

# ARQUIVO 4

## A Lei de Responsabilidade Fiscal nos Municípios – Uma Revisão Crítica

Nilton de Aquino Andrade<sup>1</sup>, Mauri Fortes<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Mestre em Contabilidade pela Fundação Visconde de Cairu e Presidente do SIM Instituto de Gestão Fiscal. E-mail: nilton@gruposim.com.br

<sup>2</sup> PhD, Professor do Mestrado em Turismo e Meio Ambiente, Centro Universitário UNA. E-mail: mauri.fortes@terra.com.br

### Resumo

*Este trabalho apresenta uma revisão crítica da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), retratando fatos históricos anteriores e recentes, no contexto brasileiro, de situações problemáticas das administrações públicas municipais, quanto ao planejamento e controle fiscal de municípios. O trabalho destaca os seus pilares básicos, ou seja, os aspectos de planejamento, controle, transparência e responsabilidade e a conseqüente necessidade de administrações públicas atingirem o equilíbrio fiscal. Aponta que esta legislação representou um marco no processo de adequação ao equilíbrio das contas públicas e que a Contabilidade é uma interface direta das finanças, por ser base de dados e de informações sobre o patrimônio. No planejamento orçamentário destacam-se o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária (LOA), as metas fiscais de receitas e despesas. Quanto à transparência na gestão fiscal, este trabalho aponta para a participação popular, efetuada por meio de audiências públicas para apresentação dos relatórios de Gestão Fiscal e o Resumido da Execução Orçamentária. No que concerne ao controle, mostra-se a necessidade do cumprimento dos princípios da administração pública, a necessidade de sistema de controle interno, a administração de recursos livres e vinculados, o cumprimento de limites tais como gastos com pessoal, restos a pagar e de endividamento. No quesito responsabilidade dos gestores, o trabalho retrata a prestação de contas, a accountability (responsabilidade final) e os casos de descumprimento de lei.*

**Palavras-chave:** finanças públicas, gestão governamental, Lei de Responsabilidade Fiscal.

## A Critical Analysis of the Brazilian Fiscal Responsibility Law

### Abstract

*This work presents a critical review of the Brazilian Fiscal Responsibility Law (FRL), by portraying earlier and recent historical facts that include complex issues associated to municipal public administrations, focusing on municipal planning and fiscal control. The main sustaining pillars of the FRL, that is, the aspects of planning, control, transparency and responsibility and the associated requirement for public administrations to reach fiscal equilibrium. This law is shown to fully represent a positive step toward public accounting equilibrium; thus, Accounting is shown to be*

*an interface to public finance since it holds the data bases and general information on equity. The budgetary plan analysis includes critical views of the Plan for Several Years, the Budgetary Direction Law and the Budget Law, as fiscal goals for receipts and expenses. Quanto à transparência na gestão fiscal, este trabalho aponta para a participação popular, efetuada por meio de audiências públicas para apresentação dos relatórios de Gestão Fiscal e o Resumido da Execução Orçamentária. Transparency in fiscal management is shown to be associated to popular participation, effected by means of audiences for presentation of the reports on Fiscal Management and the Budgetary Execution Summaries. In what concerns accounting control, fulfillment of the principles of the public administration, the system of internal control, the administration of free and tied resources, the fulfillment of limits such as expenses with staff, accounting remains and indebtedness are put forth. Management responsibility is portrayed by means of classical accounting, accountability (final responsibility) and examples of law-breaking cases.*

**Keywords:** public finances, government management, Fiscal Responsibility Law.

### **A gestão pública e o surgimento da LRF**

A evolução de programas e projetos públicos é constante e tem sido uma preocupação contínua para o Estado empenhado na modernização de suas instituições. Em geral, buscam-se eficiência, eficácia e qualidade dos serviços públicos. Segundo Bozzi (2001, p. 27), o melhoramento da administração pública é pré-requisito para recuperar a legitimidade do Estado em seu papel de co-autor na resolução dos problemas coletivos da sociedade.

Segundo Keinert (2000, p. 61) apud Souza e Araújo (2003, p. 59) "O termo 'público' pode ser entendido como aquilo que é 'de todos para todos', referindo à 'coisa pública' (*res publica*) e ao interesse público". Já, o termo gestão é uma denominação utilizada desde o final do século XX, especificamente por volta de 1991, segundo Barzelay (1998) apud Henríquez (2003, p. 78), e significa 'gerência'.

Trata-se, portanto, de um novo modelo de administração pública que, ainda segundo Henríquez (2003, p. 79), substitui as propostas weberianas, vinculado aos requerimentos do Estado Keynesiano, que focava o bem estar social, na versão latino-americana populista e clientelista. Este novo modelo teve origens em países como Nova Zelândia, Reino Unido e Austrália, segundo Henríquez (2003, p.79).

Ambos os autores, Bozzi (2001) e Henríquez (2003), enfatizam os resultados dos serviços públicos, focando a qualidade, a atenção ao cidadão, a redução do tamanho do Estado, com privatizações e terceirizações, e a transferência ao cidadão de algumas funções, o que foi um destaque no Brasil, no final do século XX. Neste mesmo sentido, e confirmando o expressado pelos autores Bozzi (2001) e Henríquez (2003), Bresser-Pereira (2000, p.57) ensina que

... em um nível mais amplo, as idéias da Reforma Gerencial do Estado de 1995 ultrapassaram as fronteiras do país, e, através do Conselho Latino-Americano de Administração para o Desenvolvimento (CLAD), estendeu-se para a América Latina através da aprovação pelos ministros de administração latino-americanos do documento Uma Nova Gestão Pública para a América Latina.

Percebeu-se, em 1996, reflexos desta reforma com a criação da Lei de Diretrizes e Bases da Educação, Lei nº 9.394, de 20 de dezembro, e também do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (FUNDEF), por meio da Lei nº 9.424, de 24 de dezembro. Daí por diante muitas mudanças foram implementadas e conselhos comunitários e municipais foram criados com o objetivo de deliberarem sobre os processos relacionados com os fins sociais e econômicos. Segundo os autores Catelli e Santos, (2004, p. 425), no Brasil, "surgiu nas últimas décadas, o governo empreendedor, voltado para o cidadão como clientes e buscando padrões otimizados de eficiência e eficácia, com ética e transparência, na gestão dos recursos públicos com responsabilidade fiscal". Estes autores baseiam-se nos ensinamentos de Osborne e Gaebler (1995: 51-80), que afirmam que o governo empreendedor caracteriza-se como o que "pertencente à comunidade, dando responsabilidade ao cidadão em vez de servi-lo". Em 2006, o FUNDEF foi ampliado no sentido de atender o ensino infantil e médio, passando a denominar-se de Fundo de valorização da educação básica e de valorização dos profissionais da educação (FUNDEB).

Assim, gerir significa administrar, gerenciar e dirigir, exprimindo o sentido de atividade ordenada, racional e planejada, o que segundo Arger (2004, p. 3) "afasta a improvisação, as medidas impensadas e as tomadas de afogadilho. Gerir, portanto, é administrar segundo um plano preestabelecido". O ato de gerir alcança praticamente todas as ações administrativas e está diretamente relacionado com a destinação de recursos públicos, vinculados ou não a algum objetivo específico. Cada ação por sua vez está sob a responsabilidade de um gestor e este tem autonomia para movimentar o patrimônio estatal, com base na fatia do orçamento que lhe é destinada, dentro de um espaço de tempo definido como exercício financeiro, cabendo-lhe exercer suas atividades dentro das normas contábeis e da Administração Pública.

Neste sentido, em 04 de maio do ano 2000, foi promulgada a Lei Complementar nº 101 - denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) - que veio complementar a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Entre os seus pilares estão o planejamento, o controle, a transparência e a responsabilidade, confirmado por Khair, (2001, p.15). Insere-se o princípio do equilíbrio das contas públicas que pode ser considerado como consequência desses.

Segundo Lima (2002, p. 521), "É notável a modernização das instituições fiscais brasileiras. A Lei de Responsabilidade Fiscal representou um marco nesse processo. Várias regras foram criadas". A LRF inseriu-se no contexto das reformas estruturais trazidas após a CF/88, especialmente regulamentando os artigos 163 e 169, que determinam, respectivamente, que os temas finanças públicas e limites de gastos com pessoal devem ser tratados em Lei Complementar.

Um dos grandes objetivos desta Lei de finanças públicas é o resultado fiscal positivo dos governos, que deve ser alcançado por meio da fixação de metas fiscais para a obtenção de recursos que servirão para atender aos dispêndios.

De acordo com Castro (2004, p. 159) o resultado fiscal do governo tem o objetivo de avaliar em um exercício financeiro o desempenho fiscal da Administração pública. Segundo Platt (2003, p. 2), atender à LRF é uma tarefa complicada para os gestores públicos, assim como o é para o entendimento dos cidadãos e outros interessados. Segundo o autor tal fato ocorre porque são muitos os demonstrativos contábeis e suas informações são complexas.

A Lei Federal nº 4.320/64, de 17 de março de 1964, vigente até a presente data, estatui as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Esta Lei atribuiu à Contabilidade a responsabilidade de gerar informações tempestivas e úteis sobre o que a administração realizou em termos financeiros, assim como, agregou-lhe o orçamento como instrumento de planejamento, tudo dentro de uma padronização por meio de classificações contábeis específicas. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) veio para normatizar temas pendentes no Direito Financeiro, porém não o fez como um todo, tendo em vista alguns vetos e algumas omissões.

A LRF regulamentou os arts. 163 e 165, § 9º, da Constituição Federal de 1988, o que para Giacomoni (2004, p. 90), podem estar disciplinadas em um ou mais diplomas legais. Desta forma, a Lei de Responsabilidade Fiscal, naquilo em que for omissa, deverá ser interpretada em consonância com outras leis que disponham sobre direito financeiro, tais como a Lei Federal (LF) nº 4.320/64 e, ainda, com as disposições do art. 35, § 2º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que trata dos prazos de encaminhamento e aprovação dos instrumentos de planejamento.

### **As finanças públicas municipais**

Município é uma unidade administrativa da federação brasileira, nos termos dos artigos 1º e 18 da Constituição da República Federativa do Brasil (CF), promulgada em 1988. Nele, são implementadas ações de origem governamental ou privada, sejam elas de atenção à sociedade, produção de bens ou serviços, circulação de mercadorias, formação cultural e educacional, assistência à saúde, política habitacional, entre outros.

Atendendo a dispositivo constitucional (art. 29), o Município é regido por Lei Orgânica própria ou Constituição Municipal que visa disciplinar suas competências exclusivas e suas peculiaridades locais. Os Municípios têm receitas próprias, recebem transferências da União e dos Estados, possuem características peculiares, algumas que lhes fortalecem outras que lhes prejudicam.

As finanças municipais obedecem a um ciclo, pois com base em um planejamento, ocorre a captação dos recursos (receitas) e com base nesses criam-se vínculos e obrigações para aplicação dos mesmos (despesas). Para Campello e Matias (2000, p. 40) o termo finanças públicas "refere-se ao conjunto de problemas relacionados ao processo de Receitas-Despesas Governamentais e dos fluxos monetários".

Na esfera municipal, as finanças interferem nos aspectos econômicos e sociais, atuando como agente da política fiscal. Embora as finanças públicas interfiram também na política econômica e no ajustamento da distribuição de renda e riquezas, a ênfase será dada à política fiscal, que por sua vez, depende da política orçamentária, na qual são estabelecidas as formas qualitativas e quantitativas de como os recursos serão captados e alocados, buscando-se a efetividade de sua aplicação. Também, a gestão financeira depende da política fiscal, devido à escassez de recursos disponíveis para atender às demandas da sociedade, que são ilimitadas, o que para Campello e Matias (2000, p. 46), extrapola as fronteiras fazendárias e caracteriza-se como fato econômico.

Bovo (2001, p. 93) afirma que "após a Constituição de 1988, o aumento das despesas sociais



dos municípios, decorrentes de um processo de descentralização não planejado, contribuiu para agravar a situação das suas finanças”.

O autor confirma que o governo municipal anseia cada vez por mais recursos, pois à medida que eles são captados, as necessidades da sociedade exigem cada vez mais, o que Musgrave (1976, p. 29-36), defende que ora são necessidades sociais, ora são necessidades meritórias. Para ele, despesas que visam às necessidades sociais beneficiam a sociedade como um todo de forma igualitária e sem distinção, como é o exemplo de campanhas de vacinação, melhoria do trânsito, sistema único de saúde etc.; enquanto as que visam as necessidades meritórias privilegiam parte da comunidade, como é o caso de educação gratuita, fornecimento de transporte e merenda escolar.

Campello e Matias (2000, p. 66), afirmam que as finanças públicas têm interface com várias ciências, destacando-se a Contabilidade, por ser ela a base de dados e de informações sobre o patrimônio e sobre a avaliação e o controle, por comunicar com todas as áreas e órgãos da administração e também por ser base para a tomada de decisões. Dessa forma, as finanças públicas dependem da Contabilidade para fornecer as informações que lhe são pertinentes. Existe uma vasta legislação sobre a forma de gestão pública, principalmente no tocante à sua escrituração contábil, grande parte proporcionada por meio da LF no 4.320/64, com as respectivas normas regulamentadoras da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e dos Tribunais de Contas.

### **Tópicos especiais de análise com base na LRF**

Destacando os pilares da LRF já mencionados, assim dispõe o art. 1º, § 1º da LRF:

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados (...)

A responsabilidade é apontada como o primeiro pilar, porém será estudada neste trabalho como a última, devido à sua importância com relação às demais. As metas de resultado mencionadas no dispositivo legal são traduzidas para o termo planejamento.

### **O planejamento**

Para Andrade, Batista e Souza (2004, p. 48) “Planejar é controlar o futuro”. Planejamento não é o mesmo que previsão; é traduzido pela quantificação e qualificação de ações que visam garantir a administração. Segundo Campello e Matias (2000, p. 39), para definir planejamento deve-se levar em conta dois elementos fundamentais da sua função: a sistemática em que o processo é contínuo e aplicado por meio de técnicas e métodos adequados; e a antecipação, em que busca antecipar o futuro. O planejamento busca atender aos princípios da administração pública, tendo em vista a antecipação de situações que podem ocorrer.

É prática, no Brasil, a não priorização do planejamento para fins gerenciais, sendo exercido com fins legais de maneira forçada, portanto, muitas vezes com perda de qualidade, eficiência e eficácia dos planos governamentais. Neste sentido, Braga (2001, p. 23), afirma que com a LRF (...) os responsáveis pelos entes federativos não poderão mais apresentar planos orçamentários

elaborados apenas para cumprir a forma da lei". Afirma, ainda, que a falta de planejamento evidenciava empréstimos onerosos, obras iniciadas à custa de paralisação de outras, ações de emergência, custos altos e admissão de pessoal com fins políticos.

Reafirma-se, então, a necessidade de uma mudança de cultura interna de planejamento nas administrações públicas, que em geral elaboram planos orçamentários apenas para cumprir a lei. Castro (2004, p. 83) complementa, fazendo referência à LRF:

O cidadão comum sabe que ele tem que equilibrar o orçamento. Mas por que o administrador público, quando se transforma de cidadão em gerente da coisa pública, não aplica esse princípio? (...) Na realidade, esta foi a razão de a LRF ter sido absolutamente necessária. O país não faria uma revisão natural em todo esse processo. Nós agora dependemos, por lei, de receitas para assumirmos as despesas públicas e dívidas...

O planejamento orçamentário é estabelecido pelos planos de governo, compartilhados com autorizações do Poder Legislativo que é órgão responsável por garantir a legalidade dos atos públicos. O planejamento financeiro é feito internamente pelo órgão executivo, entretanto busca cumprir o que é estabelecido no planejamento orçamentário. Comparando-se a execução orçamentária e financeira, podem ser obtidos resultados que caracterizem excessos ou insuficiências de recursos orçamentários, assim como financeiros, cujas tomadas de decisões são distintas.

Considerando o planejamento orçamentário, na Administração pública têm-se à disposição dos gestores ferramentas com grande potencial de informações para uso no planejamento. No nível tático têm-se o Plano Plurianual (PPA) e a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e, no nível operacional tem-se a Lei Orçamentária (LOA). Todos são ferramentas instituídas pela CF/88. São três elementos básicos de planejamento que se interagem e devem ser compatíveis.

O Plano Plurianual (PPA) é o instrumento de planejamento utilizado para elaborar o plano estratégico do governo para um período de quatro anos, pelo qual se definirão as diretrizes, os objetivos e as metas físicas e financeiras dos programas de governo, por meio de indicadores que facilitem a execução e o acompanhamento. Cada município estabelecerá o seu programa de governo, cada um com as suas respectivas ações, observadas as suas características, vocação econômica, necessidades ambientais e culturais. O seu período de quatro anos envolve três anos de uma gestão e um ano da seguinte com o objetivo de garantir a continuidade das ações em andamento.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) é também outro instrumento de planejamento instituído pela CF/88, art. 165 § 2º, que representa o elo entre o PPA e a LOA. Tem por objetivo a busca pela transparência e a compatibilidade no processo de elaboração dos orçamentos. Por meio desse instrumento são definidas as prioridades e também são determinadas as regras de elaboração da LOA, assim como são definidos parâmetros para a sua execução, mediante limites e estabelecimento de metas e riscos fiscais.

A Lei Orçamentária Anual (LOA) representa a aprovação, por parte do Poder Legislativo, de todo o conteúdo do orçamento anual ou orçamento-programa, que é um instrumento de políticas

públicas e é integrado à Contabilidade por meio da previsão de receita e da fixação de despesa. Deve ser compatível com os outros instrumentos de planejamento, tais como o PPA e a LDO, materializando as ações do governo em expressões monetárias. Os autores Piscitelli (1999, p.38) e Santos (1999, p.22) comungam que o orçamento é a materialização do planejamento, tendo em vista ser a base inicial de toda ação governamental.

De acordo com a Constituição Federal, art. 165, § 5º, a Lei Orçamentária Anual – LOA compreenderá o orçamento fiscal, em que se estimam receitas e se fixam despesas, referente aos Poderes da União, seus Fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive Fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; o orçamento de investimentos das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; e o orçamento da seguridade social, que englobará as ações de saúde, previdência social e assistência social. Também, nos termos do art. 2º da Lei Federal nº 4.320/64, o orçamento deverá garantir o cumprimento dos princípios de anualidade, unidade e universalidade. Baleeiro (1990, p.410) expressa historicamente o reconhecimento dos princípios orçamentários, desde a Constituição brasileira de 1946, no art.73, inspirado na experiência inglesa e francesa, esta depois da queda de Bonaparte.

O orçamento deve ser elaborado dentro das formalidades legais, obedecendo à estrutura organizacional, classificações funcionais, programáticas, de natureza da receita e da despesa, portanto especificado de forma qualitativa e quantitativa. Os recursos orçamentários são administráveis, ou seja, quando da execução orçamentária, dependendo da necessidade poderão ser suplementados ou anulados, desde que exista autorização legislativa expressa na própria lei orçamentária ou mesmo em lei específica. Mesmo assim, poderão surgir necessidades novas não previstas até então e estas são autorizadas por lei com a nomenclatura de créditos especiais, podendo também ser expressos por créditos extraordinários em casos de urgência comprovada por estados de emergências e calamidades.

Entretanto, com exceção dos créditos extraordinários, os demais precisam apresentar uma fonte de recursos, ou seja, só poderão ser criados quando existir uma contrapartida, que de acordo com o art. 43 da Lei nº 4.320/64 são: anulação parcial ou total de dotação orçamentária, superávit financeiro apurado no balanço patrimonial do exercício anterior, excesso de arrecadação e operações de créditos.

O processo de elaboração orçamentária, segundo Piscitelli, Timbó e Rosa (1999, p. 47), desenvolve-se praticamente durante todo o exercício. Esta afirmação pode ser confirmada se considerarmos que durante no processo de elaboração orçamentária devem ser levados em conta os fatos históricos e as ações que devem ter continuidade. Assim, deve existir uma preocupação em aproximar ao máximo o planejamento da realidade.

A LC 101/00, em seu art. 4º, § 1º preconiza que integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias o Anexo de Metas Fiscais. Nele, as metas anuais são estabelecidas em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes. As metas fiscais incluem a avaliação do cumprimento das metas relativas aos exercícios anteriores, origem e aplicação dos recursos de alienação de ativos, estimativa e compensação da renúncia de receita, expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado e avaliação do regime



próprio de previdência. A seguir, apresentam-se os conceitos e as especificações dos itens desse referido anexo.

### **Metas de Receitas e despesas**

As receitas são os embolsos de recursos advindos de vários agentes do setor público ou privado, tais como tributos dos contribuintes, serviços públicos e transferências de órgãos repassadores de outros níveis governamentais, aluguéis, aplicações financeiras, operações de créditos, entre outros, que formam a contrapartida para a assunção de compromissos do Estado por meio de suas despesas públicas.

As receitas, sendo próprias ou não, podem estar vinculadas a determinadas aplicações por meio de exigências legais que podem ser emanadas dos três níveis de governo. Classificam-se, pela sua natureza, em receitas correntes e de capital, sendo as primeiras aquelas originadas de receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, industrial, agropecuária, de serviços e as de transferências que são destinadas ao custeio de despesas correntes. As receitas de capital caracterizam-se pela transformação de bens de capital em recursos financeiros, tais como alienações, operações de créditos, incluindo-se as transferências de recursos que têm aplicação direta em despesas de capital.

Por força de dispositivo da LRF a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e a Secretaria de Orçamento e Finanças (SOF) normatizaram a classificação das receitas por meio da Portaria 163, de 07 de maio de 2001, que vem passando por alterações anuais.

A LRF definiu que a receita corrente líquida (RCL) como base de alguns limites, entre eles o de gastos com pessoal, endividamento, entre outros. A RCL é o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidas as duplicidades, tais como contribuições para o sistema previdenciário. A RCL compõe-se da receita do mês em referência e dos onze meses anteriores.

As metas de receitas e despesas incluem, respectivamente, a previsão de arrecadação e de gastos, correspondendo a uma estimativa simplificada para demonstrar os resultados que se pretende atingir. A meta é uma forma de buscar arrecadar todos os possíveis recursos previstos, assim gastar ou investir dentro da capacidade real de desembolso.

As despesas públicas são os desembolsos de valores monetários aos vários agentes do setor público ou privado, tais como aquisições junto a fornecedores, pagamento por prestações de serviços, pagamento de aluguéis, investimentos e transferências financeiras a órgãos recebedores inter e intragovernamentais.

Baleeiro (1990) apud Santos (1999, p. 51) apresenta um conceito de despesa pública, sendo mais abrangente quando usa a expressão gasto, estando nela inserida a função de investimentos diversos, tais como construções, aquisições de bens etc.

Para identificação, planejamento, execução e análise, foram criadas classificações para a despesa que facilitem a gestão dos recursos públicos conforme os objetivos a que se pretende. As despesas, segundo a sua natureza, classificam-se em despesas correntes e despesas de capital. Classificam-se em correntes aquelas que não contribuem diretamente para a formação

de bens de capital, ou seja, são destinadas à manutenção da máquina administrativa e de suas ações básicas como manutenção dos serviços de administração, fazenda, planejamento, educação, saúde, turismo, entre outros. As despesas de capital, por sua vez, são aquelas que contribuem para a formação de bens de capital como os investimentos ou aquisições de bens móveis ou imóveis, realização de obras e também aquelas destinadas a amortizações de operações de créditos. A classificação segundo a natureza da despesa também se originou de parceria da STN e da SOF, por meio da Portaria 163. As despesas, pela sua especificidade, também são classificadas em institucional, funcional e programática.

O equilíbrio financeiro não significa igualdade entre a receita e a despesa, mas a proximidade destas, tendo em vista que se evita o déficit; porém o superávit não é proibido. O que se busca é a garantia do cumprimento dos compromissos assumidos com base em recursos disponíveis ou a disponibilizar-se, dentro do cronograma de desembolso previsto, de forma evitar ativos financeiros inferiores a passivos financeiros.

### Metas de Resultado Primário

O Resultado Primário demonstra se os gastos orçamentários dos entes federados são compatíveis com suas respectivas arrecadações, ou seja, se as receitas não-financeiras (RNF) são capazes de suportar as despesas não-financeiras (DNF). Isso significa que o governo deve arrecadar mais do que gasta, mas não inclui nesta conta a despesa com os juros da dívida.

O superávit primário é apurado pela diferença positiva entre o montante das receitas não-financeiras e o montante das despesas não-financeiras, o que significa que a entidade possui recursos suficientes para honrar seus compromissos não-financeiros e preservar parte para o pagamento dos financeiros, ou seja, os juros e amortizações da dívida. Ocorrendo o déficit primário significa que a entidade não possui recursos suficientes para pagamento de suas despesas não-financeiras e, portanto, não terá como arcar com suas despesas financeiras, como juros e amortizações de dívidas. Quando o Resultado Primário é nulo significa que a entidade possui recursos para pagamento de suas despesas não-financeiras, mas não para pagamento de dívida.

A fórmula de cálculo do resultado primário é apresentado por Luiz (2003, p. 78) no Manual do Relatório Resumido da Execução Orçamentária da Secretaria do Tesouro Nacional, conforme pode ser verificado no Quadro 1.

Quadro 1. Cálculo do Resultado Primário

	I - Receita Total
	II - Aplicações Financeiras, Operações de Crédito, Amortizações de Empréstimos e Alienação de Ativos
(I - II)	III - Receita Fiscal Líquida
	IV - Despesa Total
	V - Juros e Encargos da Dívida, Concessão de Empréstimos, Aquisição de Títulos de Capital já integralizados e Amortização da Dívida.
(IV - V)	VI - Despesa Fiscal Líquida
(III - VI)	VII - Resultado Primário

Fonte: Elaborado pelos autores com base no Manual do Relatório Resumido da Execução Orçamentária da STN (LUIZ, (2003, p. 78)).

Dessa forma, é possível estabelecer uma meta de superávit primário, o que visa garantir que as despesas sejam menores do que as receitas orçamentárias. Esta meta é a busca pela obtenção de realização de despesa, sempre observando a certeza de seu adimplemento, com base no comportamento da receita do período, garantindo a apropriação de gastos com encargos da dívida pública com antecedência.

### Metas de Resultado Nominal:

O Resultado Nominal é a variação, positiva ou negativa, da dívida fiscal líquida, em dois períodos distintos. Para obtê-lo, é preciso apurar o saldo da dívida fiscal líquida no início e no final do período em referência. A periodicidade de sua apuração deverá ser bimestral, conforme o art. 52 da LRF. A apuração do resultado nominal deve considerar, principalmente, as amortizações e as novas contratações de dívida que se pretende realizar. Obtém-se um resultado positivo ou negativo, sendo que se o resultado for positivo, significa que a dívida teve aumento no período; e se o resultado for negativo, a dívida foi reduzida.

Segundo a Resolução do Senado Federal nº 43, art. 2º, V, de 21 de dezembro de 2001, a dívida consolidada líquida é a dívida consolidada deduzido o Ativo Disponível que são as disponibilidades de caixa, as aplicações financeiras e os demais haveres financeiros. O cálculo da dívida fiscal líquida corresponde ao saldo da dívida consolidada líquida, somado às receitas de privatização e deduzidos os passivos reconhecidos, decorrentes de déficits ocorridos em exercícios anteriores. A fórmula é apresentada no Quadro 2, conforme Luiz (2003, p. 76), no Manual do Relatório Resumido da Execução Orçamentária da Secretaria do Tesouro Nacional.

Logo, a apuração do resultado nominal para um exercício financeiro é representada pela fórmula apresentada no Quadro 3.

Considerando que o orçamento expressa valores, que influenciam no sistema financeiro, tendo em vista os diversos meios de financiamento dos programas de governo, é necessária a existência em paralelo do planejamento financeiro, de forma a regular o comportamento das finanças e a distribuição dos recursos no tempo.

Quadro 2. Demonstração de cálculo da Dívida Fiscal Líquida

	I - Dívida Consolidada
	II - Deduções: (Ativo disponível)
(I - II)	III - Dívida Consolidada Líquida
	IV - Receita de privatizações
	V - Passivos reconhecidos (decorrentes de déficits ocorridos em exercícios anteriores)
(III + IV - V)	Dívida Fiscal Líquida

Fonte: Manual do Relatório Resumido da Execução Orçamentária da STN

Quadro 3. Demonstração de cálculo do Resultado Nominal

	a) Dívida fiscal líquida inicial (saldo no início do ano)
	b) Dívida fiscal líquida final (período atual)
(c = b - a)	c) Resultado Nominal

Fonte: Manual do Relatório Resumido da Execução Orçamentária da STN

## **Metas de montante da dívida pública**

A Dívida Consolidada Líquida, conforme a Resolução nº 40 do Senado Federal, de 9 de abril de 2002, corresponde à dívida pública consolidada menos as deduções, que compreendem o ativo disponível e os haveres financeiros, líquidos dos restos a pagar processados.

A Dívida Pública Consolidada, conforme Resolução nº 40/01 do Senado Federal é o:

montante total, apurado sem duplicidade, as obrigações financeiras, inclusive as decorrentes de emissão de títulos, do Estado, do Distrito Federal ou do Município, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito para realização superior a 12 (doze) meses, dos precatórios emitidos a partir de 5 de maio de 2000 e não pagos durante a execução do orçamento em que houverem sido incluídos, e das operações de crédito, que, embora de prazo inferior a 12 (doze) meses, tenham constado como receitas no orçamento.

Também de acordo com a mesma Resolução, a dívida consolidada não inclui as obrigações existentes dentro da mesma esfera de governo entre as administrações diretas e os seus respectivos Fundos, Autarquias, Fundações, e Empresas estatais dependentes.

Assim, o Anexo de Metas Fiscais é a peça-chave para a gestão responsável do dinheiro público. Neste, serão apresentadas as principais premissas que podem afetar o equilíbrio das contas públicas, demonstrando também o desempenho a obter durante as execuções financeira e orçamentária. A LRF, até o exercício de 2004, foi menos rígida com os municípios, cuja população é inferior a 50 mil habitantes, permitindo que os mesmos elaborem os relatórios deste Anexo somente no quinto ano após sua vigência. Portanto, a partir de 2005 todos os Municípios tornam-se obrigados a elaborar esse Anexo, cujas previsões referem-se ao exercício seguinte.

O anexo de riscos fiscais, também como exigência da LRF, em seu art. 4º § 3o, junto à LDO, visa avaliar a existência de possíveis ocorrências de não confirmação de receitas e/ou despesas previstas, por motivo de variação da economia ou mesmo variações cambiais, caracterizados como passivos contingentes e outros riscos fiscais que possam afetar as contas públicas, para os quais devem ser apresentadas, com antecedência, as respectivas providências que possam ser tomadas, caso ocorram. Contingência é a possibilidade, ou seja, a incerteza de ocorrência de um ato. Assim, podem ser caracterizados como riscos fiscais a existência de ações judiciais contra a entidade, sentenças com pagamento imediato, aumento de dívida em vista de incremento de taxa de juros, quedas de receitas e aumento de salário mínimo.

## ***A transparência na gestão fiscal***

Atendendo ao princípio da transparência, o Poder Legislativo, há tempos, já exerce a transparência em suas atividades, tendo em vista que as suas sessões são públicas. O Poder Executivo, por força da LRF, art. 9º, § 4º e arts. 48 e 49, passou a apresentar não só planos (PPA, LDO e LOA), mas também a avaliação das metas fiscais por meio dos Relatórios de Gestão Fiscal e o Resumido da Execução Orçamentária, por meio de audiências públicas nos meses de fevereiro, maio e setembro de cada ano.

Como afirma Silva Júnior (2004, p. 100), "não se pode confundir cumprimento legal da transparência fiscal com o controle das finanças públicas, realizado por meio de instrumento jurídico editado"; o que se faz muitas vezes é buscar atender o fisco, deixando os controles gerenciais em segundo plano.

Assim, a participação popular é obrigatória para possibilitar a garantir a eficácia da transparência. Afonso (2000, p. 13), um dos principais responsáveis pela redação da LRF, afirmou que "transparência não significa só publicar informações, mas publicar algo que seja inteligível". Relata que não se deve assustar com a complexidade dos relatórios previstos pela LRF, recomendando que os mesmos sejam simples e sintéticos para a leitura e interpretação.

Antes da entrada em vigor da LRF, as demonstrações contábeis das entidades públicas já eram publicadas anualmente. No entanto, não atendiam às necessidades dos usuários. O que a LRF fez foi exigir de forma detalhada as ações para que a população tivesse maior acesso, tanto pela disponibilidade de documentos durante todo o exercício, como por meio eletrônico.

Quando da elaboração das peças orçamentárias, estas eram elaboradas pelos agentes políticos e técnicos, normalmente em ambientes de portas fechadas. Com a exigência da participação popular, por meio da LRF, percebe-se a realização das audiências públicas para os orçamentos participativos de forma ainda tímida.

Anseia-se que a população conscientize-se de que é importante estar a par dos atos da administração pública. Sua participação na discussão dos planos de governo tende a ampliar o raio de acerto no planejamento, por ser ela quem sabe o que se precisa. A transparência é uma das formas de ampliar um melhor resultado para as administrações públicas. A participação popular proporcionaria maior conhecimento da realidade da instituição, permitindo a realização de investimentos para solucionar os problemas mais urgentes, além de uma maior fiscalização dos atos da administração, o que provavelmente evitaria desperdícios ou até mesmo possíveis atos de corrupção. Além disso, permite criar uma co-responsabilidade administrativa com o cidadão, o que é positivo para o gestor público, quando então não poderá ser acusado de autoritarismo ou absentismo.

Cada gestor, seja ele de qualquer escalão na hierarquia administrativa, deve preocupar-se com a transparência na administração, mesmo porque está diretamente ligada ao princípio constitucional da publicidade.

## **O Controle**

Todas as ações governamentais, desde o planejamento até a verificação de resultados, devem atender aos princípios da administração pública, entre eles os preconizados pelo art. 37 da CF/88, ou seja, legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Isso é condição para uma boa gestão e de alcance aos resultados esperados. O controle é imprescindível para que os mesmos sejam atendidos.

O responsável pelo controle interno das entidades públicas deve zelar para que a administração cumpra tais princípios. Assim, é preciso criar normas e rotinas específicas, sistemas e métodos que viabilizem a informação correta e segura para o gestor e para os usuários. Silva Júnior



(2004, p. 98) afirma que o controle fiscal ganhou força pela escassez de recursos, pelo descontrole das contas públicas e pelo endividamento municipal, reforçando a estrutura tridimensional do sistema de controle público: escritural, legal e gerencial. Além das normas definidas pela STN, os aspectos gerenciais devem interligar todo o processo orçamentário-financeiro que vai desde a previsão da receita até a execução da despesa, cabendo à tecnologia da informação o cuidado para contribuir com o devido controle e possibilitar maior transparência dos gastos públicos.

Além dos recursos ordinários ou livres, os municípios possuem recursos vinculados e são obrigados a aplicá-los dentro de uma finalidade específica, podendo a destinação ser integral ou ter definido constitucionalmente ou legalmente um limite mínimo dos recursos recebidos. São os recursos não-livres ou não-ordinários. Têm sua aplicação destinada a uma finalidade específica, tais como convênios e acordos firmados, incluindo ainda os limites constitucionalmente definidos tais como ensino, saúde, FUNDEF (CF/88, art. 212 e ADCT, art. 77). A LRF, em seus arts. 8º e 50, I, determina que a disponibilidade de caixa conste de registro próprio e fiquem identificados e escriturados de forma individualizada, quando vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória.

Inserem como vinculados os recursos advindos de ensino e saúde (CF/88, art. 212 e ADCT, art. 77), além de convênios firmados pelas entidades públicas, ensino, Fundef, saúde, royalties, receita de alienação de bens móveis e imóveis, multas de trânsito, assistência social, entre outros. Administram-se muitos recursos vinculados a uma finalidade específica, sendo vedado o seu uso para fins diversos.

### ***Os limites definidos pela LRF***

Assim como os recursos vinculados cujas aplicações se limitam ao seu fim específico, existem os limites de gastos definidos pela CF/88, tais como o ensino e a saúde. A LRF definiu novos limites de gastos, uns por meio de um teto máximo e outros por meio de um valor mínimo. A seguir os principais limites preconizados pela LRF a que os municípios são obrigados a atender.

### **Gastos com Pessoal**

A despesa com pessoal é a que corresponde ao somatório dos gastos do município com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões. Incluem os adicionais, as gratificações, as horas extras e as vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência. (LRF, arts. 18 a 23 e Portaria Interministerial STN/SOF nº 519, de 27 de novembro de 2001).

Considera-se para a apuração dos gastos com pessoal o período entre o mês de apuração e os 11 meses anteriores. A apuração equivale a 12 meses, considerando-se algumas deduções tais como:

- indenização por demissão de servidores ou empregados;
- incentivos à demissão voluntária;
- despesas decorrentes de decisão judicial, cuja competência seja de período imediatamente anterior a 11 meses ao da apuração; despesas com inativos, ainda que por intermédio de fundo específico, custeado por recursos provenientes da arrecadação de contribuições dos segurados;
- da compensação financeira entre fundos de previdência e das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.

O limite de despesas com pessoal no município está estabelecido em, no máximo, 60% da receita corrente líquida, sendo consideradas as despesas da Administração direta e indireta, ou seja, as despesas com pessoal da Prefeitura, Câmara, fundações, autarquias e fundos incluídas nesse limite, do qual 6% para o Poder Legislativo e para os demais 54%. É estabelecido ainda um limite prudencial de 95 % (noventa e cinco por cento) do limite estabelecido para cada poder. A apuração é feita quadrimestralmente, sujeitando-se o município a restabelecer os limites ultrapassados nos dois quadrimestres seguintes, sob o risco de o município não receber as transferências voluntárias, nem obter garantias e, tampouco, contratar operações de crédito.

### **Restos a Pagar**

Restos a pagar é uma nomenclatura utilizada para caracterizar toda a despesa empenhada que não tenha sido paga no exercício financeiro, distinguindo-se as processadas das não processadas, portanto, fazendo parte deste em vista do regime de competência (art. 36 da LF nº 4.320/64).

As despesas processadas “são as empenhadas, cujo fornecimento de material, execução da obra ou prestação do serviço tenha sido transcorrida até o estágio da liquidação” (Andrade, 2002, p. 123). Caracterizam-se como aquelas que já foram objeto das fases de empenho e liquidação da despesa restando, portanto, a fase de pagamento, constituindo-se de direito líquido e certo do credor. As despesas não processadas “são as empenhadas, cujo fornecimento do material, execução da obra ou prestação do serviço esteja na dependência de apuração da efetiva realização”. (Andrade, 2002, p. 123).

A LRF, art. 42, limitou a inscrição de Restos a Pagar, quando exigiu disponibilidade de caixa para os compromissos assumidos nos oito meses anteriores ao encerramento de cada mandato. As despesas do último ano de mandato, com exigibilidade dentro do próximo exercício, devem estar garantidas pela existência comprovada da disponibilidade de caixa.

O demonstrativo de Restos a Pagar integra o relatório resumido da execução orçamentária, com vistas ao seu acompanhamento efetivo. A disponibilidade de caixa é o saldo de recursos disponíveis, subtraídos os compromissos assumidos, caracterizados pelas contas do ativo financeiro e do passivo financeiro. O seu conceito é diferente de saldo financeiro em conta. Conforme Andrade (2002, p. 125), o cálculo é feito da seguinte forma: Disponibilidade de Caixa = Ativo Financeiro – Passivo Financeiro.

## O endividamento

Na administração pública, a dívida pode ser ativa ou passiva. É ativa quando contribuintes devem ao erário. É passiva, quando este deve a terceiros. A gestão pública tem dois focos de atuação, um no sentido de arrecadar os tributos dos inadimplentes com a administração e outro com o sentido de evitar o crescimento do passivo em relação à sua capacidade de liquidez. Santos (1999, p. 80) afirma que "Dívida passiva ou dívida pública representa o compromisso assumido pelo Estado para com terceiros. É a despesa incorrida e não paga".

As expressões não fogem a esta regra proposta por Santos, autor retro-mencionado, cabendo ressaltar que em geral as dívidas são conseqüências de déficits acumulados que muitas vezes perduram por longo tempo. A dívida da entidade pública é classificada em duas categorias: a flutuante e a fundada ou consolidada.

A dívida flutuante são os saldos credores que se inserem no passivo financeiro ou circulante, independente de autorização legislativa para a sua efetivação. Restringem-se a operações de âmbito nacional e normalmente é caracterizada por consignações existentes com encargos relacionados com folha de pagamentos, restos a pagar, serviços da dívida a pagar e os débitos de tesouraria, todos evidenciados em classificações contábeis extra-orçamentárias.

A dívida fundada ou consolidada são os saldos credores que se inserem no passivo permanente e são dependentes de autorização legislativa para a sua efetivação, caracteriza-se por operações de longo prazo. São contraídos tanto em âmbito nacional quanto internacional. Incluem-se como dívida fundada os parcelamentos de débitos com instituições de previdência, as operações de créditos com instituições bancárias para financiamento de obras.

Os limites foram definidos pelo Senado Federal, por meio da Resolução do Senado Federal nº 40, de 20 de dezembro de 2001, porém limitando à dívida consolidada líquida. Conforme o seu art. 1º § 1º, V, a dívida consolidada líquida é a dívida pública consolidada, deduzidas as disponibilidades de caixa, as aplicações financeiras e os demais haveres financeiros.

Ainda por meio da mesma Resolução, com alterações trazidas pela Resolução nº 05/2002, dispôs sobre os limites globais para o montante da dívida pública consolidada e da dívida pública mobiliária, enquanto a Resolução nº 43, de 21 de dezembro de 2001, com alterações na Resolução nº 03/2002, definiu limites por ocasião da execução orçamentária.

Conforme a Resolução 40, art. 3º, II, a dívida consolidada líquida dos Municípios, ao final do décimo quinto exercício financeiro contado a partir do encerramento do ano de publicação desta Resolução, não poderá exceder a 1,2 (um inteiro e dois décimos) vezes a receita corrente líquida.

Quanto à amortização de dívidas também existe um limite anual, definido pelo Senado Federal em sua Resolução nº 43/2001, art. 7º, II. Esta legislação define que o comprometimento anual com amortizações, juros e demais encargos da dívida consolidada, inclusive relativos a valores a desembolsar de operações de crédito já contratadas e a contratar, não poderá exceder a 11,5% (onze inteiros e cinco décimos por cento) da receita corrente líquida.

O Quadro 4 identifica as limitações trazidas pela legislação mencionada, com destaque apenas

para os municípios.

Os municípios recorrem a financiamentos para projetos mais arrojados como é o caso de saneamento básico e infra-estrutura. Além disso, os encargos sociais de folha de pagamento, principalmente com a previdência social, seja ela própria ou geral, normalmente são preteridos e acumulam fatias, chegando a um ponto de insolvência e, portanto, exigindo renegociações da dívida, por meio de parcelamentos junto às respectivas instituições, caracterizando-se como operação de crédito em longo prazo. Todas essas situações comprometem o Passivo da instituição e fortalecem cada vez mais o endividamento público. A LRF definiu em seu art. 32 que as operações de créditos dependam de existência de prévia e expressa autorização legislativa e também veio limitar o endividamento, sendo corroborada com edições de Resoluções do Senado Federal.

O crescimento da dívida pública municipal traz reflexos negativos para a economia nacional, entretanto, é uma das fontes de financiamento dos gastos com infra-estrutura e serviços públicos necessários ao desenvolvimento sócio-econômico da célula administrativa em que o cidadão encontra-se mais próximo.

Os gestores financeiros são os gerentes dos programas governamentais e têm a atribuição de gerir os recursos no que se refere à sua origem e aplicação. É preciso que estes incentivem os contribuintes com resultados sociais de forma a motivá-los e otimizar a receita própria municipal. Todas essas situações comprometem o Passivo da instituição e fortalecem cada vez mais o endividamento público. Para Born e Oliveira (2001, p. 40), para controlar o endividamento a LRF impõe uma disciplina fiscal rígida, com o fim de conduzi-lo a patamares que não comprometam a governabilidade.

### ***A responsabilidade dos gestores***

A prestação de contas retrata atos e fatos de pessoas ou de entidades públicas e é um conjunto de informações acompanhadas de documentos comprobatórios de um determinado período. Em geral, traduz o resultado das ações governamentais planejadas e executadas pelos gestores públicos. De acordo com o art. 78 da LF nº 4.320/64, poderá ocorrer a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos.

É amparada pelo princípio da legalidade e os atos normativos são originados nos três níveis de governo (federal, estadual e municipal), partindo de exigências da CF/88, de leis complementares e ordinárias, decretos, portarias dentre outros.

As prestações de contas deveriam apresentar-se de forma clara, objetiva, em uma linguagem de fácil compreensão para o cidadão, concretizando a participação popular, apresentando a ele a destinação dos recursos públicos e o cumprimento do planejamento. Conforme Toledo Junior e Rossi (2002, p. 323), a prestação de contas deve apresentar a "definição de indicadores que facilitem a análise do controle social, vale dizer, parâmetros regionais sobre os quais o cidadão pudesse comparar, de modo simples, claro e objetivo, o desempenho da gestão política".

Quadro 4: Limites das dívidas municipais a partir do ano 2000.

Descrição	Limites	Legislação
Operações de créditos	Não poderá exceder o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta.	Art. 167, III, da Constituição Federal, observado o disposto no § 3º do Art. 32 da Lei Complementar nº 101/00 e o art. 6º da Resolução SF nº 43/2001.
	É vedada a realização entre um ente da federação, diretamente ou por intermédio de fundo, autarquia, fundação ou empresa estatal dependente, e inclusive suas entidades da Administração indireta, consideradas as exceções mencionadas no § 1º.	Art. 35 da Lei Complementar nº 101/00.
	O montante global realizado em um exercício financeiro deverá ser menor ou igual a 16% da Receita Corrente Líquida.	Art. 7º, I, da Resolução SF nº 43/2001, observado o § 1º.
	O comprometimento anual com as amortizações, juros e demais encargos deverá ser menor ou igual a 11,5% da Receita Corrente Líquida.	Art. 7º, II, da Resolução SF nº 43/2001, observados os §§ 4º, 5º, 6º, 7º e 8º.
Dívida Consolidada Líquida	Seu montante deve ser menor ou igual a 1,2 vezes a Receita Corrente Líquida.	Art. 1º, § 2º, e art. 3º, II, da Resolução SF nº 40/2001 e Art. 7º, III da Resolução SF nº 43/2001.
	Reduzir a 1/15 por ano, até atingir o limite estabelecido.	Art. 3º da Resolução SF nº 40/2001.

Fonte: Adaptação de Andrade (2002, p. 178 e 179).

Além da legislação básica que exige a prestação de contas, a administração pública tem o dever e a responsabilidade de prestar contas à sociedade. Qualquer indivíduo é responsável por qualquer ato, mesmo que delegue a responsabilidade a terceiros. Esta responsabilidade final é conhecida pelo termo *accountability* e o termo está vinculado a uma delegação de poderes, sendo, portanto, um grau mais alto de responsabilidade, pois sempre haverá um superior mesmo que este seja o povo. Bozzi (2001, p. 29) define *accountability* como clarear as regras do jogo frente à tomada de decisões públicas e suas conseqüências assim como render contas sobre elas. Caiden e Caiden (2001, p. 85) afirmam que a *accountability* vai além e difere do respeito à legalidade do cumprimento dos processos estabelecidos, da hierarquia burocrática e da probidade financeira;

Diante do exposto, deduz-se com o ensinamento pelos autores que a *accountability* não é só prestação de contas, é muito mais que isso. Trata-se de uma avaliação objetiva dos atos



públicos praticados, da demonstração de como foram tomadas as decisões. É um fator aliado à busca de resultados da aplicação dos recursos públicos. É um novo enfoque que procura apresentar os resultados das ações e contribui para o aumento da credibilidade e da confiabilidade das instituições públicas.

A prestação de contas é um dever de qualquer pessoa física e jurídica que seja responsável pela guarda, administração e arrecadação de bens e valores públicos, deverá ser feita de forma simplificada, de forma que qualquer leigo possa entender, buscando a transparência da gestão e permitindo a participação popular no controle e implementação das políticas públicas. A Contabilidade oferece os elementos necessários para a efetiva prestação de contas das ações públicas, tendo em vista o sistema de informações contábeis, que resulta de normas e procedimentos dirigidos à classificação, registro, controle e análise dos dados. Entretanto, ainda faltam aprimoramentos a estes sistemas que os possibilitem avaliar a gestão em termos de metas físicas e atendimento às necessidades populacionais. Os tribunais de contas são os órgãos responsáveis pela fiscalização das contas municipais, como órgão auxiliar do Poder Legislativo.

O descumprimento de lei implica em improbidade administrativa. Especificamente, sobre o descumprimento de limites apresentados pela LRF, tem-se a Lei 10.028 de 19 de outubro de 2000, que prevê crimes relacionados, sendo possível a inclusão nas penas de detenção ou reclusão, além de multas. Além dessa imputação de crimes poderá o município ter suspensão das transferências voluntárias, das garantias e da contratação de operações de crédito, inclusive as de antecipação de receita orçamentária (ARO).

### **Considerações finais**

A LRF trouxe maior segurança para a gestão pública, inserindo-se no contexto das reformas estruturais a transparência e responsabilidade aos gestores e proporcionando ações com base em planejamento e controle. Seu objetivo maior é o resultado fiscal positivo dos governos, que traduz em equilíbrio das contas.

Nos municípios, onde as ações são implementadas à vista dos seus habitantes, a sociedade pode acompanhar e fiscalizar, devido às ferramentas de gestão disponíveis, inclusive por meio das publicações na Internet.

Como a gestão financeira depende da política fiscal, cada gestor tenderá a buscar os próprios recursos para atender às demandas da sociedade, exercendo não só o papel político, mas também o poder de polícia.

A Contabilidade, como base de dados e de informações sobre o patrimônio público incorporou em seu contexto as exigências da LRF o que facilitará a tomada de decisões. Entre estes instrumentos estão o PPA, a LDO e a LOA, as metas fiscais, os riscos fiscais, os relatórios de Gestão Fiscal e o Resumido da Execução Orçamentária, as audiências públicas e a participação popular; assim como a busca por cumprir os limites máximos (gastos com pessoal e dívidas) e mínimos (educação e saúde) que visam satisfazer os interesses da sociedade e atingir o equilíbrio das contas públicas.

## Referências bibliográficas

AFONSO, José Roberto Rodrigues. *Atuação dos Contabilistas é fundamental para a execução da Lei de Responsabilidade Fiscal*. Revista Brasileira de Contabilidade, ano XXIX, nº 124 jul/ago 2000, pág. 7-13 (Entrevista).

AMORIM, Sônia Naves David. *Ética na esfera pública: a busca de novas relações Estado/Sociedade*. Brasília: Revista do Serviço Público/Fundação Escola Nacional de Administração Pública, abr-jun 2000, ano 51, número 2, pág. 95-105.

ANDRADE, Nilton de Aquino. *Contabilidade pública na gestão municipal*. São Paulo: Atlas, 2002.

ANDRADE, Nilton de Aquino; BATISTA, Daniel Gerhard; SOUZA, Cleber Batista. *O planejamento como base da contabilidade para a gestão pública*. Porto alegre: Revista do CRCRS nº 116, 2004.

ARGER, Edson Antônio. *O papel do gestor nas finanças públicas*. Discurso em palestra junto ao Unicentro Newton Paiva em 25/09/2004, pág. 1-12. (cópia não publicada).

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

BORN, José Sílvio; OLIVEIRA, Vera Rejane Gonçalves. *A Contabilidade a serviço das Finanças públicas*. Trabalho classificado na VIII Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul realizado em Gramado-RS. Porto Alegre: CRC-RS, 2001. V.2.

BOVO, José Murari. *Gastos Sociais dos Municípios e desequilíbrio financeiro*. Brasília: Revista de Administração Pública, jan/fev 2001, v. 35 , nº 1, pág. 93-117.

BOZZI, Sonia Ospina. *Evaluación de la gestión pública: conceptos y aplicaciones en el caso latinoamericano*. Brasília: Revista do Serviço Público/Fundação Escola Nacional de Administração Pública. Jan-Mar/2001, Ano 52, n. 1.

BRAGA, Marconi Augusto Fernandes de Castro. *Lei de Responsabilidade Fiscal – Manual básico do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais*. 2.ed. Belo Horizonte; TCMG, abril/2001.

BRASIL. *Balancos da União referentes ao exercício de 2003*, <[http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/Acompanhamento\\_Fiscal\\_setembro\\_2003.pdf](http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/Acompanhamento_Fiscal_setembro_2003.pdf)>. Acesso em: 06 julho 2004.

\_\_\_\_\_. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Pinto, Antônio Luiz de Toledo. Windt, Márcia Cristina Vaz dos Santos. Céspedes, Lúcia. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

\_\_\_\_\_. *Lei Complementar 101 de 05 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências

\_\_\_\_\_. *Lei Federal nº 4.320 de 17 de março de 1964*. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos "e balancos da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

\_\_\_\_\_. *Lei Federal nº 9.394/96 de 20 de dezembro de 1996*. Estabelece as diretrizes e bases da

educação nacional.

\_\_\_\_\_. *Lei Federal nº 9.424 de 24 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério.

\_\_\_\_\_. *Lei Federal nº 10.028 de 19 de outubro de 2000*. Altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967.

\_\_\_\_\_. *Portaria Interministerial STN/SOF nº 163 de 4 de maio de 2001*. Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. *Resolução nº 40/01 de 20 de dezembro de 2001*. Senado Federal - Dispõe sobre os limites globais para o montante da dívida pública consolidada e da dívida pública mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

\_\_\_\_\_. *Resolução nº 43/01, de 9 de abril de 2002*. Senado Federal - Dispõe sobre as operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização, e dá outras providências.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. *A reforma gerencial do Estado de 1995*. Brasília: Revista de Administração Pública / Fundação Getúlio Vargas 34 (4), julho 2000: 7-26. Trabalho apresentado ao Seminário. "Moderna Gestão Pública", patrocinado pelo INAP – Instituto Nacional de Administração Pública. Lisboa, 30-31 de março, 2000.

CAIDEN, Gerald E. y CAIDEN, Naomi J. *Enfoques y lineamientos para el seguimiento, la medición y la evaluación del desempeño en programas del sector público*. Brasília: Revista do Serviço Público/Fundação Escola Nacional de Administração Pública. Jan-Mar/2001. Ano 42. nº 1.

CAMPELO, Carlos A. G. B.; MATIAS, Alberto Borges. *Administração financeira municipal*. São Paulo: Atlas, 2000.

CASTRO, Domingos Poubel de. *Contabilidade pública no governo federal: guia para a reformulação do ensino e implantação da lógica do SIAFI nos governos municipais e estaduais com utilização do Excel*. São Paulo: Atlas, 2004.

CATELLI, Armando; SANTOS, Edilene Santana. *Mensurando a criação de valor na gestão pública*. Rio de Janeiro: Revista de Administração Pública, mai/jun 2004, v. 38, nº 3 pág. 423-429.

GIACOMONI, James. *Bases Normativas do Plano Plurianual: análise das limitações decorrentes da ausência de lei complementar*. Rio de Janeiro: Revista de Administração Pública, jan/fev 2004, pág. 79-91, V. 38, 1.

HENRÍQUEZ, Haydée Ochoa. *Gobernaciones y nueva gestión pública en Venezuela*. Revista do Serviço Público/Fundação Escola Nacional de Administração Pública. Ano 54 n. 1 jan-mar 2003. Brasília: ENAP, 1937.

KHAIR, Amir Antônio. *Lei de Responsabilidade Fiscal: guia de orientação para as prefeituras*.

Brasília: ENAP, 2001. acesso em 21/12/2005, disponível no site <http://www.federativo.bndes.gov.br/festudo.htm>.

MUSGRAVE, Richad A. *Teoria das finanças públicas*. Tradução de Auripebo Berrance Simões. São Paulo: Atlas, 1974. v.1.

OSBORNE, D.; GAEBLER, T. *Reinventando o governo*. Tradução de S. Fernando; G. Bath; E.M.Júnior. 6.ed. Brasília: MH Comunicação, 1995

SANTOS, Waldir Jorge Ladeira dos. *Despesas Públicas da União: Ambiente de Gestão*. Dissertação do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis. Universidade do Estado do Rio de Janeiro, primeiro semestre de 1999.

SILVA JÚNIOR, Amaro da. *Avaliação da aplicabilidade social da Lei de Responsabilidade Fiscal na Região Metropolitana de Belo Horizonte*. Trabalho selecionado e apresentado no 17º Congresso Brasileiro de Contabilidade, disponível em CD. Brasília: CFC, 2004, p. 93-125.

SOUZA, Antonio Ricardo de; ARAÚJO, Vinícius de Carvalho. *O estado da reforma: balanço da literatura em gestão pública (1994/2002)*. Revista do Serviço Público/ Fundação Escola nacional de Administração Pública. Ano 54, n. 2 (Abr-Jun/2003). Brasília: ENAP, 1937.

TOLEDO JUNIOR, Flávio C.; ROSSI, Sérgio Ciquera. *Lei de Responsabilidade Fiscal comentada artigo por artigo*, 2.ed. São Paulo: NDJ. 2002.