

SANTOS, Renato da Costa. SILVA, Paulo Roberto. Estudo de Caso: O controle interno aplicado na administração pública perante a lei de responsabilidade fiscal. **Revista Interdisciplinar Científica Aplicada**, Blumenau, v.6, n.2, p.81-101, Tri II. 2012. ISSN 1980-7031 1

**O CONTROLE INTERNO APLICADO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA PERANTE
A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL**

**INTERNAL CONTROL APPLIED TO PUBLIC ADMINISTRATION BEFORE THE
LAW OF FISCAL RESPONSIBILITY**

Renato da Costa dos Santos
Mestrando em Administração
Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC-PR
rrenatinho@yahoo.com.br

Paulo Roberto da Silva
Especialista em Administração Pública
Faculdade Educacional de Araucária-PR
paulors30@gmail.com

RESUMO

O presente trabalho tem por finalidade demonstrar o controle interno aplicado na administração pública perante a lei de responsabilidade fiscal, uma vez que, organizar um sistema de controle interno significa coordenar o funcionamento dos processos inerentes à administração de forma a evitar erros, fraudes e desperdícios do cofre público. A falta de um efetivo planejamento, de controle sobre a ação governamental e de uma gestão fiscal responsável contribuíram para o crescimento desordenado da dívida pública. O propósito deste trabalho foi de evidenciar a finalidade da Lei de Responsabilidade Fiscal e o Controle Interno na Administração Pública, analisando os principais pontos, os instrumentos legais que disciplinam a necessidade e forma de controle na Administração Pública e a função dos gestores públicos. .

Palavras-chave: Administração Pública; Lei de Responsabilidade fiscal; Controle Interno.

ABSTRACT

This paper aims to demonstrate the importance of Internal Control and the Law of Fiscal Responsibility in Public Administration since, organizing a system of internal control means coordinating the operation of the processes involved in the administration to prevent errors, fraud and waste of safe public. The lack of an effective planning, control over the government action and a responsible fiscal management contributed to the disorderly growth of public debt. The purpose of this study was to highlight the purpose of the Law of Fiscal Responsibility and Internal Control in Public Administration, analyzing the main points, the legal instruments governing the need and how to control the government and the role of public managers.

Keywords: Public Administration; Law of fiscal Responsibility; Internal Control.

1 INTRODUÇÃO

A falta de um efetivo planejamento, de controle sobre a ação governamental e de uma gestão fiscal responsável foram significativas para o crescimento desordenado da dívida pública. O desequilíbrio fiscal das contas públicas, foi um fator que, constantemente, predominou na Administração Pública no Brasil, com isso gerando sempre consequências negativas para a economia. Esta realidade levou as finanças públicas a uma situação muito delicada. Em razão disso, o governo lançou um programa de Estabilidade Fiscal, com o objetivo de reduzir o déficit público.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei n.º 101 de 04 de maio de 2000) é parte integrante desse programa, a qual estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal dos gestores públicos, e traz várias exigências a serem cumpridas para uma administração pública mais responsável e transparente, e, como premissas básicas, os seus dispositivos dedicados à ação do controle, nos quais encontram-se as seguintes atividades administrativas: controle pela autoridade administrativa, controle pelo Poder Legislativo, controle pelos Tribunais e Contas, controle pelos membros da sociedade em geral.

Nesta nova era de administração pública, o planejamento também ganhou destaque. Peças como o (PPA) Plano Plurianual de ação governamental, a (LDO) Lei das Diretrizes Orçamentárias e a (LOA) Lei Orçamentária Anual, antes da Lei nº 101/2000 eram tratadas como simples instrumentos de ficção. Na atualidade, estão aos poucos, fortalecendo as ações de planejamento, para que em consonância com um bom controle proporcionar uma qualidade melhor da gestão pública.

Diante de um quadro social em que cada vez mais os gestores públicos vêm sendo cobrados pela população, onde a mídia está influenciando consideravelmente divulgando a corrupção dos agentes políticos, percebe-se a preocupação dos envolvidos no setor público em se evitar o descumprimento da legislação por parte do gestor municipal.

O presente trabalho tem por finalidade demonstrar a importância do Controle Interno e a Lei de Responsabilidade Fiscal na Administração Pública, uma vez que, organizar um sistema de controle interno significa coordenar o funcionamento dos processos inerentes à administração de forma a evitar erros, fraudes e desperdícios do cofre público.

Os procedimentos técnicos metodológicos adotados para a realização deste estudo monográfico foi a pesquisa bibliográfica e documental.

2 PROCEDIMENTOS METODOLOGICOS

Do ponto de vista dos objetivos propostos quando da elaboração desse artigo, a presente pesquisa caracteriza-se, num primeiro momento, como Pesquisa Exploratória.

Para Gil (2002), pesquisas exploratórias visam proporcionar maior familiaridade com o problema de pesquisa, com vistas a torná-lo mais explícito. Segundo o autor, esse tipo de pesquisa é utilizado quando o tema escolhido é pouco explorado. Envolve pesquisa

bibliográfica e entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas como o problema pesquisado. Para o presente artigo, não utilizou-se de entrevistas como forma de obtenção de respostas, restringiu-se apenas a revisão literária das doutrinas que norteiam o assunto.

3 CONTABILIDADE PÚBLICA

A contabilidade atua na condição de ciência aplicada, com metodologia especialmente concebida para captar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer indivíduo, seja ele pessoa física ou jurídica, entidade sem fins lucrativos, empresas, Estados, Município, União, dentre outros (IUDÍCIBUS, 1998).

A contabilidade pública, segundo Andrade (2002) é uma ciência que registra, controla e estuda os fatos administrativos e econômicos no patrimônio de uma entidade pública, possibilitando assim, a geração de informações, variações e resultados sobre a composição deste, recebidos por sua administração e pelos usuários. Portanto, a contabilidade pode ser vista como um registro numérico das transações econômicas e financeiras, sejam elas de pessoas físicas ou jurídicas, detentora de um patrimônio e responsável por seus atos.

Lima e Castro (2003) vem a corroborar com os autores, afirmando que, a contabilidade pública busca na atualidade a transparência, que é fator primordial, uma vez que, é fundamental que a área contábil esteja atenta a esses fatores para que se possa oferecer a sociedade o conhecimento das ações da gestão pública.

O Sistema Orçamentário segundo Kohama (1992) tem a finalidade, de evidenciar os registros contábeis da receita e despesa, de conformidade com as especificações constantes da Lei Orçamentária e dos Créditos Adicionais – Art. 91 da Lei nº 4.320/64, e no final do exercício apresentar os resultados comparativos entre previsão e a execução orçamentária registrada, inclusive àquelas não compreendidas na execução orçamentária, devendo, portanto, ser objeto de registro contábil – Art. 93 da Lei nº 4.320/64, apresentando no final do exercício o resultado financeiro apurado.

No Sistema Patrimonial, a principal finalidade é o registro analítico de todos os bens de caráter permanente, tendo a indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração – Art. 94 da Lei nº 4.320/64, devendo ainda, manter os registros sintéticos dos bens móveis e

imóveis e, as alterações líquidas patrimoniais que abrangem os resultados da execução orçamentária, as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas que se constituirão elementos do sistema patrimonial. Devendo apresentar no final do exercício o resultado da gestão econômica (KOHAMA, 1992).

O Sistema de Compensação visa registrar e movimentar as contas representativas de direitos e obrigações, geralmente decorrentes de contratos, convênios ou ajustes. Embora, seja um sistema escriturado com elaboração de balancetes mensais, independentes, a Lei nº 4.320/64 o considerou, simplesmente, como contas de compensação e, quando forem elaborados os balanços, no final do exercício, os saldos de suas contas serão incluídos no balanço do sistema patrimonial (KOYAMA, 1992).

Portanto, a Contabilidade Pública é regulamentada no Brasil pela Lei Complementar 4.320 de 17 de março de 1964, a qual define normas para elaboração dos orçamentos e balanços das três esferas de governo: federal, estadual e municipal. Têm como campo de atuação todas as pessoas jurídicas de Direito Público Interno, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como seus fundos, autarquias e fundações (LIMA e CASTRO, 2003).

Para se ter uma Administração Pública responsável e competente é indispensável que se tenha um amplo conhecimento sobre Contabilidade Pública. Meirelles apud Kohama (1992, p. 28) faz um destaque muito importante “na Administração Pública não há liberdade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza”.

É através da Administração Pública, que o Estado pratica a gestão de atividades que lhes são próprias. Para Silva (1994), o Estado desempenha as seguintes funções: a de instituir e dinamizar uma ordem jurídica (função normativa, ordenadora ou legislativa); a de cumprir e fazer cumprir a normas próprias dessa ordem, resolvendo conflitos de interesses (função disciplinadora ou jurisdicional); a de cumprir essa ordem, administrando os interesses coletivos, gerindo os bens públicos e atendendo as necessidades gerais (função executiva ou administrativa).

Para Kohama (1992), diz que não se justifica a existência do Estado senão como entidade prestadora de serviços e utilidades aos indivíduos que o compõem. O documento legal que regulamenta a contabilidade pública brasileira atual faz a seguinte colocação:

Art. 85, Lei Federal nº 4320/64 dispõem que, 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 (SLOMSKI, 2003, p. 29).

Por tudo isso o profissional contábil deve estar muito bem preparado, Silva (1994), destaca que os profissionais da contabilidade pública têm consciência da importância da missão que assumem no mundo moderno e conhecem os múltiplos problemas jurídicos, econômicos e sociais que devem resolver.

3.1 FINALIDADE DO ORÇAMENTO PÚBLICO

Segundo Slomski (2003) o orçamento público é uma Lei de iniciativa do Poder Executivo que visa estabelecer as políticas públicas para o exercício a que se referir. É no orçamento que será contido a receita estimada e a fixação das despesas em forma de partidas dobradas.

O orçamento público é realizado no final do ano anterior e trata-se da demonstração das políticas de governo priorizadas para a administração do ano seguinte. Conforme a previsão da receita que será arrecadada, distribui-se a despesa por Unidades Administrativas de acordo com as exigências da Legislação e prioridades do governo.

A lei 4.320 de 17 de março de 1964, a qual estatui normas de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços das três esferas de governo, em seu artigo 2º determina que “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, obedecida os princípios de unidade, universalidade e anualidade” (MACHADO JR e REIS, 2008, p. 01).

De acordo com o princípio de unidade refere-se que o orçamento público deve ser uno, ou seja, um para cada exercício financeiro. Universalidade quer dizer que devem estar contido todas as receitas e todas as despesas, inclusive as isenções, remissões, subsídios e outros benefícios que devem ser anexados ao projeto de lei. Quanto à anualidade significa que as receitas e despesas fixadas e previstas devem referir-se a um período limitado, ou seja, compreenderá o período de 01 de janeiro a 31 de dezembro do ano a que se referir.

3.2 CLASSIFICAÇÃO ORÇAMENTÁRIA NO BRASIL

A lei orçamentária no Brasil prevista na Constituição Federal (Art. 165, I, II e III) são as seguintes: Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Esses são os três instrumentos básicos de planejamento com os quais deve se basear a administração pública.

3.2.1 Plano Plurianual - PPA

O Plano Plurianual é uma Lei que deve ser elaborada no primeiro ano do mandato do Executivo e tem vigência para os quatro anos seguintes ao de sua elaboração, sendo três anos do mandato atual e o primeiro do sucessor. Esta Lei está prevista nos artigos 10 a 19 da Lei nº 4.320/64 e no § 1º do art. 165 da Constituição Federal.

Na definição de Kohama (2000), o PPA é um plano de médio prazo, através do qual se procura ordenar as ações do governo que levem ao atingimento dos objetivos e metas fixados para um período de quatro, ao nível do governo federal, estadual e municipal. O atual processo orçamentário brasileiro foi definido pela Constituição Federal de 1988 (CF/88) nos incisos I a III do art. 165. Os instrumentos básicos para a elaboração da proposta orçamentária são: o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais. Tais instrumentos consagram definitivamente o orçamento-programa no Brasil. Não houve alterações no PPA, os prazos permanecem inalterados, e o art. 3º que trata do mesmo foi totalmente revogado.

De acordo com Silva (2002), o Plano Plurianual (PPA) tem por finalidade abranger as ações relacionadas ao objetivo da administração pública para determinado período. O plano é publicado a cada quatro anos em forma de lei ordinária, e deve ser enviado ao Congresso Nacional até o dia 31 de agosto do primeiro ano de cada mandato presidencial. Sua execução tem início no segundo ano de mandato presidencial e é finalizado no primeiro ano do próximo mandato. O § 1º do art. 165 da CF/88 dispõe que o PPA “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 processos de duração continuada” (CF, 1988, p. 97).

Lustosa (2008) esclarece que a elaboração e execução do PPA e a dos Orçamentos da União, permite ao gestor público, um aumento nas possibilidades de articular os processos de planejamento e avaliação com mecanismos voltados para qualificar a tomada de decisão.

3.2.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO

A elaboração da LDO está prevista nos artigos 20 a 27 da Lei nº 4.320/64, § 2º do art. 165 da Constituição Federal e complementada no art. 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF. A lei deverá dispor sobre critérios e forma de limitação de empenho, (art. 4º, I, b); não serão objeto de limitação de empenho as despesas constitucionais e legais e as destinadas ao pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas pela LDO, (art. 9º, § 2º).

Conforme esclarece Cruz et al. (2003) as diretrizes orçamentárias tem por finalidade estabelecer regras, indicar prioridades e fixar metas para o governo e para a administração pública, execução e retificações da Lei Orçamentária Anual. Nesta lei serão estimadas as receitas, considerando inclusive as alterações da legislação tributária, bem como serão estabelecidas as despesas por função, subfunção e por grupo de natureza da despesa.

Integrará o projeto da LDO o Anexo de Metas Fiscais, (art. 4º, § 1º e § 2º); que conterà também o Anexo de Riscos Fiscais, (art. 4º, § 3º) em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas e resultados.

No caso dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Ministério Público, não venha a promover por ato próprio e nos montantes necessários, a limitação de empenho e movimentação financeira quando for verificado, ao final de cada bimestre, que a realização da receita não poderá comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidos no Anexo de Metas Fiscais, fica o Poder Executivo autorizado a limitar os valores financeiros (KOHAMA, 2000).

3.2.3 Lei Orçamentária Anual - LOA

Segundo o § 5º do art. 165 da Constituição Federal a Lei Orçamentária Anual compreenderá em: “orçamento fiscal, orçamento de investimento e orçamento da seguridade social” (CF, 1988, p. 97).

Lima e Castro (2003) esclarecem que no orçamento conterà a discriminação da receita e despesa evidenciando o programa de trabalho do governo, devendo para tanto, estar compatível com o Plano Plurianual, com a Lei de Diretrizes Orçamentárias, bem como com o anexo de metas fiscais e também com as normas da Lei de Responsabilidade Fiscal. Deverão estar inclusos na referida Lei: Sumário da receita por fontes e da despesa por funções do governo; Quadro demonstrativo da receita e despesa segundo as categorias econômicas na forma do Anexo I da Lei nº 4.320/64; Quadro discriminativo da receita por fontes e respectiva legislação; Quadro das dotações por órgão do governo e da administração.

Os prazos permanecem inalterados, conterà em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do Anexo de Metas Fiscais – LDO, se fará acompanhar do demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrentes de renúncias de receitas, (art. 5º da LRF e art. 165 § 6º da CF/88); deverá evidenciar as medidas de compensação à renúncia de receita e ao aumento das despesas obrigatórias de caráter continuado (art. 5º, II). Conterà reserva de contingência destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais previstos, (art. 5º, III, b).

Para viabilizar a concretização das situações planejadas no PPA e, obviamente, transformá-las em realidade, obedecida a LDO, elabora-se o Orçamento Anual, onde são programadas as ações a serem executadas, visando alcançar os objetivos determinados (KOHAMA, 2000). Portanto, a elaboração do projeto de LOA é compatível com o Plano Plurianual e a LDO, quando existe um processo de planejamento que estabeleça um cronograma definindo cada um dos eventos orçamentários e que padronize ou estabeleça uma relação entre a ação desenvolvida e o resultado final.

Nesta fase, é fundamental a participação dos responsáveis pelos departamentos, secretarias ou gabinetes, os quais são conhecedores das necessidades de cada setor. E, como a LRF pressupõe a gestão planejada e transparente, também é dever do executivo convocar a população em geral por meio de lideranças para que participem do planejamento orçamentário, a fim de melhor atender as prioridades em geral.

3.3 RECEITA PÚBLICA

Para Lima e Castro (2003), o regulamento geral da Contabilidade Pública conceitua Receita Pública todos os créditos de qualquer natureza que o governo tenha direito de

arrecadar em virtude de leis gerais e especiais, de contratos e quaisquer títulos que derivem de direito.

Na concepção de Kohama (1998, p. 85), Receita Pública é “todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, quer seja efetivado através de numerário ou outros bens representativos de valores [...]”. Através da contribuição da coletividade, o ente público dispõe de um conjunto de recursos, os quais constituem a denominada receita pública, para com essa fazer face as suas necessidades, manter a sua organização, e custear os serviços públicos.

Quanto à natureza, as receitas podem ser orçamentárias e extraorçamentárias, sendo que as primeiras são previstas no orçamento para fazer frente às despesas autorizadas (gastos públicos), enquanto que as extras são receitas que só transitam pelo ente público, pois pertencem a terceiros.

3.3.1 Receitas Orçamentárias

A receita orçamentária corresponde aos recursos arrecadados conforme autorização da Lei Orçamentária, os quais serão aplicados na despesa também autorizada em Lei. O art. 11 da Lei nº 4.320/64 estabelece que as receitas se classificam quanto às categorias econômicas em: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

A Lei de Responsabilidade incluiu a Receita Corrente Líquida, cujo conceito é o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzindo-se as contribuições dos servidores para o sistema previdenciário próprio e as receitas de compensação financeira pagas pela união pelo tempo de serviço de funcionários públicos que contribuíram para o regime geral de previdência (SILVA, 2002). O Demonstrativo da Receita Corrente Líquida é um dos demonstrativos obrigatórios trazidos pela LRF.

A Alienação de Bens são receitas resultantes da venda de bens (móveis e imóveis) e direitos pertencentes à entidade pública, somente por autorização legislativa e da publicação em Edital para divulgação aos interessados. Para a realização de venda de patrimônio público devem-se seguir os procedimentos constantes na Lei 8.666 de 21 de junho de 1993, a qual rege os contratos e licitações públicas, nos artigos 17º à 19º. Amortização de Empréstimos são os recursos provenientes da amortização de empréstimos concedidos a terceiros, ou seja, é o

retorno dos valores emprestados a outras entidades públicas. E a Transferência de Capital: são recursos recebidos de outras entidades de direito público, que se destinam a aplicação em obras ou aquisição de bens que integrarão o patrimônio público (LIMA e CASTRO, 2003).

Por fim, a receita orçamentária passa por três estágios: 1) Previsão – estimativa de quanto se espera arrecadar no exercício; 2) Arrecadação – pagamento realizado pelo contribuinte no banco; e 3) Recolhimento – compreende a entrega do produto da arrecadação para a conta da rede estadual ou municipal, conforme o caso.

3.4 DESPESA PÚBLICA

Para Piscitelli *et al.* (2004), as despesas públicas compreendem a distribuição da receita pública para custear os custos da administração ou em investimentos. Como as receitas, as despesas também podem ser orçamentárias, com previsão em orçamento, ou extraorçamentárias. Conforme artigos 12 e 13 da Lei nº 4.320, as despesas são classificadas quanto à categoria econômica em Despesas Correntes e de Capital.

Quanto às funções e subfunções, são pré-fixadas e são padronizadas para uma consolidação nacional do setor público. Já a estrutura programática, segundo Lima e Castro (2003), está centrada no modelo de gerenciamento de programas, que começou a ser utilizada em 1999, substituindo a até então vigente. Cada programa atende a demanda da sociedade e é criada no PPA de acordo com as necessidades do município.

3.4.1 Estágios da Despesa

De acordo com Piscitelli *et al.*(2004) a despesa pública apresenta-se em estágios nos quais estes compreendem em: empenho, liquidação e pagamento. Para Carvalho (2009), os estágios ou fases da despesa, estão previstos na Lei nº 4.320/64 e no Decreto 93.872/86, além dos referidos acima, também é acrescido da fixação, licitação e programação (orçamento).

Carvalho (2009) esclarece que a programação financeira está prevista na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Essa norma estabelece que até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso (art. 8º, da LRF).

3.4.2 Empenho

Segundo o art. 58 da Lei 4.320/64, “o empenho é o ato emanado de autoridade competente que cria para o estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”. Na verdade, o empenho reserva a dotação orçamentária que garante o pagamento da relação contratual, e sendo assim, obviamente só pode ser emitido mediante saldo orçamentário, não podendo exceder os limites de crédito concedidos (art. 59) (MACHADO Jr e REIS, 2008).

Piscitelli *et al.*(2004), deve-se observar o princípio da anualidade, ou seja, as despesas empenhadas não devem onerar o ano seguinte. Também as despesas empenhadas devem seguir o princípio da competência, a fim de ter uma informação correta da execução. É vedada a realização de despesa sem prévio empenho, conforme determina o art. 60 da Lei 4.320/64.

3.4.3 Liquidação

A Lei nº 4.320/64, art. 63, §§ 1º e 2º, determina que “a liquidação de despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito” (p. 16). Este estágio ocorre quando o produto ou serviço é entregue ao ente público, seguido da emissão de documento fiscal (nota fiscal, contrato, recibo, etc.), o qual é constante na nota de liquidação, emitida e assinada pelo responsável pelo recebimento e verificação.

A liquidação da despesa pelo serviço de contabilidade do órgão consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

3.4.4 Pagamento

No artigo 64 da Lei nº 4.320/64 está determinado que “a ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga” (p. 17). Sendo assim, depois de verificado pelo departamento de tesouraria a disponibilidade de recursos para pagamento do empenho, é emitida pelo departamento de contabilidade a ordem

de pagamento, a qual é assinada pelo ordenador da despesa e responsável pelo setor financeiro.

4 RESTOS A PAGAR

Slomski (2003), afirma que será considerado restos a pagar o montante de despesas empenhadas no exercício e não pagas até 31 de dezembro. O registro de restos a pagar far-se-á por exercício e por credor, distinguindo-se as despesas processadas das não processadas. Consideram-se as despesas processadas àquelas que foram liquidadas, gerando assim a obrigação de pagar, e as não processadas são as despesas apenas empenhadas e não liquidadas. Os restos a pagar que ficaram em determinado exercício são transferidos ao subsequente como despesas extraorçamentárias.

O artigo 42 da LRF determina que é vedado ao titular do Poder Público, nos dois últimos quadrimestres do seu mandato, contrair despesa que não possa ser cumprida dentro do exercício, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício subsequente sem que haja disponibilidade financeira para esse. Portanto, de acordo com a legislação, se a administração não tiver disponibilidades não poderá deixar despesas empenhadas para serem pagas no exercício posterior (SLOMSKI, 2003).

4.1 GERAÇÃO DE DESPESA

A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento de despesas terá de ser acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no triênio, de declaração do ordenador de despesas de que há dotação orçamentária suficiente (considerando o que já foi gasto e o que se pretende gastar) e de que o aumento de despesas está de acordo com o PPA e a LDO.

A Lei Complementar 101/2000, art. 17, deixa claro que a Despesa Obrigatória de Caráter Continuado, são despesas correntes derivadas de lei, media provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios (BRASIL, 2000).

4.1.1 Transferências Voluntárias

Entende-se por transferência voluntária (art. 25) a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde (BRASIL, 2000).

De acordo com a Lei Complementar 101/2000, para essas transferências voluntárias há algumas exigências que devem ser estabelecidas na LDO entre elas: a existência de dotação específica; está vedada para pagamento de pessoal; comprovação de que está em dia com os tributos, empréstimos e financiamentos devidos ao ente transferidor, bem como quanto à prestação de contas de recursos anteriormente recebidos; comprovação do cumprimento dos limites constitucionais relativos à educação e à saúde; comprovação da observância dos limites das dívidas consolidadas e mobiliárias, de operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, de inscrição em restos a pagar e de despesa total com pessoal; comprovação da previsão orçamentária de contrapartida (art. 25, I a IV, p. 12).

5 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A Constituição Federativa do Brasil, de 1988, trouxe como inovação ao controle da execução orçamentária e financeira, entre outras, a preconização do controle interno em cada poder e de um controle externo que seria exercido pelo Legislativo, a necessidade da transparência dos gastos públicos e uma Lei Complementar definindo as responsabilidades na gestão fiscal.

Segundo Cochrane *et al.* (2003) esclareceram que com a criação da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), por meio da Medida Provisória nº 480, de 27 de abril de 1994, reeditada periodicamente, foi reformulado o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, que vem servindo de modelo para a implantação dos sistemas de controle nas demais esferas de governo.

Através da Lei Complementar nº 101 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), de 04 de maio de 2000, tem por objetivo principal estabelecer normas de finanças públicas voltada para a responsabilidade fiscal, aplicada à União, Estados, Municípios e Distrito Federal, e mecanismos para o cumprimento de objetivos e metas, consoante os artigos 8º e 9º, ampliou-se e melhorou-se a ação do controle substantivo, previsto na Lei nº 4.320/64, inciso III, do artigo 75 (COCHRANE *et al.*, 2003).

Assim, com o intuito de estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, pressupondo ações planejadas e transparentes, impondo o equilíbrio das contas públicas, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) passa a ser aplicada no âmbito da União, dos 27 Estados e dos 5.565 Municípios Brasileiros (GIUBERTI, 2008).

Segundo Harada (2008), um dos aspectos fundamentais da LRF é o controle, facilitado pela criação de novos relatórios de acompanhamento da gestão fiscal, que além de serem obrigados a publicação, devem estar disponibilizados em meio eletrônico.

Os relatórios contábeis introduzidos também são para a prestação de contas ao órgão de fiscalização externa – Tribunal de Contas: Relatório de Gestão Fiscal – RGF e Relatório Resumido da Execução Orçamentária RREO, sendo que o primeiro é divulgado quadrimestral, semestral ou anual de acordo com o número de habitantes do município e no caso do último, a obrigatoriedade é a divulgação bimestral.

Giuberti (2008) expõe ainda que, os municípios com número de habitantes inferior a 50 mil, publicam seus relatórios RREO bimestralmente, alguns dos RGF semestralmente e outros anualmente, como determina a legislação. Nestes relatórios são publicados, dentre outras informações, os demonstrativos das receitas e despesas até o período, os resultados nominal e primário, a dívida do município, as despesas aplicadas com saúde, educação e pessoal. Estes relatórios são publicados em órgão de divulgação oficial, para que a população possa acompanhar o montante arrecadado e a destinação dos recursos públicos.

5.1 ANTECEDENTES DA LEI

Conforme destaca Lima e Castro (2003), a Lei de Responsabilidade Fiscal é parte do projeto que integra o conjunto de medidas do Programa de Estabilidade Fiscal – PEF, que foi apresentado à sociedade brasileira precisamente no dia 28 de Outubro de 1998, e que tem como objetivo a drástica e veloz redução do déficit público e a estabilização do montante da dívida pública em relação ao PIB da economia.

Segundo Harada (2008), em dezembro de 1998 foi publicado o “Anteprojeto do Regime de Gestão Fiscal Responsável”, com 111 artigos, juntamente com o Anteprojeto de Lei Complementar, regulando os crimes de responsabilidade relativos ao art. 163 da CF. A segunda versão, também contava com 111 artigos e muito próxima da primeira chamava-se

Anteprojeto de LC nº 18/99, e foi mandado a Câmara dos Deputados em 13 e abril de 1999. Após essa segunda versão foram apontadas muitas inconstitucionalidades no projeto. A terceira versão, com data de 20 de janeiro de 2000, era uma versão reduzida e veio como forma de Sub-Emenda Substitutiva, elaborada pelo Deputado Pedro Novais.

No dia primeiro de Fevereiro de 2000 foi apresentada a quarta versão, Lei Complementar nº 18-D, também pelo Deputado Pedro Novais, com algumas mudanças na redação e com 76 artigos. A quinta versão é o Projeto de Lei Complementar nº 18-E, 2 de Fevereiro de 2000, reduzido a 75 artigos.

Várias audiências públicas foram promovidas pela Comissão de Responsabilidade Fiscal, da Câmara dos Deputados, até se chegar a versão definitiva da Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei nº 101 de 04 de maio de 2000.

5.2 FUNDAMENTOS LEGAIS

5.2.1 Finalidade

A Lei de Responsabilidade Fiscal faz parte de um programa do Governo “Programa de Estabilidade Fiscal”, para realizar o equilíbrio das contas públicas. A Lei estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, corrigir o rumo da administração pública, limitar os gastos às receitas, mediante adoção de técnicas de planejamento governamental, organização, controle interno e externo e finalmente transparência das ações do governo em relação a população.

5.2.2 Importância da Lei

A LRF é muito importante para o país porque representa um enorme avanço na forma de administrar os recursos que os contribuintes colocam a disposição dos governantes.

Segundo Motta (2000), com a LRF, todos os governantes passarão a seguir regras e limites claros para conseguir administrar as finanças de maneira transparente e equilibrada, ou estarão sujeitos a penalidades, a Lei objetiva corrigir o rumo da administração pública, bem como limitar os gastos às receitas, mediante adoção das técnicas de planejamento governamental, organização, controle interno e externo e, finalmente, transparência das ações

de governo em relação a população, ficando os administradores públicos obrigados a ser responsáveis no exercício de sua função e sujeitos a penalidades.

6 CONTROLE INTERNO

O Controle Público é exercido por órgãos e entidades com fins de fiscalizar a gestão pública, a Lei 4.320/64 já tratava sobre o controle da execução orçamentária e da prestação de contas, com ênfase na verificação dos aspectos de legalidade dos atos da administração que resultem em arrecadação de receitas e geração de despesas ou no nascimento e extinção de direitos e obrigações, também como a responsabilidade por bens e valores públicos e ao cumprimento do programa de trabalho, segundo a lei esse controle deve ser exercido internamente e externamente (DINIZ *et al.*, 2008).

A Lei nº 4320/64 dispõe no art. 75 sobre as disposições gerais do controle público, e nos seus arts. 76 a 80 sobre o Controle Interno, a CF/88 também dispõe em seus artigos sobre o controle interno, instituem o sistema, tornando obrigatório o controle e a avaliação de resultado, do ponto de vista da eficiência, eficácia, legitimidade, economicidade e legalidade, através de uma fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial disposto nos arts. 70 e 74, além dos procedimentos citados pela Lei nº 4.320/64, sobre o controle interno a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) também destaca mais alguns pontos a serem observados.

Silva (1994, p. 129), coloca que Controle Interno é exercido pelos órgãos centrais e setoriais da estrutura organizacional do setor público, e devem manter de forma integrada um sistema de controle interno, com a finalidade de: a) avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual e na Lei de Diretrizes Orçamentárias, a execução dos programas e dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; b) comprovar a legalidade, a legitimidade, a economicidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia, eficiência e efetividade, da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional dos órgãos e entidades da administração pública; c) exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres; d) apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Para Motta *et al.* (2000), a administração precisa ter um sistema de controle interno eficiente. Antes que alguém de fora venha questionar os atos, alguém de dentro do órgão deve fazê-lo. A estrutura será maior ou menor, mais ou menos complexa dependendo da dimensão

do ente controlado. Importante é que exista, seja claramente delineado e reconhecidamente competente e idôneo. O Controle na administração pública já era muito importante, agora com a LRF passou a ser um dos principais pontos, é preciso ter um sistema de controle e informações muito eficientes.

De acordo com a Lei o responsável pelo controle interno: assinará o relatório de gestão Fiscal juntamente com o titular do poder ou Órgão e responsável pela administração financeira (art. 54, LRF); será responsável pela certificação dos dados contábeis relativos a pessoal, dívida, inscrição de despesas em restos a pagar e demais informação a serem divulgadas nos relatórios resumidos da execução orçamentária e de gestão fiscal; será responsável pela orientação normativa, pela supervisão técnica e fiscalização específica de todos os atos da gestão fiscal, objetivando o cumprimento das normas estabelecidas na Lei de Responsabilidade Fiscal e outras; deverá manter acompanhamento das metas bimestrais de arrecadação, das limitações de empenho, dos limites com gastos com pessoal, dos limites de endividamento, dos gastos com serviços de terceiros e outros; e, deverá ser o responsável pela prestação de contas anual.

Os Tribunais de Contas e os órgãos de controle, em geral, ganham com a LRF, novos e eficazes instrumentos de controle sobre as finanças públicas, inclusive com a inserção de mecanismos de alerta previsto no art. 59 da Lei.

7 CONCLUSÃO

A Lei Complementar de nº 101 de 04 de maio de 2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, surgiu como parte integrante do conjunto de medidas do Programa de Estabilidade Fiscal, lançado pelo governo. Com o intuito de colocar em ordem as finanças públicas, de reduzir o déficit público, estabilizar a dívida pública em relação ao PIB (Produto Interno Bruto), para isso ela se apoia em quatro grandes eixos: planejamento, transparência, controle e responsabilização. Por se tratar de uma Lei nova, é possível que com o passar do tempo sejam apontadas algumas falhas, e mostre-se necessária alguma revisão, mas os princípios e objetivos continuarão os mesmos.

Em relação aos gestores públicos, a sua responsabilidade agora é muito maior, pois as normas que a Lei estabelece são voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e traz junto várias exigências que se não cumpridas podem gerar consequências negativas para a administração pública, como suspensão de transferências voluntárias, garantias e contratação

de operações de crédito, além das punições penais que variam desde a perda do cargo até a reclusão de 1 a 4 anos.

Mas o profissional contábil também é de grande importância nesse contexto, e a aprovação dessa Lei veio como um divisor de águas na valorização do profissional da área pública. Devido a complexidade da Lei, o profissional mais indicado para auxiliar o gestor em uma administração competente e segura, é o Contador, pois qualquer atividade que exija a aplicação de conhecimentos de natureza contábil, constitui prerrogativa dele. Porém é necessário conhecer muito profundamente a Lei de Responsabilidade Fiscal, saber o que fazer e como, para atender todas as exigências.

A própria Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), traz mecanismos de controle; dentre eles o sistema de controle interno, pois é através dele que serão avaliados o cumprimento das metas, o planejamento, a aplicação de recursos e pagamentos, enfim, tudo o que diz respeito a gestão pública, mas é preciso ter um sistema de controle e informações muito eficientes. Por se tratar de uma atividade extremamente importante para a administração pública, o responsável deve ser um profissional muito bem qualificado. Sem dúvida o profissional mais habilitado para exercer essa função é o Profissional da Contabilidade.

A função social também é tratada na Lei, onde a população terá acesso as informações da Administração Pública, através de relatórios abertos a população, sendo um momento para a comunidade contábil desenvolver o seu papel social.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, N. A. **Contabilidade pública na gestão municipal**. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL, **Constituição Federal (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

_____. Lei 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Brasília, 1964.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Brasília, 2000.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Anexo de metas fiscais e relatório resumido da execução orçamentária**: manual de elaboração: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. 4. ed. atual. Brasília: Coordenação-Geral de Contabilidade, 2004.

CARVALHO, Deusvaldo. **Estágios e pagamento antecipado de despesa**. Disponível em: <http://www.pontodosconcursos.com.br/admin/imagens/upload/3764_D.doc>. Acesso em: 10.outubro.2011.

COCHRANE, T. M. C.; MOREIRA, S. S.; PINHO, R. C. S. **A importância do Controle Interno na Administração Pública brasileira e a contribuição da contabilidade como principal instrumento de controle na busca da eficiência da gestão pública**. IX Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Gramado, RS, 2003.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. **Controladoria Teoria e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. Ed. Atlas, 6ª ed. São Paulo, 2002.

GUIBERTI, A. C. **Responsabilidade fiscal**: efeitos sobre o gasto com pessoal dos municípios brasileiros. Artigo Publicado na ANPEC. 2005. Disponível em: <<http://www.anpec.org.br/encontro2005/artigos/A05A048.pdf>>. Acesso em: 14.novembro.2011.

HARADA, Kiyoshi. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. Jus Navigandi, Teresina. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1579>>. Acesso em: 14.janeiro.2012.

IUDÍCIBUS, S. de; MARION, J. C. **Introdução à Teoria da Contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas., 2002.

KOHAMA, H. **Contabilidade Pública, teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

_____. **Contabilidade Pública, teoria e prática**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, D. V.; CASTRO, R. G. **Contabilidade Pública**. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO Jr, J. Teixeira; REIS, Heraldo C. **A Lei nº 4.320 Comentada**. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Legislacao/Leis/640317_lei_4320_atualizada.pdf>. Acesso em: 25.março.2012.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MOTTA, C. P. C., SANTANA, J. E.; FERNANDES, J. U. J.; ALVES, L. S. **Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Del Rey, 2000.

MOTTA, C. P. C. **Responsabilidade fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

PISCITELLI, R. B.; TIMBÓ, M. Z. F.; ROSA, M. B. **Contabilidade Pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

RAMOS, A. P. **Lei de Responsabilidade Fiscal e o Controle Interno.** Monografia. Graduação. Cascavel, PR: Unioeste, 2001.

RIBEIRO, D. **O povo brasileiro a formação e o sentido do Brasil.** São Paulo: Companhia das Letras, 2001.

SILVA, L. M. **Contabilidade Governamental um enfoque administrativo.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

_____. **Contabilidade Governamental:** um Enfoque Administrativo. 5. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2002.

SLOMSKI, V. **Manual de Contabilidade Pública:** um enfoque na Contabilidade Municipal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.