

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
UNIVERSIDADE ABERTA DO BRASIL
SECRETARIA DE EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL**

MARIA MARCIA C. DE C. SILVA

**A CONTABILIDADE PÚBLICA E A GESTÃO ORÇAMENTÁRIA:
aplicabilidade da Lei de Responsabilidade Fiscal nos
Municípios**

João Pessoa - PB
2012

MARIA MARCIA C. DE C. SILVA

**A CONTABILIDADE PÚBLICA E A GESTÃO ORÇAMENTÁRIA:
aplicabilidade da Lei de Responsabilidade Fiscal nos
Municípios**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Gestão Pública Municipal da Universidade Estadual da Paraíba e Universidade Aberta do Brasil, na modalidade à Distância, como forma de obtenção do título de especialista.

Orientador: Msc. Jesiel Ferreira Gomes

João Pessoa - PB
2012

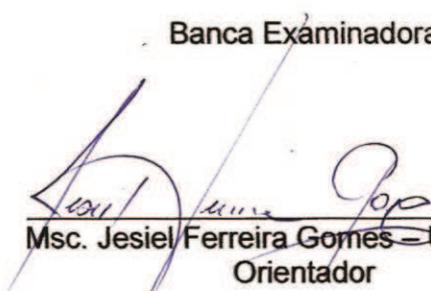
MARIA MARCIA CRISTINA DE CARVALHO SILVA

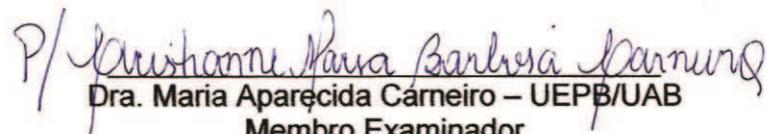
**A CONTABILIDADE PÚBLICA E A GESTÃO ORÇAMENTÁRIA:
aplicabilidade da Lei de Responsabilidade Fiscal nos
Municípios**

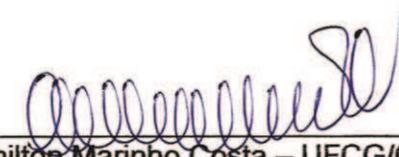
Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Gestão Pública Municipal da Universidade Estadual da Paraíba e Universidade Aberta do Brasil, na modalidade à Distância, como forma de obtenção do título de especialista.

Aprovada aos 29 de maio de 2012

Banca Examinadora


Msc. Jesiel Ferreira Gomes – UFCG/CES
Orientador


Dra. Maria Aparecida Carneiro – UEPB/UAB
Membro Examinador


Dr. Ramilton Marinho Costa – UFCG/CES
Membro Examinador

João Pessoa - PB
2012

À minha família.

Dedico.

AGRADECIMENTOS

A Deus, que nos fez seres pensantes, efetivos e oradores.

Aos Mestres, pela seriedade com que procuraram elevar o nosso nível de conhecimento.

Aos membros da banca examinadora pelo profissionalismo e atenção.

A todos que direta ou indiretamente contribuíram para a construção deste trabalho.

“O mundo está nas mãos daqueles que têm coragem de sonhar, e correr o risco de viver seus sonhos. Cada qual com seu talento”.

Paulo Coelho

RESUMO

O Estado nacional, por meio de seus órgãos administrativos, é o ente responsável pela gestão da máquina pública, e, mais recentemente, pela consecução do bem-estar social da população, sobretudo no que diz respeito à execução da política de atendimento de suas necessidades básicas. Nesse sentido, o legislador constitucional originário houve por bem traçar objetivos a serem alcançados pelo Estado brasileiro, estabelecendo-os no art. 3º da Carta Magna, a saber: "Art. 3º - Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação." Muito mais do que um rol casuístico, o citado dispositivo legal é, na verdade, uma norma constitucional dirigente, pois presta-se a estabelecer um plano para a evolução política do Estado, ocupando-se, assim, não com uma situação presente, mas com um ideal futuro, visto que condiciona a atividade estatal à sua concreta realização. Tais objetivos constituem, por assim dizer, as razões fundamentais para a existência do planejamento e do orçamento no âmbito do setor público, pois estes mecanismos são as principais ferramentas para a consecução de políticas condizentes com as exigências de uma sociedade democrática e participativa, cujos membros devem ser partes integrantes do processo de gestão dos recursos públicos. Assim, o planejamento das ações governamentais e sua materialização sob a forma orçamentária, mais o correto cumprimento das leis orçamentárias e a sua eficiência enquanto ferramenta para o equilíbrio fiscal dos estados, além de servir como instrumentos para a realização de uma gestão fiscal responsável (no sentido de se alcançar estabilidade econômica e desenvolvimento sustentável), constituem, pois, o objeto do presente estudo, o qual pretende, em síntese maior, traçar uma visão geral sobre o orçamento público (inclusive suas bases históricas), desde o aspecto conceitual até as mais recentes mudanças que vêm sendo implementadas na realização de sua gestão. Ao passo que ressalta a importância das leis orçamentárias.

Palavras-chave: Orçamento Público; Leis Orçamentárias; Administração – Contabilidade.

ABSTRACT

The nation-state, through its administrative bodies, is the entity responsible for the management of public administration and, more recently, the achievement of social well-being of the population, especially as regards the implementation of the policy of meeting their needs basic. In this sense, the constitutional legislator has seen fit to draw original objectives to be achieved by the Brazilian State, setting them in the art. 3 of the Constitution, namely: "Article 3 - The fundamental objectives of the Federative Republic of Brazil: I - to build a society free, fair; II - to guarantee national development; III - eradicating poverty and marginalization and reduce social and regional inequalities; IV - promote the good of all, irrespective of origin, race, sex, color, age and other forms of discrimination. "Much more than a list casuistry, the said legal provision is, in fact, a constitutional officer, it lends itself to establish a plan for the development policy of the state, engaging, well, not with a present situation, but with an ideal future, as it affects the activity state to its concrete realization. These objectives are, so to speak, the fundamental reasons for the existence of planning and budgeting within the public sector, since these mechanisms are the main tools for the achievement of policies consistent with the requirements of a democratic and participatory society, whose members should be an integral part of the process of management of public resources. Thus, the planning of governmental actions and their materialization in the form budget, plus the correct law enforcement budget and your effectiveness as a tool for the fiscal balance of states, and serve as instruments to carry out a responsible fiscal management (in the sense to achieve economic stability and sustainable development), are therefore the object of the present study, which aims at higher synthesis, draw an overview of the state budget (including its historical basis), from the conceptual aspect to the most recent changes that have been implemented in carrying out its management. While stressing the importance of budgetary laws.

Keywords: Public Budget, Budgetary Laws; Administration - Accounting.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	09
2 CONTABILIDADE PÚBLICA.....	12
2.1 CONCEITO, LEGISLAÇÃO E CARACTERÍSTICAS.....	12
2.2 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS.....	13
2.3 CAMPO DE APLICAÇÃO.....	14
2.4 OBJETIVOS DA CONTABILIDADE PÚBLICA.....	14
2.5 REGIMES CONTÁBEIS.....	15
2.5.1 Regime de caixa.....	16
2.5.2 Regime de competência.....	16
2.5.3 Regime misto.....	16
2.6 RECEITA PÚBLICA.....	16
2.7 DESPESA PÚBLICA.....	17
2.7.1 Classificação da despesa orçamentária.....	18
3 DO CONTROLE.....	19
3.1 ALCANCE DA AUDITORIA.....	19
3.2 FISCALIZAÇÃO DAS TRANSFERÊNCIAS DA UNIÃO ÀS DEMAIS ESFERAS.....	20
3.3 A FISCALIZAÇÃO ESPECÍFICA DO LEGISLATIVO.....	22
3.4 NORMAS DO SISTEMA DE AUDITORIA.....	23
4 LEIS ORÇAMENTÁRIAS.....	27
4.1 LEI 4.320.....	29
4.2 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	30
4.2.1 Os alicerces da LRF.....	33
4.3 LEI DO PLANO PLURIANUAL – PPA.....	35
4.4 LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS – LDO.....	36
4.5 LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL – LOA.....	39
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	43
REFERÊNCIAS.....	45

1 INTRODUÇÃO

Uma das características mais marcantes da economia do século XX é o crescimento das despesas públicas. Tal situação é encontrada não apenas nos países de economia coletivizada, onde o Estado, por definição, é o grande agente econômico, mas também nas nações capitalistas avançadas, defensoras da livre iniciativa e da economia de mercado.

Tudo isso reflete a atual conjuntura em que vivemos, onde as barreiras geográficas não existem, e nem servem de oposição para os relacionamentos internacionais, ao mesmo tempo em que a sociedade tem, cada vez mais, canais diferenciados de captação de informação e de produção de conhecimento, definindo todo este estágio de desenvolvimento social em uma única palavra: globalização.

As mais diversas correntes doutrinárias no campo da economia têm procurado explicar as causas que determinam o crescimento das despesas públicas e, assim, o próprio aumento da participação do Estado na economia. Contudo esta não é uma tarefa fácil.

De maneira que optamos por tratar das Leis Orçamentárias (LO's) haja vista que no nosso entendimento, estas são as reguladoras do Estado de uma forma geral, ao mesmo tempo que permite haver um controle sobre as gestões públicas e uso do dinheiro, também público.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), por exemplo, representa um instrumento para auxiliar os governantes a gerirem os recursos de forma transparente, mantendo um controle sobre as finanças públicas e a administração dos governantes.

A Lei 4.320 surgiu um mês antes da ditadura militar, ficando adormecida ou sem adequada utilização. Isso fez com que ficássemos atrasados no contexto mundial e agora não podemos admitir a não utilização das ferramentas e métodos contábeis que temos à disposição.

Buscamos dar o devido tratamento ao tema, contextualizando-o com nossa região, ao mesmo tempo em que pretendemos que o mesmo sirva de fonte de consultas futuras.

Temos como tema do nosso estudo, a contabilidade pública, no tocante ao que remete a orçamento público em conjunto com a Lei de Responsabilidade Fiscal, por sua vez se tornou nos últimos anos uma peça fundamental no processo da administração pública, a contabilidade pública é baseada na Lei de N° 4.320, de 17 de março de 1964.

A contabilidade pública é um dos ramos da contabilidade geral, aplicada às entidades de direito público interno, tendo como campo de atuação a união, estados, distrito federal e municípios.

O orçamento apresenta-se fundamentalmente como um instrumento de que o administrador dispõe para planejamento na execução orçamentária, como um curso de ação no programa da gestão pública. É uma lei de iniciativa do poder executivo que estabelece as políticas públicas para o exercício a que se referir; terá como base o plano plurianual e será elaborado respeitando-se a lei de diretrizes orçamentárias aprovada pelo poder legislativo. Tendo como conteúdo básico à estimativa da receita e a autorização (fixação) da despesa, e será aberto em formas de partidas dobradas em seu aspecto contábil.

A integração e a sinergia entre o planejamento e o orçamento é a tônica nos dias atuais, pois serve como ferramenta capaz de consertar as distorções na gestão pública e remover os empecilhos que dificultam a modernização dos processos e dos métodos administrativos no Brasil. A contabilidade é, sobretudo, retrospectiva, ao passo que o orçamento é prospectivo, a contabilidade é instrumento essencial de controle, ao passo que o controle orçamentário se aliado ao sistema bem estruturado (planejado), trará benefícios em se tratando do objetivo em que se foca o orçamento público, a sociedade a que se destina os mesmos.

Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, surgiu uma nova forma de controle ampla e eficiente, das finanças públicas, a nível de união, estados, distrito federal e municípios.

Portanto, determinamos como sendo a questão do problema, o resultado da aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal, junto aos municípios e, na gestão orçamentária Pública.

Tendo em face à importância que envolve a contabilidade pública, pois trata de matéria que de forma significativa influencia a sociedade como um todo.

Há doze anos como ferramenta de suma importância, a Lei de Responsabilidade Fiscal, que foi criada com a edição da Lei complementar nº 101, de

04 de maio de 2000, veio trazer transparência, informações e possibilitar um controle social aos atos da gestão fiscal.

Focalizando os gestores públicos, como também não dizer, a sociedade, que irá usufruir as benesses desta, através da uma nova roupagem inovadora e eficiente que terão assim que assimilar as administrações públicas Federal, Estadual e Municipais, em todos os sentidos, além do aumento das responsabilidades dos gestores públicos perante a sociedade.

Dada essa relevância, se justifica esta pesquisa, pois engloba vários aspectos cruciais nas esferas públicas, atuais e necessários para um bom desenvolvimento e fiscalização das políticas públicas vigentes em nosso país.

Como objetivo geral de nosso estudo pretendeu-se analisar a Contabilidade Pública, envolvendo o orçamento e, também o enfoque na Lei de Responsabilidade Fiscal a nível municipal. E para o alcance desse, como específicos, temos: focalizar a Contabilidade Pública tendo a visão do orçamento como instrumento importante na execução das atividades Públicas; e evidenciar a importância da Lei de Responsabilidade Fiscal na gestão municipal.

2 CONTABILIDADE PÚBLICA

2.1 CONCEITO, LEGISLAÇÃO E CARACTERÍSTICAS

Entende-se que a Contabilidade é uma ciência capaz de produzir, com oportunidade e fidedignidade, relatórios que sirvam à administração no processo de tomada de decisões e de controle de seus atos, demonstrando, por fim, os efeitos produzidos por esses atos de gestão no patrimônio da entidade.

Por sua vez a contabilidade das instituições públicas deve ser entendida como um ramo da contabilidade geral, trata-se de uma ciência que registra, controla e estuda os atos e fatos administrativos e econômicos operados no patrimônio público de uma entidade, possibilitando a geração de informações, variações e resultados sobre a composição deste, auferidos por sua administração e pelos usuários. Conforme Araújo e Arruda (2004, p. 32):

A contabilidade pública é uma especialidade da contabilidade, que, baseada em normas próprias, esta voltada ao registro, ao controle e a avaliação do patrimônio público e suas respectivas variações, abrangendo aspectos orçamentários, financeiros e patrimoniais, constituindo valioso instrumentos para o planejamento e o controle da administração governamental.

Um grande diferencial entre o ramo da contabilidade privada e o ramo da contabilidade pública é que, enquanto na área privada é vedado apenas o que a lei não proíbe, na pública permite-se realizar somente aquilo que a lei determina. (BARBOSA, 2004).

As principais características da contabilidade pública, conforme Araújo e Arruda (2004) são:

- Sua área de ação compreende os três níveis de governo: federal, estadual e municipal;
- Tem por fim selecionar, estudar, registrar, interpretar, orientar, controlar, resumir e demonstrar os fatos que afetam o patrimônio estadual;

- Seu objeto de estudo é a gestão do patrimônio das entidades públicas quanto aos aspectos contábil, orçamentário, patrimonial, financeiro e de resultado;
- Constitui um importante instrumento de planejamento e controle da gestão governamental;
- No Brasil, suas normas estão definidas na Lei nº 4.320/64.

2.2 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS

Como a contabilidade pública constitui um dos ramos mais complexos da contabilidade, seu exercício não difere muito do da contabilidade praticada pelas empresas privadas, pois apesar de se basear fundamentalmente no orçamento público e em legislações específicas, não se pode deixar de seguir os princípios que regem a metodologia contábil.

Sendo assim, há princípios fundamentais que são utilizados pelas entidades regidas pelo direito privado no Brasil, eles também se aplicam, com algumas adaptações, à contabilidade pública, conforme Barbosa (2004), são os seguintes:

a) Princípio da entidade

O patrimônio de uma entidade não se confunde com o patrimônio de uma outra, ou seja, cada uma possui personalidade própria.

b) Princípio da continuidade

Os registros contábeis devem ser feitos tendo como fundamento a idéia de que a organização terá vida contínua.

c) Princípio da oportunidade

A escrituração dos fatos contábeis deve ser tempestiva e íntegra.

d) Princípio do registro pelo valor original

Os componentes do patrimônio devem ser escriturados pelos valores originais das transações, expressos a valor presente na moeda do nosso país.

e) Princípio da atualização orçamentária

Prática de correção monetárias das demonstrações contábeis para reconhecer os efeitos da perda do poder aquisitivo da moeda nacional devido a inflação. Atualmente está proibida no Brasil para fins fiscais e societários.

f) Princípio da competência

Menciona que as receitas e as despesas, como elementos que determinam o resultado de uma entidade, devem ser registradas, respectivamente, no momento em que são merecidas e no momento em que são incorridas, de acordo com o fato gerador.

g) Princípio da prudência

Determina que, se tivermos duas situações igualmente válidas e aceitas pelo consenso contábil, devemos esperar uma maior despesa e uma menor receita, bem como menores valores para os bens e direitos e maiores valores para as obrigações.

2.3 CAMPO DE APLICAÇÃO

O campo de aplicação da contabilidade pública é o das pessoas jurídicas de direito público, que são: União, Estados, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias, bem como empresas públicas e fundações. Tendo como objeto da contabilidade pública o conjunto de bens, direitos e obrigações a eles vinculados, ou seja, o patrimônio da entidade.

Tomando por base a Lei 4.320/64, para o processamento de informações para controle e avaliação de desempenho a contabilidade pública, tradicionalmente, desmembra-se em três sistemas, que descrevemos a seguir:

2.4 OBJETIVOS DA CONTABILIDADE PÚBLICA

De acordo com Ludícibus (2000, p. 35): “o objetivo principal da Contabilidade (e dos relatórios dela emanados) é fornecer informação econômica relevante par

Que. Cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança” .

A Contabilidade Pública, como ramo da contabilidade geral, tem por objetivo evidenciar “perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”.

Ainda, segundo IUDÍCIBUS, “uma vez estabelecidos os objetivos, é preciso verificar a metodologia ou abordagem a ser utilizada”. HENDRIKSEN e VANBREDA tratam das abordagens, sob a denominação de enfoques da teoria da contabilidade, nomeando-os. enfoque fiscal, enfoque legal, enfoque ético, enfoque comportamental e enfoque estrutural.

A prática brasileira, na Contabilidade Pública, nessas últimas décadas, pauta-se pelo enfoque legal, respondendo, invariavelmente, a perguntas desse gênero. O Que. É exigido por lei? Há alguma regulamentação específica par este setor ? Inibindo qualquer iniciativa que Propusesse outras formas de evidenciação contábil.

2.5 REGIMES CONTÁBEIS

A Lei n. 4.320/64 dispõe Que. O exercício financeiro coincidirá com o ano civil e que pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas. E a Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, em seu art. 50, parágrafo 2^o, diz textualmente Que. “a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa. Impondo, dessa maneira, um regime contábil de escrituração misto par a contabilidade pública brasileira. Assim, no Brasil, o regime de escrituração contábil é o regime misto, qual seja, par a receita orçamentária o regime de caixa e par a despesa orçamentária o regime de competência. (SLOMSKI, 2001).

2.5.1 Regime de Caixa

Por regime de caixa entende-se o regime de escrituração que reconhece as receitas do período nele arrecadadas e as despesas nele pagas. Dessa maneira, pode-se observar claramente que para a Receita Orçamentária, no Brasil, é utilizado o regime de escrituração de caixa.

2.5.2 Regime de Competência

No regime de competência se reconhecem todas as receitas e despesas do período nele incorridas, isto é, de acordo com a data da real incorrência da transação econômica e não quando do recebimento ou pagamento. Assim, pode-se afirmar que, para a despesa orçamentária, no Brasil, é utilizado o regime de escrituração de competência.

2.5.3 Regime Misto

Fica evidenciado que, no Brasil, utiliza-se, para a escrituração contábil, um regime misto, corroborado pela Lei Complementar n. 101/00, em seu art. 50, § 2º, que diz que “a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa”.

2.6 RECEITA PÚBLICA

A receita pública distingue-se em receita orçamentária e receita extra-orçamentária. A receita extra-orçamentária é representada no balanço patrimonial

como passivo financeiro, ou seja, são recursos de terceiros que transitam pelos cofres públicos. Já a receita orçamentária é aquela que pertence de fato à entidade e se classifica economicamente em Receitas Correntes e Receitas de Capital.

São Receitas Correntes as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas, da conversão, em espécie, de bens e direitos, os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesa de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente. O superávit do Orçamento Corrente resulta do balanceamento dos totais das receitas e despesas correntes, apurado na demonstração da receita e despesa segundo as categorias econômicas.

A classificação da receita, a ser utilizada por todos os entes da Federação, a partir do exercício financeiro de 2002, consta do Anexo 1 da Portaria Interministerial n. 163 de 4 de maio de 2001, inclusive no que se refere à elaboração da respectiva Lei Orçamentária, ficando facultado seu desdobramento para o atendimento das respectivas peculiaridades.

2.7 DESPESA PÚBLICA

Por despesa pública, entende-se todo o consumo de recursos orçamentários e extra - orçamentário. São recursos orçamentários todos aqueles fixados pela Lei de Orçamento Anual (LOA) e são recursos extra - orçamentários aqueles provenientes da geração de passivos financeiros, classificados como receita extra-orçamentária constituindo-se em defesa extra - orçamentária quando de seu recolhimento e /ou pagamento a quem de direito.

2.7.1 Classificação da Despesa Orçamentária

A Portaria Ministerial n. 163, de 4 de maio de 2001, Que. dispõe sobre normas gerais de consolidação das contas públicas âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências, cria regras par a consolidação das Contas Públicas Nacionais, em obediência ao disposto no art. 51 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Dessa forma a despesa orçamentária classifica-se, segundo sua natureza, em. Categorias Econômicas, Grupos de Natureza de Despesa e Elementos de Despesa (SLOMSKI, 2001).

3 DO CONTROLE

3.1 ALCANCE DA AUDITORIA

De acordo com o art. 23, item XV do Decreto nº 93.874/86, a execução da atividade de auditoria contábil e a de programas, de competência dos órgãos setoriais, abrange os órgãos da administração Direta, entidades da Administração Indireta (inclusive fundações instituídas pelo Poder Público Federal, citadas à parte, como se não tivessem sido reenquadradas na Administração Indireta, por força do DL nº 2.299/86), organizações em geral dotadas de personalidade jurídica de direito privado e sujeitas a controle segundo a legislação específica, além de cada beneficiário de transferência à conta do Orçamento da União.

O controle aplica-se a empresas controladas em qualquer grau (isto é, direta ou indiretamente) pela União; estão fora da esfera de competência do controle pelo Poder Público as empresas com participação minoritária (ou igualitária) da UNIÃO ou de suas entidades no capital com direito a voto, ou – mesmo sendo majoritária – desde que representada total ou parcialmente por ações preferenciais (sem direito a voto), conforme a Lei nº 6.525, de 11-04-78, cujo art. 1º modificou a redação do art. 7º da Lei nº 6.223/75. Isto contraria principio defendido por vários doutrinadores e mesmo por ministros do TCU, segundo o qual o controle se deveria exercer primordialmente sobre os recursos públicos, independentemente de sua importância em termos absolutos ou relativos. É bom ter presente, todavia, que o controle pode ser exercido em termos genéricos ou *stricto sensu*, segundo regras próprias aplicáveis às tomadas e prestações de contas.

Nos casos em que a União, Estados, Distrito Federal, municipal ou entidade da respectiva administração indireta participe do capital de empresa privada detendo apenas a metade ou a minoria das ações ordinárias, exerce-se-á tão –somente o direito de fiscalização assegurado ao acionista minoritário pela Lei das sociedades por Ações (§ 3º, incluído pela Lei nº 6.525/78 ao art. 7º da Lei nº 6.223/75). Tais disposições parecem insuficientes a teor do art. 93 do DL nº 200/67: “Quem quer que utilize dinheiros públicos terá de justificar seu bom e regular emprego na

conformidade das leis, regulamentos e normas emanadas das autoridades administrativas competentes”. Mesmo que sejam insignificantes para quem delas se beneficia, são sempre importantes para quem as atribui, menos pelo seu valor absoluto, do que pelas próprias razões e finalidades pelas quais foram atribuídas.

A Constituição de 1988 consagrou a sujeição ao controle das contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo (art.71, inciso V). Isto significa que – no caso – o controle se aplica inclusive às participações minoritárias, isto é, até a destinação final dos recursos nacionais.

Quanto às entidades de fiscalização do exercício profissional, muito embora a Instrução Normativa nº 12, de 24-04-1996, do Tribunal de Contas da União, trate, no Capítulo III, das prestações de contas das entidades que arrecadam ou gerenciam contribuições parafiscais, a Lei nº 9.649, de 27-05-1998 (DOU de 25-05-1988), em seu art. 58, § 2º, define os Conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas como dotados de personalidade jurídica de direito privado, não mantendo qualquer vínculo funcional ou hierárquico com os órgãos da Administração Pública. É no § 5º estabelece que o controle das atividades financeiras e administrativas desses Conselhos será realizado por seus órgãos internos, devendo os Conselhos Regionais prestarem contas, anualmente, ao conselho Regional Federal da respectiva profissão, e estes, aos Conselhos Regionais.

O Tribunal de contas da União, no entanto, insiste no encaminhamento dessas contas, em cumprimento à citada Instituição Normativa, mas o próprio Sistema de Controle Interno passou a entender que, com a edição da Lei, essas entidades foram excluídas de sua área de atuação.

Um próximo avanço poderia ser a permissão para a fiscalização de empresas sem vínculo com a Administração, até a aplicação final de seus recursos provenientes de contratos firmados ou serviços prestados ao Poder público.

3.2 FISCALIZAÇÃO DAS TRANSFERÊNCIAS DA UNIÃO ÀS DEMAIS ESFERAS

Quase simultaneamente à promulgação de 05-10-88, a Lei nº 7.657, de 04-10-88, publicada em 07 de outubro, instituiu a fiscalização da aplicação dos

recursos federais transferidos aos Estados, ao Distrito Federal, aos Territórios e aos municípios, sejam eles tributários (art. 1º) ou não (art. 2º), inclusive dos destinados às suas entidades da Administração Indireta e Fundações, a partir do exercício de 1986.

Os montantes mais significativos destinados às demais esferas referem-se às transferências constitucionais, em particular os chamados Fundos de Participação, devendo-se observar, neste caso, o princípio da autonomia das diferentes esferas de governo, fortalecido pela nova Constituição; tais recursos são prévia e incondicionalmente transferidos, cabendo precipuamente às instâncias fiscalizadoras de cada esfera seu controle. Deste modo, a prerrogativa do TCU aplica-se às transferências voluntárias, negociadas, cujos recursos têm destinação específica e se sujeitam a prestação de contas perante o órgão detentor da dotação originária.

Saliente-se que o art. 4º da referida Lei nº 7.675/88 revigorou o inciso X, do art. 31, do Decreto –lei nº 199, de 25-02-67, com a seguinte redação.

Art. 31 Compete ao Tribunal de Contas:

X - fiscalizar, na forma da legislação vigente, a aplicação pelos Estados, Distrito Federal, Territórios, Municípios e por suas entidades da Administração Indireta e Fundações, dos recursos federais que lhes forem transferidos, impondo as sanções cabíveis.

O Decreto-lei nº 199/67 foi revogado pela Lei nº 8.443/92, que, entretanto, reforçou a competência do TCU na fiscalização de quaisquer recursos repassados pela União às demais esferas, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres.

Assinale-se, ainda, que, nos termos do art. 160, *caput*, da Constituição Federal, é vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos tributários atribuídos aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, mas tal vedação não impede a União (e os Estados) de condicionar a entrega de recursos ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias (parágrafo único).

Ainda, a Lei nº 7.675/88 estabeleceu que o tribunal de contas da união poderá determinar o bloqueio das parcelas ou quotas-partes dos recursos tributários, bem como a suspensão da transferência de qualquer outros recursos federais, nas hipóteses adiante discriminadas, sem prejuízo das sanções administrativas, civis e penais cabíveis (art. 3º):

- falta de entrega pela entidade fiscalizada ao TCU, nos prazos estipulados, da lei orçamentária e do balanço geral referentes ao exercício imediatamente anterior, e das prestações de contas dos recursos transferidos;
- inexistência na entidade fiscalizada de sistema de controle interno ou verificação de falha grave na sua execução;
- não-adoção pela entidade fiscalizada, no prazo assinalado pelo TCU, das providências necessárias ao exato cumprimento da lei;
- verificação de irregularidade grave na aplicação dos recursos pela entidade fiscalizada, que caracterize ato de improbidade administrativa.

O bloqueio e a suspensão serão mantidos enquanto persistir, a juízo do TCU, o motivo determinante de sua efetivação.

As sucessivas leis diretrizes orçamentárias estabelecem uma série de condições a serem cumpridas para a efetivação de transferências relativas a convênios, ajustes, acordos e instrumentos afins, manifestando-se uma tendência crescentes pela redução dessas transferências, bem como a recomendação, pelos estudiosos, de que tais transferências se façam por critérios essencialmente objetivos e com a maior transparência.

3.3A FISCALIZAÇÃO ESPECÍFICA DO LEGISLATIVO

No âmbito do Congresso Nacional, a Constituição atribui a uma comissão mista permanente de senadores e deputados, entre outras responsabilidades, examinar e emitir parecer sobre as contas apresentadas anualmente pelo Presidente da República, bem como exercer o acompanhamento e a fiscalização orçamentária, sem prejuízo da atuação das demais comissões (permanentes e temporárias) do Congresso Nacional e de suas Casas. Referida comissão mista, diante de indícios de despesas não autorizadas, ainda que sob a forma de investimentos não programados ou de subsídios não aprovados, poderá solicitar à autoridade governamental responsável que, no prazo de cinco dias, preste os esclarecimentos necessários (CF, art. 72). Se os esclarecimentos não forem prestados ou forem considerados insuficientes, a comissão solicitará ao Tribunal pronunciamento

conclusivo sobre a matéria, no prazo de trinta dias. Sendo a despesa considerada irregular, a Comissão proporá ao Congresso Nacional sua sustação, se julgar que o gasto possa causar dano irreparável ou grave lesão à economia pública.

Como em outras circunstâncias, as matérias de competência do Congresso Nacional têm tramitação complexa, e a efetividade das medidas preventivas não é considerável. E o efeito de providências corretivas está fortemente influenciado pela capacidade de o órgão fiscalizador agir automática e imediatamente.

A composição e o funcionamento da Comissão mista – chamada de Comissão Mista de Planos, Orçamentos públicos e Fiscalização – estão regulados por legislação própria do Poder Legislativo.

Mais tarde, acolhendo-se uma das muitas propostas de aperfeiçoamento da atividade de controle por parte do Legislativo, recriou-se a Comissão de Fiscalização Financeira e Controle. Esta comissão, entretanto, não impõe das mesmas prerrogativas de que gozava sua similar, no passado, tendo uma atuação considerada pouco efetiva.

3.4 NORMA DO SISTEMA DE AUDITORIA

A Instrução Normativa DNT nº 16, de 20-12-91, definiu conceitos, diretrizes e estabeleceu as normas de Auditoria do Sistema de controle Interno do Poder Executivo, que têm por finalidade disciplinar e padronizar a realização de auditoria pelo Sistema de controle Interno do Poder Executivo. Revogou-se a INSTN/MF nº 10, de 07-07-89. Tais normas são aplicáveis ao Serviço Público Federal. Definiram-se, como tipos de auditoria, as de gestão, de programas, operacional, contábil, de sistema especial.

A auditoria de gestão objetiva emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, convênios, acordos ou ajustes, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados.

A auditoria de programas objetiva acompanhar, examinar e avaliar a execução de programas e projetos governamentais específicos, bem como a aplicação de recursos descentralizados.

A auditoria operacional atua nas áreas inter-relacionadas do órgão/entidade, avaliando a eficácia de seus resultados em relação aos recursos materiais, humanos e tecnológicos disponíveis, bem como a economicidade e eficiência dos controles internos existentes para a gestão dos recursos públicos. Sua filosofia de abordagem dos fatos é de apoio, pela avaliação do atendimento às diretrizes e normas, bem como pela apresentação de sugestões para seu aprimoramento.

A auditoria contábil é a técnica que, utilizada no exame dos registros e documentos e na coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio de um órgão ou entidade, objetiva obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações deles originárias refletem, adequadamente, a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as situações nelas demonstradas.

A auditoria de sistema objetiva assegurar a adequação, privacidade dos dados e informações oriundas dos sistemas eletrônicos de processamento de dados, observado as diretrizes estabelecidas e a legislação específica.

A auditoria especial objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizada para atender determinação do presidente da República, Ministro de Estado ou por solicitação de outras autoridades.

No âmbito do Serviço Público, a opinião do auditor deverá ser expressa na forma de relatório e/ou parecer de auditoria.

O parecer de auditoria será emitido quando o auditor verificar e certificar as contas dos responsáveis pela aplicação, utilização ou guarda de bens e valores públicos, e de todo aquele que der causa à perda, subtração ou estrago de valores, bens e materiais de propriedades ou responsabilidade da União.

O parecer pode ser pleno, restritivo ou de irregularidade.

O parecer pleno será emitido quando o auditor formar a opinião de que na gestão dos recursos públicos foram adequadamente observados os princípios da legalidade, legitimidade e economicidade.

O parecer restritivo será emitido quando constatar falhas, omissões ou impropriedades de natureza formal ou cumprimento das normas e diretrizes governamentais, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade, e que, pela sua

irrelevância ou imaterialidade, não caracterizem irregularidade de atuação dos agentes responsáveis.

O parecer de irregularidade será emitido quando o auditor verificar a não-observância dos princípios de legalidade e economicidade, constatando a existência de desfalque, alcance, desvio de bens ou outra irregularidade de que resulte prejuízo qualificável para a Fazenda Nacional e/ou comprometa, substancialmente, as demonstrações financeiras e a respectiva gestão dos agentes responsáveis, no período ou exercício examinado.

Numa comparação com a Contabilidade Empresarial, as normas de auditoria independente das demonstrações contábeis, aprovadas pela Resolução nº 700, de 24-04-91, do Conselho Federal de Contabilidade, prevêm quatro tipos de pareceres, que se classificam em:

- Sem ressalva;
- Com ressalva;
- Adverso; e
- Com abstenção de opinião.

Para cada auditoria realizada, o auditor governamental deverá elaborar relatórios que refletirá os resultados dos exames efetuados, de acordo com a forma ou tipo de auditoria.

Os resultados de auditoria devem seguir os padrões usualmente adotados em auditoria governamental, admitindo-se, em determinadas circunstâncias, as adaptações necessárias para que o auditor possa expressar-se de forma a não prejudicar a interpretação e a avaliação dos resultados dos trabalhos.

Quando o auditor não puder opinar, conclusivamente, sobre o estado das contas, em virtude de a entidade auditada não ter apresentado ou não possuir registros contábeis e demonstrações financeiras compatíveis ou em razão da ocorrência de outros fatores determinantes, será emitido circunstanciado relatório abordando objetivamente as razões impeditivas (o que corresponderia à situação do parecer com abstenção de opinião, Contabilidade Empresarial).

Convém notar que, em 19-11-91, o TCU baixou a Resolução nº 256, dispondo sobre o exercício da fiscalização operacional, a ser exercida mediante a apreciação

e o julgamento das contas dos administradores dos órgãos e entidades dos Três Poderes da União, bem como por meio da realização de auditorias.

A Resolução determinou que a análise de natureza operacional, a ser realizada sem prejuízo ou exame da legalidade, implica a avaliação do cumprimento dos programas de governo e do desempenho das unidades e entidades jurisdicionadas ao Tribunal no tocante aos seus objetivos, metas e prioridades, bem como da alocação e uso dos recursos disponíveis, inclusive os provenientes de financiamento externo.

Muito ainda se está por fazer em matéria de avaliação propriamente dita, como uma modalidade refinada de controle do desempenho dos órgãos e entidades governamentais, bem como de seus dirigentes, no tocante aos programas de trabalho e ao cumprimento das metas e objetivos da atuação do Poder Público.

Nesse sentido, o Órgão Central do Sistema de controle Interno vem investindo na criação e implantação de um sistema informatizado próprio a ser utilizado na realização das auditorias governamentais, cuja metodologia vem sendo utilizada a partir do exercício de 1999, pelo menos nas auditorias de gestão (avaliação de gestão).

O novo modelo de Auditoria da Gestão Pública define as etapas do processo auditorial em:

- pré-auditoria – é a fase de levantamento preliminares dos dados com a finalidade de mapear as variáveis ambientais da unidade auditável;
- planejamento dos trabalhos – compreende basicamente a definição do plano de ação e dos programas de trabalho;
- execução dos exames – também chamada fase do “trabalho de campo”, compreendendo a fase relativa à aplicação dos programas de trabalho e a coleta de evidências no local em que está em funcionamento a unidade auditada;
- comunicação de resultados – trata-se da fase na qual o auditado/cliente é informado acerca dos resultados do trabalho realizado, tendo como objetivo apresentar o produto obtido;
- monitoramento e avaliação de resultados – diz-se dos procedimentos técnicos com vistas na revisão sistemática e avaliação dos trabalhos realizados.

4 LEIS ORÇAMENTÁRIAS

Há uma ligação muito forte entre o Direito e o Estado, até mesmo, e principalmente, no tocante à própria natureza destes. Uma compreensão do fenômeno jurídico que não leve em consideração a figura do Estado é, sem sombra de dúvidas, uma visão incompleta. O inverso também é verdadeiro.

O Estado tem como finalidade precípua promover o bem-estar social dos seus cidadãos (NADER, 1999). Para a consecução de seu objetivo, atua através de seus órgãos, cada um com sua função específica, utilizando-se de pessoas, que a título de emprego, dele recebem uma contraprestação pelos serviços prestados (KELSEN, 1998). Para que possa manter os seus órgãos, e assim continuar desenvolvendo sua finalidade, o Estado lança mão do seu próprio patrimônio, ou seja, do Fisco, que é formado principalmente pela arrecadação de tributos instituídos sobre o patrimônio de todos os seus cidadãos. Este é o mecanismo de funcionamento do Estado, é assim que ele sobrevive.

Becker (1998) chega a afirmar que cada nova lei orçamentária é como um novo fôlego de vida que o Estado recebe. Para ele, o Estado "[...] existe no dinamismo da Receita conjugado com o dinamismo da Despesa [...]" (BECKER, 1998, p. 246).

O aspecto jurídico do Orçamento caracteriza-se pelo fato de observar os preceitos constitucionais e legais. A nossa atual Constituição, destina um título (Título VI) específico para a Tributação e o Orçamento. No Capítulo II, Seção II, do referido título, encontramos os artigos que tratam dos orçamentos. É nos artigos 165 a 169, onde estão prescritas as regras que regulamentam os orçamentos.

Ainda de acordo com este mesmo artigo, a lei que instituir o plano plurianual deverá estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da administração para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

Cabe à lei de diretrizes orçamentárias:

a) estabelecer as metas e as prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente;

- b) orientar a elaboração da lei orçamentária anual;
- c) dispor sobre as alterações na legislação tributária e;
- d) estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

A lei orçamentária é, na verdade, o conjunto de três categorias de orçamentos. Compreende, na primeira categoria, o orçamento fiscal dos Poderes da União, dos seus fundos, dos órgãos e entidades da administração direta e indireta, incluindo o orçamento das fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público. Na segunda categoria, estão os orçamentos de investimentos das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto. Por último, dentro da terceira categoria, está o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos vinculados à União, quer sejam da administração direta ou indireta; bem como o dos seus respectivos fundos e fundações.

O princípio do equilíbrio consiste no equilíbrio entre as receitas e as despesas. O princípio da universalidade, segundo o qual todas as receitas e despesas devem estar previstas na lei orçamentária. O princípio da anualidade significa que para cada ano haja um orçamento¹ (NADER, 1999). O princípio da exclusividade pelo qual o texto da lei orçamentária não pode conter outra determinação que não especificamente a previsão da receita e a fixação das despesas. O princípio da unidade, onde todos os gastos e receitas devem ser apresentados em um único documento. O da não afetação proíbe a vinculação direta das verbas públicas. E por último o princípio da programação, ou seja, o orçamento tem que ter conteúdo e forma de programação.

É importante, para finalizar, ressaltar o caráter de essencialidade da lei orçamentária para que o Estado possa continuar perseguindo as suas finalidades. O Estado, pois, como personificação da ordem jurídica, tem toda sua existência regulada pelo Direito, e, como não podia deixar de ser, toda sua atividade financeira, e aqui se inclui a elaboração da lei orçamentária, como vimos nestas breves linhas, também se encontra regulada por normas jurídicas.

¹ Com relação a este princípio, de que para cada ano haja obrigatoriamente uma lei orçamentária específica, e pelo caráter essencial desta lei, alguns doutrinadores têm entendido que, (caso o ente da federação não consiga, dentro do prazo estabelecido, elaborar sua lei orçamentária anual), deverá a lei anterior ter sua eficácia prorrogada, com algumas pequenas modificações.

4.1 LEI 4.320

Esta Lei estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, de acordo com o disposto no artigo 5º, inciso XV, letra b, da Constituição Federal.

A Lei agrupou duas técnicas que a tradição tem juntado em um sistema de controle: o orçamento e a contabilidade.

Ocorre, porém, que o orçamento evoluiu para aliar-se ao planejamento, surgindo o orçamento-programa como especialização. Há mesmo uma corrente de pensamento que considera o orçamento ligado intrinsecamente ao planejamento.

O orçamento não pode aparecer como subproduto do planejamento nem da contabilidade. Na prática, deve operar como ferramenta de ligação entre os sistemas de planejamento e de finanças. Com isso torna possível a “operacionalização dos planos, porque os monetariza, isto é, coloca os planos em função dos recursos financeiros disponíveis” (SILVA, 1999, p. 11).

Desta forma o orçamento permite que o planejador tenha os pés no chão, em face das disponibilidades dos recursos financeiros. Assim, o orçamento apresenta-se fundamentalmente como um instrumento de que o administrador dispõe para equacionar o futuro em termos realísticos, como um curso de ação, um programa operacional.

A integração planejamento/orçamento é a tônica nos dias atuais, servindo como uma ferramenta capaz de consertar as distorções administrativas e remover os empecilhos institucionais que dificultam a modernização dos métodos e processos administrativos no Brasil.

A Contabilidade, modernamente, é vista como um processo gerador de informações sobre o que a Administração realizou em termos financeiros. Existe, porém, diferença entre as duas técnicas; a contabilidade é instrumento que possibilita informação para tomada de decisões, controle e avaliação de desempenho, ao passo que o orçamento deverá refletir informações sobre políticas e programas para possibilitar o controle gerencial, aliado a um sistema de quantificação física para mensuração das ações do governo em benefício das populações. (SILVA, 1999, p. 13).

Modernamente o orçamento é mais do que uma consolidação de planos físicos e de recursos das mais variadas naturezas; é um instrumento de trabalho. Neste sentido, é possível utilizar o orçamento como meio de descentralização administrativa e de delegação de competência, de modo que a sua aprovação signifique a autorização para a ação e , concomitantemente, o início do processo de controle.

Como vemos, a Lei 4.320, abrange a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, possibilitando, assim, a existência de normas homogêneas para todo o País e facilitando o levantamento de dados estatísticos financeiros e de realização dos programas de trabalho, bem como a consolidação dos orçamentos e balanços do setor público brasileiro.

4.2 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

De início, cumpre assinalar que o projeto que deu origem à Lei Complementar 101/2000, também conhecida como LRF foi elaborado pelo poder executivo e encontra respaldo no artigo 165, §9º da Constituição Federal.

No texto legal, está explícito o propósito de corrigir rumos da administração pública, seja no âmbito dos Estados-membros, dos municípios, como da própria União, limitando os gastos às receitas, mediante adoção das técnicas de planejamento governamental, organização, controle interno e externo e transparência das ações de governo em relação à população. Ainda nos termos desse documento, ficam os administradores públicos expressamente responsáveis por ações implementadas no exercício de suas funções e sujeitos a penalidades, definidas em legislação própria, reforçada pela Lei Complementar nº 101.

Como esclareceu Pelicioli (2000, p. 109), a LRF dá “suporte à criação de um sistema de planejamento, execução orçamentária e disciplina fiscal, até então inexistente no cenário brasileiro”. Tem o objetivo de controlar o déficit público, para estabilizar a dívida em nível compatível com o status de economia emergente. Seu aspecto inovador, segundo análise de Cruz (2001, p. 8), reside no fato de “responsabilizar o administrador público pela gestão financeira, criando mecanismos

de acompanhamento sistemático (mensal, trimestral, anual e plurianual) do desempenho”.

O fundamento da LRF está nos artigos 163 a 169 da Constituição Federal, mas especificamente no artigo 165, §9º., os quais expressam a intenção do legislador de promover uma administração financeira eficiente, atendendo ao critério de maior controle da sociedade sobre o Estado.

O poder executivo federal, ao propor o projeto que deu origem à Lei Complementar 101/2000, apoiou-se no argumento de que a medida fazia parte do conjunto de estratégias componentes do Programa de Estabilidade Fiscal - PEF. Porém, o autor citado põe em dúvida essa intenção, identificando, implicitamente o objetivo de ampliar a arrecadação de recursos e racionalizar seu emprego, para cumprir compromissos nacionais relativos à dívida externa e atender às exigências oriundas do FMI, do Banco Mundial e dos Estados Unidos da América (organismos financeiros internacionais credores de nosso país).

Além disso, não se pode esquecer que o Poder Executivo Federal precisava cumprir o disposto no artigo 30 da Emenda Constitucional 19 de 04.06.1998, que estabeleceu o prazo de 06 meses, contados da sua promulgação, para apresentar ao Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar a que se refere o artigo 163 da Constituição Federal. Como se vê, o assunto carecia de regulamentação há mais de 10 (dez) anos.

Entre os estudiosos do assunto, encontramos ainda autores que criticam a LRF, alicerçados no pressuposto de que a mesma representa agressão ao princípio do pacto federativo, interferindo na autonomia de Estados e municípios.

Cruz (2001) rebate que esses críticos tomam para si a prerrogativa de falar em nome do único órgão competente para decidir sobre a inconstitucionalidade dos dispositivos legais, que é o Supremo Tribunal Federal. O autor acrescenta que, no caso específico da LRF, o STF manifestou-se claramente favorável à perfeita adequação dos pontos questionados à nossa Carta Magna.

A par dessas controvérsias, verificamos que os termos da Lei Complementar nº 101/2000 orientam-se para o objetivo básico de regular a responsabilidade na gestão fiscal. Sob esse ponto de vista, significa um enorme passo para o processo de modernização do país, orientando o comportamento do administrador no sentido do zelo com as finanças públicas. Em havendo efetividade, representa importante instrumento de inovação filosófica e prática da administração pública brasileira, na

medida em que propicie transformações na cultura administrativa e práticas de gestão de governos, em cooperação com a sociedade civil.

Nessa linha de pensamento, Giacomoni (2001, p. 17) explicita que:

O principal elemento distintivo da LRF é o estabelecimento de novo padrão fiscal no país, procurando configurar o que, para muitos, significa um choque de moralidade na gestão pública, pois enseja a responsabilização pelos gastos e demais providências de natureza administrativa.

Além disso, trata-se de proposta que favorece e depende do engajamento da sociedade, sob pena de sucumbirmos aos obstáculos que se antepõem à transformação substantiva na gestão pública. O autor mencionado alerta para o fato de que, caso a sociedade não se mobilize para fazer valer a força transformadora da LRF, perderemos oportunidade ímpar de implementar padrão de conduta pública pautado pela eficiência, responsabilidade e transparência.

Na verdade, subjacente a lei está o desejo de impedir que todo gestor de recursos públicos gaste mais do que se arrecade e de que tome consciência da responsabilidade fiscal. Segundo Cruz (2001), a LRF pode contribuir significativamente para impedir heranças fiscais desastrosas, que imobilizam governos recém-empossados, quando têm que assumir dívidas e compromissos financeiros de antecessores. Por isso, reforça-se a proibição de aumentos salariais em final de governo e a contratação de obrigações que não possam ser pagas com recursos pertinentes àquele mandato.

Outro ponto a assinalar é que a complexidade técnica, que suscita dúvidas numerosas e intrincadas, a pretendida remodelagem de institutos e a criação de figuras de cujo funcionamento não se tem experiência, o requisito de nova postura gerencial, decorrente de seu denso sistema de comandos e controles são desafios consideráveis.

Numa tentativa de síntese do exposto nesta seção, observamos que, embora não tenha conquistado unanimidade entre os estudiosos e gestores da coisa pública, a LRF visa estabelecer princípios norteadores de um regime de gestão fiscal responsável, operacionalizado através de normas e regras, a serem observadas em todas as esferas da administração, assim entendidas a União, Estados, Distrito Federal e Municípios,. Nesse âmbito, estão compreendidas as respectivas administrações (direta, autárquicas, fundacionais e empresas públicas).

No seu escopo, identificamos procedimentos, critérios e limites a serem observados para as principais variáveis fiscais, criando mecanismos para o alcance das metas, prevenção e correção de eventuais desvios. O diploma legal em exame estabelece ainda sanções institucionais e pessoais, visando dar consequência às suas hipóteses normativas. Sua aplicação poderá resultar em drástica e veloz redução do déficit público, além de maior equilíbrio do montante da dívida brasileira em relação ao PIB, com consequências importantes na disponibilidade de recursos para atender a prioridades sociais.

4.2.1 Os alicerces da LRF

A LRF apóia-se sobre quatro pilares, dos quais depende o alcance de seus objetivos. São eles: *o planejamento, a transparência, o controle e a responsabilidade.*

A rigor, esses pontos são recorrentes na doutrina sobre requisitos da boa administração pública. Na atualidade, parecem tomar revigorado impulso, dado o alto grau de endividamento dos entes da federação e também devido à democratização e desejo de maior participação e controle da sociedade, extenuada por suportar elevada carga tributária, sem a correspondente contrapartida em termos de prestação de serviços, como saúde, segurança, educação, saneamento, transporte público, e similares.

O *planejamento* dará suporte técnico à gestão fiscal, através de mecanismos operacionais, como o Plano Plurianual - PPA (embora vetado o artigo 3º da Lei, o PPA é exigência constitucional), a Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e a Lei Orçamentária - LOA. Por meio desses instrumentos, haverá condições objetivas de programar a execução orçamentária e atuar no sentido do alcance de objetivos e metas prioritárias.

Por seu turno, a *transparência* colocará à disposição da sociedade diversos mecanismos de cunho democrático, entre os quais merecem relevo: a participação em audiências públicas e a ampla divulgação das informações gerenciais, através do Relatório Resumido da Execução Orçamentária, do Relatório de Gestão Fiscal, bem como dos Anexos de Metas e Riscos Fiscais.

Os sistemas de controle deverão ser capazes de “tornar efetivo e factível o comando legal, fiscalizando a direção da atividade administrativa para que ocorra em conformidade com as novas normas”, como ressalta Fernandes (*apud* CASTRO, 2000, p. 22). A fiscalização, que há de ser rigorosa e contínua, exigirá atenção redobrada de seus executores, principalmente dos tribunais de contas.

O último alicerce, referente à *responsabilidade*, é importantíssimo, pois ele impõe ao gestor público o cumprimento da lei, sob pena de responder por seus atos e sofrer as sanções inseridas na própria Lei Complementar 101/2000 e em outros diplomas legais, como disposto no artigo 73 da LRF.

Como aludimos, o planejamento é o primeiro sustentáculo, a ferramenta básica para que o Estado alcance o seu fim último, que deve ser o bem-comum. Do ponto de vista administrativo e gerencial, tem o propósito de identificar os objetivos e metas prioritárias e definir modos operacionais que garantam, no tempo adequado, a estrutura e os recursos necessários para a execução de ações (programas, planos, projetos e atividades) consideradas relevantes e de interesse público.

O que temos de inovador na atualidade, segundo visão progressista, é a definição do planejamento como instrumental técnico e político, para garantir qualidade nos resultados das ações empreendidas; mas também para que se definam prioridades socialmente relevantes, *segundo interesse da maioria*. Esse enfoque é absolutamente distinto do que preconizava a autoritária ideologia do tecnicismo, em sua vertente conservadora, hoje, por vezes, maquiada pelas teses do discurso neoliberal.

Note-se que a LRF cria novas dimensões para a LDO e para o próprio Orçamento, que serão discutidos e elaborados com participação da sociedade. Descentralizado, o planejamento pode ser enriquecido com dados significativos, para a formulação de metas e de prioridades, além de limites e condições para a renúncia de receita e para a geração de despesa, inclusive com pessoal e de seguridade, assunção de dívidas, realização de operações de crédito, incluindo aquelas relativas à antecipação de receita orçamentária e concessão de garantias.

Com essa orientação filosófica e prática, o planejamento adquire nova e fecunda fisionomia; a LRF preconiza que todos os entes da federação passem a elaborar planos de desenvolvimento mais efetivos, forçando-os a atingir resultados e metas fiscais.

Ao discutir a questão da responsabilidade, Castro (2000, p. 29) esclarece que:

A responsabilidade passa, com a LRF, a ser personificada e personalizada, - sem prejuízo do princípio da impessoalidade da gestão, - otimizando não só o cumprimento da vontade do povo, consagrado no orçamento pelos seus legítimos representantes, quanto pela tutela legal, que se de um lado imputa sanções, - na Lei de Responsabilidade Fiscal ao ente federado ou empresa estatal dependente que não cumprir aos ditames da responsabilidade fiscal-, mas dá espaço para a ação do controle definir o agente que por meio da pessoa jurídica violou a norma e alcançá-lo.

Como referimos, a LRF prevê sanções, tanto de natureza institucional, quanto individual. Entre as sanções *institucionais*, destacamos: proibição de recebimento de transferências voluntárias por parte dos Estados e municípios que deixarem de prever e arrecadar seus impostos, consoante disposto no parágrafo único do art. 11. O parágrafo único do art. 22 também explicita uma série de sanções institucionais, se a despesa total com pessoal exceder a 95% do limite, como é o caso das vedações de criação de cargo, emprego ou função e de alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa.

Como assinalou Castro (2000, p. 32), “o que, para a LRF, é descumprimento de dever, para o Código Penal, é crime”. Castro (2000) acrescenta que todos crimes previstos na LRF ou no Código Penal (art. 359, A, B, C, D, E, F, G, H) são punidos a título de dolo. Como não há previsão de culpa, os infratores poderão ter suas penas privativas de liberdade convertidas em penas alternativas ou substitutivas (restritivas de direito), considerando que a maior pena cominada em tese é de quatro anos (art. 44 do Código Penal).

4.3 LEI DO PLANO PLURIANUAL - PPA

O PPA é uma lei ordinária, editada a cada quatro anos (art. 35, I ADCT), e está previsto no § 1º do art. 165 da Constituição Federal. O PPA deve ser enviado ao Congresso Nacional até 31 de agosto do primeiro ano de cada mandato e tem validade para um período de quatro exercícios financeiros. A sua execução inicia-se no segundo ano do mandato presidencial e encerra-se no primeiro ano do mandato presidencial subsequente.

Visa o plano plurianual estabelecer os programas e as metas governamentais de longo prazo. Também aborda as metas fiscais a serem atingidas por tipo de

programa e ação, bem como lista as despesas de duração continuada (ex: benefícios previdenciários) condicionando toda a programação do orçamento ao planejamento de longo prazo. É planejamento conjuntural para a promoção do desenvolvimento econômico, do equilíbrio entre as diversas regiões do País com o objetivo de diminuir as diferenças sociais e atingir a estabilidade econômica.

Foi sem sombra de dúvida um grande desafio para o Governo Lula, a organização de um plano de investimentos, ao mesmo tempo em que se busca manter um superávit primário, também almeja-se um avanço social jamais visto no Brasil. Com efeito, o *gasto público* no Brasil é um grave problema. Gasta-se mal, por que as prioridades são eleitas muitas das vezes em favor do interesse particular em detrimento do público, e noutras vezes o dinheiro público é malversado via obras inacabadas e licitações "dirigidas".

Com o PPA, no Governo Lula, a redução da vulnerabilidade externa; investimentos expressivos na infraestrutura do país, ênfase em programas que garantam o desenvolvimento regional, e a criação de um mercado de massa para levar à inclusão social e à desconcentração de renda. Conseguiremos isto com o nível de corrupção reinante? Veja-se recentemente o caso de desvio de verbas da saúde no município de Porto Seguro-BA!

4.4 LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS - LDO

A Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO foi criada pela Constituição Federal - CF de 1988. Segundo a CF, os três instrumentos que compõem o sistema de planejamento e orçamento são o Plano Plurianual - PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e a Lei Orçamentária Anual - LOA.

O PPA, com vigência de 4 anos, tem como função estabelecer as diretrizes, objetivos e metas da administração pública. Cabe à LDO, anualmente, orientar a elaboração do orçamento. Já a LOA tem como principal objetivo fixar a programação das despesas para o exercício financeiro.

Assim, a LDO é o elo entre o Plano Plurianual - PPA, que funciona como um plano de Governo, e a Lei Orçamentária Anual - LOA, que é o instrumento que viabiliza a execução dos programas governamentais. Uma das principais funções da

LDO será a de selecionar, dentre os programas incluídos no PPA, aqueles que terão prioridade na execução do orçamento subsequente.

Compete ao Poder Executivo elaborar o Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias - PLDO. Este projeto deverá ser encaminhado ao Poder Legislativo, que, após sua análise e modificações necessárias, deverá aprová-lo.

No caso da União, o prazo de encaminhamento é 15 de abril, sendo que o Congresso deve aprová-la até o término da primeira sessão legislativa. Segundo o art. 165 da CF, compete à LDO:

- Definir as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente;
- Orientar a elaboração da lei orçamentária anual;
- Dispor sobre as alterações na legislação tributária; e
- Estabelecer a política de aplicação das agências oficiais de fomento.

Além de dispor sobre a matéria prevista na Constituição, a LDO ganhou novas funções com a publicação da LRF. De acordo com o art. 4º da LRF, a Lei de Diretrizes Orçamentárias disporá sobre:

- O equilíbrio entre receitas e despesas;
- Os critérios e forma de limitação de empenho a fim de garantir o atingimento das metas de resultado primário e nominal e a recondução da dívida;
- Normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos públicos; e
- Demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas.

Como vimos, com a aprovação da LRF, a do LDO ganhou novas atribuições de ordem econômicas, com destaque para os anexos de metas e de riscos fiscais.

a) ANEXO DE METAS FISCAIS

O Anexo de Metas Fiscais - AMF demonstrará como será a condução da política fiscal para os próximos exercícios e avaliará o desempenho fiscal dos exercícios anteriores.

É primordial, para a elaboração do Anexo de Metas Fiscais, o domínio dos conceitos de resultados primário e nominal, renúncia de receita e margem e expansão.

b) ANEXO DE RISCOS FISCAIS

Outro anexo que deverá constar da LDO é o Anexo de Riscos Fiscais. Este conterà a avaliação dos passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.

Para que possamos entender a finalidade do Anexo de Riscos Fiscais precisamos, primeiramente, compreender o que são passivos contingentes. Podemos definir passivos contingentes como despesas incertas ou eventuais, por envolverem um grau de incerteza quanto à sua efetiva ocorrência. Entretanto, para que constem no anexo, os passivos contingentes deverão ser capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

c) OUTRAS QUESTÕES RELEVANTES QUE DEVEM SER CONSIDERADAS NA ELABORAÇÃO DA LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS

Alterações na Legislação Tributária:

Como observamos, a LDO deverá conter todos os referenciais que servirão de base para a elaboração da Lei Orçamentária Anual - LOA. Assim sendo, a LDO deverá disciplinar os casos em que haja a previsão de um aumento ou redução de arrecadação em função de alteração na legislação tributária, dada pela instituição ou extinção de tributos ou alteração de alíquotas.

Critérios e Forma de Limitação de Empenho a Fim de Garantir o Atingimento das Metas de Resultado Primário:

Uma vez estabelecida a meta de resultado primário, a mesma deve ser observada nas fases de elaboração, aprovação e execução do orçamento. A Lei de Responsabilidade Fiscal determina que, em até trinta dias após a aprovação da Lei Orçamentária, o Poder Executivo deverá estabelecer as metas bimestrais de arrecadação bem como a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso, respectivamente arts. 13 e 8º da mencionada Lei. Destes dispositivos legais, inferimos que a execução da despesa deverá ficar atrelada à realização da receita.

Recomenda-se que conste na LDO:

- a) A data em que o Poder Executivo deverá informar aos demais Poderes a respeito do montante que caberá a cada um limitar de seus respectivos orçamentos;
- b) As despesas que ficarão sujeitas à limitação de Empenho e movimentação financeira.

4.5 LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL (LOA)

Conforme disposição constitucional, a lei orçamentária anual é constituída por três orçamentos: fiscal seguridade social e investimentos das empresas.

Orçamento fiscal – Por sua abrangência e dimensão, o orçamento fiscal constitui-se no principal dos três orçamentos e refere-se aos Poderes, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público. Conforme já observado anteriormente, há evidente exagero na amplitude concedida pela Constituição Federal ao conteúdo do orçamento fiscal. A administração indireta compreende quatro categorias de entidades: *autarquias, fundações públicas, empresas públicas e sociedades de economia mista*. As autarquias, devido a sua natureza de pessoa jurídica de direito público e por dependerem dos recursos transferidos do Tesouro para sua manutenção. As *fundações públicas*. Por contarem com mínima receita própria e dependerem de transferência de recursos do Tesouro. Por definição, as empresas públicas e as sociedades de economia mista seriam auto-suficientes, ou seja,

produziriam os recursos para sua operação. Quando isto não ocorre, a empresa passa a fazer parte do orçamento (GIACOMONI, 2001).

Orçamento de investimento das empresas – Outra novidade no direito orçamentário brasileiro, este orçamento compreende os investimentos realizados pelas empresas em que o Poder Público, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto. A criação do orçamento reflete a preocupação, dominante na década de 80, com a dimensão alcançada pelo segmento empresarial público e a importância do mesmo no quadro de dificuldades fiscais que caracterizava o Estado Brasileiro (GIACOMONI, 2001).

O tratamento concedido ao orçamento pela Constituição Federal consagra e consolida os esforços realizados, durante a década de 80, em busca da universalidade orçamentária. Apesar de estabelecido no marco legal anterior - Constituições de 1946, 1967, 1969 e Lei nº 4.320/64 - o princípio da universalidade era sistematicamente desrespeitado. Em particular, o descumprimento do princípio era praticado pela esfera federal que disciplina importantes parcelas de receita e despesa, não na lei orçamentária, mas no denominado *orçamento monetário*.

Buscar e valorizar, em segmento pouco conhecido e obscuro, a transparência orçamentária é o principal mérito dessa disposição constitucional, marcada por originalidade e pioneirismo. Apesar de a maior parte dos entes federativos utilizarem, intensamente, esses mecanismos de apoio e incentivo nas diversas áreas de atividades, nunca houve, anteriormente à Constituição de 1988, efetivo interesse em contabilizar os custos que tais favorecimentos determinam para as finanças públicas. Outro aspecto a destacar é a abrangência dada ao conceito de benefício. Alcançando-o em suas várias formas de representação - tributária, financeira e creditícia.

A efetiva observância dessa regra tem sido dificultada pela ausência de normas que fixem conceitos, definições, padrões e que estabeleçam classificações que atendam às inúmeras modalidades de benefícios existentes.

O orçamento fiscal e de investimento das empresas estatais, “compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir as desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional”. Com a ausência da lei complementar prevista no art. 165, § 9º da CF. há também interrogações quanto ao correto entendimento dessa disposição constitucional. Por exemplo: (i) os orçamentos citados devem contribuir para a redução das desigualdades entre as

regiões em seu sentido amplo ou, de forma restrita, aos aspectos econômicos?; (ii) o que teria levado o constituinte de 1988 a não comprometer também o orçamento da seguridade social com a redução das disparidades inter-regionais?; e (iii) o cumprimento da determinação constitucional implicaria regionalizar o orçamento?

No caso do orçamento federal, essa interpretação é questionável, tendo em vista o disposto no art. 35, § 1º, do ADCT. A referida regra transitória determina que, no período de 10 anos seguintes à promulgação da Constituição de 1988, os recursos orçamentários serão distribuídos entre as regiões macroeconômicas em razão proporcional à população.

Conseqüentemente, para o atendimento do dispositivo, deve-se regionalizar as aplicações orçamentárias, não apenas as relativas aos investimentos, mas, igualmente, as ações de prestação e manutenção de serviços. As questões levantadas evidenciam claramente a carência de regulação da matéria, inclusive no que tange a sua aplicabilidade por parte dos demais entes federativos.

Na esfera federal, as bases principais da organização da proposta orçamentária. Assim como da lei orçamentária anual, estão fixadas na Lei nº 4.320.64. Entretanto, a defasagem sofrida por essa norma geral, como decorrência das inovações introduzidas pela Constituição de 1988m vem sendo compensada pelas leis de diretrizes orçamentárias (LDOs). Em face ausência da lei complementar de que trata o art. 165. § 9º, da Constituição Federal, as LDOs, anualmente trazem as atualizações necessárias, bem como introduzem classificações e outros detalhes de organização específicos para o orçamento federal.

Na União, a elaboração do orçamento anual desenvolve-se no âmbito do denominado Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal, cujo órgão central é o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Neste, a responsabilidade pela coordenação, consolidação e supervisão da elaboração orçamentária é da Secretaria de Orçamento Federal (SOF). As unidades de orçamento dos ministérios civis, militares e dos órgãos da Presidência da República constituem-se em órgãos setoriais do sistema e mantêm com a SOF íntima articulação nas questões orçamentárias. Integram ainda o sistema as unidades orçamentárias, responsáveis, em última análise, pela programação e execução orçamentária.

Tendo em vista os inúmeros interesses em jogo, os montantes financeiros envolvidos, o grande número e variedade de entidades participantes, a quantidade

de pessoas mobilizadas, os fluxos de informações produzidos etc... é fácil compreender a complexidade do processo de elaboração orçamentária da União. Ainda que esquematicamente, é possível ilustrar esse processo a partir de cinco etapas descritas no processo de elaboração da proposta orçamentária federal para o exercício de 2000. São elas:

1ª etapa – Fixação de diretrizes e normas globais

2ª etapa – Montagem da nova estrutura do orçamento anual

3ª etapa – Estimativa da receita

4ª etapa – Definição de limites

5ª etapa – Análise da distribuição dos limites, análise da proposta de expansão de Atividades e análise dos Projetos

Na elaboração orçamentária para o exercício de 2000, a análise dos Projetos desenvolveu-se de forma associada às decisões sobre a programação integrante do Plano Plurianual 2000-2003.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Gestão Pública eficiente resulta em um melhor serviço público, propiciando maior desenvolvimento. Portanto, é necessária a criação de várias organizações no setor público para se chegar a um melhor resultado dos trabalhos, baseando-se nos princípios fundamentais da administração pública: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

A importância do princípio busca estabelecer regras, apontando caminhos que deve ser aplicado no serviço público, oferecendo coerência e harmonia para o ordenamento administrativo. É preciso estabelecer parâmetros para o correto andamento do serviço público.

Frente a todo o exposto, e tendo a relevância do tema para o cenário nacional, com a perspectiva de melhores administrações públicas, seria pretensão nossa encerrar este trabalho de cunho monográfico com a palavra conclusão. Mesmo porque, queremos que ele sirva de semente para muitos outros, permitindo a ampliação do debate e crescimento científico. Todavia podemos observar as seguintes considerações acerca do trabalho:

a) A concepção de Orçamento sofreu alterações desde o período de transição entre o Mercantilismo e o Liberalismo até os dias atuais. Contudo, a natureza instrumental é um aspecto em comum em que pese as diferentes concepções;

b) Ao lado da característica instrumental, há valores e princípios informando o orçamento público. A distinção entre princípios e regras possibilita a retomada da questão do valor, resultando como um dos seus efeitos a juridicidade a que estão submetidos os princípios orçamentários;

c) Os princípios da Exclusividade, da Não-Afetação, da Anualidade, da Universalidade, da Unidade, da Legalidade e do Equilíbrio Orçamentário informam o processo orçamentário;

d) As leis orçamentárias englobam o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei orçamentária anual. Tais leis estão submetidas à tramitação legislativa e possuem prazos definidos para a sua aprovação. Compõe àquilo que se denomina de processo orçamentário.

De maneira que concordamos em ter em mente que a questão orçamentária pública, é fator primordial para a solidificação de todo e qualquer sistema que se diz democrático, por permitir o acesso e participação da população e ter uma transparência em seus atos.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos e ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade pública: da teoria à prática**. São Paulo: Saraiva, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à ciência das finanças**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BARBOSA, Eliedna de Sousa. **A contabilidade pública à luz da lei de responsabilidade fiscal: a relevância da contabilidade pública face às exigências na gestão municipal paraibana**. Instituto Educação Superior da Paraíba – IESP, 2004. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis).

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 6. ed. Brasília: Editora UnB, 1995.

BORGES, José Souto Maior. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Revista dos tribunais, 1975.

BRASIL. Secretaria de Orçamento Federal - Manual Técnico de Orçamento - MTO 02. Brasília: Ministério do Planejamento, 2001.

BRASIL, Constituição do Brasil-Brasília. Imprensa Nacional, 1988.

BRASIL. Lei Federal nº 4.320 de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração dos orçamentos e balanços da união, dos estados, dos municípios e do distrito federal. Brasília, DF: Senado, 1964.

CASTRO, Flávio Régis Xavier de Moura e (org). **Lei de Responsabilidade Fiscal: abordagens pontuais: doutrina, legislação**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

CRUZ, Flávio da. (coord.). **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **Comentários à Lei nº 4.320.** São Paulo: Atlas, 1999.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

GIAMBIAGI, Fábio e ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças públicas.** 2.ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

IUDICIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IVO, Gabriel. **Constituição Estadual:** competência para elaboração da Constituição do Estado-membro. São Paulo: Max Limonad, 1997.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado.** São Paulo: Martins Fontes, 1990.

Lei nº 10.266, de 24 de julho de 2001, Lei de Diretrizes Orçamentárias da União - 2002.

Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

NADER, Paulo. **Introdução ao Estudo do Direito.** Rio de Janeiro: Forense, 1999.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de; HORVATH, Estevão. **Manual de Direito Financeiro.** 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

_____. **Responsabilidade Fiscal.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

OLIVEIRA, Manfredo de. **Ética e racionalização moderna.** São Paulo: Loyola, 1993.

PELICIOLO, Angela Cristina. A lei de responsabilidade na gestão fiscal. In: **Revista de informação legislativa.** Brasília, ano 37 n. 146, abr/jun, 2000, p. 109-117.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental:** um enfoque administrativo. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 354.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal**. São Paulo: Atlas, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.