



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**JOSÉ ALBERLAN DANTAS DE SOUZA**

**O CONTABILISTA E A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL – LRF**

**SOUSA - PB  
2010**

**JOSÉ ALBERLAN DANTAS DE SOUZA**

**O CONTABILISTA E A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL – LRF**

**Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis do CCJS da Universidade Federal de Campina Grande, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.**

**Orientador: Professor Me. João Marcelo Alves Macedo.**

**SOUSA - PB  
2010**

**JOSÉ ALBERLAN DANTAS DE SOUZA**

**O CONTABILISTA E A LEI DE RESPONSABILIDADE  
FISCAL - LRF**

Aprovada em \_\_\_\_ / \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_

**BANCA EXAMINADORA**

**Prof. João Marcelo Alves Macedo – Orientador  
MSc. Universidade Federal de Campina Grande – Sousa/PB**

**Profº. \_\_\_\_\_ - Membro**

**Universidade Federal de Campina Grande – Sousa/PB**

**Profª. \_\_\_\_\_ – Membro  
MSc. Universidade Federal de Campina Grande – Sousa/PB**

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, fonte de luz e misericórdia, que durante este período me concedeu forças para vencer o desânimo e trilhou os meus caminhos há conseguir esta vitória em nome do SENHOR JESUS CRISTO e continuará por todo o sempre a me guiar.

Ao meu anjo terreno: minha mãe, que sempre incentiva e instrui a seguir sempre o caminho certo para trilhar a minha vida.

A minha sobrinha, YASMIM DANTAS DA COSTA SOUSA pela força e carinho.

Aos meus irmãos, ASSISIANE, ASSISIVÂNIA, ARIADNA CRISTINA e ASSISIMEIRE, sempre estiveram comigo em todos os momentos me ajudando e dando forças.

As minhas tias, em especial, NITA PEREIRA E TEREZINHA.

A minha família, abençoada por Deus, que sempre estiveram presentes nos momentos, bons e ruins.

Ao meu professor, orientador e amigo João Marcelo Alves Macedo, por seu apoio e inspiração no amadurecimento dos nossos conhecimentos e conceitos que nos levaram a execução e conclusão deste trabalho.

Aos professores, desta instituição pelo conhecimento transmitido e pelo amadurecimento das ideias.

A nossa coordenadora querida Thainany de Freitas Rêgo

Aos funcionários da coordenação, pela atenção dedicada nos momentos difíceis.

## **DEDICATÓRIA**

**Dedico este trabalho primeiramente a Deus,  
autor de tudo.**

**A minha mãe, EVANGELMA DANTAS  
PEREIRA, que não mediu esforços para  
oferecer uma educação de qualidade,  
contribuindo para a minha formação,  
intelectual e social**

## RESUMO

A partir da análise da Lei de Responsabilidade Fiscal para a gestão pública verifica-se que o desequilíbrio fiscal, ou seja, os gastos superiores às receitas predominam na administração pública no Brasil até os dias de hoje. As consequências para a economia são bastante negativas, e, em alguns casos, têm impacto sobre mais de uma geração. Esta realidade leva as finanças públicas a uma situação que acaba por limitar o atendimento de necessidades fundamentais da população, como saúde, educação, moradia, saneamento, etc., com efeitos indesejáveis sobre sua parcela mais pobre, e que mais sofre com a ausência de investimentos governamentais nessas áreas. Nesse contexto, o presente trabalho faz uma análise da Lei de Responsabilidade Fiscal para a Gestão Pública e a apresenta como um instrumento para auxiliar os governantes a gerenciar os recursos públicos dentro de um marco de regras claras e precisas, aplicadas a todos os gestores de recursos públicos e em todas as esferas de governo, relativas à gestão da receita e da despesa públicas, ao endividamento e à gestão do patrimônio público. O trabalho também evidencia a importância e a nova postura assumida pelo contabilista diante as condições impostas por essa lei, através de pesquisas bibliográficas de vários autores. O objetivo da pesquisa é investigar os resultados obtidos com uma pesquisa de campo realizada entre os profissionais de contabilidade que atuam tanto no setor público quanto no setor privado, além daqueles que exercem a profissão contábil como profissional liberal. Para a realização da pesquisa se utilizou um questionário com perguntas objetivas e subjetivas relacionadas ao perfil dos entrevistados e sobre os objetivos da pesquisas. Verificou-se através dos resultados obtidos com a aplicação do questionário, o conhecimento que os mesmos tinham em relação a Lei de Responsabilidade Fiscal e evidenciou a nova postura do contabilista diante a implantação da LRF, além de abordar sobre as mudanças ocorridas em relação a prestação das contas públicas depois que a LRF entrou em vigor. Verificou-se também se a população fiscalizava os gastos públicos, bem como os pontos inovadores da LRF para as finanças públicas.

**Palavras Chave:** Lei de Responsabilidade Fiscal, Gestão pública. Contabilista.

## **ABSTRACT**

Starting from the Analysis of the Law of Fiscal Responsibility for the public administration is verified that the fiscal unbalance, in other words, the superior expenses to the incomes prevail in the public administration in Brazil until the days today. The consequences for the economy are plenty of negatives, and, in some cases, have impact on more than a generation. This reality takes the public finances to a situation that ends for limiting the service of fundamental needs of the population, as health, education, home, sanitation, etc., with undesirable effects on his/her poorer portion, and that more suffers with the absence of government investments in those areas. In that context, the present work makes an analysis of the Law of Fiscal Responsibility for the Public Administration and it introduces her/it as an instrument to aid the rulers inside to manage the public resources of a mark of clear and necessary, applied rules the all of the managers of public resources and in all of government's spheres, relative to the administration of the income and of the public expense, to the debt and the administration of the public patrimony. The work also evidences the importance and the new posture assumed by the accountant before the conditions imposed by that law, through several authors' bibliographical researches. The objective of the research is to investigate the results obtained with a field research accomplished among the accounting professionals that act in the public section and in the private section, besides those that exercise the accounting profession as liberal professional. For the accomplishment of the research a questionnaire was used with objective and subjective questions related to the interviewees' profile and on the objectives of the researches. It was verified through the results obtained with the application of the questionnaire, the knowledge that the same ones had in relation to Law of Fiscal Responsibility and it evidenced the new posture of the accountants before the implantation of LRF, besides approaching on the changes happened in relation to installment of the public bills after LRF went into effect. It was also verified if the population supervised the public expenses, as well as the innovative points of LRF for the public finances.

**Key words:** Law of Fiscal Responsibility, public Administration. Accountant.

## LISTA DE QUADRO

Quadro 1- Análise do Quadro Geral das Transgressões à LRF e Correspondentes Punições	34
--	----



## LISTA DE TABELA

Tabela 1 – Dados Sócio-demográficos dos participantes da pesquisa.....	51
--	----

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1- Conhecimento sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal.....	53
Gráfico 2- Se houve mudanças em relação à prestação das contas públicas após a implantação da LRF.....	53
Gráfico 3- A importância do profissional de contabilidade quando da utilização e aplicação da LRF.....	54
Gráfico 4 – Se o contabilista assumiu uma nova postura após a implantação da LRF.....	55
Gráfico 5 – Pontos inovadores da LRF para as finanças públicas de acordo com os entrevistados .....	56
Gráfico 6 – Se a população fiscaliza os gastos públicos ou se deixa guiar pela oposição e pela imprensa .....	57

## **LISTA DE SIGLAS**

**ADCT - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias**

**CF - Constituição Federal**

**CGF - Conselho de Gestão Fiscal**

**LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias**

**LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal**

**LOA - Lei Orçamentária Anual**

**PT - Partido dos Trabalhadores**

**PPA - Plano Plurianual**

**RCL - Receita Corrente Líquida**

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>14</b>
1.1 Problematização .....	15
1.2 Justificativa .....	16
1.3 Objetivos.....	16
1.3.1 Objetivo geral.....	16
1.3.2 Objetivos específicos .....	17
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....</b>	<b>18</b>
2.1 Surgimento da Lei de Responsabilidade Fiscal.....	18
2.1.1 Objetivos da Lei de Responsabilidade Fiscal .....	18
2.1.2 Processo de Planejamento da LRF para a Gestão Pública .....	20
2.1.3 Planejamento da Ação Governamental.....	21
2.1.4 Transparência e o Controle Fiscal na Gestão Pública conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal.....	24
2.2 Abordagem sobre as Normas para a Ação Fiscal, Sanções, Atribuições do Ministério da Fazenda e Punições Penais e Fiscais conforme a LRF. ....	27
2.2.1 Normas para a Ação Fiscal conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal.....	27
2.2.2 Sanções e Atribuições do Ministério da Fazenda segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal .....	29
2.2.3 Punições Decorrentes pelo não cumprimento à LRF .....	31
2.2.4 Punições Penais Aplicáveis às Transgressões à Lei de Responsabilidade Fiscal.....	31
2.2.5 Punições Fiscais Aplicáveis às Transgressões à Lei de Responsabilidade Fiscal .....	35
2.3 Nova Concepção de Gestão Pública a Luz da Lei de Responsabilidade Fiscal .....	37
2.4 A importância do Contabilista diante a Implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal	42
<b>3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....</b>	<b>45</b>
3.1 Quanto à abordagem do problema.....	47
3.2 Quanto aos Meios.....	47
3.3 Quanto aos Fins e ao Método utilizado .....	48
3.4 Instrumentos de Coleta de Dados .....	48

3.5 População e Amostra do Estudo .....	49
3.6 Análise dos Dados .....	49
<b>4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS.....</b>	<b>50</b>
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>58</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>60</b>
<b>APÊNDICE .....</b>	<b>62</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A Lei de Responsabilidade Fiscal se constitui um instrumento importante para organização e transparência na gestão pública. Ela atribuiu um valor especial ao Contabilista do setor público, reconhecendo, na atuação desse profissional, a importância da fidelidade e dignidade dos registros de dados e informações da dinâmica das finanças públicas, traduzidas pelas assentadas das partidas dobradas ao disciplinar-lhe os procedimentos de sua elaboração e divulgação, estabelecendo a forma e os prazos pertinentes.

Conforme Debus e Nascimento (2002), a Lei de Responsabilidade Fiscal é a lei complementar que, estabelece as normas orientadoras das finanças públicas no País. Ela objetiva aprimorar a responsabilidade na gestão fiscal dos recursos públicos, por meio da ação planejada e transparente que possibilite prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. Estão sujeitos à LRF os Poderes Executivo, Legislativo, inclusive Tribunais de Contas, e Judiciário, bem como o Ministério Público e os respectivos órgãos da administração direta, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes.

No que se refere às regras impostas pela LRF para a Ação Fiscal segundo Khair (2001), uma é a proibição da ação fiscal, que é o ato de estabelecer na lei orçamentária crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada; outra regra diz respeito a nulidade do ato fiscal, ou seja, estabelece na lei orçamentária orçamento para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no plano plurianual ou em lei que autorize a sua inclusão e a última regra, refere-se a obrigação de execução da determinação da lei, como sendo o não cumprimento da lei para a criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa, como também o não cumprimento da lei para a criação ou expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado e também exceder o limite da despesa total com pessoal, em cada período de apuração; entre outros.

De acordo com a Lei Complementar nº 131/2009, a LRF estabelece normas por meio de planejamento para uma gestão fiscal, a partir da Lei complementar 101/2000, em que estabelece novas funções, dentre elas, a disponibilização, em tempo real de informações minuciosas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e Municípios, para a Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e Lei Orçamentária Anual - LOA, visto que, a opinião pública deve estar presente na elaboração e discussão,

principalmente em audiências. Dessa forma, possibilitando maior transparência na gestão dos governos.

Sob esse ponto de vista, ao estabelecer normas de procedimento para o uso de recursos públicos, limitar despesas, definir regras para o cumprimento dos orçamentos, obrigar transparência das contas e prever sanções para os desvios de conduta, inclusive de ordem criminal, pode-se dizer que a LRF reforça a filosofia administrativa que exige o fim do descontrole de gastos, uma vez que, as consequência do mau uso do dinheiro público, o contribuinte e a população em geral.

### **1.1 Problematização**

Segundo Fortes (2006), a Lei Complementar n.º 101 denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) é uma importante ferramenta gerencial a serviço da administração pública, pois a mesma harmoniza e consolida muitos dos objetivos do processo de mudança do regime fiscal empreendido nas últimas décadas no Brasil. É consequência de um longo processo de evolução das instituições orçamentárias do País, que despertou na sociedade a percepção de que os gastos dos governos devem ser proporcionais ao que ele arrecada e deve administrar de forma responsável os recursos públicos, uma vez que são muito escassos.

Cita Piscitelli; Timbó; Rosa (2002) que, a partir da implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal, o contabilista assumiu uma nova postura e passou a ocupar novos espaços, uma vez que, anteriormente, a LRF era dominada pela falta de competência e de transparência de algumas unidades da federação. Diante disso, chegou a hora do profissional da área contábil mostrar que está preparado para fazer um trabalho sério, de responsabilidade em benefício do desenvolvimento político, social e econômico dos municípios. Visto que, em algumas unidades da federação, grande parte dos contabilistas esqueceram-se da contabilidade pública e com a implantação da LRF, é preciso que esses profissionais organizem essa contabilidade e seus controles internos administrativos, para que possam apresentar, de forma transparente, as contas públicas.

Nesse sentido, a problemática se constitui em saber: **Qual a nova postura do Contabilista após a implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal, que exerce papel no aprimoramento da gestão fiscal dos recursos públicos?**

## **1.2 Justificativa**

Comenta Castro (2001) que, sem dúvidas, a LRF atribuiu um valor especial à contabilidade ao reconhecer a importância das informações contábeis e disciplinar os procedimentos de sua elaboração e divulgação, estabelecendo a forma e os prazos referidos.

O profissional de contabilidade, pela característica de seu trabalho, traduz-se em um efetivo apoio e orientação ao gestor de recursos público por estar sempre em contato com a legislação e com as informações contábeis, tendo, por isso, as condições para relatar ao dirigente público os indicadores necessários a uma competente e segura decisão.

Portanto, para o contabilista, a Lei de Responsabilidade Fiscal amplia os campos de atuação e valoriza-o perante a administração pública e a sociedade, mesmo porque só o compromisso dos administradores públicos, com a estreita colaboração dos contabilistas fará com que os princípios da responsabilidade fiscal sejam cumpridos.

Nesse contexto, o interesse em abordar o tema: o Contabilista e a Lei de Responsabilidade Fiscal vieram a partir da curiosidade de saber quais as mudanças trazidas com a implantação dessa Lei que evidencia uma série de novos desafios tanto para os gestores quanto para os contabilistas públicos, pois a LRF oportuniza a participação da população que pode fiscalizar os órgãos públicos e aumenta a responsabilidade do contabilista que pode mostrar a capacidade do exercício da profissão com responsabilidade e competência. Além de saber como os governantes administram o dinheiro público e investem com responsabilidade nas áreas a ele destinadas, como também, saber se o uso indevido destes recursos há alguma punição ao descumprimento da Lei.

## **1.3 Objetivos**

### *1.3.1 Objetivo geral*

O trabalho tem como objetivo geral fazer um estudo no sentido de evidenciar a importância do contabilista frente à implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal que prescreve a transparência para a gestão pública.



### 1.3.2 *Objetivos específicos*

Os objetivos específicos deste trabalho são:

- Traçar o perfil dos contabilistas envolvidos na pesquisa;
- Abordar a origem da Lei de Responsabilidade Fiscal, objetivos e o processo de planejamento, fazendo referências sobre as normas, sanções e punições impostas ao não cumprimento da mesma;
- Apontar a importância do Contabilista após a implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, para a gestão pública;
- Verificar junto aos contadores seu conhecimento sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal;
- Identificar a nova postura do contabilista diante a implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Surgimento da Lei de Responsabilidade Fiscal

Segundo Debus e Nascimento (2002), a Lei de Responsabilidade Fiscal já foi implantada em diversos países. Ela é constituída de alguns princípios e normas, cuja validade tem sido demonstrada na prática e que objetivaram a correção de problemas semelhantes aos que afetam o setor público brasileiro, nas suas três esferas de governo.

De acordo com informações da CESPAM (2008), foram adotados modelos como:

O Fundo Monetário Internacional, organismo do qual o Brasil é Estado-membro, e que tem editado e difundido algumas normas de gestão pública em diversos países; a exemplo da Nova Zelândia, através do Fiscal Responsibility Act, de 1994; também o da Comunidade Econômica Européia, a partir do Tratado de Maastricht; como também o dos Estados Unidos, cujas normas de disciplina e controle de gastos do governo central levaram à edição do Budget Enforcement Act, aliado ao princípio de "accountability"<sup>1</sup>.

Além desses modelos citados, foram também adotados outros parâmetros para a elaboração da Lei de Responsabilidade Fiscal no Brasil, pois cada país tem seu estilo de finanças públicas.

Conforme Fortes (2006), a Lei de Responsabilidade Fiscal no Brasil caracteriza um marco em matéria de finanças públicas. Ela veio para provocar o início de uma mudança cultural na administração dos recursos públicos no país.

#### 2.1.1 Objetivo da Lei de Responsabilidade Fiscal

De acordo com Debus e Nascimento (2002), a Lei de Responsabilidade Fiscal refere-se à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, tem como função regulamentar a

---

<sup>1</sup> O termo *accountability* refere-se à adequação entre comportamento da polícia e objetivos da comunidade. Frequentemente é usado em circunstâncias que denotam responsabilidade social, imputabilidade, obrigações e prestação de contas. Na administração, a *accountability* é considerada um aspecto central da *governança*, tanto na esfera pública como na privada, como a controladoria ou contabilidade de custos. Reis, 1983.

Constituição Federal, na parte da Tributação e do Orçamento e estabelece as normas gerais de finanças públicas a serem observadas pelos governos Federal, Estadual e Municipal. A LRF atende à prescrição do artigo 163 da CF de 1988, que em sua redação diz que a Lei complementar disporá sobre as finanças públicas; dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo poder público; a concessão de garantias pelas entidades públicas; a emissão e resgate de títulos da dívida pública; a fiscalização das instituições financeiras; sobre as operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; como também, sobre a compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional. Apesar da LRF ter todas essas atribuições, Debus e Nascimento (2002,p. 12), cita que,

a Lei de Responsabilidade Fiscal não substitui nem revoga a Lei nº 4.320/64, que normatiza as finanças públicas no país há quase 40 anos. Embora a Constituição Federal tenha determinado a edição de uma nova lei complementar em substituição à 4.320, não é possível prever até quando o Congresso Nacional concluirá os seus trabalhos em relação ao projeto já existente (DEBUS E NASCIMENTO, 2002, p. 12).

Portanto, o objetivo da Lei de Responsabilidade Fiscal é também atender o que está descrito no artigo 169 da Constituição que determina o estabelecimento de limites para as despesas com pessoal ativo e inativo da União a partir da Lei Complementar. E, ainda atende o que dispõe o artigo 165 da Constituição, mais precisamente o inciso II do parágrafo 9º. Que dispõe: cabe à Lei Complementar estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para a instituição e funcionamento de Fundos (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988, p. 8).

A partir do seu artigo 68, a LRF vem atender à prescrição do artigo 250 da Carta Magna de 1988:

com o objetivo de assegurar recursos para o pagamento dos benefícios concedidos pelo regime geral de previdência social, em adição aos recursos de sua arrecadação, a União poderá constituir fundo integrado por bens, direitos e ativos de qualquer natureza, mediante lei, que disporá sobre a natureza e administração desse fundo (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988, p. 8).

Portanto, sua ação enxerga outro vício de constitucionalidade já que esse artigo prevê a criação do fundo mediante lei ordinária e não complementar, como é o caso da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Para Fortes (2006), constitui ainda objetivos da Lei de Responsabilidade Fiscal, a ação transparente, para prevenir riscos e corrigir desvios que podem afetar o equilíbrio das contas

públicas; cumprir as metas de resultados entre receita e despesas, bem como a compatibilidade entre os instrumentos de planejamento como sendo: o Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual.

### *2.1.2 Processo de Planejamento da Lei de Responsabilidade Fiscal para a Gestão Pública*

Conforme Monteiro (2004), o processo de planejamento na União, inicia-se a partir do Plano Plurianual. Nas demais entidades da Federação iniciam-se conforme a Constituição ou Lei Orgânica do Município. Em seguida obriga todos os entes da Federação às Leis de Diretrizes Orçamentárias e Orçamentos Anuais, na Lei Complementar de Responsabilidade Fiscal, nº 101 de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão e dá outras providências, portanto, a obrigatoriedade se estende também ao planejamento da correção eventual de desvios dos rumos inicialmente incluídos na projeção. Cada documento e processo estão vinculados ao formato originalmente planejado, ou legislado em diretrizes, para refletir sua consecução nos Relatórios Intermediários e na Prestação de Contas Anual.

Os Relatórios intermediários são feitos de dois em dois meses e também de quatro em quatro meses, podendo ser feito eventualmente de três em três meses, semestrais e anuais, todos tem o objetivo de mostrar os resultados, metas e objetivos, à demonstração de que as etapas previstas foram cumpridas e a demonstração de que não se acumulem impedimentos e desvios (MONTEIRO, 2004. p. 78).

Porém, relata Khair (2001), quando surgem desvios os próprios relatórios obrigam sua correção em prazo pré-fixado, caso contrário a administração não poderá ter continuidade, ou será tão prejudicada que evidencia notoriamente a ineficácia do titular, sujeitando-o a penalidades. Como instrumental da cobrança detalhada da gestão responsável e transparente, a lei prevê outros documentos legais, por cuja iniciativa é responsável o Presidente da República, no prazo de noventa dias a partir da publicação da lei.

De acordo com Monteiro (2004), além das instituições que atualmente monitoram a Lei de Responsabilidade Fiscal exercendo suas funções específicas de controle, um novo Conselho de Gestão Fiscal, a ser criado no âmbito nacional, com participação dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário com o intuito de padronizar documentos e oferecer assistência técnica na elaboração e divulgação de todos os relatórios por via Internet. Tam-

bém os organismos encarregados da fiscalização estão integrados ao sistema disciplinar de sanções implícitas e explícitas, cabendo obrigações claras a seus titulares.

Segundo Fortes (2006), a administração pública deve se prevalecer de todos esses instrumentos de planejamento e controle para ter uma gestão mais transparente.

Nesse sentido, no item a seguir será feita uma abordagem sobre os instrumentos responsáveis pelo planejamento da ação governamental.

### *2.1.3 Planejamento da Ação Governamental*

Segundo Khair (2001), o planejamento é a base inicial da Lei de Responsabilidade Fiscal e é constituído por três instrumentos, que já existiam, e foram aperfeiçoados os dois últimos: o Plano Plurianual; a Lei de Diretrizes Orçamentárias; e a Lei Orçamentária Anual.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) deve ser compatível com o com Plano Plurianual - PPA e a Lei Orçamentária Anual com a Lei de Diretrizes Orçamentárias e o PPA.

Ainda que a Lei de Responsabilidade Fiscal aumente os trabalhos dos Municípios na preparação desses instrumentos, ao fazê-lo, o governo facilita sua gestão orçamentária, dá mais transparência para a cidade e ordena as prioridades existentes no município.

Desse modo, explica Khair (2001), no momento em que é executado o orçamento e aprovado pela Câmara Municipal, o Poder Executivo ficará mais limitado no que se refere a mudanças nesse orçamento, tendo em vista ser obrigado a respeitar as novas regras estabelecidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal contidas nos três instrumentos de planejamento.

Sobre o primeiro instrumento de planejamento da Lei de Responsabilidade Fiscal denominado Plano Plurianual – PPA, Guedes (2001), comenta que o mesmo está previsto no Art. 165, inciso I, da Constituição Federal. Portanto, o Plano Plurianual tem a função de estabelecer as diretrizes, objetivos e metas da administração para as despesas de capital e outras delas decorrentes, dentro de um período de quatro anos, porém não se aplicam, nos estados e nem nos municípios, as disposições concernentes à regionalização, pois, conforme o que está escrito no parágrafo 7 do referido mandamento, são elas mais pertinentes ao PPA federal.

Explica Khair (Op. cit.), o objetivo visado pela a Constituição de 1988 era a diminuição das diferenças entre as regiões geográficas do País, sobre tudo a do Norte, Nordeste e Centro-Oeste, no que se referem às regiões Sul e Sudeste, consideradas mais desenvolvidas sob todos os aspectos e uma das formas idealizadas para alcançar esse objetivo foi através do investimento público, do qual o PPA vem a ser o instrumento encaminhador de recursos.

Portanto, cita Kair (2001, p. 125):

está escrito na Lei de Responsabilidade Fiscal, aprovado no Senado Federal, previa a antecipação, em cento e vinte dias do prazo para remessa da proposta do PPA ao Legislativo, contando ainda com a elaboração de um Anexo de Política Fiscal, destinado a demonstrar a compatibilidade dos objetivos e metas plurianuais inseridos no mesmo, com o resumo da política econômica nacional e de desenvolvimento social. Dessa forma, assegurava, pelo menos em tese, uma certa uniformidade de linhas de ação entre o governo federal, estadual e municipal de modo atingir o máximo de resultado nas ações desenvolvidas, sem muitas divergências de opiniões. No entanto, essa parte foi objeto de veto pelo Presidente da República, alegando que a exiguidade do prazo inviabilizaria o aperfeiçoamento metodológico do Plano Plurianual bem como a seleção mais criteriosa de programas e ações que o governo tinha como prioridade.

Entende-se, que o PPA se constitui como documento de mais alta hierarquia no sistema de planejamento de qualquer esfera pública, visto que, os demais planos e programas estão obrigados a concordar com as diretrizes, objetivos e metas estabelecidas nele estabelecido

A Lei de Diretrizes Orçamentárias tem como função básica orientar a elaboração dos orçamentos anuais, além de estabelecer as prioridades e metas da administração, no exercício financeiro seguintes.

Segundo Guedes (2001), A Lei de Responsabilidade Fiscal, a Lei de Diretrizes Orçamentárias recebe novas e importantes funções, sendo as mais importantes: dispor sobre o equilíbrio entre receitas e despesas; estabelecer critérios e formas de limitação de empenho, na ocorrência de arrecadação da receita inferior ao esperado, de modo a comprometer as metas de resultado primário e nominal previstas para o exercício; dispor sobre o controle de custos e avaliação dos resultados dos programas financiados pelo orçamento; disciplinar as transferências de recursos a entidades públicas e privadas; quantificar o resultado primário a ser obtido com vistas à redução do montante da dívida e das despesas com juros como também, estabelecer limitações à expansão de despesas obrigatórias de caráter continuado.

De acordo com a norma, a LDO deverá instituir os padrões necessários à alocação dos recursos no orçamento anual, de forma a garantir a realização das metas e objetivos contemplados no PPA. Trata-se, portanto, de instrumento que funciona como elo entre o

PPA e os orçamentos anuais, compatibilizando as diretrizes do Plano à estimativa das disponibilidades financeiras para determinado exercício.

Está no artigo 35, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, da Constituição Federal de 1988, o projeto de lei de diretrizes orçamentárias será encaminhado até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro (até meados de abril) e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa (final de junho). Esses prazos dizem respeito à União, prevalecendo para Estados, Distrito Federal e Municípios o que estiver disposto nas suas respectivas Constituições e Leis Orgânicas.

Complementa Debus e Nascimento (2002), além disso, a LDO estabelece regras gerais substantivas, traça as metas anuais e indica os rumos a serem seguidos e priorizados no decorrer do exercício financeiro, não se detendo em situações específicas ou individuais, próprias do orçamento. O seu papel consiste em ajustar as ações de Governo, previstas no PPA, às reais possibilidades de caixa.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias tem também o mérito de submeter à soberania popular a definição das prioridades para a aplicação dos recursos públicos. Anteriormente à vigência da atual Carta Magna, as prioridades do setor público eram definidas unilateralmente pelo Poder Executivo, sem trânsito pelo Parlamento.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, por sua vez, ampliou o papel e a importância da Lei de Diretrizes Orçamentárias 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.

De acordo com Debus e Nascimento (2002), a Lei Orçamentária Anual está ajustada com o Plano Plurianual e com a Lei de Diretrizes Orçamentárias e, sem prejuízo dos demonstrativos. Conforme a Lei nº 4.320/64 apud Debus e Nascimento (2002) está instituído que: conterà em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e as metas constantes do Anexo de Metas Fiscais; será acompanhado de demonstrativo do efeito regionalizado, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, sobre as receitas e despesas; também as respectivas medidas de compensação para renúncias de receita; e aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado; conterà também na LOA, reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na Receita Corrente Líquida - RCL, serão estabelecidos na LDO, destinada ao atendimento de passivos contingentes; riscos e eventos fiscais imprevistos.

Todavia, o refinanciamento da dívida pública constará, separadamente, na Lei Orçamentária e nas de crédito adicional, cuja atualização monetária do principal da dívida mobiliária refinanciada não poderá superar a variação do índice de preços previsto na LDO, ou em legislação específica. Contudo, o § 4º do art. 29 da LRF admite que o total do refinanciamento, ao final de cada exercício, também seja acrescido das operações de crédito autorizadas no orçamento e para este efeito realizado.

Segundo Debus e Nascimento (2002), deve-se lembrar que a Lei de Responsabilidade Fiscal está disciplinando, entre outros, o § 5, art. 165, da CF, segundo o qual o orçamento fiscal abrangerá os Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.

Nesse sentido, o orçamento de determinada entidade de direito público interno deve ser único, isto é, a entidade deve possuir apenas um orçamento e não mais que um para cada exercício financeiro, o qual conterá todas as suas receitas e despesas e outros recursos. Mas se essa entidade possuir uma autarquia pública, ainda que integre o orçamento consolidado e, portanto, seja aprovado pela lei, o orçamento dessa entidade autônoma durante a sua execução estará desligado administrativamente do orçamento da entidade, tendo sua própria unidade, sua universalidade e será anual.

#### *2.1.4 Transparência e o Controle Fiscal na Gestão Pública conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal*

De acordo com Monteiro (2004), a disciplina e responsabilidade incluem a transparência da gestão fiscal e relatórios sobre a implementação de cada fase da projeção original. Portanto a ação planejada e transparente significa que o planejamento e sua divulgação se tornam obrigatórios para a União pela norma constitucional para os estados e municípios e está sujeita a normas da respectiva Constituição ou Lei Orgânica do município.

A transparência da gestão fiscal se dá através da ampla divulgação, dos 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 inclusive em meios eletrônicos de acesso público.



Depois o Conselho ditará as Normas de Transparência da Gestão Fiscal e proverá as condições necessárias para a divulgação prevista. Enquanto não se completa a forma pela qual o Conselho forneça assistência técnica, é recomendável a cada titular de poder dos entes da Federação publicar seu plano de ação, se previsto em sua legislação, previsto na Constituição Federal como Plano Plurianual para a União. Seja qual for o formato da ação planejada, cada ente a publicará no jornal oficial, se houver, na internet, se puder, ou apegando-a em local público de maior circulação.

Segundo Monteiro (2004), estão incluídos também na Transparência da Gestão Fiscal o estímulo à participação popular em audiências públicas, obrigatórias na Comissão Mista de Planos e Orçamentos Públicos do Congresso, durante a elaboração de Planos, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Orçamentos. Também se caracteriza a participação do público, pelas audiências públicas previstas nas comissões temáticas do processo de planejamento e orçamento, durante a comprovação de realização das metas fiscais de cada quadrimestre, Além do Relatório de Gestão Fiscal, quadrimestral, é devido o Relatório Resumido da Execução Fiscal, bimestral, ambos são devidos à publicidade 30 dias após o vencimento do bimestre.

Outra instituição obrigada a apresentar, em reunião conjunta das comissões temáticas pertinentes no Congresso, a avaliação de cumprimento dos objetivos e metas das políticas monetária, creditícia e cambial e o impacto das mesmas sobre o custo fiscal expresso no art. 9º é o Banco Central. Esses relatórios são semestrais, mas há ainda, para o mesmo, a obrigatoriedade de demonstração, por balanços trimestrais, do impacto do custo fiscal das operações realizadas conforme a Lei de Diretrizes Orçamentárias relatando que:

é vedado ao titular de Poder ou órgão referido, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito (TONET, 2001, P. 41).

Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.

Segundo Khair (2001), característica marcante da Lei de Responsabilidade Fiscal é a obrigatoriedade da transparência do planejamento e da execução da gestão fiscal.

A Credibilidade de uma competente administração nas esferas públicas está centrada na boa interação entre governo e sociedade. Para os pequenos Municípios, essa interação é quase natural, pois a população conhece e tem mais fácil acesso ao prefeito e à sua equipe. Da mesma forma acontece com a Câmara Municipal, onde os vereadores devem exercer

seus mandatos em benefício da população para garantir a continuidade de suas carreiras políticas.

A ação mútua entre o Executivo e Legislativo com a sociedade poderá ser facilitada com a Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece maior transparência na ação governamental por meio da ampla divulgação das prestações de contas, dos relatórios de gestão e, especialmente, pelo incentivo à participação da sociedade. Afirma Khair (2001), as informações que estão explícitas nos relatórios exigidos, além de estabelecer parâmetros e metas para a administração pública, permitem avaliar com profundidade a gestão fiscal do Executivo e Legislativo.

Dessa forma, acrescenta Khair (2001), que o orçamento participativo é apenas um dos instrumentos da aproximação entre o governo e a sociedade, existindo variadas formas para propiciar essa interação, como a visita sistemática aos bairros para dialogar com a população, a criação de conselhos comunitários, a presença nos meios de comunicação local para informar e prestar contas dos atos de governo, a promoção de sondagens de opinião etc. A transparência será assegurada, também, mediante incentivo à participação popular e à realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, da lei de diretrizes orçamentárias e dos orçamentos.

As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos em geral e pelas instituições da sociedade.

Portanto, de acordo com Guedes (2001), à medida que se depreende, a transparência é muito mais do que um objetivo ou um princípio da gestão pública. Na verdade, ela decorre de uma obrigação, imposta aos governantes públicos, no sentido de não somente cumprir eficientemente suas missões, segundo os mandamentos constitucionais e legais, mas também de demonstrar a toda a sociedade, que o fizeram conforme o estabelecido nos orçamentos, nos relatórios gerenciais e nas suas prestações de contas, cujos resultados deverão ser submetidos à aprovação da sociedade.

Afirma Guedes (2001), que se trata de uma nova prática administrativa imposta pela Lei de Responsabilidade Fiscal, ensejando um processo de interação permanente entre os gestores e os cidadãos, portanto a transparência se inicia com uma ação do gestor, através da qual demonstra e comprova, periodicamente e com o maior detalhamento possível, o que foi realizado e quais os benefícios sociais decorrentes. À sociedade, a quem é direcionada a

comprovação dos resultados - cabe avaliar e aprovar ou exigir novos esclarecimentos ou até mudança de rumos na gestão.

Nesse sentido, espera-se que, em futuro próximo, a sedimentação da nova prática concorra para maior eficiência, eficácia e efetividade da gestão pública. De certo, cabe afirmar que as perspectivas são animadoras, porque, entre outras razões, a obrigatoriedade imposta aos gestores certamente os induzirá a despender esforços adicionais na escolha e na implementação das ações, sob pena de ter sua atuação reprovada pelos cidadãos.

No capítulo a seguir serão mostradas algumas normas para a ação fiscal, sanções e atribuições do Ministério da Fazenda como também punições penais e fiscais possíveis de serem praticadas pelas autoridades municipais, identificando para cada uma o que estabelece a Lei de Responsabilidade Fiscal, em termos de ação e punição fiscal e a pena prevista na legislação penal.

## **2.2 Abordagem sobre as Normas para a Ação Fiscal, Sanções, Atribuições do Ministério da Fazenda e Punições Penais e Fiscais conforme a LRF.**

### *2.2.1 Normas para a Ação Fiscal conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal*

A Lei de Responsabilidade Fiscal é composta por três tipos regras quanto à ação fiscal: a primeira é de proibição da ação fiscal; a segunda diz respeito à nulidade do ato fiscal; e a última refere-se à obrigação de execução da determinação da lei. Na maioria das vezes dos casos está contemplada na última regra.

Segundo Khair (2001), exemplos de regras de proibição da ação fiscal são a de consignar na lei orçamentária crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada; consignar na lei orçamentária dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no plano plurianual ou em lei que autorize a sua inclusão; não cumprir a lei para a criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa; não cumprir a lei para a criação ou expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado; também exceder o limite da despesa total com pessoal,

em cada período de apuração; dar aumento de despesa total com pessoal e ela atingir 95% do limite e utilizar recursos transferidos para outras finalidades

Para Khair (2001), constituem-se ainda regras, a realização da operação de crédito mesmo que seja sob a forma de novação, refinanciamento ou postergação de dívida contraída anteriormente; receber antecipado valores de empresa em que o Poder Público detenha, direta ou indiretamente, a maioria do capital social com direito a voto, salvo lucros e dividendos; contratar ou resgatar operação de antecipação de receita orçamentária em desacordo com a lei; contrair obrigação de despesa que não possa ser paga com recursos do mandato; aplicar a receita derivada da alienação de bens e direitos para o financiamento de despesa corrente, salvo se destinada por lei aos regimes de previdência social; ultrapassar até 2003, em percentual da receita corrente líquida, a despesa total com pessoal verificada no exercício imediatamente anterior, acrescida de até 10%, se esta for inferior ao limite da lei, assegurada a revisão geral anual, sempre na mesma data e sem distinção de índices; ultrapassar até 2003 o percentual das despesas com serviço de terceiros, ocorridas em 1999.

Já a regra referente à de nulidade do ato fiscal, responsável em dar aumento de despesa total com pessoal em desacordo com a lei; ordenar, autorizar ou executar ato que acarrete aumento de despesa total com pessoal nos 180 dias anteriores ao final do mandato ou legislatura; contratar operação de crédito, exceto quando relativa à dívida mobiliária ou à externa, que não atende às condições e limites estabelecidos em lei; ela também concede garantia acima dos limites fixados pelo Senado Federal; desapropriar imóvel urbano sem a prévia e justa indenização em dinheiro ou prévio depósito judicial do valor da indenização.

No tocante à regra de obrigação de execução da determinação da lei; é fazer a Lei de Diretrizes Orçamentárias de acordo com a lei; entregar a Lei de Diretrizes Orçamentárias no prazo; elaborar o projeto de lei orçamentária anual de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas da Lei de Responsabilidade Fiscal; conter no projeto de lei orçamentária o demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas fiscais; conter no projeto de lei orçamentária o demonstrativo do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de renúncia fiscal, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado; entregar a Lei Orçamentária Anual no prazo; estabelecer no prazo a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso; expedir ato determinando limitação de empenho e movimentação financeira, nos casos e condições estabelecidos em lei.

Faz parte ainda das regras de obrigação de execução segundo Khair (2001), demonstrar e avaliar no prazo o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre, em audiência pública; realizar a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todas as taxas e contribuições da sua competência; colocar à disposição no prazo os estudos e as estimativas das receitas para o exercício subsequente, inclusive da Receita Corrente Líquida, e as respectivas memórias de cálculo; desdobrar no prazo, as receitas previstas em metas bimestrais de arrecadação; efetuar a renúncia de receita, no caso dela decorrer da condição de compensação permanente de receita, antes de implementadas as medidas dessa compensação; receber transferência voluntária em desacordo com limite ou condição estabelecida em lei; realizar a transferência de recursos ao setor privado sem autorização por lei específica, sem atender às condições estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias e sem estar prevista no orçamento ou em seus créditos adicionais; expedir ato determinando limitação de empenho e movimentação financeira, nos casos e condições estabelecidos em lei.

### *2.2.2 Sanções e Atribuições do Ministério da Fazenda segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal*

Segundo Debus e Nascimento (2002), as sanções institucionais correspondem à interrupção de transferências voluntárias e a sua contratação realizadas pelo Governo Federal, ao impedimento de contratação de operações de crédito e à impossibilidade para a obtenção de garantias da União para a contratação de operações de crédito externo.

No que diz respeito ao controle das operações de crédito, o Banco Central é a instituição que vinha acompanhado a dívida pública brasileira, inclusive o volume de contratações de operações de crédito de Estados e municípios, porém segundo a Resolução nº 43, de 21 de dezembro de 2001, *apud* Debus e Nascimento (2002), este papel ficou na responsabilidade do Ministério da Fazenda, que por sua vez recebeu novas atribuições impostas pela Lei de responsabilidade Fiscal, tendo em vista o acompanhamento das finanças públicas em nível nacional.

Complementa Debus e Nascimento (2002), que estas atribuições estão nos textos dos artigos 31, parágrafo 4º que diz que o Ministério da Fazenda deve divulgar mensalmente a relação dos entes que tenham ultrapassado os limites das dívidas consolidada e mobiliária;

deve também o Ministério da Fazenda conforme o artigo 32, verificar o cumprimento dos limites e condições relativos à realização de operações de crédito de cada ente da Federação, inclusive das empresas por eles controladas, direta ou indiretamente. Estas funções estavam, no entanto delegadas ao Banco Central por portaria do Ministério da Fazenda e que passará, portanto a ser realizada pela Secretaria do Tesouro Nacional - SNT. O artigo 50 no parágrafo 2º relata a edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o Conselho de Gestão Fiscal. No artigo 51 da LRF deve promover a consolidação, nacional e por esfera de governo, ou seja, federal, estadual, Municipal das contas referentes ao exercício anterior e sua divulgação deve ser feita inclusiva por meios eletrônicos. E por fim, o artigo 61 fala dos títulos da dívida pública, que desde devidamente escriturados em sistema centralizado de liquidação e custódia, poderão ser oferecidos em caução para garantia de empréstimos, ou em outras transações previstas em lei, pelo seu valor econômico, assim definido pelo Ministério da Fazenda.

Segundo Debus e Nascimento (2002), outra atividade que a Lei de Responsabilidade Fiscal traz para o Ministério da Fazenda é a execução das chamadas sanções fiscais àqueles entes públicos que não estiverem cumprindo diversas normas da LRF. Estas punições fiscais correspondem à interrupção de transferências voluntárias e a sua contratação realizadas pelo Governo Federal, o impedimento para a contratação de operações de crédito e a impossibilidade para a obtenção de garantias da União para a contratação de operações de crédito externo.

Portanto, parafraseia Debus e Nascimento (2002) que as ações que poderão representar a aplicação de punições fiscais dizem respeito ao descumprimento do texto inserido nos artigos 11, que diz: não realizar a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os impostos da sua competência; artigo 23: deixar de ordenar ou de promover, na forma e nos prazos da lei, a execução de medida para a redução da despesa total com pessoal que houver excedido a repartição por Poder do Limite Máximo; artigo 31: estar acima do limite das dívidas consolidada ou mobiliária e operações de crédito dentro do limite de prazo; artigo 33: deixar de promover ou de ordenar o cancelamento, a amortização ou a constituição de reserva para anular os efeitos de operação de crédito realizada com inobservância de limite, condição ou montante estabelecido em lei; artigo 40: não ressarcir pagamento de dívida honrada pela União ou Estado; não liquidar totalmente a dívida que tiver sido honrada pela União ou por Estado, em decorrência de garantia prestada em operação de crédito; artigo 51: não remeter as contas ao Executivo da União até 30 de abril; artigo 52: não publicar o Relatório Resumido da Execução Orçamentária no prazo estabelecido; artigo 55: deixar de

divulgar ou de enviar ao Poder Legislativo e ao Tribunal de Contas o Relatório de Gestão Fiscal, nos prazos estabelecidos em lei; artigo 70: não se enquadrar no limite da despesa total com pessoal em até dois exercícios, caso em 1999 estiver acima desse limite, eliminando o excesso, gradualmente, à razão de, pelo menos, 50% ao ano, mediante a adoção das medidas previstas na lei.

### *2.2.3 Punições Decorrentes pelo não Cumprimento à Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF*

Algumas punições penais se referem aos atos de improbidade administrativa não representando transgressão à Lei de Responsabilidade Fiscal naquilo que se refere à obtenção de vantagem pessoal direta ou indireta ao agente público.

De acordo com Khair (2001), a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece um abrangente conjunto de novas regras que deverão ser cumpridas pelos administradores públicos e as leis penais, contra os crimes de responsabilidade fiscal, estabelecem outro conjunto, também amplo, de punições penais. Esses dois conjuntos não contemplam necessariamente as mesmas transgressões, havendo a necessidade de se procurar estabelecer a inter-relação entre eles.

### *2.2.4 Punições Penais Aplicáveis às Transgressões à Lei de Responsabilidade Fiscal*

Conforme Khair (2001), a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece regras de gestão fiscal sem considerações às questões de improbidade administrativa. Objetiva a Lei de Responsabilidade Fiscal o equilíbrio fiscal das contas públicas e as diversas obrigações de planejamento e controle da gestão fiscal. Assim, apenas uma parte da legislação penal existente poderá ser aplicada para punir as transgressões à Lei de Responsabilidade Fiscal.

Conforme a Lei 10.028/00 apud Khair (2001), no que diz respeito aos municípios, 20 possíveis crimes e respectivas punições, sendo oito acrescentados ao Código Penal, oito acrescentados ao Decreto-Lei 201/67 (que trata dos crimes de prefeitos e vereadores) e

quatro novos que são crimes que tiveram penalização abrandada de reclusão para multa, por decisão da Câmara Federal.

Além dos vinte crimes previstos na Lei 10.028/00, os artigos 1º e 4º do Decreto-Lei 201/67 apresentam uma relação de treze crimes passíveis de serem aplicados às transgressões à Lei de Responsabilidade Fiscal. Assim, tem-se um conjunto de trinta e três punições penais considerados como mais diretamente aplicáveis às transgressões à Lei de Responsabilidade Fiscal.

De acordo com Khair (2001), faz parte desse conjunto as punições acrescentadas pela Lei 10.028/00 ao Código Penal composta, sendo a mesma constituída de 8 crimes, ou seja, desrespeitar a lei para: contratação de operação de crédito. Pena-reclusão, de 1 a 2 anos; prevista no art. 359A; inscrição em restos a pagar. Essa é caracterizada de Pena - detenção, ou seja, será de 6 meses a 2 anos; mencionada no art.359B. Assunção de obrigação no último ano do mandato. Pena - reclusão, de 1 a 4 anos; (art.359C). Ordenação de despesa. Pena - reclusão, de 1 a 4 anos; (art. 359D). Prestação de garantia. Pena - detenção, de 3 meses a 1 ano; (art. 359E). Cancelamento de restos a pagar. Pena- detenção, de 6 meses a 2 anos; (art. 359F). Despesa com pessoal no último ano do mandato. Pena — reclusão, de 1 a 4 anos; (art. 359G). Oferta pública ou colocação de títulos no mercado. Pena - reclusão de 1 a 4 anos. (art. 359H).

Khair (2001) menciona as punições acrescentadas pela Lei 10.028/00 ao art. 13 do Decreto-Lei 201/67 composta também de oito crimes como sendo: Desrespeitar a lei para a: redução do montante da dívida consolidada; (inciso XVI) abertura de crédito; (inciso XVII); regularizar operação de crédito realizada irregularmente; (inciso XVIII); liquidação de ARO; (inciso XIX); realização de operação de crédito de dívida contraída anteriormente; (inciso XX); captação de recursos de tributo ou contribuição; (inciso XXI); destinação de recursos provenientes da emissão de títulos; (inciso XXII) e a realização ou recebimento de transferência voluntária, (inciso XXIII).

Nesse sentido, Khair (2001, 34), afirma que:

A condenação para esses crimes é a perda de cargo e a inabilitação, pelo prazo de 5 anos, para o exercício de cargo ou função pública, eletivo ou de nomeação, sem prejuízo da reparação civil do dano causado ao patrimônio público ou particular. Os crimes são punidos com a pena de detenção, de 3 meses a 3 anos (KHAIR, 2000:34).

Existem ainda quatro novas punições acrescentadas pelo artigo 5º da Lei 10.028/00 que concerne desrespeitar a lei para a divulgação do relatório de gestão fiscal; posta no inciso I; proposição da lei de diretrizes orçamentárias em relação às metas fiscais; estabelecidas no



inciso II; a expedição de ato determinando limitação de empenho; contida no inciso III e por fim, a redução da despesa total com pessoal, mencionada no inciso IV.

O autor afirma que a infração nesses quatro crimes tem têm punição com multa de 30% dos vencimentos anuais do agente que lhe der causa, sendo o pagamento da multa de sua responsabilidade pessoal. A infração será processada e julgada pelo Tribunal de Contas.

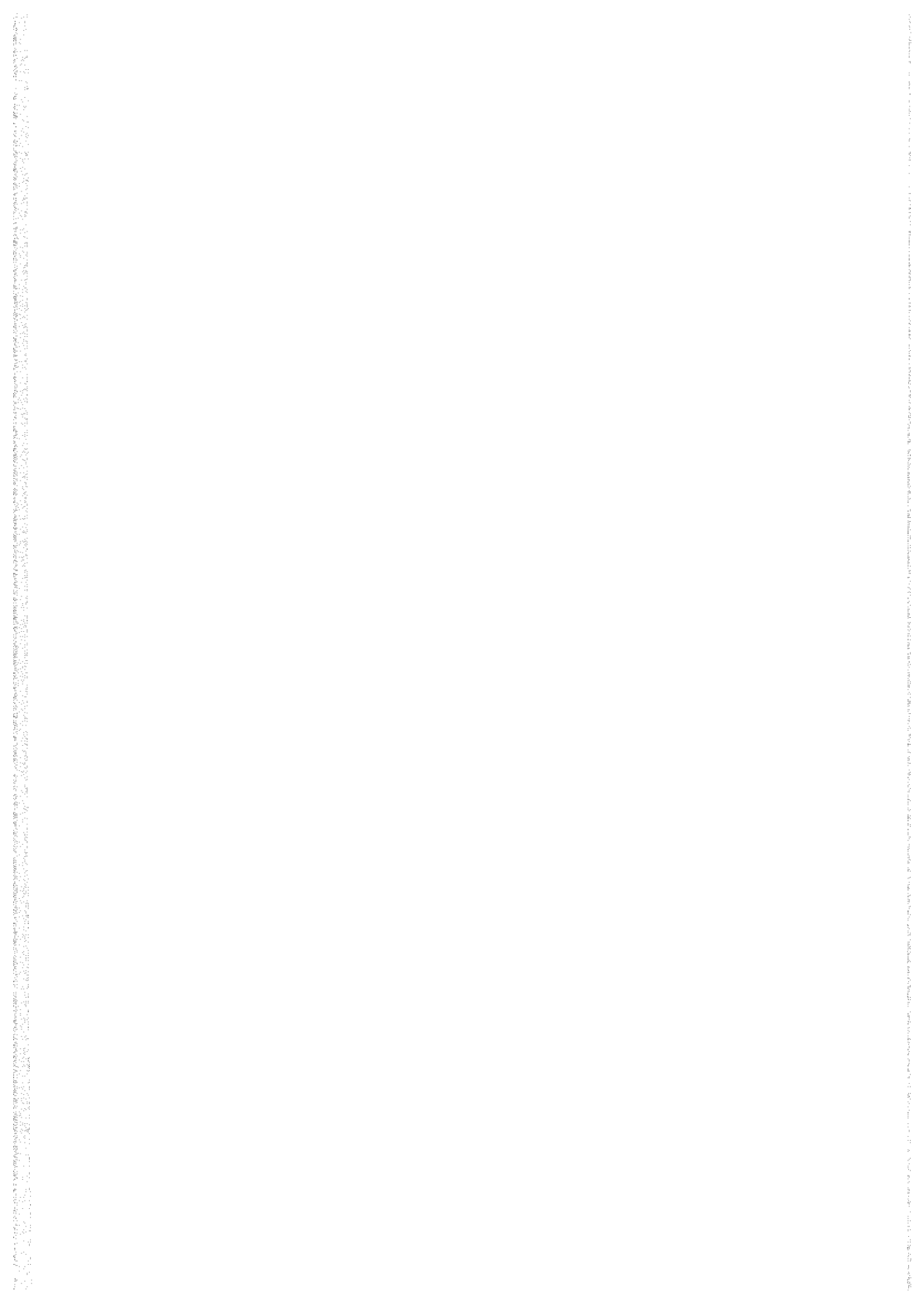
Já as punições provenientes do Artigo 1º do Decreto-Lei 201/67 constam de 9 crimes onde emprega recursos, em desacordo com sua destinação; como está no inciso IV que é ordenar, efetuar ou realizar despesas em desacordo com a lei ou normas; explícitas no inciso V; deixar de prestar contas nos prazos e condições estabelecidos; (inciso VI); deixar de prestar contas de recursos recebidos a qualquer título; (inciso VII); contrair empréstimo sem autorização da Câmara, ou em desacordo com a lei; (inciso VIII); conceder recursos sem autorização da Câmara, ou em desacordo com a lei; (inciso IX); como também, alienar ou onerar bens imóveis, ou rendas sem autorização da Câmara, ou em desacordo com a lei; (inciso X); nomear, admitir ou designar servidor, contra disposição de lei; (inciso XIII) e negar execução a lei ou deixar de cumprir ordem judicial, sem dar o motivo, incluso no inciso XIV.

É bem verdade segundo Khair (2001), que esses crimes são de responsabilidade dos Prefeitos, sujeitos ao julgamento do Poder Judiciário, independentemente do pronunciamento da Câmara Municipal. Se punidos, a detenção é de 3 meses a 3 anos, com a perda de cargo e a inabilitação, pelo prazo de 5 anos, para o exercício de cargo ou função pública, eletivo ou de nomeação, sem prejuízo da reparação civil do dano causado ao patrimônio público ou particular.

O autor ainda menciona as punições provenientes do artigo 4º do Decreto-Lei 201/67 constituído por 4 crimes. Como sendo: o retardamento da publicação ou deixar de publicar as leis e atos; (inciso IV); não apresentar à Câmara, no prazo e em forma regular, a proposta orçamentária; (inciso V); descumprir o orçamento aprovado; (inciso VI) e praticar, contra disposição de lei, ato de sua competência ou omitir-se na sua prática, (inciso VII).

Afirma Khair (2001) que esses crimes constituem infrações político-administrativas dos Prefeitos sujeitas ao julgamento pela Câmara Municipal e sancionadas com a cassação do mandato. Nesse caso,

a punição mais abrangente aplicável às transgressões à Lei de Responsabilidade Fiscal de obrigações de executar determinações da lei é a do inciso VII do Decreto-Lei 201/67, pois pune quem "Praticar, contra expressa disposição de lei, ato de sua competência ou omitir-se na sua prática (KHAIR, 2000:36).



No quadro a seguir estão distribuídas as transgressões na Lei de Responsabilidade Fiscal com seus respectivos instrumentos de punições.

**QUADRO 1: Análise do Quadro Geral das Transgressões à LRF e Correspondentes Punições**

ASSUNTO	TRANSGRESSÕES	LRF	PUNIÇÃO FISCAL	PUNIÇÃO PENAL
Transparência, Controle e Fiscalização	25		3	25
Planejamento	19	3		19
Operações de Crédito	10	6	1	10
Receita	8		1	8
Gestão Patrimonial	7	3		7
Despesa com Pessoal	6	5	1	6
Garantia	6	2	2	4
Dívida	5		2	4
Disposições Finais ou Transitórias	5	2	1	5
Despesas Criadas ou Expandidas	3	3		3
Transferência de Recursos ao Setor Privado	3	1		3
Restos a Pagar	2			2
Operação de Antecipação de Receita Orçamentária	2	2		2
Seguridade Social	1	1		1
Obrigação de Despesa no Final do Mandato	1	1		1
Empresas Controladas	1			1
<b>TOTAL</b>	<b>104</b>	<b>29</b>	<b>11</b>	<b>101</b>

Fonte: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – BNDES. 2000, p.37

O quadro 1 resume por assunto o número de transgressões possíveis à Lei de Responsabilidade Fiscal com as correspondentes restrições na lei e punições. Nota-se o maior peso que é atribuído à Transparência, Controle e Fiscalização e também ao Planejamento na Lei de Responsabilidade Fiscal, porém pouca restrição e punição fiscal às transgressões nesses assuntos. As restrições da Lei de Responsabilidade Fiscal são maiores para a contratação de operações de crédito e com despesas com pessoal.

Portanto, não existem punições fiscais para questões importantes como planejamento, gestão patrimonial, geração de despesas e para a contratação de obrigações de despesa sem contrapartida de recursos nos últimos 8 meses do mandato.

Ressalta do quadro supra que, das 104 possíveis transgressões à Lei de Responsabilidade Fiscal apenas 11 são punidas fiscalmente e apenas 29 são proibidas ou nulo o ato que as produz, ficando as demais 64 transgressões passíveis apenas de punição penal. Isso evidencia a importância dessa punição para o sucesso da efetivação da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Entre as 101 transgressões com punições penais tem-se 69 punidas pela cassação do mandato após julgamento da Câmara Municipal, 15 punidas com detenção ou reclusão, 10 punidas com detenção com inabilitação para função pública por 5 anos e 7 punidas com multa.

Isso evidencia a importância que irá adquirir o Legislativo futuramente, pois irá julgar as inúmeras transgressões passíveis de cassação do mandato do Prefeito previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Os dispositivos legais para enquadramento às transgressões fiscais são 25, sendo todos os 20 da Lei 10.028/00 e apenas cinco dos 13 possíveis de aplicação do Decreto-Lei 201/67. Isso se dá, pois, em diversos casos, dispositivos desta lei prevêem a mesma coisa que os do decreto-lei prevalecendo o primeiro sobre dispositivos semelhantes ou conflitantes do decreto-lei.

Segundo Khair (2001), a Lei 10.028/00 se aplica em apenas 30 casos de transgressão ficando os demais 71 casos passíveis de punição pelo Decreto-Lei 201/67 e dentro desses 71 casos 58 podem ser enquadrados no artigo 4º inciso VII que diz: ("Praticar, contra expressa disposição de lei, ato de sua competência ou omitir-se na sua prática."), 10 podem ser enquadrados no artigo 4º inciso V, deixar de apresentar à Câmara, no devido tempo, e em forma regular, a proposta orçamentária.

Assim, fica para um decreto-lei de 33 anos atrás a punição a ser aplicável em 70% dos casos de transgressão à Lei de Responsabilidade Fiscal o que evidencia a falta de um dispositivo na Lei 10.028/00 que apresente a abrangência do artigo 4º inciso VII do Decreto-Lei 201/67.

#### *2.2.5 Punições Fiscais Aplicáveis às Transgressões à Lei de Responsabilidade Fiscal*

Na visão de Khair (2001), as punições fiscais são a vedação de transferências voluntárias, de contratação de operações de crédito e de obtenção de garantia. Existem onze casos de transgressões previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal que levam a punição. Primeiro é de estar acima do limite das dívidas consolidada ou mobiliária e operações de crédito dentro do limite de prazo. Tem como punição a proibição de contratar operações de crédito e

deverá obter resultado primário para baixar a dívida ao limite; não ressarcir pagamento de dívida honrada pela União ou Estado.

É tido também como pena, não receber transferências constitucionais; não liquidar totalmente a dívida que tiver sido honrada pela União ou por Estado, em decorrência de garantia prestada em operação de crédito. Atribuído como pena à proibição de contratar operações de crédito; não realizar a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os impostos da sua competência. A punição é não receber transferências voluntárias; não remeter as contas ao Executivo da União até 30 de abril. Tem como punição, não receber transferências voluntárias e ser proibido de contratar operações de crédito; a não publicação do Relatório Resumido da Execução Orçamentária no prazo estabelecido. É punido com o não recebimento das transferências voluntárias e ficará proibido contratar operações de crédito; deixar de divulgar ou de enviar ao Poder Legislativo e ao Tribunal de Contas o Relatório de Gestão Fiscal, nos prazos estabelecidos em lei. Outra punição é o não receber transferências voluntárias e ser proibido de contratar operações de crédito; deixar de ordenar ou de promover, na forma e nos prazos da lei, a execução de medida para a redução da despesa total com pessoal que houver excedido a repartição por Poder do limite máximo.

A punição é não receber transferências voluntárias é proibido contratar operações de crédito e obter garantia; deixar de promover ou de ordenar o cancelamento, a amortização ou a constituição de reserva para anular os efeitos de operação de crédito realizada com inobservância de limite, condição ou montante estabelecido em lei. Punição: não receber transferências voluntárias, proibido contratar operações de crédito e obter garantia; como também não se enquadrar no limite da despesa total com pessoal em até dois exercícios, caso em 1999 estiver acima desse limite, eliminando o excesso, gradualmente, à razão de, pelo menos, 50% ao ano, mediante a adoção das medidas previstas na lei. Punição: não receber transferências voluntárias, proibido contratar operações de crédito e obter garantia; estar acima do limite das dívidas consolidada ou mobiliária e operações de crédito além do limite de prazo. Punição: não receber transferências voluntárias, proibido contratar operações de crédito e deverá obter resultado primário para baixar a dívida ao limite.

Após delinear a Lei de Responsabilidade Fiscal no que concerne sua aplicabilidade, no capítulo a seguir será mostrado algumas concepções relacionadas a nova maneira de fazer uma administração pública com seriedade, responsabilidade e transparência.

### **2.3. Nova Concepção de Gestão Pública à Luz da Lei de Responsabilidade Fiscal**

Desde o início da década de 80, o Brasil vive um processo de mudança cultural, que é resultado de profundas transformações ocorridas em quase todas as esferas da vida pública do país.

O Brasil da convivência com o clientelismo, com o populismo e com a herança do patrimonialismo mudou. Atualmente, num regime democrático, é quase inconcebível que um governante decida arbitrariamente seus gastos, sem a participação efetiva do Legislativo e da sociedade, e na ausência de mecanismos de controle das contas públicas.

De acordo com Tavares (1999), com a implantação da LRF, além do estabelecimento de princípios e normas para separar cada vez mais a coisa pública da privada, há mecanismos de controle e de transparência fiscal que garantem o caráter permanente dessa nova forma do Estado se relacionar com a sociedade.

A irresponsabilidade fiscal hoje, em qualquer nível de governo, resultará posteriormente em mais impostos, menos investimentos, além de contribuir para o aumento da inflação, imposto que penaliza, sobretudo, os indivíduos que vivem à margem da sociedade, ou seja, os mais pobres. Pode-se também dizer que a mudança cultural promovida pela LRF já foi verificada ao longo de sua tramitação e posterior aprovação pelo Congresso Nacional em um prazo surpreendentemente curto, devido a sua complexidade.

A sociedade teve uma ativa participação através de consultas públicas à Internet, onde, naquela oportunidade, foram registrados mais de 5.000 acessos. A participação da sociedade se deu através do envio de opiniões e sugestões que foram incorporadas ao texto final da Lei.

A Lei de Responsabilidade Fiscal também veio fundir conceitos como gestão fiscal responsável que está assentado em três pilares: o planejamento a transparência e o controle das contas públicas e responsabilidade social que se refere à nova consciência do povo em relação à cobrança da ação ética e transparente dos governantes ao tato com o dinheiro público. Com a LRF, a discussão sobre gastos públicos passa a ser principalmente qualitativa e não apenas quantitativa. Para a sociedade, o bom governante não deverá apenas cumprir a Lei, que é o pressuposto básico. O diferencial agora se dará na qualidade da gestão do gasto público.

Conforme explicita Peres (1999) julga-se necessária à criação de uma rede de informações que permita a comunicação e a agilidade de processos entre os diversos segmentos da sociedade como um todo com o objetivo de facilitar o cumprimento da Lei e marcar o seu papel na sociedade, promovendo uma melhoria gerencial em cada órgão envolvido.

Para o cumprimento desse propósito, estão empenhados vários órgãos, sendo: dos Ministérios do Planejamento e Fazenda, o Banco Central, o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), a Caixa Econômica Federal, os Governos Estaduais e Municipais, os Tribunais de Contas de Estados e de Municípios, bem como o Tribunal de Contas da União.

No entanto, antes não tinha engajamento dos Tribunais de Contas nesse sistema. Dessa forma só reforça a percepção de que toda a sociedade, através de seus vários segmentos, deseja que a Lei seja obedecida.

Além do relacionamento entre os indivíduos envolvidos em sua aplicação e fiscalização, a mudança de cultura também se reflete no trabalho de entidades de classe e das organizações não governamentais. Agora, engajadas em um mesmo propósito, facilitam a compreensão e a aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal, especialmente nos pequenos municípios.

Existem ainda outras iniciativas previstas no artigo 64 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que prevê, entre outros, a prestação de assistência técnica por parte da União aos municípios para cumprimento da Lei através do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG), em parceria com o Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social e a Escola de Administração Fazendária (ESAF), do Ministério da Fazenda, que estará implementando um Programa Nacional de Treinamento, destinado aos municípios de todo o país. Esse programa compreende basicamente a organização de cursos para os técnicos das prefeituras municipais, com o objetivo de aprofundar o conhecimento da LRF e uniformizar o entendimento de seus princípios. Além da capacitação e desenvolvimento de recursos humanos, o Programa de Treinamento também consiste na transferência de tecnologia, bem como no apoio à divulgação dos instrumentos de transparência da gestão fiscal, previstos na Lei, em meio eletrônico de amplo acesso público.

Na visão de Peres (1999), a implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal é um grande desafio para a sociedade e não foi concebida em nome dos interesses políticos ou ideológicos. Seus princípios garantem, sobretudo, o respeito aos direitos do cidadão, do contribuinte, do povo em geral, portanto o respeito aos princípios contidos na LRF são benéficos a qualquer governo democrático, independentemente do perfil ideológico.

Ressalta ainda Peres (1999), depois que a Lei de Responsabilidade Fiscal foi aprovada e colocada em prática, teve como resultado a Aprovação da Resolução com proposta de limites globais para o montante da dívida consolidada da União, estados e municípios; teve a elaboração e encaminhamento ao congresso Nacional do Projeto de Lei de criação do Conselho de Gestão Fiscal conforme o art. 67 da Constituição Federal. Baseado no artigo 35 da CF a LRF permitiu a discussão e encaminhamento de solução para os fundos de desenvolvimento de municípios, impedidos de operar em função da vedação contida nesse artigo, como também a discussão e adoção de medidas administrativas com vistas ao registro eletrônico das dívidas públicas internas e externas e a discussão e consulta às áreas jurídicas da questão relativas aos fundos de avais, constituído com recursos públicos, com emissão de parecer conclusivo e ainda a revisão e adaptação às disposições da LRF dos atos que tratam das transferências voluntárias seguida da avaliação da situação financeira e atuarial dos regimes de previdência dos servidores públicos; edição de atos que estabelecem modelos para os Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária e de Gestão Fiscal para três esferas, União, Estados e Municípios expostos no art. 50, §2º da CF e por fim a edição de ato que dispõe sobre a consolidação das contas dos municípios e que:

não há dúvida de que a LRF é um dos mais poderosos instrumentos de mudança cultural e institucional no trato do dinheiro público criado o Brasil. Ela é uma aliada para a melhoria da gestão fiscal, ao combinar regras claras, limites aos gastos com pessoal e ao endividamento, com a transparência na prestação de contas e sanções pelo não cumprimento às suas normas (Peres, 1999:56).

Portanto, é fundamental situar a LRF em um contexto amplo de reforma estrutural ao impor disciplina fiscal às três esferas de governo e aos três Poderes, tendo como objetivo maior dar as condições para o País equilibrar ou melhorar seu quadro macroeconômico.

Tão importantes quanto a própria LRF, são as iniciativas de natureza institucional que permitiram sua elaboração e finalmente sua aprovação pelo Congresso Nacional. Essas reformas institucionais no âmbito fiscal implementadas desde 1994 e 1995 incluíram na implementação a renegociação de dívidas entre os estados, alguns municípios e a União, a adoção de limites para despesas com pessoal em relação à capacidade de geração de receitas do ente Federativo, entre outras. Essas iniciativas, somadas à LRF, bem como medidas preparatórias pra sua posterior entrada em vigor, podem ser consideradas reformas de fortalecimento da responsabilidade fiscal.

Com a aprovação da LRF, o foco das iniciativas deixou de ser o desenho de normas e legislação de responsabilidade fiscal para se tornar sua efetiva implementação. Ainda é recente avaliar os impactos precisos da LRF em termos subnacionais, o que se nota é uma significativa capacidade de reação dos governos após terem sido submetidos a ela.



Ainda que haja um considerável grau de heterogeneidade de dados disponíveis por parte dos governos subnacionais em meio eletrônico a respeito de suas contas públicas, bem como o cumprimento da LRF, um grande esforço de padronização de dados e informações vem sendo implementadas pelo governo federal, pelos Tribunais de Contas e pelos governos estaduais.

Uma agenda de trabalho para a implementação da LRF não pode deixar de contemplar a criação de uma rede de informações consistentes e sistematizadas, permitindo acesso às informações fiscais dos governos subnacionais e a avaliação do cumprimento da LRF pelos órgãos de fiscalização da Lei e pela sociedade. Além disso, uma avaliação cuidadosa dos impactos da implementação da LRF também deve ser empreendida em todos os níveis de governo.

Segundo Tavares (1999), a Lei de Responsabilidade Fiscal fez o país ter que se conhecer e se apresentar melhor para a sociedade, fez também com que os governantes prestassem contas dos recursos que a sociedade colocou a sua confiança disposição, os tornaram responsáveis por entender e explicar como é gasto o dinheiro público, criou mecanismos de punição para quem não for responsável fiscalmente. Essa oportunidade não pode ser desperdiçada.

Por tudo isso, o Brasil é um país que já se destaca em relação a muitos outros, ao encorajar o planejamento fiscal de longo prazo e a gestão fiscal com responsabilidade, transparência e consistência.

Na realidade o que se espera é que a responsabilidade fiscal não mude e sobreviva a falta de visão estratégica de algumas autoridades. Afinal, ainda há tempo e disposição para entender que responsabilidade fiscal vai muito além do ajuste fiscal imediatista. É um novo regime. Portanto uma nova cultura.

Para Tavares (1999), na sua origem, a LRF é fruto direto da Reforma Administrativa (Emenda Constitucional nº 19, de 4.6.1998), anterior a crise externa e ao acordo com o FMI. Durante a tramitação na Câmara, foi introduzida emenda parlamentar determinando que o Presidente enviasse ao Congresso, em seis meses, um projeto de lei complementar para disciplinar o art. 163 da Constituição, que remetia a regulação das finanças públicas e do endividamento público a uma lei complementar. Assim, ao contrário do que diziam os críticos, a LRF foi fruto de gestação e criação genuinamente brasileiras, e não foi idealizada ou imposta pelo FMI ou qualquer organismo internacional – aliás, técnicos do Fundo chegaram a criticar o anteprojeto preparado pelo Executivo, por mesclar princípios com

regras, compreender matérias muito diversas e não definirem clara e objetivamente a meta fiscal necessária ao ajuste.

O projeto de LRF foi concebido para mudar o regime fiscal, abandonando-se a prática de recorrentes pacotes tributários de fins de ano, para patrocinar uma visão abrangente e intertemporal da realidade fiscal.

A tramitação do projeto de LRF foi peculiar. A começar, porque, pela primeira vez, uma importante matéria fiscal foi submetida pelo governo federal à consulta pública em dezembro de 1998 antes do envio ao Congresso.

Foram colhidas mais de cinco mil sugestões através da internet e, especialmente, dezenas de pleitos de autoridades estaduais e municipais em reuniões públicas constituindo um caso marcante da mudança na chamada Lei Camata, para fixar por Poder o limite de gastos com pessoal, defendido por muitos governos, em especial aqueles que faziam oposição ao governo federal. Este processo amplo de debates também assegurou ao projeto, desde antes de seu envio ao Congresso, um amplo apoio dos formadores de opinião e da mídia.

Nessa ocasião os fatos acima explicam em parte a razão da boa receptividade da lei no Congresso, a ponto de ser aprovada em apenas nove meses na Câmara, com quorum de emenda constitucional, o mesmo se repetindo no Senado apenas a emenda regulando a aplicação compulsória de recursos tributários no sistema único de saúde teve uma aprovação no Congresso Nacional por quorum superior a LRF no ano de 2000.

Apesar disso, afirma Tavares (1999), muitos estavam descrentes inicialmente de que o próprio projeto do governo fosse aprovado pelo Congresso e, depois do sucesso, na implantação da lei. É importante chamar atenção para o fato de que o Congresso, embora tenha preservado todos os princípios propostos pelo Executivo, promoveu expressivas mudanças na estruturação da lei e em sua técnica redacional, bem como incluiu importantes alterações que acentuaram ainda mais a austeridade fiscal do projeto; caso marcante das novas normas sobre a receita inclusive para explicitar e dificultar suas renúncias e sobre o Banco Central, separando as políticas fiscais e monetárias. Além de aperfeiçoar a forma e o conteúdo, o fato de a comissão especial da Câmara ter alterado muitos dispositivos do projeto do Executivo, aumentou a adesão política dos parlamentares; mais uma vez, isso passou despercebido para aqueles que achavam que pouco depois o Congresso mudaria a lei.

O alcance da mudança promovida nas políticas e práticas fiscais e a plena implantação de todas as normas da nova gestão fiscal ainda se farão notar por muitos anos. Duas

curiosidades sobre a transição da LRF: primeiro, não se adotou uma sistemática geral de transição; segundo, a grande maioria das regras era de caráter auto-aplicável e não dependiam de regulamentação posterior.

A regulamentação posterior da LRF foi reduzida a dois casos o primeiro limites da dívida e Conselho de Gestão Fiscal, nenhum deles dependendo da decisão exclusiva do Executivo. Por ser uma lei de caráter nacional, ou seja, aplicada a todas as esferas de governo e todos os poderes, vale ressaltar que os congressistas adotaram como princípio básico de trabalho deixar qualquer providência que interferisse nos rumos da LRF ao critério exclusivo do Governo Federal.

Conforme Tavares (1999), a LRF atuou no sentido exatamente inverso: de fortalecer o federalismo e promover um salto em sua evolução, para um estágio de plena maturidade. Isto pode ser resumido na idéia de que cada governo estadual e municipal passa a ser o único responsável por seus atos, cabendo apenas à população de sua jurisdição responder pelos seus eventuais acertos ou erros. A lei inovou ao criar um conceito de Ente da Federação, que permitiu tratamento isonômico desde o Governo Federal até ao menor estado e a menor prefeitura do país nesse caso, todos submetidos às mesmas normas, limites e condições. Duas outras relevantes medidas para uma autêntica Federação dizem respeito primeiramente, atribuir à LDO de cada estado e prefeitura competência para fixar sua meta fiscal que de certa forma, nada impede que o resultado almejado seja um déficit, desde que o ente tenha capacidade de se endividar e encontre quem o financie; segundo, vedar que um governo financie ou refinance outro governo, que um banco estatal empreste a seu controlador e que qualquer banco estatal financie despesas correntes.

Por último, de acordo com Tavares (1999), vale mencionar a suposta contradição entre responsabilidade fiscal e social. Ela só existiria se fosse possível empreender gastos sociais com base em boas intenções e não com recursos financeiros. Paradoxalmente, os que advogam uma lei nacional regulando a dita responsabilidade social são os que se intitulam arautos do federalismo e da autonomia subnacional, quando, na prática, se tal lei fosse exeqüível, teria que condicionar e tolher a forma de atuação dos estados e municípios, que centralizam quase todas as ações e gastos sociais do País (com a exceção da previdência social), ainda que muitas vezes com financiamento federal. E isso tudo como se já não existisse uma série de vinculações de recursos públicos, inclusive inscritas na Constituição Federal e suas congêneres. Por outro lado, prever que a LDO de cada governo especifique metas de ações sociais, se ao menos não violenta os preceitos federativos, por outro lado, não representa nenhuma novidade para os casos - como há anos já ocorre com a União -

em que as leis de diretrizes já especificam quais são os programas prioritários e, ao menos para estes, o custo unitário de referência e as metas perseguidas.

Cita o mesmo autor, é óbvio que nada é perfeito e sempre caberão aperfeiçoamentos e correções, porém, ainda parece cedo para se chegar a tal ponto, uma vez que nem toda transição foi completada, inclusive porque ainda falta criar o único órgão regulamentador previsto na lei no caso o Conselho de Gestão Fiscal- CGF, a ser formado por representantes, não apenas das três esferas de governo, como também de cada um de seus Poderes. Enquanto, no governo federal, o PT não deu qualquer prioridade para o projeto. sequer definiu se continua levantando sua antiga idéia de transformar o CGF em órgão auxiliar do Legislativo. Em conclusão, numa perspectiva de conjuntura econômica externa adversa, e diante de um cenário fiscal interno que exige conciliar, de um lado, uma restrição a novos aumentos na carga tributária, principalmente a federal, que já se elevou a um patamar sem precedentes históricos e entre economias emergentes, e, de outro, uma pressão por manter e até elevar gastos públicos, especialmente em ensino, seguridade e segurança pública, infere-se que o grande desafio num passo seguinte à Lei de Responsabilidade Fiscal é promover um choque sem precedentes na melhoria da produtividade do gasto público. O futuro deverá ser movido por uma obsessão para os próximos administradores públicos, particularmente na esfera federal: prestar mais e melhores serviços públicos consumindo os mesmos, ou, o ideal, menos recursos públicos.

Segundo Tavares (1999), se a modernização da gestão joga um papel chave para a futura política fiscal, melhor ainda que o passado recente do Brasil fosse pouco de teoria e de quase nenhum marketing, mas sim de muitas ações, bem sucedidas e reconhecidas no exterior: desde o caso pioneiro da entrega de declaração de imposto de renda através da Internet, passando pela votação em urna eletrônica, e chegando até aos sistemas de compras governamentais.

É nessa ótica que a Lei de Responsabilidade Fiscal é uma peça legal com poucos paralelos em outros países e, mais importante do que a lei, todavia, vem sendo a mudança de mentalidade que viabilizou sua aprovação com amplo apoio da opinião pública e do Congresso. Não resta dúvida que a LRF representa mais que uma simples lei tratando de finanças públicas, entre tantas outras leis brasileiras.

É bem verdade que mudanças sociais significativas não ocorrem usualmente de forma repentina nem como consequência de um único movimento ou ato. Assim, a cultura da gestão responsável dos recursos públicos no Brasil ainda está longe de ser uma conquista completa e acabada.

A gestão pública deverá ser levada além da austeridade fiscal, que é agora obrigatória, sob pena de se descumprir a lei. O País já possui experiências concretas e bem sucedidas, tanto de reequilíbrio das contas públicas como de modernização da gestão, inclusive com reconhecimento internacional, que devem ser disseminadas e fomentadas. Maior transparência fiscal, controle social e produtividade do gasto passarão pelo aproveitamento intensivo das novas e amplas oportunidades abertas pelas tecnologias de informação e comunicação.

No item a seguir será mostrada a importância do profissional contábil após a implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.

#### **2.4 A Importância do Contabilista diante a Implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal**

De acordo com Teixeira (1993), o grande desafio do contabilista público e do futuro contabilista no início do século XXI é saber lidar com sua responsabilidade fiscal e social perante o mercado consumidor de informações, cada dia mais exigente e analítico. O contabilista, como parte da engrenagem do sistema de controle público, tem de conjugar o processo de controle institucional com o controle social, para cumprimento de suas obrigações profissionais e atendimento dos diversos atores sociais, dentre eles, as entidades fiscalizadoras internas e externas e segmentos organizados da sociedade civil. O trabalho do contabilista se por um lado ganha evidência com os novos mecanismos de controle físico e financeiro nos entes públicos, tomando peça fundamental nos atos praticados no setor público, por outro lado cria responsabilidade acentuada para aquele que vier a exercer o cargo ou prestar serviços e consultoria contábil. Esta constatação tem como base a magnitude das prestações de contas parciais impostas pela lei de responsabilidade fiscal.

Afirma Amat (1994), com o surgimento da Lei de Responsabilidade Fiscal nas prefeituras municipais, a figura do contabilista passou a ocupar novos espaços, antes reservados à falta de competência e de transparência de algumas prefeituras. É preciso dessa forma que o profissional da área contábil mostre que está preparado para fazer um trabalho sério, digno em benefício do desenvolvimento político, social e econômico de município.

Para Amat (1994), como a contabilidade é a ciência que existe para produzir informações sobre atos e os fatos da administração, inclusive da administração pública, se há compromisso de transparência, há necessidade de controle por meio de registros corretos e eficazes. Nos municípios, grande parte dos contabilistas esqueceram-se da contabilidade pública e agora eles precisam organizar a contabilidade – e seus controles internos administrativos – para que possam apresentar, de forma transparente, as contas públicas.

É preciso que além da contabilidade se repense a Auditoria Governamental a fim de que ela tenha mais efetividade. Porque não basta dar transparência à sociedade, pois existem administradores que não o sabem fazer e, também, os que sabem fazer errado, resultando em divulgação de dados incorretos, devido à incompetência ou má-fé. A auditoria precisa atuar, validando e dando uma credibilidade aos dados entes, responsabilizando-se, portanto, por controlar a qualidade da informação.

De acordo com Amat (1994), os custos é outra área totalmente esquecida na administração Pública. Na união, foi criada uma sistemática de consolidação de gastos do Governo federal por ação do governo, mas isso ainda não se configura como gerenciamento de custos. Mas, há a consciência de que se é necessário ampliar a eficiência do gasto, melhorando os resultados das ações de governo, há que se conhecer mais sobre os custos. A tomada de decisão de um administrador, em relação ao gerenciamento dos gastos públicos, não pode mais prescindir de informações sobre custos de produtos, processos, ações ou programas de Governo. Precisamos de custos-padrão a serem observados nos contratos ou projetos nacionais e de sistemas de custos, tanto na administração direta quanto na indireta, indicando o custo de produtos e de atividades desenvolvidas. Obviamente, essas informações devem ser vistas como auxiliares na tomada de decisão e não como os únicos parâmetros, pois a dimensão dos bens públicos ou semipúblicos é bem mais abrangente.

Parafraseia Amat (1994), a partir de 4 de maio de 2000, com a posse de novos prefeitos, contabilistas e profissionais da área de contabilidade passaram a ter mais importância e a ocupar novos espaços, quando anteriormente dava lugar à falta de competência de algumas prefeituras, estados e até do Governo Federal.

O CFC foi a primeira entidade a compreender o espírito de renovação e modernidade da LRF e deu um salto à frente, quando editou um guia contábil de fácil compreensão, para que todos os novos prefeitos pudessem aplicar corretamente a nova lei. Com isso, os prefeitos começaram a trabalhar em parceria com os contabilistas, tendo como resultado a transparência das demonstrações contábeis do município.

De acordo com Khair (2000), o papel do contabilista atual, à luz da lei de responsabilidade fiscal, cabe o de coordenador da prestação de contas, em diversos atos praticados na gestão pública, visto que o grau analítico e físico das informações exigidas pela legislação extrapola o conteúdo dos demonstrativos contábeis gerados nos setores de inspetorias de finanças. Isso diz respeito a futuras exigibilidades que podem impactar negativamente nas metas fiscais, podendo ser gerado esse passivo contingente nos mais diversos órgãos setoriais do governo e as medidas visando reverter essa situação também dependem de formulação fora do raio de ação da contabilidade;

Percebe-se a necessidade de envolvimento de gestores da administração tributária detentores de informações físicas da política tributária e os agentes formuladores da política fiscal. Esses técnicos auxiliarão na elaboração e prestação de contas periódicas, a partir do exercício de 2000.

Segundo Khair (2000), o profissional de contabilidade, por determinação do volume de informações a ser disponibilizado, a título de demonstrações gerenciais, legais e de prestação de contas tem de fazer uso dos meios eletrônicos de divulgação, como também instituir mecanismos de conciliação das informações geradas pelos demais órgãos para fins de consistência técnica dos demonstrativos publicados.

Para Azevedo e Prates (1991), ao contabilista é atribuída a responsabilidade social que se refere à viabilização dos demonstrativos da gestão fiscal para o processo de controle e participação social, nas diversas instâncias, em formato variável de acordo com as necessidades dos atores. Não eximindo o contabilista dos dias atuais da responsabilização funcional dos atos que vier a praticar no processamento das receitas e despesas fiscais.

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

#### **3.1 Quanto à abordagem do problema**

A pesquisa quanto à abordagem do problema é de natureza qualitativa por apresentar dados qualitativos, os quais foram analisados de forma indutiva e quantitativa por utilizar meios numéricos que serviram de recurso na representação de opiniões.

De acordo com Gil (2002), os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais. E segundo Souza, Fialho e Otani (2007), a pesquisa quantitativa tem como principal qualidade a precisão dos resultados, sobretudo utilizados em estudos descritivos, que procuram descobrir e classificar a relação de causalidade entre as variáveis da hipótese estabelecida, bem como estabelecer a causalidade entre os fenômenos.

#### **3.2 Quanto aos meios**

Constitui-se uma pesquisa bibliográfica realizada através de livros, artigos científicos, sites da internet, revistas, dicionário e apostilas.

De acordo com Souza, Fialho e Otani (2007), a pesquisa bibliográfica consiste da obtenção de dados através de fontes secundárias, utiliza como fontes de coleta de dados materiais publicados como: livros, periódicos científicos, revistas, jornais, teses, dissertações, materiais cartográficos e meios audiovisuais, etc.

Caracteriza-se também como pesquisa de campo, visto que a pesquisa foi desenvolvida com profissionais de contabilidade do setor privado, do setor público, como também com profissionais liberais da área de contabilidade.

Segundo Ruidu (1999), este método possibilita estudar um determinado grupo para examinar aspectos variados de sua vida. A utilização deste método justifica-se pelo



interesse em analisar a influência das variáveis ambientais externas e internas sobre o desempenho organizacional da instituição, bem como a eficácia das estratégias adotadas por ela, com o intuito de lhe oferecer um modelo de planejamento que se mostre adequado às suas necessidades.

### **3.3 Quanto aos fins e ao método utilizado**

A pesquisa consiste numa abordagem descritiva, por descrever os fatos da investigação através de observações e levantamento de dados. Na concepção de Andrade (2002), a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles. Assim, os fatos físicos e humanos do mundo são estudados pelo pesquisador, contudo, não são manipulados.

### **3.4 Instrumentos de coleta de dados**

Foi utilizado como instrumento para a coleta de dados, questionário estruturado, contendo (14) perguntas objetivas e subjetivas, não indutivas que abordaram na primeira parte o perfil sócio demográficos dos entrevistados e na segunda, os dados relacionados ao objetivo pesquisa, com o propósito de verificar a importância e a nova postura dos profissionais de contabilidade mediante a implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal. Os dados foram obtidos por meio de entrevistas individuais com os contabilistas de diferentes cidades, como Sousa, Cajazeiras, Pombal, São Bento e Patos.

Segundo Hil (2005), As entrevistas podem ser de três tipos: estruturada (quando o pesquisador faz um roteiro a ser seguido), semi-estruturada (quando o pesquisador se guia apenas pelos objetivos da pesquisa), livre (quando o pesquisador não elabora nenhum apoio para sua realização). Tem a função de coletar informações de forma conversacional, formal ou informalmente, de um indivíduo ou grupo, sobre uma determinada situação, fato ou fenômeno.

### **3.5 População e amostra do estudo**

A população e amostra estudada foram 30 contabilistas que estão exercendo a função de contabilista tanto no setor público quanto no setor privado, ou estejam exercendo a profissão como profissionais liberais, tendo em vista a relevância do papel desenvolvido por estes profissionais na esfera socioeconômica. Segundo Santos e Filho (1998), baseiam-se na interrogação direta de pessoas, cujo comportamento se pretende conhecer. Essencialmente, procede-se à solicitação de informações a um grupo determinado de pessoas a respeito de um problema específico, na sequência, através de um processo de análise quantitativa obtêm-se as conclusões relativas ao fato ou fenômeno estudado. A amostra foi feita com 30 profissionais de contabilidade que estivessem exercendo a profissão regularmente independente da área de atuação mencionada acima. Explica Segundo Marconi e Lakatos (2002), que amostra é uma pequena extensão da população escolhida de acordo com o universo a ser investigado.

### **3.6 Análise dos dados**

Depois da coleta e análise dos artigos foram utilizados os programas da Microsoft Office WORD 2007 e MS EXCEL para elaboração de quadros, tabelas e gráficos com a descrição das informações dos artigos analisados. Além desses pontos foram também observados os elementos como: títulos dos trabalhos, autores, tipo de pesquisa e ano de publicação na análise dos resultados.

## **4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS**

Nesta seção, são apresentados os resultados obtidos através da aplicação de um questionário estruturado, realizado com 30 contabilistas que exercem a profissão de contabilistas no setor privado, no setor público e como profissionais liberais.

Na primeira parte do questionário, são apresentados os dados referentes à caracterização dos entrevistados, ou seja, os dados sócio-demográficos dos mesmos como: gênero, faixa-etária, formação acadêmica, de que forma exercem a profissão, em que tipo de universidade se formaram, o tempo que trabalham como contabilistas e a média de renda mensal. Na segunda parte da apresentação dos resultados, serão apresentados os dados referentes aos aspectos relacionados ao objetivo da pesquisa que aborda, junto aos entrevistados, seus conhecimentos sobre a importância dos contabilistas e sua nova postura mediante a implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal.

### **4.1 Descrição dos Dados Sócio-demográficos dos Envolvidos na Pesquisa**

Inicialmente são apresentados os dados referentes às características sócio-demográficas dos entrevistados como faixa etária, gênero, em que tipo de instituição obtiveram sua formação acadêmica, como exercem a função de contabilistas e o tempo que exercem a profissão, podendo esses resultados serem observados na Tabela 1.

Observa-se que uma diversidade da faixa-etária dos participantes da pesquisa da pesquisa, contudo houve um destaque daqueles que apresentaram uma faixa-etária entre 31 a 35 anos 33% (n=10), seguido dos que estão na faixa-etária de até 30 anos, ou seja, 27% (n=8); e o menor percentual refere-se aos contabilistas que tem idade entre 36 a 40 anos com 10% (n=3). Quanto ao gênero 67% (n=20) contabilistas são do sexo feminino superando os 33% (n=10) do sexo masculino. Contudo, não se pode afirmar que o número de homens é menor no meio contábil, pois a pesquisa limitou-se a uma pequena amostra. Observando a formação acadêmica dos envolvidos na pesquisa, foi determinado que 77% (n=23) têm curso de graduação na área; 17% (n=5) estão fazendo especialização, apenas 3% (n=1) têm especialização e 3% (n=1) mestrado.

Durante a pesquisa foi perguntado de que maneira é exercida a função observada, também o nível de escolaridade dos contabilistas, destacando-se o número de pessoas que afirmaram ter o ensino médio completo, ou seja, 50% (n=3), 33% (n=2) relataram ter o ensino médio incompleto e a minoria com 17% (n=1) corresponde àqueles com o ensino fundamental incompleto. Quanto à ocupação dos pacientes entrevistados, os percentuais são iguais em relação a funcionários públicos e auxiliares de serviço com 40% (n=2) respectivamente, sendo observados também, percentuais idênticos tanto para a ocupação como autônoma, quanto para comerciante com 10% (n=1) cada.

**Tabela 1 – Dados Sócio-demográficos dos Participantes da Pesquisa**

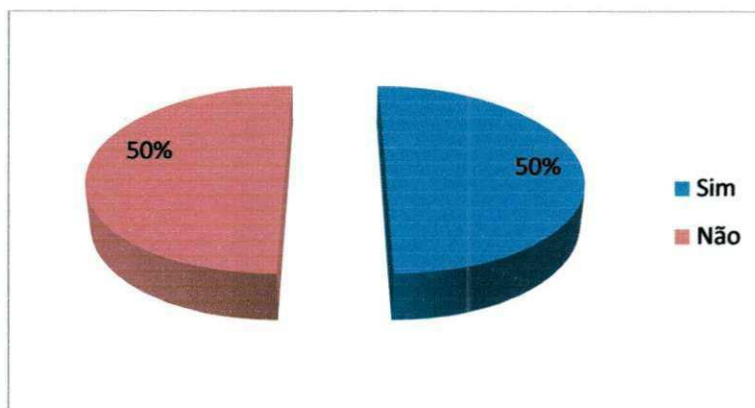
<b>Variáveis Categóricas</b>	<b>Nº</b>	<b>%</b>
<b>FAIXA ETÁRIA</b>		
Até 30 anos	08	27
De 31 a 35 anos	10	33
De 36 a 40 anos	03	10
De 41 a 50 anos	05	17
Acima de 50 anos	04	13
<b>GÊNERO</b>		
Masculino	10	33
Feminino	20	67
<b>FORMAÇÃO ACADÊMICA</b>		
Graduação	23	77
Especialização – em curso	05	17
Especialização	01	03
Mestrado	01	03
Doutorado	0	0
<b>COMO EXERCE A PROFISSÃO</b>		
Profissional Liberal	15	50
Servidor Público	05	30
Empresa privada	09	17
Outros	01	03
<b>TIPO DE FACULDADE</b>		
Pública	17	57
Privada	13	43
<b>TEMPO DE PROFISSÃO</b>		
Menos de 1 (um) ano	05	17
Entre 1 (um) e 5 (cinco) anos	09	30
De 6 (seis) a 10 (dez) anos	07	23
De 11 (onze) a 20 (vinte) anos	06	20
Mais de 20 anos	03	10

<b>RENDA</b>		
Entre 1 (um) e 3 (três) salários mínimos	11	37
De 4 (seis) a 7 (sete) salários mínimos	12	40
De 8 (oito) a 10 (dez) salários mínimos	03	10
Acima de 10 salários mínimos	04	13

Fonte: Resultado da pesquisa, 2010.

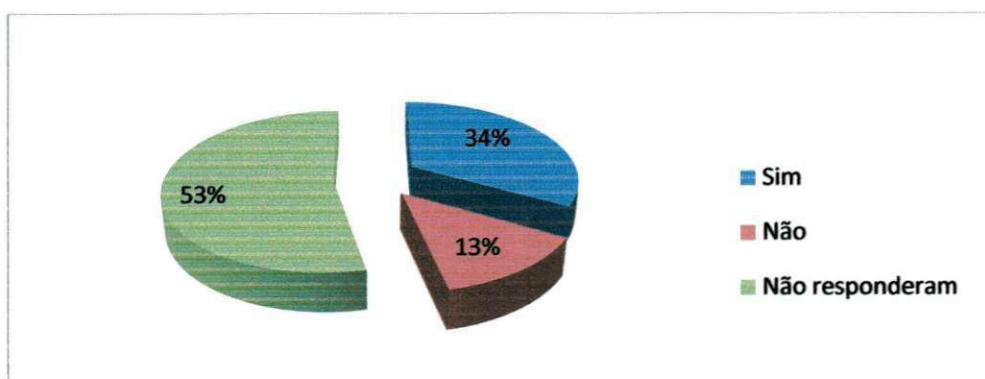
#### **4.2 Distribuição dos Percentuais Relacionados ao Objetivo da Pesquisa.**

Nos gráficos a seguir são apresentados os percentuais referentes aos resultados sobre o objetivo da pesquisa, em que é verificado o conhecimento dos contabilistas sobre a LRF, se houve mudanças em relação à prestação das contas públicas após a implantação da LRF; a importância do profissional de contabilidade quando da utilização e aplicação da LRF; se o contabilista assumiu uma nova postura após a implantação da LRF, como também pontos inovadores da LRF para as finanças públicas segundo os entrevistados e se a população fiscaliza os gastos públicos ou se deixa guiar pela oposição e pela imprensa.

**GRÁFICO 1 – Conhecimento Sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal**

Fonte: Dados da pesquisa – 2010.

Observa-se no gráfico 1, que no conhecimento sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal, as respostas dividiram-se em 50% (n=15) disseram que tinham conhecimentos da LRF e outros 50% (n=15) desconheciam os textos inseridos na mesma. Deve-se ressaltar que todos os entrevistados que trabalhavam no setor público têm conhecimento da LRF, uma vez que essa lei determina os deveres e obrigações de uma gestão pública. Para Debus e Nascimento (2002), a lei proporciona a regulamentação da Constituição Federal, na parte da Tributação e do Orçamento determinando os aspectos das finanças públicas que devem ser cumpridos pelos governos Federal, Estadual e Municipal.

**GRÁFICO 2 – Se houve mudanças em relação à prestação das contas públicas após a implantação da LRF.**

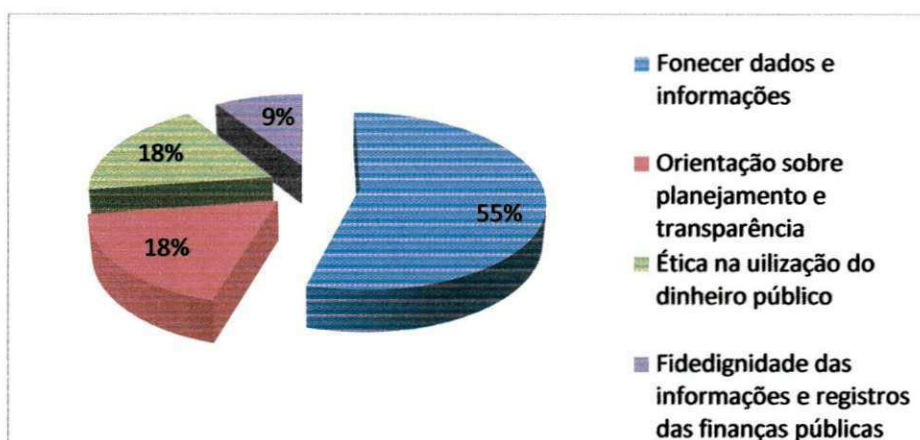
Fonte: Dados da pesquisa – 2010.

De acordo com o gráfico 2, 34% (n=10) dos entrevistados, afirmaram que após a implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal, ocorreram mudanças na prestação das contas pública; 13% (n=4) disseram que mesmo depois que LRF foi aprovada nada mudou

na maneira de tratar as prestações das contas públicas; e a maioria, 53% (n=16) não souberam responder, pois não tinham conhecimento sobre as determinações impostas pela LRF.

Conforme Fortes (2006), a LRF propõe, assim, uma ação transparente dos recursos e o planejamento mais eficiente das políticas da administração nas finanças públicas.

**GRÁFICO 3** – A importância do profissional de contabilidade quando da utilização e aplicação da LRF



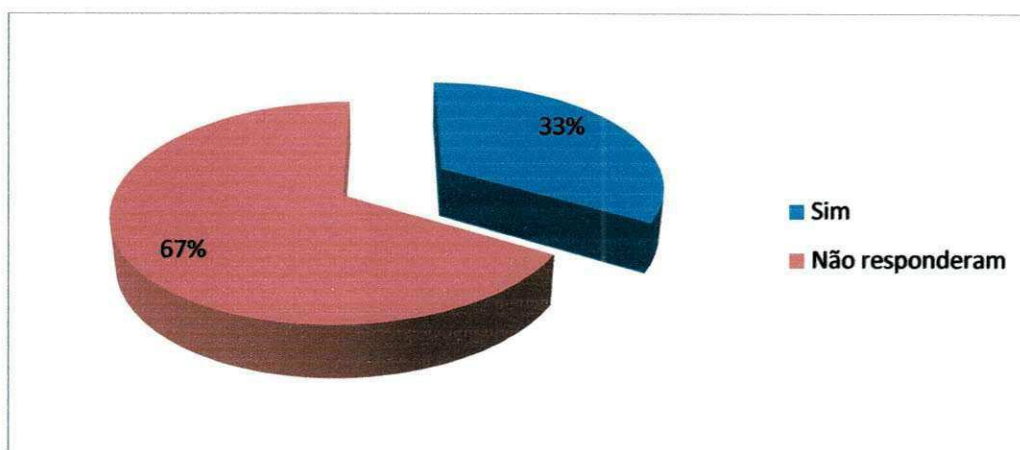
Fonte: Dados da pesquisa – 2010.

Conforme o gráfico 3, o profissional de contabilidade tem grande importância na utilização e a aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal, destacando-se com 55% (n=8) a de fornecer dados e informações ao gestores públicos. Em seguida 18% (n=2) responderam os que afirmaram ser a orientação sobre planejamento e transparência das contas públicas, bem como a ética na utilização do dinheiro público e 10% (n=1) a fidedignidade das informações e registros das finanças públicas também são muito importantes para o contabilista quanto da utilização e aplicação da LRF.

Segundo Reis e Teixeira (1993), a responsabilidade fiscal e social exige a atuação de um contabilista responsável, engajado com o mercado de informações, por isso o cargo assiste a um grande crescimento, uma vez que tem ocupado papel fundamental no que diz respeito às ações que envolvem os recursos públicos, pois as prestações de contas são imprescindíveis para o setor público e correspondem a uma exigência imposta pela LRF



**GRÁFICO 4** – Se o contabilista assumiu uma nova postura após a implantação da LRF



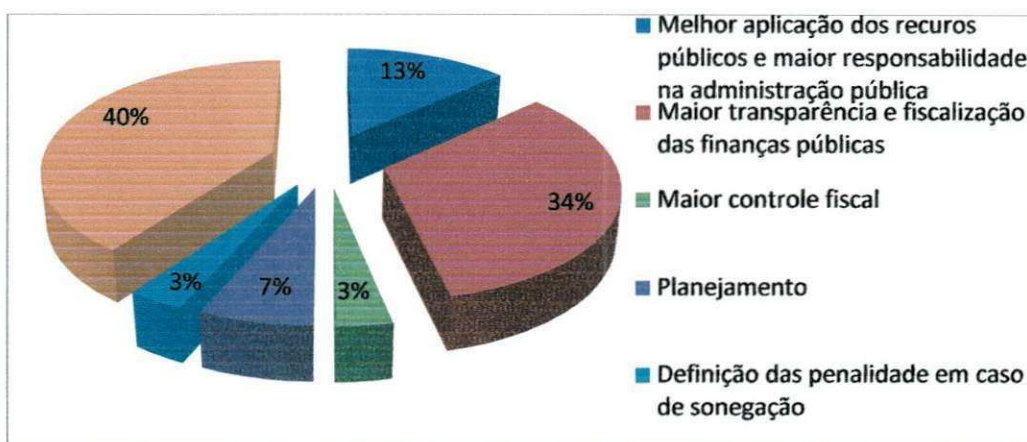
Fonte: Dados da pesquisa – 2010.

De acordo com o gráfico 4, 33% (n=2) dos entrevistados disseram que o contabilista teve que assumir uma nova postura em relação a sua maneira de trabalhar com as contas do setor público, entre elas os mesmos destacam a responsabilidade social, a ética na avaliação da estrutura organizacional e planejamento dos recursos e a transparência da demonstração das contas públicas; no entanto a maioria de 67% (n=20) não respondeu.

Para Amat (1994), essa nova postura vem garantir um trabalho mais responsável e competente das prefeituras, no entanto é preciso que o contabilista esteja preparado para realizar um trabalho eficiente e comprometido com o desenvolvimento sócio-político-econômico da cidade.



**GRÁFICO 5** – Pontos inovadores da LRF para as finanças públicas segundo os entrevistados

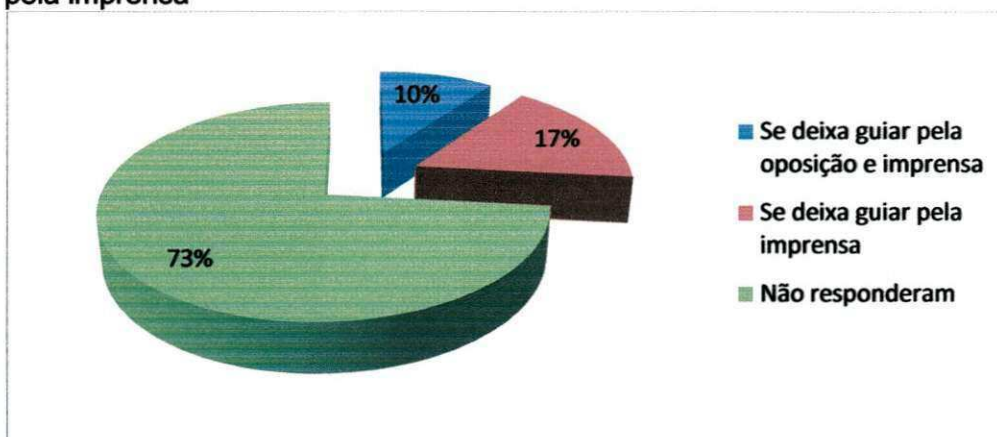


Fonte: Dados da pesquisa – 2010.

No gráfico 5 são mostrados alguns pontos inovadores da Lei de Responsabilidade Fiscal para as finanças públicas, entre elas foram citadas pelos envolvidos na pesquisa com 34% (n=10) maior transparência e fiscalização das finanças públicas; 13% (n=4) responderam que houve uma melhor aplicação dos recursos públicos e uma maior responsabilidade na administração pública; em seguida, 10% (n=2) afirmaram que houve maior planejamento para os gastos públicos, por fim, apenas 3% (n=1) disseram que os pontos inovadores com a implantação da LRF seriam maior controle fiscal e a definição das penalidades em caso de sonegação de impostos.

Conforme Fortes (2006), o que se percebe é uma profunda transformação no universo das finanças públicas, trazendo uma verdadeira revolução cultural com novas tendências e posturas da administração pública,

**GRÁFICO 6** – Se a população fiscaliza os gastos públicos ou se deixa guiar pela oposição e pela imprensa



Fonte: Dados da pesquisa – 2010.

De acordo com o gráfico 6, os contabilistas entrevistados 17% (n=5) responderam que a população se deixa levar pelas informações veiculadas na imprensa; 10% (n=3) disseram que o povo além de se deixar influenciar pela imprensa ainda se deixa guiar pela oposição; porém a grande maioria 73% (n=22) não se posicionou sobre a pergunta em questão.

Para Khair (2001) é preciso lembrar que, através da LRF, pode-se promover a aproximação entre o poder público e a população, essa interação vai garantir maior transparência e participação nos atos governamentais e pode ser estabelecida em diversas situações, inclusive por meio de instrumentos de comunicação.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

De acordo com o foi exposto no decorrer do trabalho percebe-se que a Lei de Responsabilidade Fiscal é um instrumento de fundamental importância para a realização de uma gestão pública de qualidade em todas as esferas de governo. Com o cumprimento da LRF, a gestão pública torna-se transparente, responsável e conseqüentemente os recursos destinados à população são distribuídos de forma homogênea onde a sociedade é a principal beneficiada.

Percebeu-se ainda que a Lei de Responsabilidade Fiscal despertou nos administradores a necessidade de informações mais completas para a administração das finanças públicas e mostrou a importância dos serviços contábeis e orçamentários para evidenciar a situação financeira a curto prazo, constituindo desta forma um importante instrumento de controle e estando sua eficácia dependente da existência dos serviços dos contabilistas nos controles contábeis confiáveis.

Sendo assim, pode-se dizer que a era da responsabilidade fiscal, em que a sociedade não admite mais conviver com administradores irresponsáveis, está cada vez mais consciente de que o mau uso do dinheiro público é responsável pela má qualidade de vida dos cidadãos, traz também a era do desenvolvimento da contabilidade gerencial na administração pública como um instrumento gerador de informações capazes de atender às exigências da Lei e dos administradores.

De acordo com os resultados encontrados na pesquisa, no que se refere ao conhecimento dos contabilistas sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal, os dados revelaram que a metade tem conhecimento sobre a Lei. Questionou-se ainda se os entrevistados perceberam alguma mudança em relação à prestação das contas públicas com a implantação da LRF, as opiniões foram diversas e apesar da maioria não opinar sobre o assunto o número de pessoas que afirmaram ter ocorridas mudanças foi maior que àqueles que disseram que em nada modificou. Sobre a importância do profissional de contabilidade quanto à utilização e aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal, ficou evidente a concordância dos afirmam ser a de fornecer dados e informações aos gestores públicos. A pesquisa revelou também que na opinião dos entrevistados o contabilista teve que assumir uma nova postura em relação a sua maneira de trabalhar com as contas do setor público, principalmente no que se refere a responsabilidade social, a ética na avaliação da estrutura organizacional e planejamento dos recursos e a transparência da demonstração das contas públicas.

Foram encontrados também na pesquisa dados referentes a alguns pontos inovadores da Lei de Responsabilidade Fiscal para as finanças públicas, em que se destacou a resposta dos entrevistados que afirmaram ter sido uma maior transparência e fiscalização das finanças públicas; por fim verificou-se na opinião dos entrevistados, se a população fiscalizava as contas públicas ou se apenas se deixava levar pelas informações da imprensa e pela oposição. Apesar da grande maioria não ter respondido a esse questionamento, as opiniões dividiram-se, porém o número maior foi daqueles que responderam que o povo se deixava guiar pela imprensa.

Dessa forma, espera-se que os resultados encontrados nesta pesquisa, sirvam de subsídios para a implementação de outros trabalhos relacionados ao assunto, e que busque o crescimento do contabilista quanto profissional e quanto pessoa, uma vez que o papel desse profissional é cada vez mais relevante para as instituições e para a sociedade.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

AMAT, Joan - **Novas tendências na Contabilidade de Gestão** em: "La Contabilidad de gestión actual", ed. AECA, Madri, 1994

AZEVEDO, Sérgio de & PRATES, Antônio Augusto. **Planejamento participativo, movimentos sociais, e ação coletiva**. In: Ciências Sociais Hoje, 1991. São Paulo: Vértice, 1991.

BARRETO, Alcyrus Vieira Pinto; HONORATO, Cezar de Freitas. **Manual de sobrevivência na selva acadêmica**. Rio de Janeiro: Objeto Direto, 1998.

BNDDES - Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social. **Orçamento e Gestão Fiscal**. Ministério do Planejamento, 2000. Disponível em: <[http://www.bndes.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.bndes.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em: 17 Out. 2009.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**, de 5 de Outubro de 1988. 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/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em: 15 Out. 2009.

BRASIL. **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. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm>>. Acesso em: 15 Out. 2009.

CASTRO, D. P.; **Responsabilidade Fiscal**, Revista Brasileira de Contabilidade N° 132 – Novembro/Dezembro de 2001

CESPAM, Centro de Estudos, pesquisa e acessória em administração municipal. **Portal da Transparência**. Disponível em: <http://www.cespam.com.br/v2/>. Acesso em 20 de maio de 2010.

DEBUS, Ivo; NASCIMENTO, Edson Ronaldo. **Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal**. Brasília-DF: ESAF, 2002. 183.p.

FILHO, J. F. R.; **Uma análise contábil da Lei de responsabilidade Fiscal sob a ótica da Teoria de Gestão Econômica**, Revista Brasileira de Contabilidade N° 132 – Novembro/Dezembro de 2001

FORTES, João. **Contabilidade Pública**. Ed. 9. Brasília-DF: Franco & Fortes, 2006.

GARCIA, Eduardo Alfonso Cadavid. **Manual de sistematização e normalização de documentos técnicos**. São Paulo: Atlas, 1998.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GUEDES, José Rildo de Medeiros. **Comentário à Lei de Responsabilidade Fiscal**. Rio de Janeiro: IBAM, 2001. 140.p.

HILL, M. M.; HILL, A. **Investigação por questionário**. 2.ed. Lisboa: Sílabo, 2005. 377p

KHAIR, Amir Antonio. **Guia de Orientação para as prefeituras**. São Paulo: Departamento de Relações Institucionais – DRI, 2001. 206p.

KHAIR, Amir Antônio. **Responsabilidade fiscal: lei comentada para os municípios**. Versão Preliminar, 2000.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 5ª Ed. São Paulo Atlas, 2002.

MONTEIRO, Rosinethe Soares. **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada**. 4 ed. Brasília: Senado Federal, 2004. 151p.

PERES, Selene. **Princípios e Regras em Finanças Públicas: a Proposta da Lei de Responsabilidade Fiscal do Brasil**. *mimeo.*, Seminário Internacional de Política Fiscal, CEPAL, jan./1999, 85.

PISCITELLI, R. B.; TIMBÓ, M. Z. F.; ROSA M. B. **Contabilidade Pública: Uma abordagem da Administração Financeira**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

REIS, Heraldo da Costa e TEIXEIRA, J. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 – comentada**. IBAM, 1993.

RUDIO, Franz Victor. **Introdução ao projeto de pesquisa científica**. 24 ed. Petrópolis-RJ: Vozes, 1999.

SANTOS, João Almeida; PARRA FILHO, Domingos. **Metodologia científica**. São Paulo: Futura, 1998.

SOUZA, A. C.; FIALHO, F. A. P.; OTANI, N. **TCC Métodos e Técnicas**. 1ª Ed.16. Florianópolis: Visualbooks, 2007.

TAVARES, Martus Álvaro Manoel. **Princípios e Regras em Finanças Públicas: a Proposta da Lei de Responsabilidade Fiscal do Brasil**. *mimeo.*, Seminário Internacional de Política Fiscal, CEPAL, jan./1999, 85.

TONET, H. **A Lei de Responsabilidade Fiscal: uma abordagem gerencial**. Brasília: Conselho Federal de Administração, 2001.

# APÊNDICE

## APÊNDICE

### QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

#### 1. PERFIL DOS ENTREVISTADOS:

Faixa Etária		Gênero		Formação Acadêmica	
Até 30 anos		Masculino		Graduação	
De 31 a 35 anos		Feminino		Especialização – em curso	
De 36 a 40 anos				Especialização	
De 41 a 50 anos				Mestrado	
Acima de 50 anos				Doutorado	

Como exerce a profissão?		Tipo da faculdade		Tempo de profissão	
Profissional Liberal		Pública		Menos de 1 (um) ano	
Servidor Público		Privada		Entre 1 (um) e (cinco) anos	
Empresa privada <sup>9</sup>				De 6 (seis) a 10 (dez) anos	
Outros <sup>1</sup>				De 11 (onze) a 20 (vinte) anos	
				Mais de 20 anos	

Renda	
	Entre 1 (um) e 3 (três) salários mínimos
	De 4 (seis) a 7 (sete) salários mínimos
	De 8 (oito) a 10 (dez) salários mínimos
	Acima de 10 salários mínimos

#### 2. ASPECTOS RELACIONADOS AO OBJETIVO DA PESQUISA

2.1. Você conhece a Lei de Responsabilidade? Sim ( ) Não ( )

2.2. Qual a importância do profissional de contabilidade quando da utilização e aplicação da LRF?

---

---

---

2.3. Com a implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal, houve mudanças em relação a prestação das contas públicas?

Sim ( ) Não ( )

2.4. Com a implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal o profissional de Contabilidade assumiu uma nova postura em seu exercício profissional?

---

---

---

Quais posturas você destacaria?

---

---

2.5. Em sua opinião com implantação da Lei de responsabilidade Fiscal houve mudanças no exercício da profissão? Quais?

---

---

2.6. Aponte os principais pontos inovadores da LRF para as finanças públicas:

---

---

---

2.7. A opinião pública, em sua opinião, fiscaliza os gastos públicos ou apenas se deixa guiar pela oposição e pela imprensa?

---

---