

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



BIANCA SECUNDO GOIS

**LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: padrão que
possibilita a transparência na gestão pública**

Aracaju – SE
2009

BIANCA SECUNDO GOIS

LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: padrão que possibilita a transparência na gestão pública

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

Aracaju-SE

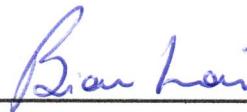
BIANCA SECUNDO GOIS

**LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: padrão que
possibilita a transparência na gestão pública**

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

Sônia Andrade

Coordenador do curso



Bianca Secundo Gois

Aprovado (a) com média: _____

Aracaju (SE), 29 de maio de 2009.

RESUMO

Este artigo científico apresenta como tema, a Lei de Responsabilidade Fiscal: Novo Padrão Fiscal que Possibilita a Transparência na Gestão Pública, pois em se tratando de uno que antecede o período de eleições se faz necessário compreender a importância de uma transparência nas finanças públicas. Esse título foi escolhido por se vê a necessidade social de compreender como é feita a prestação de contas e a transparência nas atividades dos gestores públicos. Para tanto se lançou a seguinte problemática: Como a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF possibilita a transparência na gestão pública? Esta pesquisa teve o objetivo de analisar a importância da LRF como ferramenta que possibilita a transparência na gestão pública, e como específicos: compreender o que é orçamento público; compreender o que é a Lei de Responsabilidade Fiscal; e finalmente analisar os instrumentos básicos de planejamento e de prestação de contas na gestão pública. Com base nesse assunto, a fundamentação teórica apóia alguns conceitos de escritores que estudam profundamente a contabilidade pública. A metodologia utilizada para sua realização foi a pesquisa bibliográfica. Assim chegou-se à conclusão de que mesmo existindo falhas na prestação de contas de alguns gestores públicos, sendo eles da União, Estados, Municípios ou Distrito Federal, existe uma lei em que eles podem se respaldar para que consigam alcançar equilíbrio entre receitas e despesas durante o exercício de seu mandato.

Palavras-chave: Gestão Pública. Transparência. Planejamento. Controle.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Histórico do Orçamento no Brasil	6
Tabela 2: Instrumentos Básicos de Planejamento	21
Tabela 3: Anexos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária	23
Tabela 4: Anexos do Relatório de Gestão Fiscal	25

SUMÁRIO

RESUMO.....	
LISTA DE TABELAS.....	
1 INTRODUÇÃO.....	6
2 ORÇAMENTO PÚBLICO	8
2.1 Conceitos	8
2.2 Historicidade do Orçamento Público no Brasil	9
3 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	14
3.1 Pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal	15
4 INSTRUMENTOS BÁSICOS DE PLANEJAMENTO E PRESTAÇÃO DE CONTAS NA GESTÃO PÚBLICA	17
4.1 Instrumentos Básicos de Planejamento.....	17
4.1.1 Lei do plano plurianual.....	17
4.1.2 Lei de diretrizes orçamentárias.....	18
4.1.3 Lei orçamentária anual	19
4.2 Instrumentos Básicos de Prestação de Contas.....	20
4.2.1 Relatório resumido da execução orçamentária	20
4.2.2 Relatório de gestão fiscal.....	23
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	25
REFERÊNCIAS	27
ABSTRACT	28

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo consiste em uma breve análise sobre a condição de transparência que a Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar nº 101/00, traz para a gestão pública. Por ser um ano que antecede a época em que serão escolhidos novos gestores no governo federal e estadual, levantou-se a necessidade de compreender algumas questões que envolvem os gastos públicos.

Depois de uma reflexão e definição do tema a ser trabalhado, foi escolhida a problemática que será um dos instrumentos para nortear esta pesquisa, assim definiu que seria preciso entender: Como a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF possibilita a transparência na gestão pública?

Para responder a tal questionamento tem-se como objetivo geral a necessidade de analisar a importância da LRF como ferramenta que possibilita a transparência na gestão pública. Mas para poder ter subsídios para uma melhor compreensão do referido tema construiu-se os objetivos específicos que referem-se a compreender o que é orçamento público; compreender o que é a Lei de Responsabilidade Fiscal; e finalmente analisar os instrumentos básicos de planejamento e de prestação de contas na gestão pública.

Este artigo foi construído tendo por base a pesquisa bibliográfica que nada mais é que o passo inicial na construção efetiva de uma investigação, quer dizer, após a escolha do assunto é necessário fazer uma revisão bibliográfica do tema selecionado. Essa pesquisa auxilia na escolha de um método mais apropriado, assim como no conhecimento das variáveis e na autenticidade da pesquisa. Um trabalho que trata da pesquisa bibliográfica não pode deixar de conter explanações e estas devem seguir um fluxo que facilite a compreensão e a aplicação.

Por esse motivo, abordamos primeiramente o conceito, depois os demais instrumentos ficando o artigo estruturado da seguinte forma: no primeiro capítulo compreenderemos o que é orçamento público com definições de alguns autores e também seu histórico no Brasil. No segundo capítulo se busca a compreensão do que é a Lei Complementar nº 101/00 – Lei de Responsabilidade Fiscal e quais os seus pilares. E finalmente para melhor entender de que forma a LRF possibilita a

transparência na gestão pública buscou-se compreender os principais instrumentos de planejamento que são o Projeto de Lei Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual e os instrumentos de prestação de contas que são o relatório resumido da execução orçamentária e relatório de gestão fiscal.

Assim por trabalhar numa área direcionada à contabilidade pública, estar em contato diário com estes instrumentos foi percebido a necessidade e um maior aprofundamento teórico nas questões anteriormente citadas para fazer o elo entre a prática profissional e a teoria de que tratam diversos autores sobre a contabilidade e gestão pública.

2 ORÇAMENTO PÚBLICO

2.1 Conceitos

Pode-se compreender orçamento público como um ato preventivo e autorizativo dos gastos com despesas que o Estado deve realizar em um exercício. São planejamentos do Estado onde ele apresenta receitas previstas e despesas fixadas que serão usados com o objetivo de executar programas de governo e também as transferências legais e voluntárias, pagamentos de dívidas e demais encargos. Como se pode compreender ao analisar os conceitos criados por alguns autores:

O estudo do orçamento pode ser considerado do ponto de vista objetivo ou subjetivo. No aspecto objetivo, designa o ramo das Ciências das Finanças que estuda a Lei do Orçamento e o conjunto de normas que se referem à sua preparação, sanção legislativa, execução e controle, ou seja, considera a fase jurídica de todas as etapas do orçamento (preventiva, executiva e crítica). No aspecto subjetivo, constitui a faculdade adquirida pelo povo de aprovar, a priori, por seus representantes legitimamente eleitos, os gastos que o Estado realizará durante o exercício. (MARTINS, apud BEZERRA FILHO, 2006, p. 5)

Ato pelo qual o Poder Legislativo 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. (BALEIRO, apud BEZERRA FILHO, 2006, p. 5)

É um processo de planejamento contínuo e dinâmico de que o Estado se utiliza para demonstrar seus planos e programas de trabalho, para determinado período. O orçamento abrange a manutenção das atividades do Estado, o planejamento e a execução dos projetos estabelecidos nos planos e programas de governo. (PIRES, apud BEZERRA FILHO, 2006, p. 5)

Historicamente o Orçamento Público é “uma tentativa de restringir, de disciplinar o grau de arbítrio do soberano, de estabelecer algum tipo de controle legislativo sobre a ação dos governantes, em face de suas prerrogativas de cobrarem tributos da população” (BEZERRA FILHO, 2006, p. 25).

Também chamado de orçamento-programa, é definido como “a materialização do planejamento do Estado, quer na manutenção de sua atividade, quer na execução de seus projetos Andrade” (ANDRADE, 2006, p. 58). É um

instrumento que o Poder Público tem para demonstrar seus programas de atuação, relatando a origem e o montante dos recursos que serão adquiridos, como também a natureza e o montante das despesas que serão efetuadas. Faz a ligação entre o planejamento e as funções da organização a ser executada, onde o destino dos recursos tem como objetivo à consecução de objetivos e metas.

Atualmente é chamado de orçamento-programa porque no momento em que é elaborado são levados em consideração todos os custos dos programas e ações, não perdendo de vista sua estrutura que é direcionada aos aspectos administrativos e de planejamento, orientados pelo principal critério de classificação que é delimitada como institucional, funcional, programática e natureza da despesa. É importante lembrar que o orçamento-programa diferencia as despesas, apresentando em quê e para quê serão distribuídos os recursos e quem se responsabilizará pela execução dos programas.

O orçamento público não é somente uma contabilidade de previsão de receitas e fixação de despesas; ele é maior e atinge grande número de pessoas, expressando as políticas desenvolvidas pela entidade pública, os interesses que nele predominam e os setores beneficiados. (ANDRADE, 2006, p. 58-59).

2.2 Historicidade do Orçamento Público no Brasil

Desde a época do Brasil Colonial (ver Tabela 1) que existiam lutas pelo controle do orçamento no Brasil e também lideranças contra a cobrança de impostos como, por exemplo, a de Felipe dos Santos em 1720 e a de Joaquim José da Silva Xavier – Tiradentes em 1789. Mas é apenas com a chegada de D. João VI que foi criado o Erário Régio e o Conselho da Fazenda com a função de administrar, distribuir, contabilizar e proceder as escritas necessárias ao patrimônio real e Fundos Públicos do Estado do Brasil e domínios além-mar.

Ao se fazer uma breve análise da questão do Orçamento nas Constituições Brasileiras, percebe-se que, na primeira constituição que é datada de 25 de março de 1824, referia-se apenas a competência do Ministério da Fazenda para receber, dos demais Ministérios os orçamentos relacionados às despesas das respectivas repartições para apresentar à Câmara dos Deputados e também todas as contribuições e rendas públicas; e o Poder Legislativo tinha a atribuição de fixar, anualmente, as despesas públicas e distribuir a contribuição direta.

Depois de 1891, foram definidas com mais clareza as competências e determinado ao Congresso Nacional fazer o cálculo da receita e estabelecer a despesa federal. Essa função não era exercida pelo Poder Legislativo, este se guiava pela proposta orçamentária enviada através de Projeto de Lei pelo Poder Executivo.

A Carta Magna de 1934 classificou as despesas em duas partes: uma fixa e outra variável, onde de acordo com o art. 50, § 2º, “a despesa fixa não podia ser alterada senão em virtude de lei anterior e a variável deveria obedecer à rigorosa especialização” (SILVA, 2004, p. 29). Essa constituição também atribuiu ao Poder Executivo preparar o orçamento, não excluindo a responsabilidade do Congresso em relação à matéria de receita e de despesa pública. Tem-se aí a origem da competência cumulativa dos Poderes Executivo e Legislativo na iniciativa orçamentária.

A constituição seguinte, de 1937, sistematizou a classificação da despesa descremindo-a por itens para cada serviço, departamento, estabelecimento ou repartição, concedendo a necessária maleabilidade na etapa de execução de acordo com o art. 69 §§ 1º e 2º.

Tempos depois da constituição de 1946, discutiu-se mudanças na legislação no que se refere a orçamentos, contabilidade e prestação de contas dos governantes. Em 17 de março de 1964 editou-se a Lei 4.320, representando um grande passo, principalmente no que diz respeito à padronização dos orçamentos e balanços das esferas governamentais União, Estados, Distrito Federal e Municípios acabando com a classificação da despesa apenas de acordo com sua natureza em Verba, Consignação e Subconsignação, estabelecendo a obrigatoriedade da classificação determinada de “funcional-pragmática” que indica as ações governamentais, vigorando até a atualidade.

A Constituição de 1967 determina o limite de 50% das Receitas Correntes para despesas de pessoal da União, dos Estados e Municípios; isentava do Poder Legislativo a obrigatoriedade de fixar vencimentos e vantagens dos servidores públicos, consentirem subvenções ou auxílios e também criar ou ampliar a despesa pública. Também impediu a apresentação de emendas que gerassem o aumento da despesa global ou dos órgãos, projeto ou programa ou a mudança do seu montante, natureza e objetivo, determinando que se durante o exercício financeiro a execução orçamentária apresentasse a probabilidade de déficit superior a 10% do total da

receita programada, o Poder Executivo tinha que propôs ao Poder Legislativo as medidas que fossem necessárias para equilibrar o orçamento.

Essa mesma constituição manteve e reforçou todos os princípios orçamentários de 1946 pela Lei nº 4.320/64, estabelecendo também que as Despesas de Capital iriam obedecer a Orçamentos Plurianuais de Investimentos, mantendo o veto para estorno de verbas, concessão de créditos ilimitados e abertura desses créditos a existência de recursos compensatórios, conforme previsto nas regras de créditos adicionais da Lei 4.320/64.

Nesta mesma época, é importante citar, foi promulgado o Decreto-Lei nº 200/67, alterando profundamente a forma de ação da administração pública determinando normas mais exatas sobre o sistema de planejamento, orçamento e controle. Apenas esse decreto especificou a obrigatoriedade do Poder Executivo em manter um sistema de controle interno com fins de:

- Criar condições indispensáveis para a eficácia do controle externo e para assegurar a regularidade à realização da receita e despesa;
- Acompanhar a execução dos programas de trabalho e do orçamento;
- Avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos (SILVA, 2004, p. 30)

Pelo decreto também ficou estabelecido que os Tribunais de Contas julgarão a regularidade das contas dos administradores com base nos levantamentos contábeis, certificados de auditoria e pronunciamentos das autoridades administrativas.

A Constituição de 1988 é quem define, atualmente, o processo orçamentário atual, e estabelece três instrumentos de planejamento governamental, que serão mais detalhados posteriormente; Lei do Plano Plurianual; Lei de Diretrizes Orçamentárias; Lei do Orçamento Anual.

A evolução histórica do orçamento passou por três etapas que são claramente identificadas pela luta entre o Poder Legislativo e o Poder Executivo: “conquista da faculdade de votar impostos; conquista da faculdade de discutir e autorizar despesas; periodicidade do orçamento e especialização dos gastos.” (SILVA, 2004, p. 31)

Assim com essa breve análise conclui-se que o orçamento estabelece uma nova forma de sistematização do planejamento, da execução e do controle dos recursos disponíveis para os administradores. Esse conceito já estava previsto na

Constituição de 1988 e o art. 163 reserva à lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal, estabelecer um rígido código de conduta centrado nos seguintes objetivos:

- Melhora da administração das contas públicas, impondo aos governantes compromissos com a execução e controle do orçamento e das metas fiscais;
- Estabelecimento de princípios e normas gerais das finanças públicas para as três esferas de governo;
- Estabelecimento de uma gestão fiscal responsável, com ênfase no controle do gasto e do endividamento;
- Melhora da transparência na gestão do gasto público a partir da padronização de contas e da ampliação do acesso da população, inclusive por meio eletrônico. (SILVA, 2004, p. 32)

Período Colonial e Imperial	1789	Inconfidência Mineira	Movimento nacionalista que reivindicava benefícios públicos para a Colônia.
	1808	Transferência da Família Real para o Brasil	Criação do Erário Régio para administrar as Finanças e o Patrimônio Público.
Período Republicano	1822/1824	Independência do Brasil/Promulgação da 1ª Constituição do Brasil	Criação do Parlamento que atualmente controla as Finanças Públicas nos níveis Federal, Estadual e Municipal.
	1889/1891	Proclamação da República/Criação do Tribunal de Contas	Com a responsabilidade de examinar, revisar e julgar operações que envolvem receita e despesa orçamentária da União.
	1905	Reforma do Sistema de Contabilidade no Estado de São Paulo	Inicia-se a Contabilidade Pública racional no Brasil.
	1914	Levantamento da situação financeira do Tesouro Nacional	Exigência do governo da Inglaterra para conceder empréstimo ao Brasil.
	1919	Aprovação da proposta de adoção do método das partidas dobradas	Para utilização das repartições Públicas Federais.
	1922	Aprovação do Código de Contabilidade da União	Importante conquista técnica que possibilitava ordenação dos diversos procedimentos orçamentários, financeiros, contábeis, patrimoniais, entre outros.
	1931	Instituição de um grupo de Trabalho	Realizar levantamentos da situação econômico-financeira dos Estados e Municípios.
	1939	Padronização dos orçamentos e Balanços Estaduais e Municipais	Para equiparar a redução das classificações de receita dos diversos Estados e Municípios.
	1940	Aprovação do Decreto-Lei nº 2.416/40	Estabelece a consolidação de normas orçamentárias apenas para Estados e Municípios. Em 1952 houve a necessidade de englobar também a União.
	1964	Sanção da Lei nº 4.320, de 17/03/64	Instituindo normas de Direito Financeiro e Contabilidade Pública para União, Estados, Municípios e Distrito Federal.
	1967	Expedição do DL nº 200 de 25/02/67	Regulamentou o Orçamento – Programa.
	1972	Expedição do decreto Federal nº 71.353, de 09/11/1972	Implantou Sistema de Planejamento federal que consolidou o uso do Orçamento – Programa no Brasil.
	1988	Constituição Federal	Instituição do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias.
	1998	Emenda Constitucional nº 19, de 04/06/1998	Inseriu o princípio da eficiência.
	1999	Portaria nº 42 do MPOG, de 14/04/1999	Instituiu dispositivos substituindo a classificação funcional-programática tradicional por classificações funcionais e por programa e também definições de função, subfunção, programa, projeto, atividade e operações especiais.
	2000	Lei Complementar nº 101, de 04/05/00 - LRF	Normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.
	2001	Lei Interministerial nº 163 da STN/SOF, de 04/05/2001	Instituiu normas gerais de consolidação das contas públicas nos níveis da União, Estados e Municípios e classificou a despesa pública por natureza.

Tabela 1: Histórico do Orçamento no Brasil
Fonte: BEZERRA FILHO, 2006.

3 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece regras para as finanças públicas direcionadas à responsabilidade na gestão fiscal dos administradores públicos através de ações que previnem riscos e corrigem desvios que podem afetar o equilíbrio das contas públicas, estipulando critérios de fixação e de cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e que acate os limites e condições quanto à renúncia de receita, geração de despesas, dívida pública, operações de crédito, concessão de garantias e inscrição a título de restos a pagar.

Para tal o planejamento é o principal instrumento para uma gerência efetiva, o controle prévio e simultaneamente, a transparência e democratização das informações e a responsabilidade por descumprir metas e limites, como o diz Bezerra Filho (2006). Como garantia de uma maior transparência, destaca a contabilidade como fundamental para a produção e divulgação das informações para tomada de decisão e para o conhecimento da sociedade.

A Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe avanços significativos no controle de gastos públicos, havendo necessidade, a partir de sua promulgação, de uma execução orçamentária condizente com a nova realidade, por meio do desenvolvimento de ferramentas gerenciais e tecnológicas que possam viabilizar as novas exigências. (BEZERRA FILHO 2006, p. 20)

Esta lei estabelece normas de finanças públicas que está direcionada a se alcançar o objetivo de equilibrar as receitas e despesas. Responsabilidade na gestão fiscal deve ser entendida como uma ação responsável na arrecadação das receitas e a realização de gastos públicos, consolidando um novo padrão de conduta fiscal para os administradores públicos. São princípios da responsabilidade na gestão fiscal a ação planejada e a transparência.

Atualmente não se deve aguardar o final do mandato para averiguar se os objetivos e as metas foram cumpridos. A atuação deve ser com o intuito de prevenir riscos e corrigir desvios que afetam o equilíbrio entre receitas e despesas.

A LRF direciona-se a todos os entes da federação a União, Estados, Municípios e Distrito federal. Em cada um desses entes as normas deverão ser

observadas pelos três poderes: Executivo, Legislativo e Judiciário, e pelos órgãos constitucionais, menos as empresas estatais não-dependentes.

3.1 Pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal

A LRF está fundada em quatro pilares: planejamento, transparência, controle e responsabilização.

Planejamento – é um dos pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal que é recorrente, no texto da lei, a referência ao planejamento governamental. Para que se busque o equilíbrio nas contas públicas é necessário planejar as ações, não devendo o gestor direcionar as finanças pelas necessidades imediatas e não agir de forma reativa, buscando uma postura pró-ativa. É o aspecto primordial para se alcançar o sucesso da gestão pública.

Transparéncia – este pilar visa a disponibilização e a publicação dos dados sobre a gestão fiscal, sendo divulgadas em linguagem comprehensível a todos os interessados, adequando-se a cada grupo de destinatários. Segundo a Cartilha do Tribunal de Costas do estado de Sergipe, são mecanismos de transparéncia:

- Incentivar a participação popular e a realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos (artigo 48, parágrafo único);
- Tornar disponível, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, as prestações de contas do Chefe do Poder Executivo, durante todo o exercício (artigo 49, caput);
- Realizar audiências públicas, ao final dos meses de fevereiro, maio e setembro na Comissão de Finanças do Legislativo municipal, durante as quais o Poder Executivo demonstrará e avaliará o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre (artigo 9º, § 4º);
- Divulgar, amplamente, os resultados da apreciação das contas julgadas ou tomadas pelos Tribunais de Contas (artigo 56, § 3º);
- Divulgar, amplamente, inclusive em meios eletrônicos de acesso público, os instrumentos de transparéncia da gestão fiscal (artigo 48, caput). (SERGIPE, 2009, p. 57).

Controle – para a busca do equilíbrio fiscal, a LRF estabelece várias normas para arrecadação de receitas, para realização de despesas e prestação de contas. As receitas devem ser calculadas com bases em critérios técnicos, considerando-se a arrecadação de anos anteriores e projeções econômicas para o exercício a que se referem.

A LRF estabeleceu novos requisitos na forma de realizar a despesa pública: despesa decorrente da criação, expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental; despesa obrigatória de caráter continuado, despesa com pessoal. A referida lei determina três grandes restrições relacionadas ao final do mandato para que Prefeitos e Presidentes da Mesa Diretora das Câmaras Municipais dêem atenção especial às seguintes regras:

- Não pode haver aumento da despesa com pessoal nos 180 dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder;
- Não poderá ser realizada operação de crédito por Antecipação de receita no último ano de mandato do prefeito Municipal;
- Não pode ser contraída obrigação de despesa, nos últimos dois quadrimestres do mandato do titular do Poder, que não possa ser cumprida integralmente dentro do próprio mandato, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte, sem que haja suficiente disponibilidade de caixa. (SERGIPE, 2009, p. 64).

Um capítulo que trata da dívida pública é a grande inovação da LRF. Além de transmitir a idéia de equilíbrio entre despesa e receita, também informa que o endividamento deverá acontecer em determinados casos, onde devem ser observados alguns requisitos legais e respeitados os limites definidos pelo Senado Federal.

O Prefeito Municipal deve realizar a Prestação de contas de suas próprias contas e também dos outros órgãos e entidades municipais e do Poder Legislativo através de dois instrumentos que serão mais detalhados posteriormente neste trabalho, o Relatório de Gestão Fiscal e o Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

Responsabilização – não cumprir o que determina a LRF traz alguns prejuízos ao ente Federal como: motivar a rejeição e irregularidade das contas e a aplicação de várias sanções tanto pessoais quanto institucionais. A LRF disporá das sanções institucionais que recaem sobre o ente da federação e a Lei de Crimes Fiscais (Lei nº 10.028/00) das sanções pessoais que são aquelas que afetam a pessoa do gestor público.

4 INSTRUMENTOS BÁSICOS DE PLANEJAMENTO E PRESTAÇÃO DE CONTAS NA GESTÃO PÚBLICA

4.1 Instrumentos Básicos de Planejamento

Plano Plurianual – Instrumento que estabelece as diretrizes, os objetivos e as metas para as despesas de capital e para as relativas aos programas de duração continuada;

Lei de Diretrizes Orçamentárias – compreende as metas e prioridades, além de orientar a colaboração da lei de orçamento anual; e

Lei Orçamentária Anual – dispõe sobre a previsão da receita e fixação da despesa, contendo programas de ação do governo e os diversos tipos de despesas necessárias a cada um desses programas. (ANDRADE, 2006, p. 43).

4.1.1 Lei do plano plurianual

É um programa de trabalho que é elaborado pelo poder Executivo para ser realizado no período de um mandato político que é contado a partir do exercício financeiro do mandato seguinte. O PPA nada mais é que a transformação dos ideais políticos publicados no período da campanha eleitoral em lei, enfatizando os interesses sociais.

Os investimentos cuja execução seja levada a efeito por períodos superiores a um exercício financeiro, só poderão ser iniciados se previamente incluídos no PPA ou se nele incluídos por autorização legal. A não-observância deste preceito caracteriza crime de responsabilidade. (SILVA, 2000, p. 16).

- Diretrizes de governo – estas norteiam as direções, ajustam os planos de governo, determinam critérios para o planejamento. Como diz Andrade (2006), é o grupo de programas, ações e de decisões que direcionam os aspectos do planejamento, estabelecendo critérios que definem as estratégias do governo.

- Programas – são instrumentos que organizam as ações do governo. São ferramentas das diretrizes que devem estabelecer os objetivos e são realizados através de ações que são medidas pelas metas. É o elo entre o PPA e o orçamento.

- Objetivos – “são o detalhamento ou a decomposição dos programas que deverão ser atendidos, de forma a concretizar as diretrizes, indicando os resultados pretendidos pela Administração a serem realizados pelas ações.” (ANDRADE, 2006, p. 44)

- Ações – são as propostas necessárias para que os objetivos dos programas sejam cumpridos, através da qual são estabelecidas as metas.

- Metas – são as medidas das ações governamentais para determinar qualitativa e quantitativamente o que se pretende atender e quem será beneficiado com essa ação.

“Os projetos e atividades são instrumentos de realização dos programas em nível orçamentário e das ações selecionadas para o exercício, detalhados em dotações orçamentários, junto à lei orçamentária anual” (ANDRADE, 2006, p. 45).

4.1.2 Lei de diretrizes orçamentárias

A Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO estabelece o que é primordial dentre as metas que estão presentes no PPA, inclusive as despesas de capital para o exercício financeiro seguinte, norteará o preparo da lei orçamentária anual e determinar as mudanças na legislação tributária local, e também definirá a política da aplicação das agencias financeiras oficiais que promovem o desenvolvimento. Tem que ser aprovada pelo Poder Legislativo antes que termine o primeiro semestre, como determina o art. 165, § 2º da Constituição Federal.

Com a criação da Lei de Responsabilidade Fiscal, a LDO ainda realça alguns pontos:

Equilíbrio entre receitas e despesas, critérios e formas de limitação de empenho, visando ao cumprimento de metas fiscais e do resultado primário e nominal, além de direcionar formas de limites de gastos com pessoal, limites de dívidas, uso da reserva de contingência, avaliação dos passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, e a inclusão de anexos de Metas Fiscais e Riscos Fiscais para municípios com população acima de 50.000 habitantes. (ANDRADE, 2006, p. 50).

Os municípios com população menor que 50.000 habitantes mesmo sendo dispensados de incluir na LDO os anexos citados anteriormente não estão isentos de emitir Relatórios de Gestão Fiscal a cada semestre.

É de responsabilidade dos departamentos de planejamento e de contabilidade elaborar o projeto de lei e seus anexos corretamente, tendo que ser enviado à Câmara até dia 15 de abril de cada ano e devolvido para sanção do Poder executivo até o final da primeira seção legislativa.

As prioridades da LDO definirão os critérios que irão eleger as ações que detalhadas no orçamento anual até o nível de elemento de despesa. Ao se organizar e definir as prioridades demonstra-se o real planejamento, dando segurança ao Poder Legislativo é a comunidade que partilhou do processo decisório que integrará a Lei Orçamentária e em consequência será executado no ano vindouro e nos subsequentes.

4.1.3 Lei orçamentária anual

É um instrumento legal onde estará contido o orçamento fiscal dos Poderes da união, dos estados e municípios, de seus fundos, órgãos e entidades da administração pública direta e indireta, o orçamento de investimento das empresas onde o Poder Público detém a maioria do capital social de forma direta ou indireta, com direito a voto e também o orçamento da seguridade social conforme o art. 165, § 5º da Constituição Federal.

Esta lei é também denominada de Lei de Meios, pois,

É uma lei especial que contém a discriminação da receita e da despesa pública, de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade. (ANDRADE, 2006, p. 58).

Com base em Silva (2000) existem alguns aspectos importantes a serem obedecidos no projeto da LOA:

- Deve ser elaborada de forma compatível com o PPA e a LOA;
- Deverá conter o demonstrativo da compatibilidade do programa de orçamentos com objetivos e metas que estão no Anexo de Metas da LDO;
- Deve ser acompanhada de documentos que especifiquem os efeitos sobre as receitas e despesas, como consequência de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, e também das

medidas de compensação à renúncia de receita e aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;

- Abrangerá verbas para reserva de contingência, determinada com base em percentual da receita líquida, visando o atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos, que deve ser utilizado pela LDO;
- Não pode consignar verbas para investimentos cuja duração deve ser superior a um exercício financeiro que não consta no PPA ou em outra lei que autorize a sua inclusão;
- Novos projetos só poderão ser incluídos depois de adequadamente atendidos no andamento e contempladas as despesas para conservação do patrimônio público, nos termos que dispõe a LDO.

Projeto de Lei do Plano Plurianual - PPA	Até 31 de Agosto é enviado ao Congresso Nacional pelo Presidente da República do 1º ano de mandato devolvido para sanção até 15 de Dezembro (encerramento da sessão Legislativa). Vigora por 4 anos – do 2º ano de mandato até o final do 1º ano do mandato subsequente. Estabelece diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública Federal para as despesas de capital e as decorrentes, e as relacionadas aos programas de duração continuada.
Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO	Enviado ao Congresso Nacional anualmente pelo Presidente da República até 15 de Abril retornando para sanção presidencial até 30 de Junho. Sem enviar para a Presidência, o Congresso não inicia o recesso de Julho. Compreende metas e prioridades da Administração Pública Federal, inclusive as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, baseia a elaboração da Lei Orçamentária, tratadas alterações na legislação tributária, determina a política de aplicação das agências financeiras oficiais do fomento.
Projeto de Lei Orçamentária Anual – LOA	Enviada anualmente até 31 de Agosto e devolvida até 15/12 – as autorizações da LOA executam as despesas do exercício. A LOA compreende: o orçamento fiscal (refere-se aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta, e também as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público), orçamento de investimentos (empresas onde a União direta ou indiretamente detém a maior parte do capital, com direito a voto), e o orçamento da seguridade social (abrange todas as entidades e os órgãos que são vinculados a ela, da Administração Direta e Indireta, como também os fundos e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público).

Tabela 2: Instrumentos básicos de planejamento

Fonte: BEZERRA FILHO, 2006.

4.2 Instrumentos Básicos de Prestação de Contas

4.2.1 Relatório resumido da execução orçamentária

Os arts. 52 e 53 da Lei Complementar nº 101/00 (que regulamentou o § 3º do art. 165 da Constituição de 1988), institui o relatório resumido da execução

orçamentária, que foi padronizado pela Portaria STN nº 587/2005, aprovando a 5^a edição do referido Manual.

Sua publicação deve ser realizada até 30 dias depois do encerramento de cada bimestre, e inclui todos os poderes e o Ministério Público. Caso esse prazo não seja cumprido o ente está sujeito a não receber as transferências voluntárias e também estarão impedidos de contratar operações de créditos.

Com base em Andrade (2006) o relatório é composto de:

- Balanço orçamentário, discriminando de acordo com a categoria econômica, as receitas por fonte realizadas e a realizar, como também sua previsão atualizada e as despesas por grupo de natureza com a destinação das verbas para o exercício, a despesa liquidada e o saldo;
- Demonstrativos da execução das receitas por natureza econômica e fonte, com a previsão inicial, a atualizada para o exercício, a realizada no bimestre, a feita no exercício e a previsão a realizar e as despesas com a dotação inicial, verbas para o exercício, gastos empenhados e liquidados, no bimestre e no exercício;
- Demonstrativos referentes à receita corrente líquida, as receitas e despesas previdenciárias, a resultados nominal e primário, a despesas com juros e os restos a pagar;
- Os valores relacionados ao refinanciamento da dívida mobiliária deverão estar destacados nas receitas de operações de crédito e nas despesas com o parcelamento das dívidas.

O Relatório Resumido da Execução Orçamentária, do último bimestre do exercício, deve ser acompanhado de demonstrativos:

- De que as operações de crédito não ultrapassagem a soma das despesas de capital;
- Das projeções atuariais dos regimes de previdência;
- Da variação patrimonial, destacando a alienação de ativos e a emprego dos recursos dela provenientes.

Quando necessário deve-se apresentar justificativas da limitação de empenho e da frustração de receitas, discriminando as formas de combate à sonegação e à evasão fiscal, aceitas ou a aceitar, e as ações de fiscalização e cobrança.

Mesmo sendo denominado de resumido dá muitas informações para o Poder Executivo, para o Legislativo e para a sociedade sobre a execução orçamentária e sua previsão possibilitando mais controle que são previstos na LRF, tendo que ser elaborado com muita atenção e cuidado, pois é trabalhoso e muito importante.

Sua elaboração e publicação devem ser em um único relatório para o município com dados confirmados do Poder Executivo, que compreende prefeitura, fundos, autarquias, fundações e outras entidades da Administração indireta municipal, e do Poder Legislativo que abrange à Câmara.

A portaria nº 587, de 29 de agosto de 2005 da Secretaria do Tesouro Nacional diz que o relatório deve conter os seguintes anexos:

ANEXO	NOMENCLATURAS
Anexo I	Balanço Orçamentário
Anexo II	Demonstrativo da Execução das despesas por Função/Subfunção
Anexo III	Demonstrativo da Receita Corrente Líquida
Anexo IV	Demonstrativo das receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Geral de Previdência Social
Anexo V	Demonstrativo das receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores Públicos
Anexo VI	Demonstração do Resultado Nominal
Anexo VII	Demonstrativo do Resultado Primário
Anexo VIII	Demonstrativo do Resultado Primário da União
Anexo IX	Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão
Anexo X	Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino
Anexo XI	Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital
Anexo XII	Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Geral de Previdência Social
Anexo XIII	Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos
Anexo XIV	Demonstrativos da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos
Anexo XV	Demonstrativo das Despesas com Saúde
Anexo XVI	Demonstrativo da Receita Líquida de Impostos e das Despesas Próprias com Saúde (para os Estados)
Anexo XVII	Demonstrativo da Receita de Impostos e das Despesas Próprias com Saúde (para os Municípios)

Observações:

Estes anexos de número III, IV, V, VI, VII e IX podem ser elaborados bimestralmente ou semestralmente, contanto que seja feita a opção.
E os anexos XI, XIII e XIV constituirão o Relatório Resumido da Execução Orçamentária apenas no último bimestre do exercício.

Tabela 3: Anexos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária
Fonte: ANDRADE, 2006, p. 135

O relatório deve conter a assinatura do prefeito municipal, do contador e do responsável pelo Controle Interno. Sua elaboração é feita depois de encerrado cada bimestre e sua publicação até 30 dias do encerramento do bimestre como já dito anteriormente, por um órgão oficial de publicação do município, previamente definido pelo municipal, sendo um jornal escrito ou quadro de publicações da Prefeitura de forma ampla inclusive na Internet. Quando a legislação municipal omitir o tema, deverá ser publicado, pelo menos, no quadro de publicação da Prefeitura.

Se não encaminharem os Relatórios ao Tribunal de Contas levará o responsável ao pagamento de multa prevista nas leis orgânicas dos respectivos tribunais e ficam sujeitos a várias sanções como,

A perda do cargo e a declaração de inelegibilidade, em decorrência do que dispõe a Lei nº 8429/92, Lei das Improbidades, e também do Decreto-Lei nº 2001/67, que trata do crime de responsabilidade de prefeitos e vereadores. (ANDRADE, 2006, p. 136)

4.2.2 Relatório de gestão fiscal

O relatório de Gestão Fiscal é intitulado pelos arts. 54 e 55 da Lei Complementar nº 586, de 29 de agosto de 2005. Sua elaboração e publicação são feitas pelo Poder Executivo, mas também inclui dados do Poder Legislativo, pois se trata um relatório consolidado. Os dados que são incluídos pelo Poder Executivo abrangem os órgãos da Administração direta e indireta municipal.

O RGF deverá conter os seguintes anexos:

ANEXO	NOMENCLATURAS
Anexo I	Demonstrativo das Despesas de Pessoal
Anexo II	Demonstrativo da Dívida Consolidada (União x Estados e Municípios)
Anexo III	Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores

Anexo IV	Demonstrativo das Operações de Crédito
Anexo V	Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa
Anexo VI	Demonstrativo dos Restos a Pagar
Anexo VII	Demonstrativo das Despesas com Serviços de Terceiros
Anexo VIII	Demonstrativo dos Limites

Observações:

Os Anexos V, VI e VIII irão compor o Relatório de Gestão Fiscal apenas no último quadrimestre ou semestre do exercício.

O anexo VIII consolida as informações de diversos limites que são: Despesas com Pessoal, Dívida, Garantias de Valores, Operações de Crédito, Restos a Pagar e Serviços de Terceiros.

Tabela 4: Anexos do Relatório de Gestão Fiscal

Fonte: ANDRADE, 2006, p. 137

Sua elaboração se dá ao final de quatro meses e publicado até 30 dias após o término do período. Aos municípios com população menor que 50000 habitantes é facultativo optar pela elaboração do relatório no fim de cada semestre e divulgar até 30 dias depois do fim do período, desde que haja um ato normativo definido a escolha do município por este período. Sua publicação seguirá os moldes do Relatório Resumido da Execução Orçamentária, citado anteriormente.

Caso não enviem o Relatório de Gestão Fiscal ao Tribunal de Contas nos prazos e condições estabelecidos levará o prefeito municipal ou presidente da Câmara ao pagamento de uma multa que corresponde a 30% dos vencimentos anuais do ordenador da despesa, conforme está previsto no art. 5º da Lei nº 10.028/00. Estando o responsável também sujeito ao pagamento de multa que está prevista nas leis orgânicas dos respectivos tribunais, sendo possível também a perda do cargo e a declaração de inelegibilidade em decorrência do que dispõe a Lei nº 8.429/92 – Lei das Improbidades, e o Decreto-lei nº 201/67, que trata do crime de responsabilidade de prefeitos e vereadores.

Se os prazos previstos não forem cumpridos, o ente da federação estará impedido de, até que a situação seja regularizada, receber transferências voluntárias e também contratar operações de crédito, com execução das destinadas ao refinanciamento do valor principal atualizado da dívida mobiliária.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O resultado deste artigo científico enfatizou que a importância do entendimento e compreensão da Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000 será o diferencial do trabalho transparente na gestão pública. As determinações da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) alteraram aspectos como, o planejamento, a transparência na gestão, o cuidado com o equilíbrio entre receita e despesa. A despesa pública pode-se afirmar que é visada pela LRF exatamente porque é através dela que são usados todos os recursos financeiros destinados às aquisições de bens e serviços, execução de obras e ao pagamento de encargos de natureza social e financeira, quando da execução de programas de trabalho, nas mais variadas áreas de responsabilidade dos governos.

A partir deste pode-se também compreender que orçamento público é o planejamento do Estado através do qual apresenta as receitas previstas e as despesas fixadas que serão utilizadas com o objetivo de executar os programas de governo e também as transferências legais e voluntárias, os pagamentos de dívidas e demais encargos.

Na administração pública, seja ela Federal, Estadual, do Distrito Federal ou Municipal, nada se realiza se não tiver amparo em uma lei específica, e se não estiver de acordo com os instrumentos básicos de planejamento que são o Projeto de Lei do Plano Plurianual - PPA, da Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e a Lei Orçamentária Anual - LOA. Desta maneira, toda e qualquer despesa que se pretenda realizar, sejam as que se destinam à manutenção e a operacionalização das atividades cotidianas ou administrativas, ou as que se destinam a criação, expansão ou ao aperfeiçoamento de atividades existentes, ou mesmo a execução de ações governamentais de longo prazo, tem que ter o seu respaldo na lei.

A adoção de atitudes empreendedoras, por parte dos gestores públicos, na busca de novas fontes de receitas, a compreensão da necessidade de conhecer técnicas e das tecnologias adequadas como instrumentos que auxiliam e apóiam à administração, a contabilidade freqüentemente atualizada e o controle efetivo da execução orçamentária realizada através dos relatórios mensais, bimestrais,

semestrais e anuais anteriormente citados, são grandes benefícios decorrentes da implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal, os quais, após a devida adaptação, promoverão gradativamente o crescimento ordenado e o aumento da credibilidade nas administrações públicas por parte da sociedade.

Assim a construção deste trabalho foi muito significativa, pois compreendendo melhor como é o funcionamento da Lei de Responsabilidade Fiscal e de seus instrumentos básicos pode-se ter maior consciência dos atos dos gestores públicos. Já houve tempos em que a população não tinha conhecimento do que era feito com as finanças do seu município, não havia muita clareza sobre essas informações e agora um dos principais pilares desta lei, a transparência visa exatamente disponibilizar e publicar os dados referentes à gestão fiscal.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na gestão municipal.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade pública:** teoria, técnica de elaboração de balanços e questões. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

SERGIPE. Tribunal de Contas do Estado. **Controle de gastos na gestão pública:** Aracaju, 2009.

SILVA, Daniel Salgueiro da (coord.). **Guia contábil da lei de responsabilidade fiscal:** para aplicação nos municípios. 2. ed. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade; São Paulo: Instituto Ethos, 2000.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental:** um enfoque administrativo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

TOLEDO JÚNIOR, Flávio C. de. **Lei de responsabilidade fiscal:** comentada artigo por artigo. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: NDJ, 2005.

ABSTRACT

This paper presents the theme, the Law of Fiscal Responsibility: New Standard Provides that the Fiscal Transparency in Public Management, as in the case of one period before the elections is necessary to understand the importance of transparency in public finances. This title was chosen because it sees the social need to understand as is the provision of accounts and transparency in the activities of public administrators. For both the launch the following problem: How the Law of Fiscal Responsibility - LRF allows transparency in public administration? This study aimed to examine the importance of LRF as a tool that allows for transparency in public management, and specific understanding that the budget is public understand what is the Law of Fiscal Responsibility, and finally analyze the basic tools of planning and of accountability in public administration. Based on this subject, the theoretical foundation supports some concepts of writers who study deeply the public accounting. The methodology used for its implementation was the literature search. Thus it was concluded that even if there are gaps in the provision of public accounts of some managers, which were the Union, States, Municipalities and Federal District, there is a law in which they can respaldar able to achieve a balance between revenue and expenditure lasting exercise of its mandate.

Keywords: Public Management. Transparency. Planning. Control.