

A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE E A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA¹

Douglas Marcelo Rodrigues Ribeiro²

Fabiano Ribeiro de Sousa³

RESUMO

O presente artigo tem como objetivo apresentar a Lei complementar nº 101 de 04 de Maio de 2000, denominada Lei da Responsabilidade Fiscal (LRF). Esta lei estabelece normas de finanças públicas voltada para a responsabilidade da gestão fiscal, com amparo no capítulo II do título VI da Constituição. É o código de conduta para os administradores públicos que estabelecerá normas e limites para administrar finanças, prestando conta de quanto e como gastam os recursos da sociedade. Para alcançar este objetivo a Lei dispõe de meios, dentre os quais destaca-se o planejamento e a transparência para buscar o equilíbrio das contas públicas, no qual as metas de resultado entre receitas e despesas devem ser cumpridas, bem como os limites e condições para a renúncia da receita, despesas com pessoal, seguridade social, dívidas consolidadas, operações de crédito, concessão de garantia. Esta Lei também determina a execução de três instrumentos legais de longo e médio prazo, que compõem o processo orçamentário: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentaria (LDO) e a Lei Orçamentaria Anual (LOA). Essas leis orçamentárias representam os planos que administração pública para a sociedade, tanto no âmbito Estadual, Municipal ou Federal, na forma de priorizar os gastos, diretrizes de investimentos e também, na forma de obtenção de recursos. Em síntese, a Lei de Responsabilidade Fiscal objetiva disciplinar a gestão dos recursos públicos atrelando maior responsabilidade aos seus gestores em seu planejamento governamental e a gestão orçamentária financeira, realizando planejamento estruturado, com base no princípio de eficiência, eficácia e efetividade, para embasar ações governamentais na utilização de recursos públicos.

Palavras-Chave: Gestão Pública. Orçamento. Responsabilidade Fiscal. Planejamento Governamental.

ABSTRACT

This article aims to present the Complementary Law 101 of May 4, 2000, called the Fiscal Responsibility Law (FRL). This law sets standards of public finances focused on responsibility in fiscal management, with support in Chapter II of Title VI of the Constitution. It is the code of conduct for public officials to establish rules and limits to manage finances, paying realize how much and how they spend the resources of society. To accomplish this the

¹ Artigo apresentado como requisito de conclusão do curso de graduação em Ciências Contábeis pela Faculdade de Jussara – FAJ; sob orientação do Prof. MSc. Iram L. da Silva. E-mail: iramfmb@gmail.com

² Graduado do curso de Ciências Contábeis pela Faculdade de Jussara – FAJ. E-mail: douglas_13marcelo@hotmail.com

³ Graduado do curso de Ciências Contábeis pela Faculdade de Jussara – FAJ.

Law has the means, among which stands out the planning and transparency to seek a balance of public accounts, in which the result targets between revenue and expenditure should be fulfilled as well as the limits and conditions for renunciation of revenue, personnel expenses, social security, consolidated debt, credit operations, guarantees. This law also determines the execution of three legal instruments of medium and long term, which make up the budget process: the Multi-Year Plan (PPA), the Law of Budgetary Guidelines (LDO) and the Annual Budget Law (LOA). These laws represent the budget plans that government to society, both in state, municipal or Federal, in order to prioritize spending, investment guidelines and also in the form of raising funds. In short, the Fiscal Responsibility Act aims to regulate the management of public resources harnessing greater responsibility to managers in your government planning and the financial budget management, performing structured planning based on the principle of efficiency, efficacy and effectiveness, to support government action the use of public resources.

Keywords: Public Management. Budget. Fiscal Responsibility. Government planning.

INTRODUÇÃO

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) teve como motivo de sua elaboração, a dívida pública - em especial a dívida interna, que vinha aumentando de forma descontrolada (principalmente na década de 1990) e sem possibilidade de pagamento, cujo montante na véspera da aprovação da LRF correspondia a 50% do PIB (32% da União e 18% de Estados e Municípios), além de déficits primários reiterados em todos os níveis de governo, gastos excessivos com pessoal, grandes privatizações, carga tributária elevada, guerra fiscal entre os estados e o esgotamento do modelo de financiamento público, onde a origem dos recursos (dinheiro) é oriunda dos cidadãos por meio das obrigações tributárias em relação às arrecadações dos órgãos públicos.

O administrador público tem que buscar um equilíbrio fiscal das contas públicas, porém isso não é uma tarefa fácil de ser executada, pois quando se fala de Orçamento Público vários aspectos devem ser observados, para tanto a LRF têm objetivo nesta responsabilidade da gestão fiscal, equilíbrio entre receitas e despesas, bem como transparência fiscal, estabelecer normas para finanças públicas, exigir controle do endividamento e das despesas públicas, aumentar o fomento da eficiência e da arrecadação, proteger o patrimônio público e fomentar o controle social.

Em relação ao equilíbrio entre receitas e despesas, conforme explicitado no art. 1º, § 1º da referida lei, a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. Equilíbrio entre receitas e despesas, visando prevenir déficits públicos constantes, limitação da dívida pública a nível prudente, passível de ser administrado com os recursos

previstos, de forma a não comprometer os investimentos básicos necessários, e preservação do patrimônio público, com mecanismos de previsão e absorção de eventos imprevistos.

Esta lei inova a contabilidade pública, no entanto provocou mudança substancial na maneira como é conduzida a gestão financeira dos três níveis de governo. Porém, qual a relação das leis orçamentaria com a LRF? Assim como uma entidade privada, que necessita de planejamento, para o desenvolvimento e consolidação no mercado econômico, os órgãos públicos também foi/é preciso saber planejar o que deverá ser executado, pois deve ter controle e análise dos custos envolvidos e cumprir o plano de forma prevista (FURTADO, 2002).

Ao analisar as leis orçamentárias (Lei Orçamentária Anual - LOA, Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO eo Plano Plurianual - PPA) vigentes em nosso país nos tempos atuais, temos o intuito de analisar os resultados obtidos com a regulamentação desta lei, pois uma dos principais objetivos da LRF é fazer o planejamento e o acompanhamento dos recursos públicos, esperamos contribuir para o debate sobre a importância do conhecimento do contribuinte em relação às leis que fiscaliza o gestor.

A escolha deste tema nos beneficiará com conhecimento na área da contabilidade pública como contribuintes e profissionais atuantes na mesma, passando este conhecimento para os colegas que poderão iniciar outras pesquisas a partir desta. Para tanto, a proposta é compreender as legislações específicas, apresentando suas características e benefícios.

1. CONCEITO HISTORICO

A contabilidade é uma ciência social que estuda o patrimônio das entidades observando os aspectos quantitativos e qualitativos devendo a contabilidade ser capaz de explicar as causas de suas mutações.

A contabilidade é um instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa. Ela é muito antiga e sempre existiu para auxiliar as pessoas a tomarem decisões. Com o passar do tempo o governo começa a utilizar-se dela para arrecadar impostos e a torna obrigatória para a maioria das empresas (MARION, 1998, p. 24).

Segundo Silva (2010, p.8) a contabilidade é uma ciência social aplicada pelo fato do patrimônio de uma entidade ser a delimitação do objeto de estudo da mesma, sob aspectos quantitativos e qualitativos. A contabilidade é uma herança dos antigos profissionais e usuários da classe contábil. Conhecer a contabilidade no passado faz-nos esclarecer como chegamos ao período da contabilidade científica, apresentada nos tempos de hoje.

Conforme Sá (1997, p. 15), desde que o homem se preocupou com o amanhã, preocupou-se também em fazer as contas, mas, em verdade, nem sempre soube racionalmente o que fazer com as informações que guardou.

Não há um conhecimento específico sobre quem criou a contabilidade, mas sabe-se que é uma ciência nobre e antiga que se confunde com a evolução histórica do homem. Quando se refere às dúvidas sobre a autoria dos métodos contábeis, apesar de alguns estudiosos entenderem que foram os templos religiosos os responsáveis pelos processos de registro por controlarem a escrituração contábil e a economia, por toda história e evolução da Mesopotâmia, não falta apoio à hipótese de a contabilidade ter dado seus primeiros passos nessa região. “Apurações de custos, revisões de contas, controles gerenciais de produtividade, orçamentos, tudo isso já era praticado em registros feitos em pranchas de argila, nas civilizações da Suméria e da Babilônia (Mesopotâmia)” (SÁ, 1997, p. 25).

Conta à história que os egípcios deram um grande passo no desenvolvimento da Contabilidade ao escriturar as contas no valor de sua moeda. “Com o surgimento da moeda e das medidas de valor, o sistema de contas ficou completo, sendo possível determinar as contas contábeis representantes do seu patrimônio e seus respectivos valores” (SCHMIDT, 2000, p. 22).

A obra prima de Frei Luca Pacioli deixa seu legado aos contabilistas na parte *Tractatus de ComputisetScripturis*⁴, na qual se tratava do processo das partidas dobradas, publicado em 1494, enfatizando que a teoria contábil do débito e do crédito corresponde à teoria dos números positivos e negativos. Pacioli não foi o criador das Partidas Dobradas. O método já era utilizado na Itália, principalmente na Toscana, desde o Século XIV (HISTÓRIA..., [s.d]). Os conceitos contábeis propostos ou aprofundados por Pacioli sofreram mudanças e foram aperfeiçoados e adequados às necessidades e problemáticas contábeis que foram surgindo com o passar do tempo, mas por sua visão vanguardista e extraordinário senso contábil, Pacioli recebe o título, mais do que legítimo, de pai da contabilidade.

A partir do século XVI, período já considerado para o estudo da Contabilidade como pré-científico, é importante ressaltar a obra do monge beneditino Ângelo Pietra, *Indirizzo Degli Economi*, reconhecido como o precursor do Contismo que é a primeira corrente de pensamentos contábeis.

O contismo, centrado no problema de evidenciar os saldos das contas a receber e a pagar, e seguindo os princípios ditados pelos primeiros trabalhos escritos sobre técnicas comerciais, seguiu a regra de quem recebe deve e quem entrega tem a

⁴Contabilidade por Partidas Dobradas

haver. As contas, na realidade, representam o conjunto de débitos e de créditos que uma pessoa tem em relação à outra (SCHMIDT, 2000, p. 30).

A história da contabilidade teve diversos pensadores doutrinários, entre eles podemos citar Francesco Villa, com a Escola Lombarda, Giuseppe Cerboni, com a Escola Toscana, Fábio Besta, com a Escola Veneziana, EugenSchmalenbach, com a Escola Alemã, Gino Zappa, com a tradição da Escola Veneziana, Vincenzo Masi, com a corrente do pensamento patrimonialista, D'Áuria, com a corrente do pensamento universalista e Lopes de Sá, com os estudos do neopatrimonialismo. (SANTOS, W.,[s.d]). Cada doutrina seja ela criticando ou defendendo os assuntos já comentados fazia com que gradativamente a contabilidade evoluísse. Então para o crescimento do conhecimento e evolução da ciência é necessário críticas.

1.1 A Evolução da Contabilidade no Brasil

Já no Brasil, o estudo da evolução da contabilidade é extremamente interessante, principalmente para os demais países em desenvolvimento (SILVA, 2010, p. 20). Uma das mais importantes manifestações contábeis brasileiras ocorreu no ano de 1808, quando da chegada da corte portuguesa ao País. Foi à publicação do alvará que obrigava os Contadores Gerais da Real Fazenda a Aplicar o método das partidas dobradas na escrituração mercantil (BUESA, 2006, p. 10).

Apenas os profissionais que estudassem aulas de comércio, poderiam realizar a escrituração das contas, sendo que as aulas no Brasil eram originárias de Portugal, preparavam os empregados do comércio para o exame na Junta Comercial. Pode perceber-se que a legislação desde o início da evolução contábil no Brasil fica admitido a sua interferência.

A formação profissional do contador no Brasil, conforme Gonçalves (2004), iniciou-se no século XVIII, com o surgimento da Aula de Comércio, que mais tarde corresponderia à Academia, hoje denominada Faculdade ou Escola Superior. Já no período do Brasil Independente (de 1822 a 1889) Schmidt (2000 apud BUESA, 2010, p. 11) afirma que:

Uma das primeiras grandes manifestações da legislação foi à criação, em 1850, do Código Comercial que estabeleceu a obrigatoriedade da escrituração contábil e da elaboração da demonstração do Balanço Geral, anualmente. Estabelecia que o balanço deveria conter os bens, direitos e obrigações das empresas comerciais.

O Código Comercial Brasileiro apenas determinou que as empresas deveriam seguir uma ordem uniforme de contabilidade e escrituração e ater os livros para esse fim necessários.

Em 1902 surgiu a Escola de Comércio Álvares Penteado, a primeira escola especializada no ensino da contabilidade. Vale ressaltar professores de grandes nomes, como Francisco D'Auria e Frederico Hermann Junior, que abriram portas para a pesquisa contábil. Segundo Iudicibus (1997, apud COTRIN; SANTOS; JUNIOR, 2012, p. 6):

D'Auria teve o mérito de ser o maior brasileiro dos autores famosos da época, no sentido de que conseguiu formar o que se poderia chamar de embrião de uma autêntica escola brasileira, mas foi na Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da USP, fundada em 1946, que o Brasil ganhou seu primeiro núcleo efetivo, contribuindo com o surgimento dos escritores da literatura contábil nacional.

O curso de Ciências Contábeis foi instituído pelo Decreto-Lei nº 7.988 de 22-09-45. A partir da criação do curso de Ciências Contábeis e Atuariais pela Faculdade da Universidade de São Paulo (USP), em 1946, a contabilidade passou a ter um centro de pesquisas eminentemente nacional, que contribuiu, e continua contribuindo, para o desenvolvimento contábil nacional.

O ano de 1976 marcou uma nova fase para o desenvolvimento da contabilidade brasileira com a publicação em 15 de dezembro da nova Lei das Sociedades por Ações (S.A). Como afirma Silva (1960, apud SILVA, 2010, p. 25) mantendo a tradição, esta Lei incorpora normas e práticas contábeis das mais sadias, representando um dos maiores avanços para a área da contabilidade.

Na área pública, as mudanças que marcaram a evolução da contabilidade foram o Código de Contabilidade Pública da União, instituído pelo Decreto Legislativo nº 4.536, de 28 de janeiro de 1922, regulamentado pelo Decreto nº 15.783, de 8 de novembro de 1922; e a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, tratando desde o planejamento até a auditoria, detalhando particularmente todos os estágios, formas e foco da contabilidade pública (GRUENGELD, 2012, p. 8-9).

No mundo atual com os avanços tecnológicos e os sistemas informatizados que permite que o trabalho de registros de dados fosse feito mais rápida, com isso o contador da era moderna possui mais tempo para analisar as informações constantes dos relatórios contábeis, passando para os administradores uma informação convicta e concreta.

2. CONTABILIDADE PÚBLICA

A contabilidade é muito abrangente, pois oferece diversas aberturas conceituais e nem sempre é conhecida pelos profissionais da área. Um destes campos de atuação e de suma importância, que foi algum tempo atrás ignorado por muitos profissionais, é a contabilidade pública. Porém, hoje este ramo assume um papel de suma importância no âmbito das diversas doutrinas de contabilidade.

A contabilidade pública no Brasil teve doutrinadores que escreveram obras de grande conteúdo, entretanto, poucos seguiram sobre o campo da aplicação desse ramo da contabilidade. Segundo Angélico (2009, p. 107) “Em nosso entender, Contabilidade Pública é a disciplina que se aplica, na administração pública, as técnicas de registros e apurações contábeis em harmonia com as normas gerais do Direito Financeiro”.

Então a contabilidade como podemos perceber nessa conceituação doutrinária está relacionada com o direito financeiro. Em outra visão, atribui-se ao direito público a definição das normas que possibilita o estado aplicar, executar sua atividade financeira, entendendo que as normas nele definidas devem ser observadas em razão do caráter financeiro.

Conceituando a contabilidade pública, Lima e Lima (2003) afirmam que:

A Contabilidade Pública é o ramo da Contabilidade, que tem por objetivo aplicar os conceitos, Princípios e Normas Contábeis na Gestão orçamentaria, financeira e patrimonial dos Órgãos e Entidades da Administração Pública, e, como ramo da Contabilidade, oferecer á sociedade, de maneira transparente e acessível, o conhecimento amplo sobre a gestão da coisa pública (LIMA; LIMA, 2003, p. 13).

Como se pode ver, essa conceituação dos autores procura associar a contabilidade pública dentro dos princípios contábeis e normas contábeis. Grande parte das funções desempenhadas e dos procedimentos executados pela contabilidade pública está inserida na Lei nº 4.320/64, que discorre sobre as normas de direito financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços dos entes públicos (RAMOS; CONCEIÇÃO, 2006, p. 29).

O art. 130 do Decreto nº 93.872/86 (que dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional), estabelece que:

A contabilidade da União será realizada através das funções de orientação, controle e registro das atividades de administração financeira e patrimonial, compreendendo todos os atos e fatos relativos à gestão orçamentário-financeira e da guarda ou administração de bens da União ou a ela confiados.

A contabilidade pública registra a previsão de receitas e a fixação de despesas, estabelecidas no orçamento aprovado para cada exercício, controla as operações de crédito, a dívida ativa, os valores e as obrigações. É por meio da contabilidade pública que interpretamos informações acerca da evolução e da situação orçamentária, financeira e patrimonial do governo federal, dos estados e dos municípios. A legislação institui o orçamento como peça fundamental da contabilidade público, servindo como plano para a execução das políticas públicas, ferramenta de controle da administração pública e tanto para toda a sociedade.

Este ramo da contabilidade foi regulamentado no Brasil pela Lei Complementar nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estabeleceu as normas gerais de direito financeiro para a

elaboração e controle dos orçamentos e elaboração dos balanços da União, dos Estados, Municípios e do Distrito Federal. Esta lei estabelece como objetivo legal da contabilidade pública o de “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”.

De acordo como o art. 85 da referida lei:

Os serviços de contabilidade são organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Ela se vincula diretamente com o Direito, tanto é que a Constituição Federal (CF) tem um capítulo exclusivo para a organização das finanças públicas. Neste contexto, pode-se afirmar que a contabilidade pública está ligada com as disciplinas do direito:

[...] quando a disciplinas jurídicas, a contabilidade pública relaciona-se com direito constitucional, direito financeiro e direito fiscal ou tributário. As relações da contabilidade pública com disciplinas jurídicas alcançam ainda o direito municipal, comercial e direito administrativo (ANGÉLICO, 2009, p.108).

O objeto de qualquer contabilidade é o patrimônio. A contabilidade pública não está interessada somente no patrimônio e suas variações, mas, também, no orçamento e sua execução (previsão e arrecadação da receita e a fixação e a execução da despesa). A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) passou a dar uma maior importância e visibilidade à contabilidade, dando forma ao relatório resumido da execução orçamentária, definindo o que compõe o relatório e como se publica essa informação. Também trouxe como inovação o relatório de gestão fiscal, que visa demonstrar se foram atingidas as metas e os limites estabelecidos na lei de responsabilidade fiscal. Outra inovação é que a lei exigiu que as receitas vinculadas tenham a contabilização de onde está evidenciado o que já foi aplicado e qual é o saldo (PORTAL..., 2015).

Segundo Gruengeld (2012) a contabilidade pública no Brasil passa por um momento de grandes mudanças através do processo de convergência das normas brasileiras para normas internacionais de contabilidade pública. Essas mudanças buscam resgatar a visão da contabilidade como ciência e do patrimônio público como objeto de estudo dessa ciência. Segundo o referido autor, o Conselho Federal de Contabilidade vem trabalhando para o desenvolvimento conceitual da contabilidade pública, atribuindo certos normativos para a União, Estados e Municípios. Entre elas, podemos citar as Resoluções CFC 750/1993 e 1.111/2007 a respeito dos princípios contábeis interpretados sob a ótica do setor público; a criação, em 2007, do Comitê Gestor da Convergência. Esse Comitê estuda o processo de

convergência das Normas de Contabilidade às Normas Internacionais de Contabilidade Pública ea edição, em 2008, das primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), já alinhadas às normas internacionais.

No Brasil, conforme o autor citado anteriormente, a Secretaria do Tesouro Nacional tem trabalhado para o alcance do cumprimento no disposto nos arts. 50 e 51 da LFR, que dispõe sobre a escrituração e consolidação das contas públicas, como exposto a seguir:

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

I - a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;

II - 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;

III - as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente;

IV - as receitas e despesas previdenciárias serão apresentadas em demonstrativos financeiros e orçamentários específicos;

V - as operações de crédito, as inscrições em Restos a Pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros, deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo de credor;

VI - a demonstração das variações patrimoniais dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos.

§1º No caso das demonstrações conjuntas, excluir-se-ão as operações intragovernamentais.

§2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67. § 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Art. 51. O Poder Executivo da União promoverá, até o dia trinta de junho, a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público.

§1º Os Estados e os Municípios encaminharão suas contas ao Poder Executivo da União nos seguintes prazos:

I - Municípios, com cópia para o Poder Executivo do respectivo Estado, até trinta de abril;

II - Estados, até trinta e um de maio.

§2º O descumprimento dos prazos previstos neste artigo impedirá, até que a situação seja regularizada, que o ente da Federação receba transferências voluntárias e contrate operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária.

Além deste feito, a Secretaria do Tesouro Nacional editou, em conjunto com a Secretaria de Orçamento Federal, por meio da Portaria Conjunta nº 3, de 14 de outubro de 2008, o Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, composto dos Manuais da Receita Nacional e da Despesa Nacional, com aplicação a partir de 2009 (GRUENGELD, 2012, p. 12).

2.1 Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)

O projeto de Lei de Responsabilidade Fiscal foi apresentado ao Congresso Nacional em abril de 1999, e aprovada em 04 de maio de 2000, durante o governo de Fernando Henrique Cardoso, como Lei Complementar Nº 101, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Segundo Asazu (2003), a aprovação da LRF seguiu um caminho tortuoso. Seu projeto iniciou-se em 1997, no BNDES, em conjunto com o Ministério da Fazenda e o Banco Central visando o ajuste fiscal. Segundo Puttomatti (2002):

Foram analisadas normas de disciplina fiscal como o Tratado de Maastricht, de 1992, da União Europeia, o *Budget Enforcement Act* (BEA), de 1990, dos EUA, o *Fiscal Responsibility Act*, de 1994, da Nova Zelândia, entre outros. Além disso, mais de 5.000 mensagens foram recebidas por meio de consulta eletrônica na Internet, que, em sua grande maioria, foram também incorporadas ao texto final do projeto de Lei (PUTTOMANTTI, 2002, p. 1).

A lei foi peça fundamental para impor a disciplina fiscal em todos os níveis de governo e nos três Poderes, garantindo a boa gestão das finanças públicas. “A LRF foca na gestão fiscal com ênfase na consolidação e manutenção da estabilidade macroeconômica”. (PUTTOMATTI, 2002, p. 1).

Conforme a LRF, que trata da transparência de gestão fiscal diz que:

- I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;
- II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público;
- III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A (Lei 131/2009, Art. 1º).

Este é um fato muito importante, pois estabelece a liberdade democrática, permitindo a criação de mecanismo de participação política. “Com isso, criou-se a possibilidade da participação direta do povo na elaboração do Orçamento Público e no controle da execução orçamentária através do Orçamento Participativo”. (SILVA, 2011, p. 1).

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) visa estabelecer normas planejadas e transparentes, para evitar riscos e corrigir desvios que poderão afetar, prejudicar o equilíbrio das contas públicas (SILVA, 2013, p. 13). Para este fim eram estabelecidas metas e resultados apresentados trimestralmente, podendo corrigir os problemas e as eventualidades ocorridas durante o processo com mais agilidade minimizando o desequilíbrio que poderia ocasionar.

Segundo Xavier (2001):

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o compromisso de metas e 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 outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em restos a paga (XAVIER, 2001, p. 21).

Os Princípios norteadores da LRF segundo Martins e Marques (2013, p. 150-151), contidas no parágrafo 1º do artigo 1º da referida Lei, estão ligadas a três princípios básicos. O primeiro princípio refere-se à ação planejada e transparente: este princípio explana que deve-se sempre 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. O segundo princípio refere-se à prevenção de riscos: o administrador público deve ser competente 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. O terceiro e último princípio discorre sobre o equilíbrio das contas públicas: não se deve gastar mais do que se arrecada, garantindo 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 (MARTINS; MARQUES 2013, p. 151).

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: o Poder Executivo, o Poder Legislativo, neste abrangidos os Tribunais de Contas, o Poder Judiciário e o Ministério Público; 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.

Contudo, todos os poderes são submetidos à Lei de Responsabilidade Fiscal, independentemente se o poder seja Executivo, Legislativo ou Judiciário:

[...] atingiu todos os órgãos, poderes e entidades públicas, além de empresas estatais, fundos e responsáveis por recursos públicos. Dos entes afetados, as prefeituras foram os mais atingidos devido à sua responsabilidade direta em executar programas e prestar uma gama de serviços públicos (PEREIRA e SILVA, 2009, p. 3).

A LRF determina a obrigatoriedade da prestação de contas detalhadas ao Tribunal de Contas (TC), que poderá aprovar ou rejeitar as contas, se for rejeitado, o TC instaura investigações em relação ao Poder Executivo em evidência, porém a penalidade poderá variar entre multas ou a proibição de poder competir em novas eleições. Neste caso o poder executivo é o principal agente responsável pelas finanças públicas, tendo como foco a Lei de Responsabilidade Fiscal, sendo os poderes legislativos e judiciários também são submetidos à referida norma. Com isso a lei inova a contabilidade pública e a execução do orçamento público à medida que são introduzidos os diversos limites de gastos no governo.

Sua criação foi de suma importância para impor limites aos administradores públicos que antes não se intimidavam em agir com a falta de ética e moral na tomada de decisões, o que resultava em ações desastrosas para a sociedade. Conforme a Secretaria do Tesouro Nacional:

A LRF estabelece regras fiscais, por meio de limites e regras processuais, de forma a assegurar políticas consistentes ao longo do tempo. Em relação às regras processuais, a LRF estabelece critérios e parâmetros para a elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA), além de outros temas. Quanto aos limites, são apresentados critérios para estabelecimento do nível de gastos, das metas de resultado, de receitas, despesas, dívidas, etc (SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL, 2015).

A LRF ocasionou a mudança da gestão financeira dos três níveis de governo, a gestão passou a planejar o que deveria ser executado e controlar os custos envolvidos em cada planejamento, para que o programa estivesse dentro da previsão de custo realizada no início do planejamento.

Segundo Pelicioli (2000):

A Lei de Responsabilidade Fiscal 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 (PELICIOLI, 2000, p. 109).

Seguindo na mesma ideia, a LRF veio buscar pela eficiência na gestão pública brasileira e pelo equilíbrio fiscal nas contas públicas, trazendo alguns avanços importantes em termos econômicos e sociais, exigindo assim, uma concentração de esforços de todos os seguimentos envolvidos na gestão pública.

Sobre a implantação da LRF, temos que:

Foi implantada com o objetivo de romper de forma definitiva o círculo vicioso de pacotes emergenciais para socorrer governos em dificuldades, bem como evitar a

utilização de forma sistemática do ciclo político (SANTOLIN; JAYME JR.; REIS, 2010, p. 08).

Com o objetivo de melhorar a administração pública, é que a LRF enfatiza a qualidade da gestão fiscal e o equilíbrio das finanças públicas, assim assegurar a estabilidade e a retomada do desenvolvimento sustentável do País.

O aspecto mais importante da Lei de Responsabilidade Fiscal é o planejamento. Os administradores públicos deverão garantir ter por preocupação de aplicar os recursos públicos com maior responsabilidade.

O planejamento resulta na elaboração das leis do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei do Orçamento Anual (LOA), que deverão ser acompanhadas pelos anexos os quais permitirão melhor acompanhamento e discussão do seu conteúdo (ZIVIANI, 2004, p. 04).

Os municípios de acordo com um sistema de planejamento, execução orçamentária e disciplina fiscal abrangente, deverão administrar suas finanças com mais planejamento, utilizando-se de controles mais eficientes sobre suas despesas e receitas, além de fazer previsões e acompanhá-las.

ALRF (BRASIL, 2000), em seu art. 48 diz que:

São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso ao público; os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos (BRASIL, 2000, art.48.)

Essa transparência tem como objetivo incentivar a população a participar das audiências públicas, durante o processo de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos, bem como da liberação de informações detalhadas á sociedade sobre a execução orçamentária e financeira em meios eletrônicos de acesso público.

2.2 Orçamento Público

O Orçamento Público é um instrumento que visa o planejamento e execução das finanças públicas estão intimamente ligados á previsão das receitas e fixação das despesas públicas, para um determinado exercício financeiro. Ele é importante na medida em que se torna um instrumento de execução de ações que trazem benefícios para a comunidade e que atendam ao interesse público. O orçamento deve refletir um planejamento de boa qualidade e deve conter as ações e os atributos necessários para a obtenção de um resultado satisfatório para a sociedade.

O orçamento público é o demonstrativo orgânico de economia pública, representando o retrato real da vida do Estado. Portanto, o Governo terá de decidir

quanto, em que e como vai gastar o dinheiro que arrecadara dos contribuintes, ou de outras fontes de recursos (ARAÚJO; ARRUDA, 2009, p. 57).

O tipo de orçamento é a característica que determina a maneira pela qual o orçamento é elaborado, dependendo do regime político vigente. Daí dizer que os orçamentos “variam segundo a forma de Governo e podem ser classificados em três tipos: legislativo, executivo e misto” (SILVA, 2013 apud, MARTINS, 2004, p. 44).

Contudo, podemos afirmar que:

O orçamento público organiza a programação de gastos por área de atuação governamental, compatibilizando o conteúdo dos planos setoriais com as orientações estratégicas do governo. Assim, a programação de gastos do orçamento será tão boa quanto boa for a qualidade desses planos de médio e longo prazo (SANTOS, 2011, p. 22).

Estudar o orçamento público é examinar a forma que os gastos do governo afetam a renda nacional. O governo pode fazer com que a demanda aumente com a contratação de serviços, como por meio do estímulo ao consumo da população, reduzindo a carga tributaria e a contratação de financiamentos e subsídios ao setor privado. De outro lado o governo pode reduzir a demanda, ao cortar seus gastos e aumentar a tributação. Então o orçamento público é uma arma poderosa que o Estado tem na intervenção da economia, afetando diretamente a sociedade.

A lei nº 4.320/64 estabelece os fundamentos da transparência orçamentária em seu art. 2º: "A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo, obedecidos os princípios da unidade, universalidade e anualidade".

Sobre estes princípios referidos no art. 2º da referida Lei, Silva discorresobre cada uma delas:

O princípio da Unidade ressalta que cada entidade de direito público deve possuir apenas um orçamento, fundamentado em uma única política orçamentária e estruturado uniformemente. Assim, existe o orçamento da União, o de cada Estado e o de cada Município, que irá reger o Orçamento Público;

O princípio da Universalidade coloca que a lei orçamentária deve incorporar todas as receitas e as despesas, ou seja, nenhuma instituição pública deve ficar fora do orçamento;

O princípio da Anualidade estabelece um período limitado de tempo para as estimativas de receita e fixação da despesa, ou seja, o orçamento deve compreender o período de um exercício, que corresponde ao ano fiscal. Como os recursos são limitados, faz-se necessário priorizar as ações que serão realizadas. Inicialmente, há uma discussão no poder executivo para definir as ações consideradas prioritárias, na segunda etapa está a negociação do governo com a sociedade, representada por associações comunitárias, partidos políticos, sindicatos de classe, entre outros, que apresentam suas reivindicações e buscam definição para o atendimento de suas solicitações e após essa etapa o Orçamento Público é encaminhado ao Poder Legislativo para aprovação (SILVA, 2011, p. 1).

Para controle dos recursos e fiscalização efetiva do cumprimento da lei, são instrumentos da transparência para efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal os planos, os orçamentos e as leis de diretrizes orçamentárias, a prestação de contas, o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e sua versão simplificada e também o Relatório da Gestão Fiscal (RGF) e sua versão simplificada (GORGA; BERGAMASCO, 2011, p. 1).

Por meio destes relatórios é possível verificar o cumprimento da LRF. Sobre o Relatório Resumido da Execução Orçamentária temos que:

O Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) é um balanço orçamentário mais detalhado publicado bimestralmente. Já havia sido solicitado pela Constituição no artigo 165 § 3º, mas carecia de definições. O RREO alcança a movimentação orçamentária de todos os Poderes e entidades de um mesmo nível de governo. Os municípios com mais de 50 mil habitantes devem publicar seus RREO em até 30 dias após o encerramento de cada bimestre com seus respectivos demonstrativos (GORGA; BERGAMASCO, 2011, p. 1).

Sobre o Relatório da Gestão Fiscal (RGF), tem-se que:

O Relatório da Gestão Fiscal (RGF) é setorial, elaborado por Poder. Ele não contém os números de todo o ente estatal, encontrados, todavia, no Relatório Orçamentário. Ele demonstra a execução de variáveis sujeitas a limite (pessoal, dívida consolidada, ARO, operações de crédito, garantias). O Relatório Fiscal será publicado até 30 dias após o quadrimestre. Municípios com menos de 50 mil habitantes poderão divulgar esse documento em intervalos semestrais (GORGA; BERGAMASCO, 2011, p. 1).

A Lei de Responsabilidade Fiscal na gestão fiscal objetiva controlar o déficit público para estabilizar a dívida em um nível tolerável 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” (MARTINS; MARQUES, 2013, p. 153).

Conforme o art. 165 da CF, a missão de elaborar o projeto de lei orçamentário cabe ao poder Executivo, a Lei determina a execução de três instrumentos legais de longo e médio prazo, que compõe o processo orçamentário: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Essas leis orçamentárias representam os planos que administração pública para a sociedade, tanto no âmbito Estadual, Municipal ou Federal, na forma de priorizar os gastos, diretrizes de investimentos e também, na forma de obtenção de recursos.

A seguir será apresentado o papel e o conteúdo de cada um dessas leis, conforme o que define a Constituição Federal de 1988.

3.2.1 Plano Plurianual (PPA)

Instituído pela Constituição Federal de 1988 (art. 165 inciso I), o Plano Plurianual (PPA) define as estratégias, diretrizes e metas do governo para o médio prazo. Conforme Santos, R. (2011, p. 23) é “a lei orçamentária que define as ações de governo para um período igual ao do mandato presidencial e evidencia, em quadros demonstrativos, quais serão os programas de trabalho a serem implementados pelos gestores públicos durante esse período”.

Para a autora, não se trata apenas de propor ações a serem realizadas em dado período. É organizar um plano de ação que mostre os objetivos de governo a serem perseguidos durante o mandato do chefe do poder executivo, estabeleça os programas setoriais a serem implementados e defina as fontes de financiamento e as metodologias de elaboração, gestão, avaliação e revisão dos programas. O plano abrange, inclusive, as ações não orçamentárias que contribuem para os objetivos dos programas (SANTOS, R, 2011, p. 23).

Como visto, o PPA, com base § 1º, art. 165 da CF estabelece apenas um orçamento programático, de forma regionalizada, no tocante às diretrizes, os objetivos e metas da administração pública quanto às despesas de capital (investimentos, inversões financeiras e transferência de capital), o planejamento orçamentário que prevê para o período de 4 (quatro) anos, organizando as ações do governo em programas que resultem em bens e serviços para a população.

A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada (BRASIL, 1988).

A CF define que todas as despesas do PPA devem ser regionalizadas. No caso da União, a regionalização se dá pelas cinco macrorregiões definidas pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE): Norte, Nordeste, Sul, Sudeste e Centro-Oeste. Além dessas, usa-se também a categoria “Nacional” para as despesas que não são regionalizadas ou que, por sua natureza, não se prestam à regionalização. No caso dos Estados e municípios, a regionalização se reporta a distritos definidos segundo critérios do governo local (regiões administrativas, distritos sanitários etc.) (SANTOS, R., 2011, p. 25). Essa passagem de um governo a outro serve para garantir a continuidade administrativa, de modo que a população não fique prejudicada.

A realização de audiências públicas é um dos meios onde a sociedade pode participar das discussões sobre as leis orçamentárias e divulgar suas opiniões e demandas ao poder executivo e ao poder legislativo.

De acordo com o art. 167 da CF, nenhum investimento que a sua execução ultrapasse um exercício financeiro, não poderá ser iniciado sem que esteja incluso no plano plurianual, ou sem que aja lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade.

O PPA é o documento de mais alta hierarquia no sistema de planejamento de qualquer ente público, razão pela qual todos os demais planos e programas devem subordinar-se às diretrizes, objetivos e metas nele desenvolvidos (NASCIMENTO; DEBUS 2000, p. 17).

Assim, podemos, então, afirmar que o projeto de PPA passa pelo processo de discussão e alteração, que compreende as seguintes etapas gerais; a realização de audiências públicas com as autoridades governamentais e a sociedade; a definição de regras para emendar o projeto de lei; a apresentação das emendas ao projeto de lei; a apresentação e votação do relatório sobre o projeto de lei e suas emendas na Comissão de Orçamento; a apresentação e votação do parecer da Comissão de Orçamento no plenário do Legislativo; o encaminhamento do autógrafo ao chefe do Poder Executivo, para sanção ou veto; e a publicação da lei no Diário Oficial (SANTOS, 2011, p. 32).

Com isso, conclui-se que o PPA, a partir da Constituição de 1988, reflete a síntese dos esforços de planejamento de toda a administração pública. Nele encontra-se a base de todos os planos e programas do governo, e a orientação para a elaboração do próprio orçamento anual.

A lei que instituir o PPA deverá estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes (que orientam as estratégias da Administração), os objetivos (que incluem os resultados pretendidos pela administração com a execução dos seus programas) e as metas (que permitem a mensuração qualitativa e quantitativa das ações governamentais implementadas) da Administração Pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para os gastos relativos aos programas de duração continuada (Constituição Federal, art. 165, § 1º) (GRUENGELD, 2012, p. 22).

3.2.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) compreende as metas e prioridades da administração pública para o exercício seguinte, incluindo as despesas de capital, com base no que foi estabelecido no PPA. A finalidade da LDO é definida pela CF, em seu art. 165, § 2º:

A Lei de Diretrizes Orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da Lei Orçamentária Anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento (BRASIL, 1988).

O objetivo da LDO segundo Pereira (2001) é:

Garantir transparência a todos os cidadãos, individualmente, por meio das diversas formas em que costumam se organizar, acesso às informações que explicitam as

ações a serem praticadas pelos governantes, as que estão em andamento bem como as que foram executadas em períodos anteriores (PEREIRA, 2001, p. 38).

A LRF determina em seu art. 4º que a Lei de Diretrizes Orçamentárias disporá também sobre normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos (SILVA, 2013, p. 36). 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.

Segundo Santos, R. (2011, p. 36), a LRF trouxe, também, atribuições à LDO, como a de dispor sobre metas e riscos fiscais, programação financeira, limitação de empenho e movimentação financeira e transferências de recursos a entidades públicas e privadas, entre outras. Na falta de uma lei geral de finanças públicas, a LDO tem assumido a função de definir a estrutura do orçamento, dispor sobre as classificações orçamentárias e tratar de diversos outros assuntos relativos à elaboração e execução do orçamento.

A Lei complementar nº 101 de 04 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal, por sua vez, ampliou o papel e a importância da LDO, tornando-a, ainda, elemento de planejamento para a realização de receitas e o controle de despesas públicas, com o objetivo de alcançar e manter o equilíbrio fiscal (NASCIMENTO; DEBUS, 2000, p. 17).

O projeto da LDO é anualmente elaborado pelo Poder Executivo da União, dos estados, do Distrito Federal ou dos municípios e submetido ao Poder Legislativo pelo Presidente da República, pelos governadores dos estados ou do Distrito Federal ou pelos prefeitos municipais, respectivamente, até o dia 15 de abril de cada ano. Após análise e aprovação do Poder Legislativo, o Projeto da LDO deve ser devolvido para sanção presidencial até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa. (GRUENGELD, 2012, p. 23). A Lei de Diretrizes Orçamentárias deverá conter um anexo de riscos fiscais, avaliando os passivos e que possam afetar as finanças públicas e informando o que se pretende fazer se esses riscos se concretizarem.

Conforme o art. 166, §4º, da CF, as emendas ao projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias não poderão ser aprovados quando incompatíveis com o plano plurianual ou em lei que autorize a sua inclusão. Depois de aprovado o projeto de LDO que deve acontecer até o final do semestre, estará vigente até o final do exercício seguinte, ou seja, até o final da vigência da Lei Orçamentária Anual (LOA).

Conforme Santos, R. (2011), a análise do projeto de lei pelo Poder Legislativo compreende as seguintes etapas gerais; a realização de audiências públicas com representantes do governo e da sociedade; a apresentação e publicação das emendas ao projeto de lei; a apresentação e votação do relatório sobre o projeto de lei e suas emendas na Comissão de Orçamento; a apresentação e votação do parecer da Comissão de Orçamento no Plenário do Legislativo; o encaminhamento do autógrafa ao Poder Executivo para sanção ou veto; e a promulgação e publicação da lei no Diário Oficial.

Uma vez aprovada a LDO, o processo orçamentário volta-se então para a elaboração da Lei orçamentária anual (LOA). Agregam 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 (MARTINS; MARQUES, 2013, p. 161).

3.2.3 Lei Orçamentária Anual (LOA)

Com base nas metas estabelecidas pelo PPA e nas orientações dadas pela LDO, o Poder Executivo elabora a programação anual de trabalho, que é a Lei Orçamentária Anual (LOA).

A finalidade principal da LOA é estimar as receitas que o governo espera dispor no ano seguinte e fixar as despesas que serão realizadas com tais recursos. É importante destacar que a LOA é uma autorização de gastos, mas não é uma obrigação de gastar. Por isso o orçamento é dito autorizativo, não impositivo (SANTOS, R, 2010, p. 42).

Conceituando a referida lei, temos:

A LOA consiste no orçamento propriamente dito, pois nela contém os programas, subprogramas, projetos e as atividades que indicam as metas e prioridades estabelecidas na LDO, juntamente com os recursos necessários para o seu cumprimento. Definem as fontes de receita e autoria as despesas públicas, expressas em valores, detalhando-as por órgão e por função. Na LOA compreenderá o orçamento fiscal de todos os poderes, o orçamento da seguridade social e o orçamento de investimentos (SILVA, 2011, p. 1).

Para Martins e Marques (2013, p. 161), a LOA é “um processo contínuo, dinâmico e flexível, que traduz, em termos financeiros para um exercício financeiro, os planos e programas de trabalho do governo”. Normalmente, as despesas e as receitas apresentadas na LOA estão em valores iguais, mas é bom que se diga, em respeito ao princípio do equilíbrio, poderá haver mais receitas que despesas e não ao contrário (SILVA, 2013, p. 40).

A LOA apresenta a programação de gastos separada em três demonstrativos distintos, também chamados de “orçamentos” (embora o orçamento seja único) apresentados por Santos, R. (2011, p. 46-47) a seguir; orçamento fiscal: trazem as despesas dos Poderes, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; orçamento da seguridade social: apresenta as despesas com saúde, previdência e assistência social. Observe que tais despesas não ocorrem apenas nos órgãos e entidades de saúde, previdência e assistência, mas em praticamente todos os órgãos do governo; orçamento de investimento das empresas estatais: expõe as despesas de capital das empresas em que o governo detenha maioria do capital social com direito a voto e sejam dependentes de repasses do Tesouro para sua operação.

Segundo a LRF em seu art. 11, diz que todos os municípios devem instituir, prever e promover a efetiva arrecadação de todos os tributos de competência constitucional.

De acordo com o art. 156 da CF, esses tributos municipais são:

Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU); Imposto sobre a transmissão inter-vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS); Taxas e Contribuições de melhoria.

O Art. 165 da CF diz que o projeto de Lei Orçamentaria será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e as despesas, decorrentes de isenções, anistia, remissões, subsídios e benefícios de naturezas financeiras, tributárias e creditícias.

Segundo Gruengeld (2012, p. 24), o projeto da LOA é de iniciativa do Presidente da República, dos governadores de estado ou do Distrito Federal e dos prefeitos municipais, podendo ser alterado pelo Poder Legislativo, desde que as emendas; sejam compatíveis com o PPA e com a LDO; indiquem os recursos necessários, que devem ser provenientes de anulação de despesas, excetuando pessoal e encargos, serviços da dívida e transferências constitucionais; sejam relacionadas com a correção de erros ou omissões ou com os dispositivos do texto do projeto de lei.

O referido autor também afirma que as emendas ao projeto da LOA deverão ser apresentadas à Comissão Mista Permanente das Casas Legislativas. O projeto da LOA no seu âmbito municipal deve ser encaminhado a Câmara Municipal até o dia 30 de setembro de cada ano e deve ser aprovada até a última sessão do ano.

3.3 Despesa Pública

As despesas públicas são aqueles gastos com a manutenção das entidades e dos órgãos e com a realização de obras e compras de equipamentos, além da aquisição de empréstimos (SANTOS, 2011, p. 65). A sociedade tem um grande interesse na programação das despesas públicas, que são nelas que será definido como os recursos serão distribuídos de acordo com a Lei Orçamentária.

Despesa pública não se restringe á ação que vai além de um simples gasto, uma operação de caixa a fim de se efetuar um pagamento, mas sim, um dispêndio que significa a aplicação de rendas públicas que tenham como objetivo assegurar o desenvolvimento econômico do Estado, refletindo-se em prosperidade á sociedade (SILVA, 1998, p. 262).

Ainda com relação aos gastos públicos, Riani (2002, p. 79) afirma que se trata da forma pela qual o governo estabelece prioridades para a prestação dos serviços públicos bem como os investimentos a serem realizados.

Gruenfeld (2012) conceitua despesa orçamentária como:

Despesas orçamentárias, ou despesas públicas, constituem o conjunto dos gastos públicos autorizados por intermédio do orçamento ou de créditos adicionais, devendo evidenciar a política econômico-financeira e o programa do Governo, destinado a satisfazer as necessidades da comunidade (GRUENFELD, 2012, p. 34).

Já a despesa extra orçamentária é definida pelo referido autor como:

A despesa que não consta da lei do orçamento, compreendendo as diversas saídas de numerários decorrentes do levantamento de depósitos, cauções, pagamento de Restos a Pagar, resgate de operações de crédito por antecipação de receita, bem como quaisquer valores que se revistam de características de simples transitoriedade, recebidos anteriormente e que, na oportunidade, constituíram receitas extra orçamentárias (GRUENFELD, 2012, p. 35).

A LRF, em seus arts. 15 e 16 estabelece que toda despesa realizada no exercício em questão, bem como nos dois subsequentes, sem que esteja incluída no orçamento, será considerada não autorizada, irregular e lesiva ao patrimônio público, passível de responsabilização do ordenador da despesa.

O dispositivo encontra-se semelhante com as vedações expressas na Constituição, principalmente nos incisos I, II e III do art. 167 (SILVA, 2001, p. 61).

Art. 167. São vedados:

- I – o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual;
- II – a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais;
- III – a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade prevista, aprovadas pelo poder Executivo por maioria absoluta.

As despesas obrigatórias de caráter continuado têm sido no período anterior a LRF, prática comum no Brasil devido ao endividamento exagerado e o aumento irresponsável das

despesas públicas, comprometendo as gerações futuras (ALVES, 2001, p. 48). O art. 17 da LRF diz que:

Despesa corrente obrigatória de caráter continuado é aquela derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo, que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios.

Os gastos com o pagamento de pessoal representa o maior gasto no setor público do país, conforme visto abaixo:

A apuração dos gastos com o pessoal será feita com base em um período de 12 meses. Neste caso, os limites a serem apresentados no Relatório de Gestão Fiscal – RGF do primeiro e do segundo quadrimestre, somarão despesas com pessoal relativas a dois exercícios financeiros, já que a contagem retroage 11 meses. Somente o RGF referente ao último quadrimestre do ano apresentará as despesas de pessoal verificadas na unicidade do exercício financeiro (NASCIMENTO; DEBUS, 2000, p. 26).

Segundo o artigo 169 da CF, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece limites para despesas com pessoal ativo e inativo em todos os poderes. Caso tais limites sejam ultrapassados, as entidades públicas poderão ser penalizadas. O artigo 18, § 1º e 2º da CF define o conceito de despesa total com pessoal:

Art. 18 - Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

§ 1º Os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos serão contabilizados como "Outras Despesas de Pessoal".

§ 2º A despesa total com pessoal será apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos onze imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência.

O art. 19 da CF informa os limites de gastos de cada esfera do governo:

Art. 19 - Para os fins do disposto no caput do art. 169 da constituição, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados:

I – União: 50% (cinquenta por cento);

II – Estados: 60% (sessenta por cento);

III – Municípios: 60 % (sessenta por cento).

Já o art. 20 da CF informa os limites globais da despesa de pessoal nas esferas governamentais:

Art. 20 - A repartição dos limites globais do art. 19 não poderá exceder os seguintes percentuais:

(...)

II - na esfera estadual:

3% (três por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Estado; 6% (seis por cento) para o Judiciário; 49% (quarenta e nove por cento) para o Executivo; 2% (dois por cento) para o Ministério Público dos Estados;

III – na esfera municipal:

6% (seis por cento) para o legislativo, incluindo o tribunal de contas do município quando houver; 54% (cinquenta e quatro por cento) para o executivo.

Em relação à dívida pública, Gorga e Bergamasco (2011) afirmam que é definido em lei o máximo de endividamento para estados e municípios. A necessidade de impor limites ao endividamento público foi necessária por conta da dívida no período 1994-2000 como consequência do aumento da despesa pública. Segundo os autores referidos, a dívida pública não deverá ultrapassar o limite máximo de duas vezes a receita corrente líquida e para os Estados e 1,2 vezes para os Municípios. Caso tenha, os municípios têm até 15 anos para corrigirem o excesso de endividamento.

Ao ultrapassar o chamado limite prudencial, estabelecido pela LRF, que equivale a 95% (noventa e cinco por cento) do limite de despesas com pessoal, que nos municípios é de 60% (sessenta por cento) da receita corrente líquida, o ente público já sofre várias restrições para evitar que ultrapasse o limite de gastos, dentre eles, a impossibilidade de pagamento de horas extras, contratações, nomeações (ALVES, 2005, p. 26).

Conforme Machado e Estevam (2008, p. 152), antes da LRF, os limites para despesa de pessoal estavam previstos na Lei Complementar nº. 96, de 31 de maio de 1999, denominada Lei Rita Camata II, aprovada pelo Congresso Nacional. Ocorre que os Poderes Legislativo e Judiciário, ficavam fora do alcance dessa lei. Com a LRF, isso mudou, e os limites são aplicados a todos os Poderes e às três esferas do governo.

3.4 Fiscalização da Gestão Fiscal

Conforme Martins e Marques (2013), 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. Estes fiscalizam as seguintes questões: o cumprimento das metas previstas na lei de diretrizes orçamentárias; a observância dos limites e das condições para a realização de operações de créditos e a inscrição de despesa em restos a pagar; a adoção de medidas para a adequação das despesas com pessoal e das dívidas mobiliária e consolidada aos respectivos limites; 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, antes 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 (MARTINS; MARQUES, 2013, p. 165).

Caso as normas exigidas pela LRF não sejam cumpridas há sanções institucionais e pessoais previstas na Lei de Crimes de Responsabilidade Fiscal (Lei nº 10.028, de 10-10-2000). As sanções pessoais reincidirão diretamente sobre o agente administrativo, implicando na cassação de mandato, multa de 30% (trinta por cento) dos vencimentos anuais, impossibilidade de exercício da função pública e detenção, que poderá variar entre 6 meses e 4 anos. As penalidades alcançam todos os responsáveis dos Três Poderes da União, dos Estados e dos Municípios, e todo cidadão será parte legítima para denunciar (MARTINS; MARQUES, 2013, p. 166).

Para a sanção institucional temos 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 (MARTINS; MARQUES, 2013, p. 166).

CONCLUSÃO

Podemos concluir através deste artigo que a Lei de Responsabilidade Fiscal é uma ferramenta fundamental para a fiscalização do orçamento público. Através dela há uma exatidão maior no que se refere aos gastos públicos, cogitando um controle maior do orçamento.

A referida Lei prevê maior controle das contas públicas e, além disso, há a exigência de um melhor planejamento do dinheiro público, que deve refletir em transparência para os cidadãos. Ou seja, é um código de conduta aos administradores públicos de todo o país e é aplicada para todos os poderes, nas três esferas de governo. Foi apresentado alguns instrumentos indicados pela LRF e pela Constituição Federal de 1988 para o planejamento do gasto público, a saber, o Plano Plurianual – PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e Lei Orçamentária Anual – LOA.

Através destes instrumentos de planejamento, conhecidos também por leis orçamentárias, podemos notar quais os seus objetivos, lembrando que o PPA é o plano onde se definem os programas e as estratégias, a LDO são as orientações para a elaboração do

orçamento e a LOA é a execução das ações. Este é um “ciclo” integrado de planejamento de ações, que induz ao cumprimento das políticas públicas e programas de governo.

Ao administrar os recursos públicos, deve-se ter o montante da receita e o quantitativo de despesas bem consolidadas, para que os planos de ação governamental sejam executados. É a partir deste ponto que há a necessidade do planejamento orçamentário, para que sejam geridos de forma eficiente e eficaz os recursos públicos, para realizar com êxito o cumprimento das políticas públicas e os programas de governo mencionados anteriormente.

Com isso, as leis orçamentárias não são apenas as partescontábeis da administração, mas sim ferramentas para planejamento, execução e controle dos gastos públicos. Compreendemos a importância destas leis a partir dos critérios de classificação das contas públicas, pois estas são utilizadas para facilitar e padronizar as informações a serem obtidas.

A gestão fiscal contemporânea exige mudança de postura dos governantes e dirigentes, pois ela não exige apenas o planejamento dos quantitativos financeiros das ações, mas também dos quantitativos físicos que irão reverter em benfeitorias aos cidadãos. Para isso, os parâmetros de custos destas ações são adotados através das leis orçamentárias. Outro ponto de grande atenção é a exatidão e agilidade das informações gerenciais dos procedimentos de elaboração e execução que auxiliam a tomada de decisões sobre o ciclo orçamentário.

Diante do exposto conclui-se que a elaboração de uma proposta orçamentária eficiente e condizente com os instrumentos legais recomenda necessariamente a total compreensão da importância das leis orçamentárias (PPA, LDO e LOA). Outro ponto de grande atenção é a precisão e agilidade das informações gerenciais dos processos de elaboração e execução que subsidiam a tomada de decisões que irão influenciar sobre o ciclo orçamentário.

Como se pode constatar através da pesquisa que a implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe uma série de novas implicações para a administração pública, podendo citar o surgimento de novas exigências e normas nas esferas municipal, estadual e federal. Com estas novas normas, os governantes terão que desempenhar os princípios do equilíbrio das contas públicas, da gestão orçamentária e financeira responsável, eficiente e eficaz e transparente, sob pena de rigorosas medidas penais.

O objetivo principal desta lei é melhorar a administração das contas públicas, exigindo um compromisso maior do governante quanto ao orçamento e as metas de governo, que devem ser apresentadas e aprovadas pelo poder Legislativo. A LRF fixa limites para despesa de pessoal, determina que sejam criadas metas para controle das despesas e receitas e proíbe a criação de despesas por mais de dois anos, sem indicar sua fonte de receita ou sem reduzir

outras despesas que já existem. Ou seja, a referida lei é uma ferramenta importante que o cidadão deve adotar com fonte de informações para o controle público e também para avaliar os administradores.

A LRF determina um maior controle contábil na administração pública. Este controle deve ser claramente delimitado, delineando os parâmetros de sua ação, principalmente quanto à análise, controle e divulgação das informações de forma que seja fácil sua compreensão. Neste sentido, verifica-se a importância da Contabilidade na fiscalização da Lei de Responsabilidade Fiscal, pois a complementação de ambas garante a gestão dos recursos públicos, sendo que a contabilidade garante o perfeito cumprimento das normas, inibindo fraudes e a corrupção.

A contabilidade entra neste meio fornecendo aos gestores informações atualizadas e exatas para auxiliar as tomadas de decisões, aos órgãos de controle interno e externo para a execução da legislação e às instituições governamentais e particulares informações estatísticas e outras de interesse dessas instituições, além de permitir a participação popular no acompanhamento da gestão dos dinheiros públicos. O profissional contábil também ajudará o gestor público a compreender a situação financeira da repartição, fornecendo os indicadores necessários para que ele tome decisões de forma segura e competente, observando o cumprimento da LRF.

Por fim, como contribuição para pesquisas futuras, é interessante avaliar a percepção dos órgãos fiscalizadores, como os Tribunais de Contas, os sistemas de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, além de compartilhar a percepção de mais agentes relacionados à contextualização do surgimento da LRF, como outros contadores públicos e privados, prefeitos ou até mesmo a própria população.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADESANYA, Isabel. Período moderno: Luca Pacioli, considerado o pai da contabilidade. **Elas são contabilistas artigos e curiosidades**. 2012. Disponível em: <<http://elassaocontabilistas.blogspot.com.br/2012/12/periodo-moderno-luca-pacioli.html>>. Acesso em 07 set. 2015.

ALVES, André Luiz Correia. **Os limites impostos pela lei de responsabilidade fiscal para despesas de pessoal no distrito federal**. 2005. 39 f. Monografia (Conclusão de curso) – Centro Universitário de Brasília, Brasília, 2005. Disponível em: <<repositorio.uniceub.br/bitstream/123456789/2275/2/20151628.pdf>>. Acesso em 10 set. 2015.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2009

BRASIL. **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 07 set. 2015.

BUESA, Natasha Young. A evolução histórica da contabilidade como ramo do conhecimento. **Revista Eletrônica Gestão e Negócios**, n. 01, p. 01-16, jan./jun. 2010. Disponível em: <http://www.facsao Roque.br/novo/publicacoes/pdfs/natasha_adm.pdf>. Acesso em: 07 de set. 2015.

COTRIN, Anderson Meira; SANTOS, Aroldo Luiz dos; JUNIOR, Laerte Zotte. A evolução da contabilidade e o mercado de trabalho para o contabilista. **Revista Conteúdo**, Capivari, v. 2, n.01, p.44-66, jan./jul.2012. Disponível em: <<http://www.conteudo.org.br/index.php/conteudo/article/viewFile/70/63>>. Acesso em: 07 de set. 2015.

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 set. 2015.

FILHO, Marino Pazzaglini. **Lei de improbidade administrativa comentada: aspectos constitucionais, administrativos, civis, criminais, processuais e de responsabilidade fiscal**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GONÇALVES, Gilmar Francisco Gomes. **História, evolução da contabilidade no Brasil e sua importância no mundo dos negócios**. 2004. 53 f. Monografia (Conclusão de curso) – Instituto de Ensino Superior de João Monlevade, João Monlevade-MG, 2004. Disponível em: <<http://www.hmcontabilidade.com.br/site/wp-content/uploads/2013/04/A-contabilidade-e-a-import%C3%A2ncia-no-mundo-dos-neg%C3%B3cios.pdf>>. Acesso em: 15 set. 2015.

GORGA, Isadora; BERGAMASCO, José Lucas. Entendendo a lei de responsabilidade fiscal. **Observatório da gestão pública**. 2011. Disponível em: <<http://www.igepri.org/observatorio/?p=4826>>. Acesso em: 10 set. 2015.

GRUENFELD, Luís Carlos. **Contabilidade e orçamento público**. 2013. Disponível em: <www.unisa.br/conteudos/6996/f274888509/apostila/apostila.pdf>. Acesso em: 15 set. 2015.

HISTÓRIA da contabilidade. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/historia.htm>>. Acesso em 10 set. 2015.

LIMA, Diana Vaz de; LIMA, Róbson Gonçalves de Castro. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 2.ed. São Paulo : Atlas, 2003.

MACHADO, Weslaine Lúcia. **Lei de responsabilidade fiscal: relatório de gestão fiscal como ferramenta de controle dos gastos com pessoal na Prefeitura Municipal de Matosinhos**. 2011. 19 f. Artigo de conclusão de curso (Graduação) – Centro Universitário de Sete Lagoas,

Sete Lagoas/MG, 2011. Disponível em:

<<http://www.unifemm.edu.br/PtVista/arq/Lei%20de%20Responsabilidade%20Fiscal%20-%20Relat%C3%B3rio%20de%20Gest%C3%A3o%20Fiscal%20como%20ferramenta%20de%20controle%20dos%20gastos%20com%20pessoal%20na%20Prefeitura%20.pdf>>. Acesso em: 10 set. 2015.

MACHADO, Anderson de Farias; ESTEVAM, Dimas de Oliveira. Lei de responsabilidade fiscal: estudo sobre os efeitos nas contas públicas do município de Criciúma. 2008. **Encontro de economia catarinense**. Disponível em:

<http://www.apec.unesc.net/II%20EEC/sessoes_tematicas/Financas/Artigo1.pdf>. Acesso em: 15 set. 2015.

MARTINS, Aline Antunes; MARQUES, Heitor Romero. A contribuição da lei de responsabilidade fiscal na gestão pública. **Revista Controle, Tribunal de Contas do Ceará**. 2013. Disponível em: <<http://www.tce.ce.gov.br/component/jdownloads/finish/328-revista-controle-volume-xi-n-1-jan-jun-2013/2161-artigo-9-a-contribuicao-da-lei-de-responsabilidade-fiscal-na-gestao-publica?Itemid=592>>. Acesso em: 10 set. 2015.

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. **Cartilha sobre a lei de responsabilidade fiscal**. Disponível em:

<http://www.conarqarquivosmunicipais.arquivonacional.gov.br/media/cart_lei_responsabilidade_fiscal.pdf>. Acesso em 07 set. 2015.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo; DEBUS, Ilvo. **Lei complementar nº 101/2000: entendendo a lei de responsabilidade fiscal**. 2.ed. Brasília: Ministério da Fazenda / Tesouro Nacional, [s.d]. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/arquivos-economia-servicos/entendendo-a-lei-de-responsabilidade-fiscal>>. Acesso em 07 set. 2015.

PELICIOLO, Ângela Cristina. A lei de responsabilidade na gestão fiscal. **Revista de informação legislativa**, Brasília, v. 37, n. 146, p. 109-117, abr./jun. 2000. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/582>>. Acesso em 10 set. 2015.

PEREIRA, Jeronimo RosárioTanan; SILVA, Vandenir Albuquerque. **Efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a prestação de contas em Prefeituras Baianas**. In: Congresso USP FIPECAFI, 12, 2009, São Paulo. **Anais...** Congresso USP FIPECAFI, 2009. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos92009/153.pdf>>. Acesso em: 07 set. 2015.

PORTAL DE CONTABILIDADE. **Contabilidade pública**. 2015. Disponível em:

<<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/contabilidadepublica.htm>>. Acesso em 12 set 2015.

PUTTOMATTI, Giulia da Cunha Fernandes. Os dois anos de implementação da lei de responsabilidade fiscal no Brasil: avanços e desafios. **VII Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública**, Lisboa, Portugal, 8-11 Oct. 2002. Disponível em:

<<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/CLAD/clad0044115.pdf>>. Acesso em 07 set. 2015.

RAMOS, Erlaine Teodoro; CONCEIÇÃO, Francisca Lúcia. **Impactos da lei de responsabilidade fiscal sobre a contabilidade pública**. 2006. 67 f. Monografia (Especialização) – Universidade de Brasília, Brasília, 2006. Disponível em: <portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2053598.PDF>. Acesso em: 10 set. 2015.

SÁ, Antônio Lopes de. **História geral e das doutrinas da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

SANTOS, Rita de Cássia. **Plano plurianual e orçamento público**. Brasília: CAPES, 2010. Disponível em: <<http://amazonia.fiocruz.br/arquivos/category/57-esp-planejamento-saude?download=1361:2013-09-17-09-49->>>. Acesso em: 26 de set. de 2015.

_____. **Orçamento público**. Florianópolis: CAPES/UFSC, 2011. Disponível em: <http://www.aedmoodle.ufpa.br/pluginfile.php?file=%2F66432%2Fmod_resource%2Fcontent%2F0%2FFasciculo_-_Orçamento_Publico_Miolo_Online_20-12-11.pdf>. Acesso em: 07 set. 2015.

SANTOS, Waldir Jorge Ladeira dos. **Escolas de pensamento da ciência contábil: uma síntese de estudo**. Disponível em: <http://www.mackenzie.br/fileadmin/FMJRJ/coordenadoria_pesq/Revista_CADE/CADE_2/escolas_pensamento_ciencias_contabeis.doc>. Acesso em: 10 set 2015.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Responsabilidade fiscal**. 2015. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/responsabilidade-fiscal?redirect=http%3A%2F%2Fwww.tesouro.fazenda.gov.br%2Fhome%3Fp_p_id%3D3%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dmaximized%26p_p_mode%3Dview%26_3_keywods%3Dlrf%26_3_struts_action%3D%252Fsearch%252Fsearch%26_3_redirect%3D%252F>. Acesso em: 10 set. 2015.

SCHMIDT, Paulo. **História do pensamento contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SILVA, Ana Paula Borges da. A lei de responsabilidade fiscal como instrumento de controle do orçamento público. **Administradores – o portal da administração**. 2011. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/artigos/economia-e-financas/a-lei-de-responsabilidade-fiscal-como-instrumento-de-controle-do-orcamento-publico/56208/>>. Acesso em 10 set. 2015.

SILVA, Mariana Rodrigues Pereira da. **A evolução contábil**. 2010. 45 f. Monografia (Especialização) - Universidade Cândido Mendes do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: <http://www.avm.edu.br/docpdf/monografias_publicadas/k214954.pdf>. Acesso em: 07 de set. de 2015.

SILVA, Valmir Leôncio da. **A nova contabilidade aplicada ao setor público: uma abordagem prática**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2013.

XAVIER, Zuleika Serafim. **Lei de Responsabilidade Fiscal: uma administração consciente**. São Paulo: Livraria Editora e Distribuidora, 2001.

ZIVIANI, Juliardi. Lei de responsabilidade fiscal: planejamento, controle, transparência e responsabilização. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 517, 6 dez. 2004. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/6026>>. Acesso em: 10 set. 2015.

