo não se evolui na prática da contabilidade pública. Desde a Lei Federal nº 4.320, de 1964, pouco evoluiu a escrituração e os demonstrativos contábeis na área governamental. Pode-se até dizer que o Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI, responsável pela contabilidade do governo federal, é uma evolução no tocante à transparência; na contabilização da depreciação e da reavaliação de bens; e na elaboração dos demonstrativos contábeis. Contudo, é bom dizer: há muito a se fazer na produção e divulgação de informações sobre a eficácia, economicidade e resultado da gestão do administrador de recursos governamentais.

A necessidade de uma prática contábil que melhore a evidenciação do uso e emprego dos recursos públicos se dá, também, em razão de uma crescente consciência de cidadania.

Também é visível, a crescente consciência de cidadania no seio das comunidades nesse nosso tempo e isso decorre da intolerância com a má gestão, com o desperdício, com o desvio e a má-fé de gestores do patrimônio e dinheiro públicos.

Essa intolerância da sociedade com a prática de fraudes, má gestão e desperdício faz com que os órgãos públicos tenham de conviver com o crescimento do número de denúncias de irregularidades na aplicação de dinheiro público. Bem a tempo, a legislação e normativos em geral, especialmente na área do governo federal, vem estimulando a divulgação de informações financeiras de recursos públicos transferidos a fim de contar com a colaboração de entidades, associações e organismos não governamentais, no controle social.

Deste ponto de vista, vale trazer à colação excerto da página 27, da obra “Contabilidade Pública: uma abordagem da administração financeira pública”, de Roberto Piscitelli:

Seja na produção e fornecimento de bens e serviços públicos, seja atuando nas clássicas funções tendentes a promover o crescimento, a redistribuição e a estabilização, o Estado é o agente fundamental que, através de diferentes políticas, interfere decisivamente na atividade econômica de qualquer país.

Por tais razões é que a função orçamentária e financeira da Administração Pública é tão importante. Em países onde já se adquiriu a consciência política de sua relevância em todas as atividades governamentais, os cidadãos e as instituições participam ativamente do processo de alocação e utilização dos recursos públicos. Entre nós, há muito desconhecimento a respeito do assunto e – acima de tudo – falta de exercício da própria cidadania. Paralelamente, os responsáveis pela elaboração e execução dos orçamentos se valem de uma linguagem e de métodos que – deliberadamente ou não – afastam até especialistas e estudiosos de qualquer tentativa de acompanhamento e compreensão das diversas etapas do processo que se inicia com o planejamento, passa pela montagem, discussão e aprovação do orçamento, expressa-se através da contabilidade e se completa com o controle.

É nesse contexto, que a contabilidade pública, ao que parece, poderá desempenhar relevante papel político e social, no desenvolvimento de demonstrativos atualizados e que evidenciem, com qualidade, a eficácia, eficiência e economicidade dos

gastos públicos, bem como o resultado, ou valor agregado, em favor da população/comunidade.

É objetivo da boa prática contábil, a disponibilização de adequadas informações para os seus usuários. No âmbito da administração pública não existe usuário mais qualificado que o dono dos recursos: o povo – a sociedade. Cabe-lhe a apresentação de informações qualificadas e bem claras sobre a forma como os recursos arrecadados estão sendo gerenciados, aplicados, e os resultados dessa aplicação.

4.2 A Natureza das Informações da Contabilidade Pública

A contabilidade das empresas e negócios privados tem, como usuários, público, seletivo e específico, tais como: acionistas ou proprietários, dirigentes da empresa, administradores e gerentes, empregados, mercado de valores mobiliários, clientes, fornecedores, órgãos/entidades governamentais fazendários, dentre outros.

Diferentemente, as ações de governo devem importar a toda sociedade, pois trata-se do gerenciamento dos recursos dela proveniente. Pode-se dizer, então, que o universo das informações, na área pública, é mais amplo, e vai desde a despesa simples como o pagamento de salários de servidores até gastos mais complexos, como se fala hoje na obra de transposição do Rio São Francisco. O gerenciamento de receita não é menos simples, e também deve ser alvo de rigoroso sistema de informações. A cobrança de tributos deve ser eficiente e indiscriminada sem privilégios; assim como eventual política de renúncia de receita (isenção, subsídios, etc...) deve ser realizada dentro de regras claras e públicas.

É em razão da característica do domínio público, inerente à ação governamental, que há todo um conjunto de fatores a ser levado em conta na administração pública: origem dos recursos aplicados; comunidade destinatária dos serviços e obras públicas; essencialidade, prioridade e economicidade do gasto; administração de patrimônio público sem desperdício.

Não é preciso rebuscar qualquer conceito da contabilidade para entender que a sua essência é a prestação de informações sobre os atos e fatos praticados por uma entidade econômica patrimonial. Ressalte-se: a qualidade da informação tem como fundamento intrínseco a sua comunicabilidade. Não existe transmissão de informação se a mensagem não é percebida pelo destinatário. É preciso, pois, conhecer os usuários da informação contábil, os diversos graus de conhecimento e cultura desses usuários e as formas de comunicar mensagem específica, de maneira a abranger maior contingente de usuários.

É de fácil apreensão que determinadas informações econômicas podem ser muito bem transmitidas mediante tabelas, gráficos, figuras, etc... Esses instrumentos, no entanto, podem ser óbices à compreensão da mensagem por parte de quem sequer tem conhecimentos que envolvam percentuais, médias, conjuntos, índices, indicadores e outras medidas.

O que se percebe, diante dessa realidade, é a grande importância de uma eficiente comunicação dos atos e fatos da gestão pública, com fidedignidade, antes de tudo, mas sobretudo de forma a alcançar os usuários – a sociedade.

4.3 Os Restos a Pagar na Contabilidade Pública

As despesas, na contabilidade pública brasileira, são registradas pelo regime de competência. O Sistema de Contabilidade da Administração Pública no Brasil trabalha basicamente com três sistemas⁵: o financeiro (que contabiliza e controla o fluxo de recursos financeiros, entradas e saídas de caixa); o orçamentário (que trata das autorizações que o Poder Legislativo – sociedade – dá para os Poderes realizarem despesas e apurarem receitas); e o Patrimonial (que controla o patrimônio e as variações patrimoniais do Ente Federado).

Para Gianbiani (1999, p.76), restos a Pagar “Representam (ou representariam) a possibilidade de dar continuidade e reconhecer que algumas despesas são de competência de um determinado exercício e que por uma razão afeta ao processamento ou liquidação dessa

despesa ela deva passar para outro exercício financeiro.” O objetivo principal dessa classificação é garantir o direito do credor e demonstrar/assegurar a continuidade das ações da administração, além do fim de cada exercício financeiro.

Para Bittencourt (2001, p.89) “O processo de inscrição em restos a pagar representa verdadeira “liquidação” orçamentária, em que as contas orçamentárias são encerradas no fim de cada exercício e as obrigações são registradas nas contas do Sistema Financeiro como compromissos.”

Essas obrigações são classificadas no escopo da Dívida Flutuante. Quando é procedido o pagamento das despesas inscritas em Restos a Pagar, ele é efetuado contra o montante financeiro do ano em que é efetuada a alteração. Restos a Pagar são, conforme definição do art. 36 da Lei n. 4.320/64, "as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro".

Os restos a pagar são, pois, obrigações assumidas pelo ente público encaminhadas ao efetivo pagamento, eis que reconhecida a certeza de liquidez do direito do credor.

Observando o que relata Machado Júnior (2003, p. 96) a expressão "restos a pagar" comprehende:

- restos – a diferença entre o total das obrigações assumidas pelo ente público no exercício financeiro e o volume das obrigações pagas no mesmo período, indicando, obviamente, aquilo que o ente deveria ter pago no exercício mas não o fez;
- a pagar – indicativo de que a obrigação assumida e ainda não paga será quitada no exercício seguinte.

Para Kohama (2001, p.305-06)

Restos a pagar constituem uma operação do sistema financeiro de escrituração contábil, sendo a despesa realizada normalmente pela sua liquidação, e lançada como Despesa Orçamentária do Exercício a Pagar. O saldo que porventura houver nessa conta no dia 31 de dezembro será transferido para a conta de Restos a Pagar de despesas processadas, após o devido relacionamento para efeitos de inscrição (...) São restos a pagar de despesas processadas aquele cujo empenho foi entregue ao credor, que por sua vez forneceu o material, prestou o serviço ou ainda executou a obra, e a despesa foi considerada ‘liquidadada’ por ter sido cumprido o terceiro estágio

correspondente à liquidação, estando na fase do pagamento, sendo considerada, em termos orçamentários, 'despesa realizada'.

Enquanto os restos a pagar referem-se a despesas administrativas, o Serviço da Dívida a Pagar refere-se a despesas financeiras com juros e amortizações empenhadas e não pagas.

O art. 36 ainda distingue as despesas em processadas e não processadas. As processadas referem-se a empenhos executados e liquidados, prontos para o pagamento; as despesas não processadas são os empenhos de contratos e convênios em plena execução, não existindo ainda direito líquido e certo do credor.

A liquidação da despesa, como lembra o art. 63 da citada Lei, consiste na verificação do direito do credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito, tendo por finalidade apurar a origem e o objeto do que se deve pagar, a importância exata, e a quem se deve pagar para extinguir a obrigação.

Depois que o empenho é feito tendo como base a dotação orçamentária à respectiva despesa, tem-se início o cumprimento do contrato, convênio ou determinação legal.

A seguir ao cumprimento da condição estabelecida, como reza o art. 58 da Lei n. 4.320/64, a despesa está processada, podendo prosseguir ao seu pagamento, com sua inscrição na contabilidade pública.

Todavia, se a despesa não for paga até o término do exercício financeiro, que como visto é o dia 31 de dezembro, fim do ano civil, o crédito será inscrito em "restos a pagar", com quitação a realizar-se no próximo exercício.

Portanto, restos a pagar referem-se apenas aos empenhos processados, motivo pelo qual a expressão "restos a pagar processados" seria redundância.⁽⁵⁾

Quanto aos empenhos não processados, isto é, aqueles referentes a projetos de convênios ou contratos em plena execução sem o implemento da condição prevista, seu registro contábil ocorrerá nas contas de compensação, evitando sua inclusão no registro do

Passivo Financeiro da entidade e consequente visualização enganosa de sua real situação financeira.

O parágrafo único do art. 36 ordena que os empenhos que correrem à conta de créditos com vigência plurianual e que ainda não foram liquidados, só serão computados como restos a pagar no último ano de vigência do crédito.

O mandamento apenas reafirma a base do conceito de restos a pagar, pois enquanto não ocorrer o implemento da condição prevista, não haverá o reconhecimento da liquidez do direito do credor, não podendo o empenho, logo, ser considerado processado nem contabilizado como resíduo a ser quitado em próximo exercício financeiro.

O art. 41 da LRF continha quais despesas poderiam ser inscritas em restos a pagar:

Observados os limites globais de empenho e movimentação financeira, serão inscritas em Restos a Pagar:

I – as despesa legalmente empenhadas e liquidadas, mas não pagas no exercício;

II – as despesas empenhadas e não liquidadas que correspondam a compromissos efetivamente assumidos em virtude de:

a)normas legais e contratos administrativos;

b)convênio, ajuste, acordo ou congênero, com outro ente da Federação, já assinado, publicado e em andamento.

§ 1º Considera-se em andamento o convênio, ajuste, acordo ou congênero cujo objeto esteja sendo alcançado no todo ou em parte.

§ 2º Após deduzido de suas disponibilidades de caixa o montante das inscrições realizadas na forma dos incisos I e II do *caput*, o Poder ou órgão referido no art. 20 poderá inscrever as demais despesas empenhadas, até o limite do saldo remanescente.

§ 3º Os empenhos não liquidados e não inscritos serão cancelados.

Todavia, o Presidente da República vetou o referido artigo pelas seguintes razões:

A exemplo de vários outros limites e restrições contidos no projeto de lei complementar, o sentido original da introdução de uma regra para Restos a Pagar era promover o equilíbrio entre as aspirações da sociedade e os recursos que esta coloca à disposição do governo, evitando déficits imoderados e reiterados. Neste intuito, os Restos a Pagar deveriam ficar limitados às disponibilidades de caixa como forma de não transferir despesa de um exercício para outro sem a correspondente fonte de despesa.

A redação final do dispositivo, no entanto, não manteve esse sentido original que se assentava na restrição básica de contrapartida entre a disponibilidade financeira e a autorização orçamentária. O dispositivo permite, primeiro, inscrever em Restos a Pagar várias despesas para, apenas depois, condicionar a inscrição das demais à existência de recursos em caixa. Tal prática fere o princípio do equilíbrio fiscal, pois faz com que sejam assumidos compromissos sem a disponibilidade financeira necessária para saldá-los, cria transtornos para a execução do orçamento e, finalmente, ocasiona o crescimento de Restos a Pagar que equivale, em termos financeiros, a crescimento da dívida pública.

Assim, sugere-se oposição de veto a este dispositivo por ser contrário ao interesse público.

Pelo voto ao art. 41, mantendo o art. 41, apenas nos anos de eleição o Executivo e o Legislativo estão proibidos de contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, estando em vigor ainda a Lei n. 4.320/64 na parte não alterada pelo art. 42 da LRF.(TORRES, 2001, p.265)

4.4. Disfunções Acumuladas e a Ação da LRF

A existência de um sistema financeiro e outro orçamentário, ante a prática que era corrente (principalmente nos estados e municípios) de produzir orçamentos com receitas superavaliadas e o entendimento de que o orçamento brasileiro é autorizativo (o orçamento autoriza os Poderes a executar até aquele volume de despesas constantes na Lei Orçamentária), gerava a possibilidade de se produzirem orçamentos seguidamente desequilibrados e déficits sucessivos. (CORREA, 2000, p. 122)

A dinâmica de Restos a Pagar favorecia o crescimento indiscriminado da dívida quando se passavam despesas com autorização orçamentária (que “normalmente” era superestimada), mas sem contrapartida financeira equivalente. Essa relação era agravada por

se registrarem os Restos a Pagar na Dívida Flutuante que não é controlada pelos limites estabelecidos pelas resoluções do Senado que controlam, basicamente, a dívida fundada.

A Lei de Responsabilidade Fiscal vem tentar corrigir esse problema ao obrigar o Administrador Público a verificar bimestralmente a compatibilidade das receitas previstas no orçamento com o que foi efetivamente arrecadado e proceder à respectiva limitação de empenhos que possibilite a adequação entre receita prevista e realizada com a despesa realizada. (MOTTA, 2000, p. 76)

Além dessa medida, com fim de evitar a produção de déficits em final de mandato que deveriam ser cobertos por outros gestores ou a utilização eleitoral da produção de déficits, a LRF determinou que os Restos a Pagar inscritos nos últimos oito meses só pudessem ser inscritos se contivessem a respectiva contrapartida financeira.

Essas medidas, de uma maneira geral, são eficazes para evitar déficits nas administrações estaduais e municipais, porém, por razões estruturais que veremos no próximo item, a questão ainda não está resolvida no âmbito federal.

5 CONCLUSÃO

Depois de estudo realizado para a conclusão deste trabalho, pôde-se perceber que as despesas não contabilizadas pela Administração Pública vão interferir de forma circunstancial na esfera administrativa do Estado.

Com o intuito de tentar não apenas coibir as ações ilícitas dos gestores públicos, mas também na tentativa de tornar a Administração Pública mais transparente, surge a Lei de Responsabilidade Fiscal que, a despeito das inúmeras críticas que vêm sofrendo desde sua criação, atinge o principal objetivo de sua edificação, que é o do controle do gasto público.

Bem se sabe que outras normas também já se lançaram com mesmo impulso na empreitada do controle do gasto público, a exemplo da Lei n. 4.320/64; todavia a LRF demonstra, sem dúvida, possuir maior completude no alcance deste objetivo, respaldada por todo o conjunto de normas que vão desde definições precisas de vários elementos legais, passando por disposições sobre estes mesmos elementos, e findando por referir-se a vários diplomas contendo sanções às atitudes públicas ímporas.

A Lei de Responsabilidade Fiscal é, pois, norma que deve ser preservada como requisito fundamental no tratamento sério da coisa pública e, consequentemente, no objetivo de uma nação estável e desenvolvida; ainda que sejam necessários ajustes na própria lei, sua meta de racionalizar a despesa pública não deve ser deixada a segundo plano, mas sim entendida como razão da lei e do esforço daqueles que a cumprem.

Entretanto, ainda se percebe que algumas vezes, há momentos em que a transparência dos gastos públicos cai no ermo da nebulosidade e, mais uma vez, perdas não são contabilizadas, burlando, assim, os ditames legais.

Além do mais, em se tratando dos princípios da Administração Pública, entende-se que de forma, grotesca, no momento em que estas perdas não são contabilizadas, macula-se a proposta da Administração Pública pautada em tais princípios.

Neste diapasão, é de fundamental importância que a sociedade exerça seu papel no controle dos recursos públicos por meio da gerência da informação disponibilizada pelos governos através da Lei de Responsabilidade Fiscal. Caberá somente ao cidadão cobrar ações e providência de seus governantes, bem como julgar se estão procedendo de forma responsável na gestão fiscal.

A intenção da Lei de Responsabilidade Fiscal é justamente aumentar a transparência na gestão do gasto público, permitindo que os mecanismos de mercado e o processo político sirvam como instrumento de controle e punição dos governantes que não agirem de maneira correta.

É perceptível que os governos nas esferas federal, estadual e municipal, em suas composições do quadro do primeiro escalão (ministérios, secretarias, etc) sempre lançam os seus prepostos a candidaturas a cargos no Poder legislativo. Entende-se que, durante o exercício de sua funções, normalmente, tais representantes do executivo buscam se utilizar das prerrogativas do poder para direcionar os seus programas para um público que venha a lhes dar um coeficiente ao pleito eleitoral, prática esta continuada e inacabada que fere, em sua essência, os princípios da moralidade, continuidade e impessoalidade, além da sua legitimidade quando um eleito passa a exercer cargo executivo com o objetivo de beneficiar o suplente.

Concluímos, convictos, de que a Reforma Eleitoral deveria ser coibida a possibilidade àqueles que exercem cargos de destaque no Poder Executivo não se candidatarem por um período de oito anos, finda a sua gestão, como também os eleitos através do voto para cargos legislativos ficarem proibidos de exercerem funções em outros

poderes diferentes de que fora vinculado nas urnas, sob pena de perda de mandato. Outras utilizações do erário, inadequadamente, são aplicadas nas suas políticas pessoais nesses processos equivocados, imorais e viciados que não são contabilizados nem mensurados pela sociedade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública.** 6 Ed. Editora Atlas, São Paulo
- BALEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças.** 14. Ed. rev. atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- BITTENCOURT, Sidney. **A nova Lei de Responsabilidade Fiscal.** Rio de Janeiro: Temas & Idéias, 2001.
- BHEN, Roberth D. O novo paradigma da gestão pública e a busca da accountability democrática. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 49, n. 4, out./dez. 1998.
- BRASIL. Constituição (1988) **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: TCU, 2001.
- BRASIL. **Transferência de Recursos e a LRF.** Brasília: TCU, 2000.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo.** Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1997.
- CARLIN, Everson Luiz Breda. **Manual de Auditoria Contábil.** Cuitiba ZHC Consultores, 2001
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade.** 2 Ed. Brasília: CFC, 2000
- CORREIA, Arícia Fernandes et al. **Despesas de pessoal:** a chave da gestão fiscal responsável. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da Teoria Geral do Estado.** 19 Ed. atual., São Paulo: Saraiva, 1995.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (org.). **Temas Polêmicos sobre Licitações e Contratos.** São Paulo: Malheiros, 1994.
- _____. **Direito Administrativo.** 12 Ed., São Paulo: Atlas, 2000.
- FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de Direito Administrativo.** 2 Ed., São Paulo: Malheiros Editores, 1995.
- GASPARINI, Diogenes. **Direito Administrativo.** 2 Ed. rev. e aum., São Paulo: Saraiva, 1992.

GIAMBIANI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil.** Rio de Janeiro: Campus, 1999.

GALLORO, Victor Domingos **Os Princípios Fundamentais de Contabilidade, as Normas Brasileiras e o Código de Ética do Profissional do Contabilista.** 28 Ed, Série Millennium, São Paulo, 2000

GIACOMONY, James, 1943 **Orçamento Público** – 6 Ed Revista e atualizada. São Paulo - Editora: Atlas S. A - 1996.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos.** 6 Ed. rev. e amp., São Paulo: Dialética, 1999.

KOHAMA, Hélio. **Balanços públicos.** São Paulo: Atlas, 1999.

LAKATOS, Eva M.; MARCONI, Marina de A. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados.** 4 Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro.** 18 Ed. atual., São Paulo: Malheiros, 1993.

_____. **Direito Administrativo Brasileiro.** 25 Ed. atual., São Paulo: Malheiros, 2000.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Direito Administrativo e Constitucional: Estudo em homenagem a Geraldo Ataliba.** São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. **Curso de Direito Administrativo.** 12 Ed. rev. atual. e amp., São Paulo: Malheiros, 2000.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil.** 28 Ed. rev., São Paulo: Saraiva, 1995.

MOTTA, Carlos Pinto Coelho da et al. **Lei de Responsabilidade Fiscal:** abordagens pontuais. São Paulo:Del Rey, 2000.

MOTTA, Paulo Roberto, Administração para o desenvolvimento: a disciplina em busca de relevância. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, 6(3), Jul/set. 1972.

OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Responsabilidade fiscal.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser; SPINK, Peter Kevin (org.). **Reforma do Estado e administração pública gerencial.** 4 Ed. Rio de Janeiro: FGV, 2001.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez & OLIVEIRA, Luís Martins de. **Contabilidade Avançada.** São Paulo: Atlas, 1998.

PONTE, Vera; SANTOS, Ariovaldo dos. **Um novo momento para a contabilidade brasileira.** Revista de Contabilidade do CRC-SP, ANO II - nº. 4, mar. 1998.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio e outros aut. **Contabilidade Pública. Uma Abordagem da Administração Financeira Federal**, São Paulo: Atlas, 1999.

RAMOS, Naimar Medanha, **Aperfeiçoamento das técnicas de avaliação de desempenho na administração pública: uma contribuição**, Revista ABOP. 4(1):44, jan./abr.1978