

A contribuição da lei de responsabilidade fiscal na gestão pública¹

Aline Antunes Martins²

Heitor Romero Marques³

Resumo

O presente estudo analisa a gestão pública após a promulgação da Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal; aponta pontos relevantes da Lei para a gestão fiscal responsável que deve seguir normas de planejamento e controle para se alcançarem todas as metas e objetivos traçados pelo administrador público; estuda o cumprimento de prazos, determinações e elaboração de demonstrativos capazes de oferecer aos órgãos fiscalizadores a correta análise das contas públicas e a avaliação da gestão fiscal, abrangendo pontos importantes na tomada de decisão do administrador; aborda e conceitua cada instrumento de planejamento, transparência e controle da gestão fiscal, como o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias, a Lei Orçamentária Anual, o Relatório Resumido da Execução Orçamentária, o Relatório da Gestão Fiscal e a Prestação de Contas

1 Artigo apresentado à Universidade Católica Dom Bosco, para conclusão do curso de especialização *lato sensu* em Contabilidade Financeira e Controladoria. 2013.

2 Bacharel em Ciências Contábeis pela FIRVE – Faculdades Integradas de Rio Verde. Contato: antuneseamartins@gmail.com

3 Licenciado em Ciências e Pedagogia [FUCMT], Especialista em Filosofia e História da Educação [FUCMT], Mestre em Educação [UCDB] Doutor em Desenvolvimento Local e Planejamento Territorial [UCM- Madri]. Orientador. Contato: heirioma@ucdb.br; heirioma@ig.com.br

além de comentar sobre a execução orçamentária e o cumprimento de metas.

Palavras-chaves: Responsabilidade fiscal. Gestão pública. Contabilidade financeira.

Abstract

This study examines public management after the enactment of Complementary Law. 101 of May 4, 2000, the Fiscal Responsibility Law; points relevant points of law for responsible fiscal management should follow standard planning and control to achieve all the goals and objectives outlined by the public administrator; consider meeting deadlines, determinations and preparation of statements capable of providing oversight agencies the correct analysis of public accounts and the evaluation of fiscal management, covering key points in the decision of the administrator; discusses and defines each instrument of planning, control and transparency of fiscal management, as the Multi-Year Plan, the Budget Guidelines Law, the Annual Budget Law, the Budget Execution Summary Report, the Report of the Fiscal Management and Accountability besides commenting on budget execution and fulfillment of goals.

Keywords: Fiscal responsibility. Public management. Financial accounting.

Introdução

Devido ao fato de o ambiente de negócios estar se tornando cada vez mais complexo nos últimos anos, chegando na área pública, não somente no Brasil, mas em todo o mundo, vêm se buscando a maior eficiência e eficácia na gestão pública, com a finalidade de tornar o Estado mais produtivo e eficiente, controlando os gastos e dando maior transparência na aplicação dos recursos públicos. Assim a Lei de Responsabilidade Fiscal, veio sanar a deficiência dos controles das finanças públicas, pois baseia-se na responsabilidade com o dinheiro público oriundo dos tributos pagos pelos cidadãos, que passam a compor os cofres públicos. Com isso, a Lei trouxe uma série de novos desafios aos administradores públicos do Brasil. Dentre os princípios da Lei estão o planejamento, a transparência em relação aos gastos e a participação da sociedade.

O objetivo deste artigo é demonstrar o impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal na gestão fiscal das contas públicas no Brasil, o compromisso dos governantes com o plano de governo e orçamento público, obtendo transparência, e a necessidade de apresentação e aprovação pelo Poder Legislativo. O presente trabalho pretende expor, em resumo, o que é a Lei de Responsabilidade Fiscal, sua aplicabilidade e o seu impacto na gestão pública.

1. Lei de responsabilidade fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), aprovada em 2000 pelo Congresso Nacional, introduziu novas obrigações para o gestor público dos três poderes: Executivo, Legislativo e Judiciário, impondo disciplina fiscal em relação à elaboração e execução dos orçamentos da União, do Distrito Federal, dos Estados e dos Municípios.

1.1. fatores determinantes para o surgimento da lei de responsabilidade fiscal

Até meados da década de 1980, as contas públicas brasileiras tinham como principal deficiência a carência de dados confiáveis sobre a execução orçamentária e financeira dos governos. As poucas informações existentes eram disponibilizadas sempre fora do prazo e com níveis de detalhamento inadequado às necessidades de análise. A situação era mais assustadora no Governo Federal, devido à multiplicidade de peças orçamentárias.

A urgência de informações tempestivas e confiáveis, com vistas ao adequado gerenciamento das contas públicas a partir das crises fiscais vividas na década de 1980, coincidiu com o surgimento de novas tecnologias de informação e comunicação. Esse cenário estimulou uma ampla reforma institucional no governo brasileiro, acompanhada da introdução de modernas

ferramentas de gestão, o que transformou radicalmente a gestão das finanças públicas brasileiras.

Os primeiros estudos para reforma das finanças públicas se iniciaram ainda no governo João Batista Figueiredo e tiveram forte impulso no governo José Sarney, tendo sido fundamental nos dois períodos a liderança de Mailson da Nobrega, primeiro na condição de Secretário-Geral do Ministério da Fazenda e depois Ministro daquela pasta (ALBUQUERQUE, 2008).

Os governantes dos períodos seguintes deram continuidade à tarefa e a Lei de Responsabilidade Fiscal, a qual foi o último grande marco desse processo. No início dos anos 1980, tudo o que o governo podia apresentar para a sociedade e para seus credores eram as chamadas cartas de intenção, termo que se tornou sinônimo de promessas vazias, visto que o país não dispunha de instrumentos que propiciassem a governança das contas públicas.

Atualmente, as metas de resultado são discutidas em minúcias. Esse cenário de total falta de controle na Gestão Pública fez com que o legislador se preocupasse em elaborar uma lei que orientasse os gestores públicos no sentido de se buscarem resultados positivos entre receitas e despesas governamentais, com a finalidade de se reduzir o nível de endividamento e trazer o equilíbrio orçamentário.

O governo federal, ao recorrer ao Fundo Monetário Internacional (FMI), em 1999, assumiu o compromisso de executar um ajuste no setor público, de maneira a garantir a sustentabilidade e reduzir a vulnerabilidade do País, que enfrentava sucessivas crises, prejudicando a confiança das instituições financeiras nacionais e internacionais (DEBUS, 2002).

1.2. Origens e modelos para a criação da lei de responsabilidade fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal tem sua origem na Carta Magna, a qual autoriza a criação de uma Lei Complementar para regulamentar normas gerais de finanças públicas a serem observadas pelos três níveis de governo: Federal, Estadual e Municipal. A LRF vem atender à prescrição do artigo 163 da CF de 1988, cuja redação é a seguinte:

Lei complementar disporá sobre:

- I - finanças públicas;
- II - dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo poder público;
- III - concessão de garantias pelas entidades públicas;
- IV - emissão e resgate de títulos da dívida pública;
- V - fiscalização das instituições financeiras;
- VI - operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;
- VII - compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional.

A LRF atende também ao artigo 169 da Carta Magna, que determina o estabelecimento de limites para as despesas com pessoal ativo e inativo da União a partir de Lei Complementar. A Lei atende ainda à prescrição do artigo 165 da Constituição, mais precisamente, o inciso II do parágrafo 9º: “Cabe à Lei Complementar: [...] II - estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos”.

No que diz respeito a experiências de outros países, a LRF incorpora alguns princípios e normas, que serão analisados a seguir, sendo que alguns foram modelos tomados como referencial para a sua elaboração.

O FMI tem editado e difundido algumas normas de gestão pública em diversos países. Este tem como princípios norteadores a transparência dos atos, o planejamento e a publicidade das prestações de contas e relatórios fiscais (VARGAS, 2007). A Comunidade Econômica Europeia (CEE) contribuiu com o Tratado de Maastricht o qual definia critérios para verificação da sustentação financeira de cada governo, como em uma confederação. Há uma comissão que monitora o orçamento e estoque da dívida para identificar desvios: há metas e punições (DEBUS, 2002).

Da experiência norte-americana, tomou-se o modelo que exige a limitação da despesa garantir limites e metas orçamentárias, a compensação da renúncia de receitas e das novas despesas obrigatórias de reprodução continuada. Da Nova Zelândia, adotou-se o Relatório de Gestão Fiscal (ALBUQUERQUE, 2008). Assim, elaborou-se a Lei de Responsabilidade Fiscal,

com o auxílio e contribuições de experiências anteriores de outros países, uma Lei para atender às expectativas da sociedade na busca pela responsabilidade e pelo bom uso dos recursos públicos.

1.3. Princípios norteadores da LRF

Ao se estudar o parágrafo 1º do artigo 1º da LRF, percebe-se que a gestão fiscal está ligada a três princípios básicos:

1.3.1. Ação planejada e transparente

A síntese deste princípio é planejar antes de executar, ou seja, a ação deve ser planejada a fim de se obter o cumprimento das metas preestabelecidas. Deve haver transparência, a qual está diretamente ligada ao princípio da publicidade, garantindo à sociedade o acesso às informações de todos os atos e ações praticados pelos governantes, cuja previsão é de ampla divulgação, inclusive por meios eletrônicos, além da realização de audiências públicas demonstrando detalhadamente o planejamento, a transparência e o controle da execução orçamentária.

1.3.2. Prevenção de riscos

O Administrador Público deve estar apto a prever os possíveis riscos e efetuar a correção de desvios que possam afetar o equilíbrio das contas públicas. Para tanto, este deve se valer de assessorias técnicas especializadas nas respectivas áreas de atuação.

1.3.3. Equilíbrio das contas públicas

A máxima a ser seguida é a de não gastar mais do que se arrecada, pois se deve garantir o equilíbrio nas contas mediante o cumprimento de metas de resultado entre receitas e despesas, obedecendo aos limites e condições para

a renúncia da receita e a geração de despesas. Assim, o gestor público tem o dever, desde a vigência da LRF, de conduzir todo o seu planejamento em favor da administração dos recursos financeiros do órgão de sua responsabilidade, visando o controle das contas públicas, planejando cada ação, prevenindo riscos futuros, preestabelecendo normas que contribuam para a melhoria da economia e buscando investimentos externos, e tudo isso acompanhado de transparência.

Para se alcançar tal objetivo, o administrador público deve se limitar a certas condições e restrições dispostas na lei em estudo, os quais darão base para a gestão fiscal responsável.

1.4. Abrangência da LRF

A LRF já em seu Art. 1º, delimita a amplitude de suas disposições esclarecendo que o seu propósito é estabelecer normas de finanças públicas tendo como respaldo as disposições contidas no Capítulo II do Título VI da Constituição Federal de 1988. Essa parte da Constituição estabelece que lei infraconstitucional complementar a normatização sobre finanças públicas. Dessa forma, quando o *caput* do artigo 1º da LRF enuncia o estabelecimento de normas de finanças públicas, compreende-se que estas normas têm caráter geral constituindo normatização superior, aplicável a todas as esferas de governo do País.

A LRF em seu parágrafo 2º dispõe que a lei alcançará as três esferas de governo em todo o País, ou seja, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. Sua abrangência é estabelecida no parágrafo 3º:

I - à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, estão compreendidos:

- a) o Poder Executivo, o Poder Legislativo, neste abrangidos os Tribunais de Contas, o Poder Judiciário e o Ministério Público;
- b) as respectivas administrações diretas, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes;

II - a Estados entende-se considerado o Distrito Federal;

III - a Tribunais de Contas estão incluídos: Tribunal de Contas da União, Tribunal de Contas do Estado e, quando houver, Tribunal de Contas dos Municípios e Tribunal de Contas do Município.

A LRF também cita as empresas estatais dependentes, que são as empresas controladas que recebem do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesa com pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária. Considera-se ainda que uma empresa seja controlada pelo governo quando a maioria de seu capital social, com direito a voto, pertença direta ou indiretamente a um determinado ente da federação.

2. Gestão fiscal

A definição de gestão é: “ato de gerir, gerência, administração” (FERREIRA, 1986, p. 849). O termo pode ser utilizado quando se fala em administração de negócios e gerenciamento empresarial com a finalidade de se atingirem certos objetivos para os quais se depende de aptidão, reflexões e poderes para decidir. Administrar é tomar decisões, utilizando-se de recursos e com a finalidade de atingir metas predeterminadas.

Referente à gestão fiscal, trata-se de uma das atividades do Estado, ao lado da jurisdição e da legislação, a administração pública, cujo objetivo é a prestação do serviço público, que pode ser definido como toda a atividade desempenhada direta ou indiretamente pelo Estado, com a finalidade de solver as necessidades essenciais do cidadão, da coletividade e do próprio Estado (VARGAS, 2007).

Com relação ao termo administração pública, Di Pietro (2005) traz duas interpretações que devem ser observadas: sentido subjetivo ou formal e sentido objetivo ou material. O primeiro caso diz respeito à própria estrutura da Administração, compreendendo o conjunto de entidades, órgãos e agentes políticos com suas respectivas competências que dão forma à Administração Pública. Por outro lado, ao se empregar o sentido objetivo ou material, está se tratando da atividade administrativa, que designa a natureza da atividade exercida pelos respectivos entes. Neste caso, é invocada a própria noção do serviço público prestado, ou seja, o dever jurídico que se impõe ao aparelho estatal.

Trata o segundo caso da função política, a qual tem por objetivo traçar as diretrizes governamentais e a função administrativa que as executa. Sob este

aspecto, a gestão pública nada mais é do que o ato de administrar recursos públicos por meio do planejamento, com transparência e controle para que as metas sejam atingidas. Assim, pode-se dizer que gerir os serviços públicos não é apenas prestá-los, mas de fazê-los com eficácia e eficiência, garantido a satisfação de necessidades coletivas variadas, como segurança, educação, cultura, saúde e bem-estar da população.

Logo, o objetivo do Estado é organizar e fazer com que funcionem corretamente os serviços públicos, e isto ocorre por intermédio do conjunto de órgãos e agentes que convencionalmente são chamados de administração, por meio dos quais o Estado pratica a gestão de atividades que lhe são próprias (VARGAS, 2007).

A LRF em seu primeiro parágrafo conceitua a gestão fiscal como 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 entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal da seguridade social e outros, dívida consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

A Lei de Responsabilidade Fiscal na gestão fiscal objetiva controlar o déficit público para estabilizar a dívida em um nível suportável para a condição de economia emergente. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios deverão fazer previsões de médio prazo, que vão de 3 (três) a 4 (quatro) anos para todas as suas receitas e despesas, e acompanhá-las, mensalmente, bem como dispor de um bom sistema de controle de suas finanças.

3. Limites para as contas públicas

Para poder executar uma gestão de forma planejada e transparente e manter o equilíbrio das contas, o gestor público deve estar atento aos limites, condições e regras estabelecidos na Lei de Responsabilidade Fiscal, como segue nos tópicos:

3.1. Despesa com pessoal

Entende-se como despesa com pessoal a somatória de gastos da entidade com os servidores ativos, inativos e pensionistas, relativos a vencimentos e vantagens fixas variáveis, subsídios, aposentadorias, reformas e pensões, inclusive adicionais, horas extras, encargos sociais e contribuições; incluindo também as despesas com pessoal terceirizado. A apuração de gastos com pessoal é realizada em um período de doze meses que devem ser apresentada no Relatório de Gestão Fiscal (RGF). A LRF estabelece limites distintos para a esfera Federal:

I - UNIÃO: 50% da Receita Corrente Líquida;

II – ESTADOS: 60% da Receita Corrente Líquida;

III – MUNICÍPIOS: 60% da Receita Corrente Líquida;

Os limites são repartidos entre os poderes públicos com percentuais específicos para cada poder dentro das esferas federal, estadual e municipal. Não são consideradas as despesas com indenizações de qualquer tipo, inclusive as referentes à sentença judicial transitada em julgado. Além disso, o gestor público fica proibido de ter sua despesa com pessoal aumentada nos últimos 180 dias do mandato, para que não deixe uma despesa alta com pessoal ou contratações sem necessidade para o próximo governante.

3.2. Renúncia de receita

O Administrador Público pode renunciar a receita como instrumento econômico bastante utilizado pelos governantes, cuja finalidade é incentivar atividades econômicas específicas ou alavancar o desenvolvimento de regiões mais carentes. As formas de renúncia de receita estabelecidas na LRF são por meio de anistia, remissão, subsídio, alteração de alíquotas, entre outras.

Para o governante que optar pela renúncia de receitas, a Constituição Federal, em seu artigo 165, § 6º, dispõe que o orçamento anual se faça acompanhar de um demonstrativo no qual a administração revele os efeitos fiscais decorrentes de tais isenções ou qualquer outro benefício de natureza financeira, tributária e creditícia ou que se demonstrem as consequências

fiscais sobre a receita que se deixou de arrecadar. A LRF, em seu artigo 14, dá maior rigor à questão:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

Esta se preocupa com o impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois subsequentes, obrigando, ainda, os governantes a demonstrarem que a renúncia de receitas não prejudicará as metas propostas na Lei de Diretrizes Orçamentárias, ou que a perda pela não arrecadação será compensada por ações que resultem no aumento da receita tributária própria, tal como a elevação de alíquotas, a ampliação da base de cálculo ou outras decisões que compensem a perda da receita de modo a não afetar o orçamento.

3.3. Dívida pública

A LRF impõe limites e condições para a dívida pública dos entes da Federação. No Art. 29 são especificados os casos de dívida pública:

Art. 29. Para os efeitos desta Lei Complementar, são adotadas as seguintes definições:

I - dívida pública consolidada ou fundada: montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses;

II - dívida pública mobiliária: dívida pública representada por títulos emitidos pela União, inclusive os do Banco Central do Brasil, Estados e Municípios;

III - operação de crédito: compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros;

IV - concessão de garantia: compromisso de adimplência de obrigação financeira ou contratual assumida por ente da Federação ou entidade a ele vinculada;

V - refinanciamento da dívida mobiliária: emissão de títulos para pagamento do principal acrescido da atualização monetária.

§ 1º Equipara-se a operação de crédito a assunção, o reconhecimento ou a confissão de dívidas pelo ente da Federação, sem prejuízo do cumprimento das exigências dos arts. 15 e 16.

§ 2º Será incluída na dívida pública consolidada da União a relativa à emissão de títulos de responsabilidade do Banco Central do Brasil.

§ 3º Também integram a dívida pública consolidada as operações de crédito de prazo inferior a doze meses cujas receitas tenham constado do orçamento.

§ 4º O refinanciamento do principal da dívida mobiliária não excederá, ao término de cada exercício financeiro, o montante do final do exercício anterior, somado ao das operações de crédito autorizadas no orçamento para este efeito e efetivamente realizado, acrescido de atualização monetária

A dívida pública é classificada em dívida flutuante e dívida consolidada (ou fundada). A dívida flutuante é aquela que o Tesouro contrai por um breve ou indeterminado período de tempo se para atender a eventuais insuficiências de caixa ou como administrador dos bens e valores de terceiros (KOHAMA, 2006). Trata-se do Passivo Financeiro do Balanço Patrimonial correspondente aos valores exigíveis de curto prazo. São compromissos cujo pagamento independe de autorização orçamentária, nos quais se enquadram os depósitos em caução, as fianças e consignações (administração de valores de terceiros), além dos Restos a Pagar e dos Débitos em Tesouraria. Já a dívida consolidada ou fundada é composta por débitos de longo prazo, cuja exigibilidade é superior a doze meses, assumidos por contratos ou pela emissão de títulos com o objetivo de atender ao desequilíbrio orçamentário, conforme determina o artigo 98 da Lei Federal nº. 4.320/64.

Conforme previsto no Art. 30 da LRF, cabe ao Presidente da República submeter ao Senado Federal, sempre que necessário propostas de limites globais para o montante da dívida consolidada da União, dos Estados e dos Municípios.

Se for verificado que um ente ultrapassou o limite ao final de um quadrimestre, deverão ser adotadas medidas para que o nível de endividamento volte ao limite, nos três quadrimestres seguintes, com a eliminação de 25% do excesso no primeiro período. Enquanto estiver acima dos limites, o ente federado estará sujeito às seguintes sanções:

1. Estará proibido de realizar operações de crédito internas ou externas, inclusive por antecipação da receita, ressalvado o refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária.
2. Obterá resultado primário necessário à recondução da dívida ao limite, promovendo, entre outras medidas, a limitação de empenho.

As restrições acima se aplicam imediatamente se o montante da dívida exceder o limite no primeiro quadrimestre do último ano do mandato do Chefe do Poder Executivo. Vencido o prazo para retorno da dívida ao limite, e enquanto perdurar o excesso, o ente também ficará impedido de receber transferências voluntárias da União ou dos Estados.

4. Responsabilidade do gestor público

A LRF institui mecanismos mais rigorosos para os gestores das finanças públicas nas três esferas de governo, devendo estes observá-los, sob pena de crime de responsabilidade. As principais mudanças foram sobre a prática de muitos gestores de transferir as dificuldades fiscais, para administrações e gerações futura, sendo que as autoridades governamentais e agentes públicos passaram a ser responsabilizados criminalmente pela má gestão dos recursos públicos e pelos atos que causam danos ao Erário(ALBUQUERQUE, 2008).

Dentre as limitações está o impedimento da herança fiscal. Nos últimos oito meses do mandato, os governantes não poderão contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente até o fim do mandato. Também fica vedada a inscrição na conta Restos a Pagar no último ano do exercício, quando não houver disponibilidade suficiente de caixa para esse efeito. Com relação à contratação de pessoal, fica proibido o aumento de despesa com pessoal nos últimos cento e oitenta dias do mandato, a LRF em seu Art. 21 parágrafo único, trata como nulo o ato que resulte em aumento de despesa com pessoal expedido no referido período. Também é exigida maior observância e rigor na contratação de Operações de Crédito por antecipação da Receita, devendo essas obrigações serem liquidadas até o final do exercício financeiro de sua contratação.

Juntamente com a LRF foi editada a Lei n.10.028/2000 que introduziu no Código Penal Brasileiro, os crimes contra as Finanças Públicas, o que obriga os Gestores e Agentes públicos a cumprir as condições estabelecidas na LRF.

5. Os instrumentos de transparência na gestão fiscal

A LRF em seu Art. 48 menciona os instrumentos de transparência na gestão fiscal, os quais dão subsídios para a transparência e o controle para a gestão responsável das Finanças Públicas. Para obter este controle, é necessária a elaboração de determinados instrumentos que propiciam, não só ao gestor público, mas à comunidade, a transparência da gestão .

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Conforme citado acima, os instrumentos de transparência na gestão serão divulgados, ficando disponíveis, em meios eletrônicos de acesso público, além do Diário Oficial da Federação. Há dois tipos de instrumentos de transparências na gestão fiscal: os Instrumentos de Planejamento e os Instrumentos de Controle e Fiscalização. Como instrumentos de Planejamento temos: o Plano Plurianual (PPA), a Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Inicialmente, serão vistos os instrumentos de planejamento.

5.1 Plano plurianual - PPA

Instituído pela Constituição Federal de 1988 (Art. 165 inciso I), o PPA é um instrumento de planejamento estratégico das ações de Governo, para um período de quatro anos e deve estar comprometido com o desenvolvimento sustentável e com a evolução das estruturas de gerenciamento da administração. É um planejamento de médio prazo e deve ter sua vigência a partir do segundo ano do mandato do Administrador Público até o primeiro ano de mandato subsequente (VARGAS, 2007). No âmbito da esfera federal é um ato legislativo, que deve ser entregue pelo Presidente da República ao Congresso Nacional, até o dia trinta de agosto do primeiro ano de mandato, e este tem até o fim da sessão legislativa para aprová-lo.

O Plano Plurianual define de forma regionalizada as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital e outras decorrentes desta e para as despesas de programas de duração continuada. A Constituição Federal (Art. 167§ 9º), determina que nenhum investimento com duração superior a um exercício financeiro poderá ser realizado se não tiver sua inclusão no PPA ou sem lei que o autorize, sob pena de crime de

responsabilidade, tendo por objetivos organizar as ações do governo em programas orientados a um fim específico, promovendo a transparência na aplicação dos recursos públicos e estimulando a concretização de parcerias com outros entes públicos e privados, bem como aferir os resultados alcançados por meio de avaliação de programas e do plano.

5.2 *Lei das diretrizes orçamentárias - LDO*

A LDO tinha como função básica orientar a elaboração dos orçamentos anuais, além de estabelecer as prioridades e metas da administração, no exercício financeiro subsequente. Nos termos do Art. 4º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, a LDO recebe novas e importantes funções:

- I - equilíbrio entre as receitas e despesas;
- II - critérios e forma de limitação de empenho;
- III - normas relativas ao controle de custos e à avaliação de programas financiados com recursos do orçamento;
- IV - demais condições e exigências para as transferências de recursos a entidades públicas privadas;
- V - metas fiscais, que constarão de anexo próprio;
- VI - riscos fiscais, que também constarão de anexo próprio.

A LDO deverá estabelecer os parâmetros necessários à alocação de recursos no orçamento anual, de forma a garantir a realização das metas e objetivos contemplados no PPA. Trata-se, de um instrumento que se torna um elo entre o PPA e os orçamentos anuais, compatibilizando as diretrizes do Plano à estimativa das disponibilidades financeiras para determinado exercício (DEBUS, 2002).

O Art 35, do Ato das Disposições Transitórias (ADCT), da Constituição Federal de 1988, estabelece que o projeto de lei de diretrizes orçamentárias será encaminhando até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da primeira sessão legislativa. Estes prazos dizem respeito à União, prevalecendo para Estados e Municípios o que estiver disposto nas suas respectivas Constituições e Leis Orgânicas.

A LDO estabelece regras gerais substantivas, traça metas anuais e indica os rumos a serem seguidos e priorizados no decorrer do exercício financeiro. Seu papel é, de forma resumida em ajustar as ações de Governo, previstas no PPA, às reais possibilidades de caixa.

Integram a LDO, os anexos de Metas Fiscais e o Anexo de Riscos Fiscais, que fixarão previsões para contingências. O Anexo de Metas Fiscais é um anexo trazido pela LRF, no qual se estabelecem as metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas às receitas, despesas, resultados nominal e primário, previsões do montante da dívida pública para os três exercícios subsequentes.

Será previsto o que se pretende arrecadar e gastar no próximo triênio, fazendo com que sobre recursos, conhecidos como superávit primário, com o objetivo de se pagar os juros e o principal da dívida flutuante ou permanente. Ao se calcular o superávit primário, excluem-se todos os valores relativos aos pagamentos ou recebimentos da dívida pública, haja vista que um dos objetivos da LRF é fazer com que o superávit primário abata aquela dívida.

No Anexo de Riscos Fiscais serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas. Assim, será avaliada a ocorrência de pagamentos incertos, eventuais, que sobrevêm ao longo da execução orçamentária, bem como, se informarão quais providências serão tomadas caso venham a se concretizar. Geralmente esses riscos são representados por grandes demandas judiciais que poderão resultar em significativas indenizações a serem pagas pela administração em futuro próximo.

5.3 *Lei orçamentária anual (LOA)*

A LOA tem por finalidade a concretização dos objetivos e metas estabelecidas no Plano Plurianual. É um processo contínuo, dinâmico e flexível, que traduz, em termos financeiros para um exercício financeiro, os planos e programas de trabalho do governo. É o cumprimento ano a ano das etapas do PPA, em consonância com a LDO e a LRF (CARVALHO, 2008). A LOA é o instrumento mais importante de gerenciamento orçamentário e financeiro da Administração Pública, sua principal finalidade é administrar o

equilíbrio entre receitas e despesas públicas. O projeto de lei orçamentária da União deve ser encaminhando ao legislativo até quatro meses antes do encerramento do exercício e terá vigência no exercício seguinte.

A LRF criou regras adicionais a serem respeitadas, tanto no processo de elaboração quanto no processo de execução orçamentária, bem como nos registros contábeis e na preparação e divulgação de demonstrativos os quais esta especifica.

A LRF implementou o sistema orçamentário, os demonstrativos de compatibilidade da programação do orçamento com as metas da LDO previstas no respectivo Anexo de Metas Fiscais, a previsão da reserva de contingência, em percentual da Receita Corrente Líquida, destinada ao pagamento de restos a pagar e passivos contingentes, além de outros imprevistos fiscais. A LOA também deverá apresentar as despesas relativas à dívida pública, mobiliária ou contratual e respectivas receitas, sendo o refinanciamento da dívida demonstrado de forma separada, tanto na LOA como nas leis de créditos adicionais.

Art. 5º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar:

I - conterá, em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do documento de que trata o § 1º do art. 4º;

II - será acompanhado do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;

III - conterá reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida serão estabelecido na lei de diretrizes orçamentárias, destinada ao:

a) (VETADO)

b) atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

§ 1º Todas as despesas relativas à dívida pública, mobiliária ou contratual, e as receitas que as atenderão, constarão da lei orçamentária anual.

§ 2º O refinanciamento da dívida pública constará separadamente na lei orçamentária e nas de crédito adicional.

§ 3º A atualização monetária do principal da dívida mobiliária

refinanciada não poderá superar a variação do índice de preços previsto na lei de diretrizes orçamentárias, ou em legislação específica.

§ 4º É vedado consignar na lei orçamentária crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada.

§ 5º A lei orçamentária não consignará dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no plano plurianual ou em lei que autorize a sua inclusão, conforme disposto no § 1º do art. 167 da Constituição.

§ 6º Integrarão as despesas da União, e serão incluídas na lei orçamentária, as do Banco Central do Brasil relativas a pessoal e encargos sociais, custeio administrativo, inclusive os destinados a benefícios e assistência aos servidores, e a investimentos.

O disposto no parágrafo 5º do artigo 165 da Constituição federal, determina os componentes da Lei Orçamentária Anual o orçamento fiscal, o orçamento de investimento e o orçamento de seguridade social. O Orçamento Fiscal compreende as receitas e despesas dos Poderes constituídos, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta.

O Orçamento de Investimento se refere ao investimento das empresas nas quais os entes da federação detenham a maioria do capital com direito a voto. E o Orçamento de seguridade Social compreende as entidades e órgãos a ela vinculados, quer seja da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações mantidos pelo Poder Público

5.4 Relatório resumido de execução orçamentária (RREO)

Foi instituído pela Constituição Federal de 1988 (Art. 165, § 3º) que o Relatório Resumido de Execução Orçamentária deve ocorrer em até 30 dias após o encerramento de cada bimestre sendo composto por duas peças, o balanço orçamentário que especifica, por categoria econômica, as receitas e as despesas, e o demonstrativo de execução das receitas e despesas (DEBUS, 2002).

O RREO e seus demonstrativos abrangerão os órgãos da Administração Direta, dos Poderes e entidades da Administração Indireta, constituída pelas autarquias, fundações, fundos especiais, empresas públicas e sociedades de

economia mista que recebem recursos dos Orçamentos Fiscais e da Seguridade Social. O RREO será elaborado pelo poder executivo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

5.5 Relatório de gestão fiscal (RGF)

O RGF ocupa posição central no que diz respeito ao acompanhamento das atividades financeiras do Estado. Cada um dos Poderes, além do Ministério Público, deve emitir o seu próprio RGF, abrangendo todas as variáveis imprescindíveis à consecução das metas fiscais e à observância dos limites fixados para as despesas e dívidas (DEBUS, 2002).

O RGF dos Poderes e órgãos abrange a Administração Direta, dos Poderes e entidades da Administração Indireta, constituída pelas autarquias, fundações, fundos especiais, empresas públicas e sociedades de economia mista que recebem recursos dos Orçamentos Fiscais e da Seguridade Social.

A LRF determina que o RGF conterá demonstrativos com informações relativas à despesa total com pessoal, dívida consolidada, concessão de garantias e contragarantias, bem como operações de crédito devendo, no último quadrimestre, ser acrescido de demonstrativos referentes ao montante das disponibilidades de caixa no dia trinta e um de dezembro, das inscrições em Restos a Pagar e da despesa com serviços de terceiros.

Também é determinado pela LRF que o relatório deverá ser publicado e disponibilizado ao acesso público, inclusive em meios eletrônicos, em até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder.

Caso não divulgue o relatório no prazo estabelecido, o ente da Federação fica impedido de receber transferências voluntárias e contratar operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária.

6. Execução orçamentária e cumprimento de metas

O Art. 8º da LRF dispõe que em até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos do que dispuser a lei orçamentária, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

O parágrafo único do Art. 8º determina a vinculação de recursos à finalidade específica e em caráter exclusivo, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso. No Art. 9º fica prevista a limitação de empenho e movimentação financeira, nos trinta dias subsequentes, se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar as metas de resultado primário e nominal estabelecidos para o exercício.

O cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre passa a ser demonstrado, pelo chefe do Executivo, em audiência pública perante a comissão ou as Casas Legislativas estaduais e municipais.

7. Fiscalização da gestão fiscal

A responsabilidade pela fiscalização quanto ao cumprimento das normas de gestão é atribuída ao Poder Legislativo, este com o auxílio do Tribunal de Contas, e aos sistemas de controle interno de cada Poder e do Ministério Público. Os principais aspectos a serem fiscalizados são relativos a: 1) o cumprimento das metas previstas na lei de diretrizes orçamentárias; 2) a observância dos limites e das condições para a realização de operações de créditos e a inscrição de despesa em restos a pagar, 3) a adoção de medidas para a adequação das despesas com pessoal e das dívidas mobiliária e consolidada aos respectivos limites, 4) a observância das normas relacionadas à destinação dos recursos oriundos de alienação de ativos e com respeito aos limites aplicáveis aos gastos do Poder Legislativo municipal, quando houver.

Os Tribunais de Contas devem alertar os Poderes, entes da Federação ou órgãos, quando constatarem que o nível de gastos está próximo aos limites fixados pela LRF. Compete ainda aos Tribunais de Contas verificar os cálculos dos limites da despesa total com pessoal de cada ente da Federação e de cada Poder. Ao Tribunal de Contas da União foi dada a incumbência de acompanhar a legalidade das operações com títulos públicos, realizadas entre a União, por intermédio do Tesouro Nacional, e o Banco Central do Brasil.

8. Sanções institucionais e penais para o descumprimento da LRF

Em caso de não cumprimento de suas normas, a LRF estabelece várias sanções institucionais e pessoais. Um exemplo de sanção institucional é a suspensão das transferências voluntárias para aquele governo que não instituir, prever e arrecadar impostos de sua competência. No caso de limites de despesas com pessoal, se as regras da LRF não forem cumpridas e enquanto não for feito o ajuste, ou se houver excesso no primeiro quadrimestre do último ano de mandato, ficam suspensas as transferências voluntárias, a obtenção de garantias e a contratação de operações de crédito, exceto para refinanciamento da dívida e redução de despesas com pessoal.

Quanto as sanções pessoais, o descumprimento da LRF poderá representar para o administrador público a aplicação de penalidades penais e administrativas, de acordo com a Lei nº 10.028, de 10-10-2000, a chamada Lei de Crimes (DEBUS, 2002). A sanção penal, nos termos da Lei de Crimes, recairá sobre aquele administrador público que não seguir as regras gerais da LRF, desde a elaboração das leis orçamentárias nos termos da LRF (Art. 4º) até a publicação de todos os relatórios exigidos, passando pela observação dos limites para contratação de pessoal, serviços terceirizados e endividamento.

As sanções pessoais recairão diretamente sobre o agente administrativo, importando na cassação de mandato, multa de 30% (trinta por cento) dos vencimentos anuais, inabilitação para o exercício da função pública e detenção, que poderá variar entre 6 meses e 4 anos (DEBUS, 2002). As penalidades alcançam todos os responsáveis dos Três Poderes da União, dos Estados e dos Municípios, e todo cidadão será parte legítima para denunciar.

Conclusão

A LRF e seu impacto na gestão pública trouxeram muitas mudanças no sistema de planejamento e na gestão das contas públicas, principalmente por engessar os gestores em um processo de planejamento, execução e apresentação para a sociedade dos resultados alcançados na administração dos recursos públicos. Entre os objetivos da Lei de Responsabilidade Fiscal, o principal é a gestão fiscal responsável, cuja característica é o planejamento, a

transparência e o controle das contas públicas, por meio dos instrumentos de transparência da gestão pública e dos limites e condições que dão fundamento à execução orçamentária. Verifica-se que, a partir da LRF, o desequilíbrio orçamentário, o gasto excessivo com pessoal, as operações irresponsáveis de crédito e o descuido com o patrimônio público passaram a ser fiscalizados e passíveis de sanção.

No que se refere ao controle e fiscalização da gestão fiscal, foi analisada a necessidade dos instrumentos de transparência, pois é por meio deles que se faz o controle e a fiscalização do correto emprego do dinheiro público. É por intermédio do controle interno que o próprio ente administrativo dispõe da avaliação do cumprimento de suas metas. Por sua vez, o controle externo exercido pelo Poder Legislativo, com o auxílio dos Tribunais de Contas, é que se promove o controle técnico, avaliando o cumprimento da gestão fiscal e determinando restrições de modo a adequá-la à Lei de Responsabilidade Fiscal.

É por meio dos citados instrumentos que se dá a transparência da administração pública, permitindo a fiscalização dos atos praticados pelo administrador, dando oportunidade de se avaliar sua responsabilidade no sentido de planejar, prevenir riscos e corrigir os desvios capazes de afetar o correto equilíbrio das receitas e despesas públicas. Por meio desse controle nas finanças públicas trazido pela LRF, pode-se identificar os desvios e ainda punir os gestores que fazem a má aplicação do dinheiro público, tendo esta Lei uma contribuição significativa no combate à corrupção.

Referências

ALBUQUERQUE, Claudiano; MEDEIROS, Marcio; FEIJÓ, Paulo Henrique. **Gestão de Finanças Públicas**. 2 ed. Brasília: Ed. Gestão Pública, 2008.

BRASIL. Constituição (1988) **Constituição da República Federativa do Brasil**: Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

_____. Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá

outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 08/05/13.

_____. Lei Federal nº. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 08 de maio 2013.

_____. Lei Federal nº 10.028/2000. Crimes contra a Administração Pública. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10028.htm. Acesso em: 08/05/13.

CARVALHO, Deusvaldo Carvalho. **Orçamento e Contabilidade Pública**. 4 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

COELHO, Ana K. S.; FARIA, Jose Cesar de. **A Lei de Responsabilidade Fiscal e seu impacto na Gestão Pública**. 6f. Artigo. São José dos Campos, Universidade do Vale do Paraíba. 2009. Disponível em: http://www.inicepg.univap.br/cd/INIC_2009/anais/arquivos/0076_0313_01. Acesso em: 08/05/13.

DEBUS, Ilvo. Lei Complementar nº 101 / 2000: **Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal**, Revista do Tesouro Nacional. 2 ed. Brasília: 2002. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/hp/downloads/EntendendoLRF.pdf>. Acesso em: 08/05/13.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda, **Novo Dicionário da Língua Portuguesa**. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARQUES, Heitor Romero *et al.* **Metodologia da pesquisa e do trabalho científico**. 2. ed. Campo Grande: UCDB, 2008.

VARGAS, Osivaldo de Oliveira. **A Gestão Pública sob a ótica da Lei de Responsabilidade Fiscal**. 78f. Monografia - ESAB – Escola Superior Aberta do Brasil. Disponível em: <http://esab.edu.br/site/biblioteca/academico.cfm>. Acesso em: 08/05/13.