

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SOCIOECONÔMICO  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ANA CLAUDIA FARIA CAFIERO**

**LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: O COMPORTAMENTO DA  
RECEITA COMO PARÂMETRO PARA O LIMITE DOS GASTOS  
GOVERNAMENTAIS**

**Florianópolis, 2003**

**ANA CLAUDIA FARIA CAFIERO**

**LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: O COMPORTAMENTO DA  
RECEITA COMO PARÂMETRO PARA O LIMITE DOS GASTOS  
GOVERNAMENTAIS**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina como um dos pré-requisitos para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador:  
Prof. M.Sc. Flávio da Cruz

**Florianópolis, 2003**

**ANA CLAUDIA FARIA CAFIERO**

**LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: O COMPORTAMENTO DA  
RECEITA COMO PARÂMETRO PARA O LIMITE DOS GASTOS  
GOVERNAMENTAIS**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota (média) de....., atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo.

Compuseram a banca:

---

Prof. Orientador Flávio da Cruz, M.Sc.  
Departamento de Ciências Contábeis – UFSC

Nota atribuída .....

---

Prof. Guilherme Julio da Silva, M.Sc  
Departamento de Ciências Contábeis – UFSC

Nota atribuída .....

---

Prof José Alonso Borba, Dr.  
Departamento de Ciências Contábeis – UFSC

Nota atribuída .....

Florianópolis, 16 de dezembro de 2003.

---

Prof. Luiz Felipe Ferreira M.Sc.  
Coordenador de monografias C.Contábeis - UFSC

*Dedico este trabalho à minha mãe e ao meu pai*

*Vocês que serviram como base de minha educação, ensinando-me valores como  
dignidade, honestidade, persistência.*

*Vocês me propuseram conquistas e me mostraram que vencer significa Amar...*

## **AGRADECIMENTOS**

Finda uma grande etapa de minha vida com a conclusão dessa pesquisa, tenho muito a agradecer.

Primeiramente, agradeço a Deus, que me proporcionou saúde, força e equilíbrio na realização dessa longa caminhada.

Agradeço aos meus pais, irmão e irmãs que sempre me incentivaram e me deram força para que essa etapa fosse vencida.

Agradeço ao meu marido Osvaldir e filhos, Thiago, Thalita, Lucas e Victor, os dois últimos que nasceram durante o período do curso, pelos muitos “nãos”, silêncios e ausências.

Agradeço à minha cunhada Marilene, seu marido e filhos, pela grande força em todos os momentos.

Agradeço ao Professor Flávio da Cruz, meu orientador, pela primorosa orientação, sugestões e palavras de incentivo.

Agradeço aos meus colegas de trabalho, colegas de turma, professores e funcionários da UFSC.

E a todos aqueles que, direta ou indiretamente, colaboraram para que este momento se consolidasse, meus sinceros agradecimentos.

*“Que nossos esforços desafiem as impossibilidades.  
Lembraí-vos que as grandes proezas da história  
foram conquistadas do que parecia impossível”*

Charles Chaplin

## RESUMO

CAFIERO, Ana Claudia Faria. **Lei de Responsabilidade Fiscal: o comportamento da receita como parâmetro para o limite dos gastos governamentais**, 2008, 76 páginas. Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

A responsabilidade básica do Estado é buscar a máxima satisfação das necessidades sociais da população. O Estado deve produzir bens e serviços para o atendimento permanente das necessidades da sua comunidade no sentido de melhorar as condições de vida da população dentro do menor custo econômico e social. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF - Lei Complementar nº 101/2000) trata de disciplinar e controlar o uso do orçamento e de políticas fiscais pelos membros da Federação brasileira. Foi criada visando o equilíbrio das contas públicas estatais que espera-se que seja atingido mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas. Busca-se assim, garantir que os entes da federação mantenham suas contas em equilíbrio, não se permitindo a manutenção, a médio ou longo prazo, de situações deficitárias. A lei impõe normas quanto à escrituração e consolidação das contas públicas e divulgação das mesmas, à prestação de contas e à fiscalização da gestão fiscal, inclusive quanto ao conteúdo e à maneira de como as contas devem ser prestadas, padronizando assim, alguns procedimentos. Originalmente o processo de concepção e formulação dos mecanismos reformuladores seria de natureza democrática e decorrente de um consenso entre os membros da Federação. Porém, na prática o que se constata é a proliferação de modelos e ferramentas criadas e desenhadas pela tecnocracia do órgão centralizador da contabilidade da União. Para a execução das obrigações impostas pela Lei, faz-se necessário pelo menos um razoável controle contábil informatizado, sistematizado e eficiente. Portanto, o administrador público deve ter presente que o sucesso da gestão depende de um eficaz sistema de controle interno, tendo como fundamento principal a contabilidade. A contabilidade é um instrumento que, através da escrituração sintética das operações financeiras e patrimoniais, proporcionará à Administração as informações necessárias para análise e interpretação de todos os atos e fatos públicos com a finalidade de maior controle das funções exercidas pelos entes públicos estatais.

**Palavras-chave:** Contabilidade pública, Lei de Responsabilidade Fiscal, Limites legais.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Composição do RGF - Poder Executivo.....	49
Quadro 2 - Relatório Resumido de Execução Orçamentária para a União .....	49
Quadro 3 – Relatório da Gestão Fiscal da União - Ano 2003 .....	52
Quadro 4 – Anexo de metas fiscais da LDO da União - Ano 2003.....	55
Quadro 5 - Limites da despesa total com pessoal.....	60
Quadro 6 – Despesa com Pessoal sobre a RCL.....	62
Quadro 7 – Dívida Consolidada Líquida sobre a RCL.....	64
Quadro 8 – Operações de Crédito sobre a RCL .....	65



## LISTA DE SIGLAS

CF	Constituição Federal
DCL	Dívida Consolidada Líquida
FMI	Fundo Monetário Internacional
FUNDEF	Fundo de Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
PIB	Produto Interno Bruto
RCL	Receita Corrente Líquida
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
RREO	Relatório Resumido de Execução Orçamentária
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCC	Trabalho de Conclusão de Curso
TCE	Tribunal de Contas do Estado
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina

## SUMÁRIO

RESUMO.....	6
LISTA DE QUADROS .....	7
LISTA DE SIGLAS .....	8
1 INTRODUÇÃO.....	10
1.1 Tema.....	10
1.2 Problema.....	10
1.3 Objetivos .....	11
1.4 Justificativa .....	12
1.5 Metodologia .....	14
1.6 Organização.....	17
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	19
2.1 Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) .....	19
2.2 Orçamento público .....	23
2.3 Despesa pública.....	31
2.4 Receita pública .....	36
3 NORMAS SOBRE PREVISÃO DE RECEITAS .....	40
4 LIMITES DE DESPESAS E VINCULAÇÕES DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA .....	54
4.1 Afetações orçamentárias e financeiras .....	58
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES .....	68
REFERÊNCIAS.....	71
ANEXOS .....	73

# **1 INTRODUÇÃO**

Nesta seção são apresentados os principais itens introdutórios sobre o assunto pesquisado. Para tal, a seção é dividida nas seguintes sub-seções: tema, problema, objetivos, justificativa, metodologia utilizada e a organização do trabalho.

## **1.1 Tema**

A receita e a despesa públicas assumem, no Brasil de hoje, papel fundamental. Tanta são os escândalos envolvendo o patrimônio público de maneira ampla; tanta são os desvios de verbas governamentais; tantas são as notícias de corrupção envolvendo os agentes do setor público estatal, que, conforme já dizia Rui Barbosa, o homem público passa a ter vergonha de ser honesto,.

Por outro lado, deve-se ressaltar a ligação íntima entre o setor econômico da iniciativa privada e o setor público estatal na concretização das condições que levam a produzir os fenômenos econômicos.

## **1.2 Problema**

Sabe-se que existem cooptor e cooptado; corruptor e corrompido; e que pela formação típica do modo de produção capitalista, é improvável a proliferação de desvios de recursos públicos sem o envolvimento, cooperação ou consentimento de agentes do setor privado.

Por isso, era fundamental que uma Lei viesse a disciplinar a despesa pública, preparando o agente governamental para ater-se às regras impostas, e submeter-se ao rigor da fiscalização, apenas gastando o que permite o orçamento, e limitando a

despesa com pessoal na realização de políticas de resultado e não mais, como instrumento predominantemente populista, demagógico ou coronelista<sup>1</sup>.

O momento político brasileiro necessita de uma Lei que reforce o controle do gasto público. Embora a Lei de Responsabilidade Fiscal<sup>2</sup> (LRF) seja um marco na história de gestão fiscal brasileira, ela significa apenas uma parte das iniciativas que foram implementadas para dar suporte ao ajuste fiscal de longo prazo.

O problema desta pesquisa consiste em evidenciar a necessidade de se efetuar a previsão das receitas e consolidar o hábito do cálculo como uma referência para a tomada de decisão.

Diante do exposto, busca-se responder a seguinte questão-problema:

**A previsão da receita após a edição da LRF tem influencia no limite dos gastos governamentais?**

### **1.3 Objetivos**

O objetivo geral desta pesquisa é evidenciar a previsão da receita e a delimitação da execução de despesas após a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Os objetivos específicos deste estudo são:

---

<sup>1</sup> O coronelismo é definido pelo Dicionário Houaiss como a “prática de cunho político-social, própria do meio rural e das pequenas cidades do interior, que floresceu durante a Primeira República (1889-1930) e que configura uma forma de mandonismo em que uma elite, encarnada emblematicamente pelo proprietário rural, controla os meios de produção, detendo o poder econômico, social e político local”.

<sup>2</sup> Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF): Lei Complementar No. 101 de 4 de maio de 2000, estabelece normas de finanças públicas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

- Verificar quais os limites legais sobre a Receita Corrente Líquida, estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, a serem observados pela administração pública;
- Verificar quais as recomendações sobre a previsão de receitas efetuadas desde a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal;
- Discutir os efeitos da vinculação das despesas e mostrar a importância da Receita Corrente Líquida nas afetações orçamentárias e financeiras, diante dos limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal no Relatório de Gestão Fiscal.

#### **1.4 Justificativa**

As mudanças no cenário político, econômico, social do país tem levado vários segmentos da sociedade a questionarem a legitimidade das instituições democráticas, tais como os Poderes Legislativo, Executivo ou Judiciário, partidos políticos e sindicatos, para resolverem problemas da população na área da saúde, educação, moradia, transporte, emprego, entre outras.

A reforma do Estado poderá ser realizada, não somente para melhorar o desempenho da máquina estatal, mas também com a participação ativa de governantes responsáveis e comprometidos com os objetivos da coletividade.

Assim, o comportamento ético dos governantes, manifesto através de uma gestão transparente, por ser uma das demandas básicas de todos os segmentos da sociedade brasileira, sustenta e legitima as decisões e ações de tais gestores públicos.

A LRF pode ser vista como a intenção constituinte de produzir orçamentos equilibrados, exigindo, essencialmente, maior responsabilidade dos administradores públicos, que têm por obrigação servir à nação e à sociedade, e não apenas aos interesses da burocracia do aparato do Estado ou às ambições políticas dos detentores do poder.

A contradição entre a diversidade Federativa de entes públicos e a unicidade do modelo de finanças públicas, proposto pela LRF, pode acarretar sérios problemas de adaptação para as administrações públicas menos disciplinadas de diversos níveis da federação.

Já que a LRF apresenta um modelo único, elaborado, tanto para a menor, quanto para a maior das entidades federativas, utiliza o mesmo parâmetro para a limitação de despesas independentemente das realidades múltiplas das pessoas jurídicas da Federação.

O período de adaptação está sendo um período difícil para todas as entidades federativas. Nem sempre a preocupação de boa intenção do administrador público estatal é suficiente.

Muitos prefeitos, governadores e outros gestores estatais eleitos ou nomeados no passado e que já assumiram seus mandatos sob a égide da LRF, por exemplo, herdaram finanças desorganizadas, informações econômico-financeiras incompletas, pessoas desmotivadas e desqualificadas, enfim, uma herança assustadora do ponto de vista político, financeiro e administrativo.

A LRF é necessária, e se não vier a ser desfigurada por interpretações convenientes daqueles que não queiram ou não tenham condições de adaptação,

representará um avanço na moralidade da administração da coisa pública e eficiência de sua gestão.

Outro tipo de desfiguração que pode ameaçar a aplicabilidade e a efetividade da LRF é o risco da postura discriminatória e protetora de interesses de algum ente federativo perante outros entes menos favorecidos.

### **1.5 Metodologia**

Nesta seção do trabalho é apresentada a metodologia utilizada para a realização deste estudo e são abordadas as limitações impostas a esta pesquisa.

O conhecimento científico surge não apenas da necessidade de descobrir soluções para os problemas diários, mas subtrair novas informações dos fenômenos naturais ou encontrar novas aplicações a partir dos conceitos gerais ou Leis, com o objetivo de acrescentar ao conhecimento humano e beneficiar a sociedade.

Do ponto de vista de Ruiz (1977, p.85), “o ser humano é dotado de capacidade de conhecer e de pensar. Conhecer e pensar constituem não somente uma capacidade como também uma necessidade para o homem, necessidade para sua sobrevivência”.

O homem como produtor de conhecimento, busca por intermédio de diversas formas, um meio de melhorar sua vida social e uma delas é a pesquisa.

De acordo com Lakatos e Marconi (1996, p.15) a pesquisa é “um procedimento formal, com método de pensamento reflexivo, que requer um trabalho científico e se constitui no caminho para se conhecer a realidade ou para se descobrir verdades parciais”.

Tendo em vista esta afirmativa, pode-se dizer que pesquisa é uma busca detalhada, uma investigação, um estudo sistemático com o objetivo de descobrir ou estabelecer fatos relativos a um campo qualquer do conhecimento. Alguns autores classificam tal pesquisa em básica e aplicada.

A pesquisa básica, segundo Lakatos e Marconi (1996, p.19), é “aquela que procura o progresso científico, a ampliação de conhecimentos teóricos, sem a preocupação de utilizá-los na prática. É a pesquisa formal, tendo em vista generalizações, princípios, leis. Tem por meta o conhecimento pelo conhecimento”.

Ruiz (1977, p.50) define a pesquisa básica como a que tem por objetivo “ampliar generalizações, definir Leis mais amplas, estruturar sistemas e modelos teóricos, relacionar e enfeixar hipóteses numa visão mais unitária do universo e gerar novas hipóteses por força de dedução lógica”.

A pesquisa aplicada é definida por Lakatos e Marconi (1996, p.19) como aquela que se caracteriza “por seu interesse prático, isto é, que os resultados sejam aplicados ou utilizados, imediatamente, na solução de problemas que ocorrem na realidade”.

Para Ruiz (1977, p.50) a pesquisa aplicada é a que “toma certas Leis ou teorias mais amplas como ponto de partida, e tem por objetivo investigar, comprovar ou rejeitar hipóteses sugeridas pelos modelos teóricos”.

À luz dessas definições, a pesquisa deste estudo pode ser classificada como uma pesquisa aplicada. Adicionalmente, a pesquisa pode ser classificada segundo o procedimento utilizado.

Köche (1997, pp.122-126) apresenta os tipos de pesquisa classificados, levando “em conta o procedimento geral que é utilizado para investigar o problema”:



pesquisa bibliográfica, pesquisa experimental, pesquisa descritiva não experimental, e pesquisa exploratória.

A pesquisa bibliográfica, segundo Gil (1998, p.48), é “desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. Portanto, classifica-se esta pesquisa como uma pesquisa bibliográfica, que será complementada com um exemplo prático para que se possa obter uma melhor compreensão das mudanças ocorridas a partir da entrada em vigor da LRF.

O formato de apresentação do resultado desta pesquisa é o de monografia, como trabalho de conclusão de curso, sendo requisito parcial para a conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina.

A monografia é definida por Salomom (1977, p.207) como o “tratamento escrito de um tema específico que resulte de interpretação científica com o escopo de apresentar uma contribuição relevante ou original e pessoal à ciência”.

Assim, a monografia é um estudo detalhado de determinado assunto onde se busca através de leituras, observações, reflexões e críticas desenvolvidas pelo pesquisador, uma melhor resolução para o problema.

A presente monografia baseia-se fundamentalmente em uma pesquisa bibliográfica, que tem por intuito analisar a interferência da LRF no que diz respeito aos limites das despesas com ênfase na despesa com pessoal em função da previsão da receita orçamentária.

Para isto, primeiramente será coletado material bibliográfico referente ao tema de forma a aprofundar o conhecimento sobre a LRF e suas implicações.

Na seqüência, é feita uma verificação das novas recomendações sobre a previsão das receitas e suas freqüentes modificações e adaptações; a necessidade

de se consolidar o hábito do cálculo como uma referência para a tomada de decisão; e a verificação das limitações e vinculações das despesas diante da receita.

A principal limitação desta pesquisa refere-se a pouca quantidade de estudos acadêmicos sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal e suas implicações no que diz respeito às receitas e aos limites de despesas, visto que a implantação no Brasil, ocorreu somente em 2000.

A seguir, apresenta-se a estrutura desta monografia, objetivando uma organização do trabalho que facilite seu manuseio, leitura e análise.

## **1.6 Organização**

Este trabalho está dividido em cinco (05) seções textuais, numeradas seqüencialmente, e são estas, a saber: 1)Introdução; 2)Fundamentação Teórica; 3)Normas sobre Previsão de Receitas; 4)Limites de Despesas e Vinculações de Receitas Orçamentárias; e, 5)Conclusões e Recomendações.

A primeira seção se refere à introdução, onde estão descritos o tema e o problema da pesquisa, os objetivos, a justificativa do estudo a metodologia utilizada e a organização do estudo.

A segunda seção apresenta a fundamentação teórica contendo um histórico sobre a LRF e sobre orçamento, os conceitos de receita e despesa pública.

A terceira seção apresenta as normas sobre a previsão de receitas. Na quarta seção discute-se sobre as vinculações da receita orçamentária e a importância da receita corrente líquida diante dos limites impostos pela LRF.

A quinta seção apresenta as conclusões da pesquisa e as recomendações para futuros trabalhos sobre o tema.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Esta seção está dividida em quatro subseções que abordam a teoria necessária para a compreensão do estudo. Na primeira subseção é feita uma abordagem à LRF.

Na segunda é descrito um histórico do orçamento. Na terceira e quarta seção são expostos conceitos referentes à despesa e receita pública, respectivamente.

### **2.1 Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)**

A Constituição de 1988 trouxe um novo esquema de descentralização de receita, mas não houve descentralização administrativa, e desse modo, o Governo Federal começou a gastar muito mais que suas receitas podiam pagar.

Portanto, um círculo vicioso levou o país a uma séria crise de dívida, que criou pressões inflacionárias e desequilíbrios macroeconômicos.

Em meio ao contexto de reforma do Estado que vem ocorrendo em diversos países, a substituição da administração burocrática pela gerencial, visando o aumento da eficiência na prestação dos serviços oferecidos pelo Estado, surge a LRF.

Vale ressaltar que a criação da LRF já estava prevista na Constituição Federal de 1988 (CF/88), em seu art.163.

Art.163. Lei complementar disporá sobre:

I – finanças públicas;

II – dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo Poder Público;

III – concessão de garantias pelas entidades públicas;

IV – emissão e resgate de títulos da dívida pública;

V – fiscalização das instituições financeiras;

VI – operações de cambio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;  
VII – compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas voltadas ao desenvolvimento regional.

A LRF integra o conjunto de medidas impostas pelo FMI ao país, com o propósito de instituir um regime fiscal responsável, visando a reduzir o déficit público, controlar as contas públicas e estabilizar o montante das dívidas interna e externa, em relação ao Produto Interno Bruto.

A edição da LRF foi resultado de um programa de estipulação de critérios para o equilíbrio fiscal, a partir da experiência da Nova Zelândia em 1994, experiência esta, considerada pelo governo federal como bem sucedida.

Na verdade, existem dois sistemas de controle do equilíbrio orçamentário. O sistema dos Estados Unidos que faz um controle através de metas, com cortes de certas despesas por frustração da receita ou excesso de outras despesas, e o sistema neozelandês, que controla os meios, isto é, critérios de credibilidade, integridade e transparência, e não as metas quantitativas.

Segundo Rocha et al (2001, p.51) o modelo neozelandês da LRF não se restringe apenas a controlar os meios, este consagra a transparência com...

deveres explícitos de registro e divulgação de informações e estímulo ao controle social e à participação popular – como um dos seus postulados de gestão fiscal responsável. Exige o planejamento e a previsibilidade da gestão de recursos públicos.

O modelo brasileiro vai além do modelo neozelandês. Aproxima-se do modelo americano de controle de metas, pois há regras rígidas sobre os efeitos dos limites de despesas e operações, inclusive com as devidas conseqüências.

Segundo Cuéllar (2001, p.182) a LRF pode ser definida como um “código de conduta para os administradores públicos, que passarão a obedecer as normas e limites para administrar as finanças, prestando contas sobre quanto e como gastam os recursos da sociedade”.

A LRF trata, portanto, de um novo regime baseado no equilíbrio das contas públicas, na eficiência e transparência dos gastos.

Delgado (2000, p.24) ressalta que:

O fundamento que marca a Lei de Responsabilidade Fiscal é a de criar normas de conduta, de forma organizada, para o responsável pela gestão das finanças públicas da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, incluindo-se, também, todos os órgãos da administração indireta, semi-estatais, agências reguladoras dos serviços públicos e organizações sociais.

Um dos objetivos da LRF era o de criar um paradigma na administração pública brasileira, o da responsabilidade fiscal.

Assim, foram instituídos mecanismos de controle e limitação de gastos públicos, para obrigar os gestores do dinheiro público a gastar de forma responsável e dentro de condições orçamentárias previamente estabelecidas, sempre levando em consideração a arrecadação do Estado ou Município.

A LRF abrange as atividades fiscais do governo federal e dos governos infranacionais. Exige que sejam estabelecidas metas fiscais para um período de três anos, incluindo as receitas, despesas, o balanço geral e resultado primário do orçamento; requer ainda que sejam estabelecidos limites da dívida em relação às receitas e o nível de endividamento em relação ao PIB.

A LRF criou a obrigação legal de o governo federal atingir o superávit primário do orçamento para os próximos três anos, e isso também tem que ser consistente com o cenário macroeconômico do mesmo período.

De acordo com Oliveira (2000, p1) a LRF...

estabelece normas delimitadoras das metas da Administração Pública, definindo a responsabilidade da gestão fiscal do administrador público, proibindo, destarte, a renúncia de receitas, o aumento irresponsável das despesas públicas, precipuamente no que pertine àquelas efetuadas com o pessoal ativo e inativo, pensionistas e aposentados.

A LRF detalha quais são as responsabilidades dos governantes e quais são as rotinas que devem ser obedecidas para tornar transparente a gestão pública.

A LRF estabelece ainda obrigações, impõe limites, e delinea com precisão quais serão as conseqüências para o governante que não cumprir a obrigação. Os mecanismos para fazer cumprir a LRF incluem sanções legais e fiscais.

A novidade da lei de responsabilidade fiscal, para Cruz et al (2002, p.16) “reside no fato de responsabilizar especificamente à parte da gestão financeira a partir de um acompanhamento sistemático do desempenho mensal, trimestral, anual e plurianual”.

Os objetivos da Lei de Responsabilidade Fiscal para Delgado (2000, p.35) são os seguintes:

- a) um tipo de controle das despesas que acabe com o déficit público;
- b) uma política tributária estável e previsível;
- c) contenção e delimitação da dívida pública;
- d) prudência na gestão financeira e patrimonial;
- e) transparência de todos os gastos públicos;
- f) medidas para evitar desvios da política de equilibrar as contas públicas;
- g) vias de restrição ao endividamento público;
- h) conduta administrativa que obrigue compensar despesas de longo prazo com a redução de outras despesas ou aumento de receitas;
- i) um rígido regulamento para o inter-relacionamento fiscal dos entes da Federação.

Em resumo, a LRF surgiu com o firme propósito de modificar as práticas orçamentárias dos entes da Federação.

Todos os aspectos da LRF são relevantes para o desenvolvimento do país, pois imporão mudanças importantes no que diz respeito à gestão de recursos públicos.

Sua fiel aplicação viabilizará o restabelecimento das condições necessárias para a manutenção do perfeito equilíbrio orçamentário-financeiro do Estado Brasileiro, em cada uma de suas esferas de governo.

## **2.2 Orçamento público**

O orçamento está ligado ao desenvolvimento dos princípios democráticos.

Na antiguidade, o monarca considerava o tesouro público como patrimônio próprio e, impunha os tributos que desejava e os gastava segundo seu poder discricionário, isto é, sem a participação popular, o que levou o povo a conceber que o abuso na cobrança dos impostos poderia ser limitado pelo Parlamento.

A 1300 AC, na legislação sancionada por Moisés, já estava prevista a idéia de controle dos recursos públicos onde eram reguladas a arrecadação de dízimos e as funções de justiça.

No ano de 1217, o rei João Sem Terra da Inglaterra outorgou a Magna Carta onde em seu artigo 12 dizia que...

nenhum tributo de auxilio será instituído no Reino, senão pelo seu conselho comum, exceto com o fim de resgatar a pessoa do Rei, fazer seu primogênito cavaleiro e casar sua filha mais velha uma vez, e os auxílios para esse fim serão razoáveis em seu montante.



Tal dispositivo, conforme Giacomoni (1996), foi conseguido mediante pressões dos barões feudais, pois, aos nobres interessava basicamente escapar do ilimitado poder discricionário do rei em matéria tributária.

Segundo Giacomoni (1996), em 1787 foi aprovado a Lei do Fundo Consolidado que representou um avanço significativo na organização das finanças públicas inglesas, o que possibilitou a partir de 1802, a publicação do relatório das finanças.

O ano de 1822 ficou marcado, conforme cita Burkhead (1971), como o início do orçamento desenvolvido, onde o Erário passou a apresentar ao Parlamento uma exposição que fixava a receita e a despesa de cada exercício.

Nesse mesmo ano, a Câmara dos Comuns passou a adotar o princípio de que somente as propostas vindas da Coroa eram aprovadas como forma de respeito ao Executivo, que era o responsável pelas finanças do Estado e ao Poder Legislativo, cabia a responsabilidade de aprovar, reduzir ou rejeitar as despesas propostas e ainda controlar a execução do orçamento.

Na França, de acordo com Giacomoni (1996), somente após a Revolução de 1789 com a Restauração, a Assembléia Nacional em 1815, iniciou sua participação no processo orçamentário.

Burkhead (1971) cita que em 1831, o sistema orçamentário francês contribuiu para a consolidação de algumas regras, aceitas até hoje como básicas, a respeito do orçamento público, tais como:

- anualidade do orçamento;
- votação do orçamento antes do exercício;

- a abrangência no orçamento de todas as previsões financeiras para o exercício (princípio da universalidade); e
- não-vinculação de itens da receita e despesas específicas (princípio da não-afetação das receitas).

No Brasil, segundo Silva (2000), após o descobrimento, o Pacto Colonial determinava as relações entre a Metrópole e a Colônia, e dentro dessas relações havia uma luta pelo controle orçamentário.

O crescimento interno e demográfico da colônia, devido à exploração econômica, gerou uma insatisfação, onde os grupos sociais passaram a contestar o referido Pacto e a conseqüente cobrança de impostos.

Conforme Giacomoni (1996), em 1808 foi criado o Erário Régio e instituído o Conselho da Fazenda que tinha como função administrar, distribuir, contabilizar e proceder aos assentamentos necessários ao patrimônio real e fundos públicos do Estado do Brasil.

Silva (2000) afirma que na Constituição de 1824, é citada a atribuição do Ministério da Fazenda em receber dos outros Ministérios os orçamentos referentes às despesas que deveriam ser apresentadas à Câmara dos Deputados, onde caberia ao Poder Legislativo a competência para fixar anualmente as despesas públicas.

Para Giacomoni (1996), após a Proclamação da República, a Constituição de 1891 estabeleceu importante alteração no que diz respeito ao orçamento, pois esclareceu as competências e atribuições do Congresso Nacional que a partir de então deveria anualmente, orçar a receita e fixar a despesa federal.

Na mesma ocasião, para auxiliar o Congresso Nacional foi criado o Tribunal de Contas.

Ainda durante a vigência da Constituição de 1891, foi aprovado em 1922, pelo Congresso Nacional, o Código de Contabilidade da União que, regulamentado pelo Decreto 15.783, possibilitou a ordenação dos procedimentos orçamentários, financeiros, contábeis, patrimoniais, etc.

Em seu art.13º, o referido código formalizou o que já ocorria na prática onde cita: “o governo enviará à Câmara dos Deputados até 31 de maio de cada ano, a proposta de fixação da despesa, como o cálculo da receita geral da República, para servir de base à iniciativa da Lei do Orçamento”.

Isto significava que o Poder Executivo deveria fornecer ao Poder Legislativo todos os elementos para que esse exercesse sua atribuição de efetuar a Lei Orçamentária.

A Constituição Federal de 1934 introduziu a classificação de despesa e a subdividiu em uma parte fixa e outra variável e ainda conferiu ao Poder Executivo a atribuição da elaboração do orçamento, mas não retirou do Poder Legislativo a competência com relação à despesa e a receita pública, caracterizando com isso a cumulatividade da iniciativa orçamentária.

Silva (2000) afirma que após a Constituição de 1946, com a redemocratização do país, houve várias discussões referentes a alterações na legislação com relação a orçamentos, contabilidade e prestação de contas dos governantes.

Até que, em 1964 foi editada a Lei 4.320<sup>3</sup> onde se obteve um avanço considerável no que diz respeito a padronização dos orçamentos e balanços da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Inicialmente, a preocupação da referida Lei foi de agrupar o orçamento e a contabilidade num sistema único de controle. No art.2º está contido o principal objetivo da Lei:

Art.2º - A Lei do orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade.

A Constituição Federal de 1967 deu relevância ao orçamento, onde foram incorporadas ao processo de elaboração e fiscalização orçamentária, novas regras e princípios; ainda retirou as prerrogativas do Poder Legislativo quanto à iniciativa de Lei ou emendas que criem ou aumentem despesas, inclusive emendas ao Projeto de Lei vindo do Executivo.

Em 1988 com a promulgação da atual Constituição, o orçamento mereceu a atenção especial onde se devolveu ao Poder Legislativo a prerrogativa de propor emendas ao Projeto de Lei do orçamento sobre despesas e ainda explicitou quais as receitas e despesas públicas que devem integrar o orçamento público.

Adicionalmente, tornou obrigatório que o executivo encaminhe, anualmente, ao Legislativo o Projeto de Lei das Diretrizes Orçamentárias com o objetivo de orientar a elaboração da Lei Orçamentária.

---

<sup>3</sup> Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas de Direito Financeiro para elaboração e controle dos balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília: Senado Federal, 1964.

Determinou, também, que questões como exercício financeiro, prazos, vigência, elaboração e organização dos orçamentos, normas de gestão financeira e patrimonial sejam disciplinadas por uma Lei Complementar.

Giacomoni (1996, p.58) cita que a Constituição de 1988,

reforçou concepção que associa planejamento e orçamento com elos de um mesmo sistema, ao tornar obrigatória a elaboração de planos plurianuais abrangendo as despesas de capital a demais programas de duração continuada.

Os planos plurianuais deverão orientar a elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), bem como a apresentação de emendas por parte dos legisladores.

Para Giacomoni (1996), o conceito de orçamento passou por duas fases: a do orçamento tradicional e o orçamento moderno. O orçamento tradicional, segundo o mesmo autor, desde o início,

representou uma importante conquista como instrumento disciplinador das finanças públicas, sua função principal foi a de possibilitar aos órgãos de representação um controle político sobre os Executivos. O orçamento e demais elementos financeiros estavam a serviço da concepção do Estado liberal, preocupado em manter o equilíbrio financeiro e evitar ao máximo a expansão dos gastos.

No início do século XX, com a reforma orçamentária, o orçamento passa a constituir instrumento de administração, de forma a auxiliar o executivo nas várias etapas do processo administrativo: programação, execução e controle.

Por possuir uma multiplicidade de aspectos, políticos, contábeis, jurídicos, financeiros, administrativos, econômicos, entre outros, o orçamento público tem sido objeto de muitos conceitos. Todos eles registram um ponto em comum, a declaração de prévio estabelecimento da receita e da despesa.

Sob o aspecto político, o orçamento reflete o plano de ação do governo, sempre elaborado com base em uma decisão política, pois, todo partido político tem um programa de governo, que uma vez no poder, será executado, direcionando as despesas nesse sentido. Supõe-se, portanto, a adoção de decisões de grande transcendência no andamento do Estado.

No que diz respeito ao aspecto econômico tem-se que, por meio do orçamento, é possível ao Estado estimular ou desestimular a produção, o consumo e o investimento, ora incrementando a política de gastos públicos, ora contendo as despesas, adiando obras e serviços e, ao mesmo tempo, aumentando a carga tributária para absorver o poder aquisitivo dos particulares.

Sendo assim, representa um plano da atividade financeira e, portanto, uma ordenação das necessidades públicas segundo suas prioridades.

Já do ponto de vista jurídico, o orçamento, de acordo com Baleeiro (apud CAMPOS, 2001, p.71),

é um ato pelo qual o Poder Legislativo autoriza o Poder Executivo, por um certo período e, em pormenor, as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros afins adotados pela política econômica e geral do país, assim como, à arrecadação das receitas criadas em Lei.

Musgrave (1976, p.120) ressalta a importância para a democracia, a determinação do orçamento mediante os órgãos instituídos pelo estado de direito:

“existe a necessidade de ação política a fim de transladar as preferências individuais para as sociais em um programa orçamentário específico. Já que os órgãos responsáveis do governo, em uma sociedade democrática, constituem-se do eleitorado e seus representantes, a determinação orçamentária por seu intermédio é uma determinação através do processo democrático”.

O orçamento deve proporcionar a satisfação das necessidades sociais, enquanto que as necessidades privadas devem ser proporcionadas pelo mercado. No que diz respeito à satisfação das necessidades privadas, o mercado irá funcionar conforme a preferência do consumidor.

Já no caso das necessidades sociais, os contribuintes poderão obter os benefícios quer contribuam ou não. O problema então, seria o de induzir o contribuinte a revelar suas preferências, para que a partir daí o orçamento possa ser planejado. A determinação orçamentária é um processo político e não de mercado.

De acordo com Piscitelli, Timbó e Rosa (1999, p.38) o orçamento público,

é o instrumento de que dispõe o Poder Público (em qualquer de suas esferas) para expressar, em determinado período, seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados.

Orçamento se configura, assim, como um importante instrumento político, que deve sistematizar as ações/metastas da administração pública por um período, objetivando a racionalização dos gastos públicos.

Franco (1988, p.308) tem uma definição técnica do orçamento em finanças públicas onde ele diz que o orçamento é

como uma previsão, em regra anual, das despesas a realizar pelo Estado e dos processos de as cobrir, incorporando a autorização concedida à Administração Financeira para cobrar receitas e realizar despesas e limitando os poderes financeiros da Administração em cada ano.

Na nova concepção do orçamento, o planejamento tem o papel principal em todo o processo, tendo em vista as modernas técnicas de informação que visam auxiliar a análise e a tomada de decisão.

Para Pereira (1999, p.125), o orçamento público,

aceito como um instrumento de planejamento e controle da administração pública, apresenta-se como uma técnica capaz de permitir que periodicamente seja reavaliado os objetivos e fins do governo. Visa permitir, também, a avaliação comparativa das diversas funções e programas entre si e o relacionamento de seus custos; bem como facilitar o exame da função total do governo e de seu custo em relação ao setor privado da economia”.

O orçamento público surgiu, portanto, para atuar como instrumento de controle das atividades financeiras do Estado, através da autorização prévia, sobre a arrecadação e a aplicação realizadas pelo Poder Executivo.

Sendo assim, orçamento público nada mais é que uma peça que contém a aprovação prévia da despesa e da receita para um período determinado.

Prioritariamente, tem-se uma preocupação com a despesa, haja visto que a maioria dos interessados no assunto fazem suas consultas ao orçamento para verificar, localizar ou identificar as dotações que lhe dizem respeito. Portanto, segue, na próxima subseção, uma revisão bibliográfica sobre a despesa pública.

### **2.3 Despesa pública**

As despesas públicas constituem todos os desembolsos efetuados pelo Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade, nos termos da Constituição, das Leis, ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos.

De acordo com Piscitelli, Timbó e Rosa (1999, p.144) a despesa pública caracteriza...

Um dispêndio de recursos do patrimônio público representada essencialmente por uma saída de recursos financeiros, imediata - com redução de disponibilidades – ou mediata – com reconhecimento dessa obrigação.



Despesa pública é, portanto, uma aplicação, uma perda de substância econômica do Poder Público feita com o propósito de saldar uma obrigação de pagar.

Para Baleeiro (1969, p.81), a despesa pública representa o “conjunto dos dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos”.

Baleeiro (1969, p.81) acrescenta uma definição opcional de despesa pública: “a aplicação de certa quantia, em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, dentro duma autorização legislativa, para execução de fim a cargo do governo”.

Como parte do orçamento, a despesa, segundo Pereira (1999, p.37), compreende...

“as autorizações para gastos com as várias atribuições e funções governamentais. Neste sentido, as despesas públicas correspondem à distribuição e ao emprego das receitas para custeio de diferentes setores da administração e para os investimentos”.

Conforme Cruz (1988, p.71) “devemos esclarecer que o Estado presta serviços e produz bens sociais e semi-sociais (ao menos sua função básica exige isso) e sua despesa significa em última análise, atendimento ao interesse dos seus habitantes”.

A Despesa pública pode ser classificada em Despesa Orçamentária e Despesa Extra-orçamentária.

Despesa orçamentária é aquela que integra o orçamento, isto é, sua realização depende de autorização legislativa não podendo se realizar sem crédito orçamentário correspondente.

Despesa extra-orçamentária é aquela que não consta do orçamento, independe de autorização legislativa, compreendendo as diversas saídas do passivo financeiro, compensatórias de entradas no ativo financeiro, oriundas de receitas extra-orçamentárias, correspondendo à restituição ou entrega de valores recebidos, como cauções, depósitos, e outros.

Dentro de um enfoque econômico, as despesas orçamentárias podem ser classificadas em despesas correntes, que são as que se referem a desembolsos ou aplicações das quais não resulta compensação patrimonial; e despesas de capital, que são as que constituem desembolso ou aplicação que resulte mutação compensatória nos elementos do patrimônio.

Segundo a Lei 4.320/64 e o §9º do art.165 da CF/88, as despesas são classificadas em correntes e de capital (art.12).

Referente às despesas correntes, Harada (2001, p.42) explicita que estas...

abrangem as de custeio, que correspondem às dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis ( §1º), e, as transferências correntes, que correspondem às dotações para despesas sem contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições ou subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou privado (§2º).

De acordo com Kohama (2001, p.111) “despesas correntes são gastos de natureza operacional. Realizados pela administração pública, para a manutenção e o funcionamento dos seus órgãos”.

Despesas correntes são, portanto, as que se referem a desembolsos ou aplicações das quais não resultem em compensação patrimonial.

As despesas de capital, segundo Harada (2001, p.42) abrangem:

os investimentos, que correspondem, entre outros, às dotações para planejamento e execução de obras (§4º); as inversões financeiras, que são conformes às dotações para aquisição de imóveis, aquisição de títulos representativos de capital de empresas em funcionamento, constituição ou aumento de capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros etc.(§5º), e transferência de capital, que são correlatas às dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, bem como as dotações para amortização da dívida pública(§6º).

Segundo Kohama (2001, p.111), as despesas de capital representam “os gastos realizados pela administração pública, cujo propósito é o de criar novos bens de capital ou adquiri-los já em uso, e que constituirão incorporações ao patrimônio público de forma efetiva ou através de mutação patrimonial”.

Portanto, as despesas de capital podem se configurar como aquelas que constituem desembolso ou aplicação que resultem em mutação compensatória nos elementos do patrimônio.

Conforme Silva (2000, p.119), as despesas podem ser classificadas quanto à afetação patrimonial em despesas efetivas e despesas por mutações patrimoniais.

Define as despesas efetivas como “um conjunto de despesas que contribuem para o decréscimo do patrimônio líquido do Estado, ou seja, aquelas cuja responsabilidade de pagamento o Estado obrigatoriamente assume, fixando dotações orçamentárias anuais”.

As despesas por mutações patrimoniais são definidas por Silva (2000, p.119) como aquelas “oriundas de mutações que em nada diminuem o patrimônio líquido,

constituindo simples saídas ou alterações compensatórias nos elementos que o compõem”.

O Regimento de Contabilidade Pública, em seu art.144, e o art.58 da Lei 4.320/64, explicitam que toda a despesa percorre três estágios: empenho, liquidação e pagamento.

O empenho da despesa representa o comprometimento de parcela da dotação orçamentária com determinado gasto, já especificando o credor e o montante envolvido.

A liquidação consiste no reconhecimento de que a despesa foi executada na forma como foi contratada, e representa o reconhecimento da obrigação pecuniária do governo junto a seus fornecedores ou prestadores de serviços.

O pagamento é a última etapa, quando se concretiza quando o ordenador de despesas emite a ordem bancária a favor do credor.

Segundo Cruz (1988, p.72), do ponto de vista administrativo, “outros estágios são praticados no setor público para solver plenamente o planejamento, a execução e a avaliação dos gastos públicos”.

São esses estágios: a programação; a licitação; o empenho; a liquidação; o suprimento; o pagamento; a tomada de contas e a retroalimentação.

A receita pública que complementa o orçamento, à semelhança da despesa antes discutida, também compreende alguns estágios específicos. A subseção seguinte, que faz uma revisão bibliográfica da receita pública, trata destes estágios e de outros aspectos inerentes a temática em referência.

## **2.4 Receita pública**

Para fazer face às suas necessidades, e cumprindo suas precípuas funções, o Estado dispõe de recursos ou rendas que lhe são entregues através da contribuição das coletividades.

O conjunto desses recursos constitui a denominada receita pública. E com ela, o Estado vai enfrentar todos os encargos com a manutenção de sua organização, o custeio de seus serviços, a segurança de sua soberania, as iniciativas de fomento e desenvolvimento econômico e social e com seu próprio patrimônio.

Segundo a afirmação de Silva (2000, p.99), os Ingressos ou Receitas correspondem a

todas as quantias recebidas pelos cofres públicos, ao passo que as receitas públicas correspondem ao ingresso que, integrando-se ao patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescentar seu vulto como elemento novo e positivo.

A receita pública, para Baleeiro (1969, p.130), “é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”.

Receita pública, portanto, em um sentido amplo, caracteriza-se como um ingresso de recursos ao patrimônio público, mais especificamente como uma entrada de recursos financeiros que se reflete no aumento das disponibilidades.

De acordo com Harada (2001, p.51), as receitas originárias são “aquelas que resultam da atuação do Estado, sob o regime de direito privado, na exploração de atividade econômica. São as resultantes do domínio privado do Estado”.

As receitas originárias têm características de continuidade, isto é, são ingressos permanentes de recursos, tendo em vista a regularidade na sua arrecadação.

Segundo Deodato (1977, p.30) a receita originária é também chamada de economia privada. “O Estado a arrecada de uma coisa que lhe pertence e que ele explora por meio de vendas ou contratos. É como se fora uma pessoa privada.”

A receita originária ou de economia privada, tendo em vista o processo de privatização, tem diminuído substancialmente sua participação no montante das receitas arrecadadas.

Existem ainda as receitas derivadas que, conforme Pereira (1999, p.36), são,

as rendas que o Estado, por meio do poder de coerção, arrecada do setor privado (no primeiro grupo estão os tributos: impostos; taxas; contribuição de melhoria; e contribuições parafiscais. No segundo grupo, estão as penas pecuniárias: multas e confisco”).

As receitas, segundo sua natureza, podem ser classificadas em: Receita Orçamentária e Receita Extra-orçamentária.

Receita orçamentária é aquela que integra o orçamento e que o Estado pode dispor como propriedade sua. As receitas orçamentárias ainda podem ser divididas em receitas correntes e receitas de capital.

Segundo Cruz et al (2001, p.43) as “receitas correntes são aquelas de natureza continua que se originam do poder tributante do estado”.

A receita corrente diz respeito a todas as transações que o Governo realiza diretamente ou através de suas ramificações, ou seja, basicamente são as que não provenham da alienação de um bem de capital, mas de obrigação social dos cidadãos de contribuírem para a manutenção da coisa pública.

Conforme Angélico (1989, p.79), a receita patrimonial e receita industrial são aquelas que “resultam da ação direta do Estado na exploração de atividades comerciais, industriais, agropecuárias, bem como das rendas obtidas na aplicação de fundos em inversões financeiras, ou de produto da renda de bens de propriedade do Estado”.

A receita de capital é aquela que resulta na constituição ou criação de bens de capital e, conseqüentemente, acréscimos de patrimônio. São as que provêm da alienação de um bem de capital, e que estejam na lei, definidas como operações de capital.

A receita de capital pode ser definida como uma receita de natureza eventual.

Segundo Kohama (1999, p.40), as receitas de capital são:

as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas, da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender as despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda o superávit do Orçamento Corrente.

De acordo com Piscitelli, Timbó e Rosa (1994, p.92) “as receitas de capital constituem fatos meramente permutativos, de que resulta aumento de um item do ativo com redução de outro, ou com aumento simultâneo do passivo”.

Receita efetiva é aquela que contribui para o aumento efetivo do patrimônio, isto é, é a receita orçamentária efetivamente arrecadada naquele exercício financeiro e que não gerou diminuição no ativo nem no passivo.

CRUZ (1988) cita que a receita por mutação patrimonial é um fato meramente permutativo, isto é, não gera aumento efetivo do patrimônio, como por exemplo a alienação de viaturas e as operações de crédito(financiamento).

Receita extra-orçamentária é a que não consta do orçamento, isto é, independe de autorização legislativa. Compreende as entradas em dinheiro ou créditos de terceiros, de que o Estado é devedor como simples depositário ou como agente passivo da obrigação.

Segundo Kohama (2001, p.91) “O Estado figura apenas como depositário dos valores que ingressam a esse título, como por exemplo: as cauções, as fianças, as consignações e outras, sendo a sua arrecadação classificada como receita extra-orçamentária”.

Compreende a receita extra-orçamentária, portanto, os recolhimentos feitos que constituirão compromissos exigíveis.

Ela afeta a execução financeira, mas não pode ser computada para efeito de programação das despesas, pois não pertencendo ao poder público, configurar-se-á como entrada compensatória no ativo e passivo financeiro e, como consequência, deverá ser devolvida ou paga a quem de direito, assim que forem cumpridas as formalidades necessárias.



### **3 NORMAS SOBRE PREVISÃO DE RECEITAS**

Existe, há vários anos no Brasil, um conjunto de instrumentos de planejamento das ações governamentais. Apesar disso, o arcabouço legal, adotado até recentemente, permitia que fossem assumidos compromissos, com base em expectativas de receitas futuras, nem sempre sendo estas fundamentadas.

Esse fato acarretava, na ausência da arrecadação, a transferência do pagamento para o futuro e com isso receitas futuras sempre ficavam comprometidas.

A Lei 4.320/64 determina que, a cada ano, deve ser estabelecido um quadro de cotas trimestrais que cada órgão pode utilizar, visando assegurar às unidades orçamentárias, em tempo hábil, os recursos suficientes à melhor execução do seu programa de trabalho durante o exercício, e manter na medida do possível o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, com vistas à redução de “eventuais insuficiências financeiras”.

Nesse sentido, a Lei 4.320/64 tem como principal objetivo assegurar os recursos necessários à execução da despesa e depois, prevenir eventuais déficits de caixa.

Assim, os desequilíbrios fiscais não eram decorrentes de situações conjunturais que fugissem ao controle das administrações, mas sim da falta de um instrumento que impusesse aos governantes, critérios de responsabilidade pelas conseqüências de seus atos.

A LRF surgiu, visando o condicionamento das ações dos governantes aos limites estritos de sua efetiva capacidade de gasto, de forma a prevenir déficits fiscais e o comprometimento descontrolado da dívida pública.

A LRF em seu Art.11 diz que, “constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação”.

Previsão é uma atitude de política, de escolha, de engajamento, de decisão em levar algo à frente, não é simples intuição. A previsão não pode ser uma repetição do passado.

O processo de previsão é contínuo. O acompanhamento é necessário não só para melhorar as previsões futuras como também para que a Administração coordene suas próprias ações frente aos desvios entre a previsão e a execução.

Cruz et al (2001, p.55), definem a previsão como a realização de...

estudos técnicos especializados para projeção quantitativa e qualitativa dos contribuintes potenciais, dimensionar época própria para impor o crédito tributário e detectar o aparelhamento administrativo necessário à concretização da arrecadação e do recolhimento.

A estatística e a economia têm papel fundamental na formulação de previsões racionais. À medida que vai se tornando realidade, a previsão deve ser estritamente acompanhada, dentro de quadros de desvios considerados possíveis e admissíveis, visando sempre o aperfeiçoamento.

A previsão de receitas envolve o uso de técnicas analíticas para projetar a quantidade de recursos financeiros disponíveis num determinado tempo futuro. No setor público, as receitas vêm dos impostos, das taxas, das contribuições sociais ou

transferências intergovernamentais, além daquelas relativas à atividade governamental empresarial.

Existe uma grande quantidade de técnicas de previsão disponíveis. Elas variam de técnicas qualitativas relativamente informais a técnicas quantitativas altamente sofisticadas.

CRUZ (1988) faz menção a metodologias que são utilizadas: o método do penúltimo ano, onde se estabelece a estimativa da receita para o exercício seguinte de forma idêntica a do ano anterior; o método das médias, que é utilizado estimando-se a receita com base na média dos últimos 3 ou 5 anos, para cada fonte de receita em separado, aplicando-se uma determinada taxa de variação; e o método da avaliação direta que surgiu na Grã-Bretanha devido a necessidade em se apresentar a Proposta Orçamentária para aplicação imediata.

Normalmente, várias técnicas de previsão são utilizadas e, dependendo da natureza da fonte de receita, algumas apresentam maior aproximação a valores efetivamente auferidos, que outras.

Entre os métodos qualitativos de previsão, o mais utilizado é o da previsão conjetural que se baseia na participação de um indivíduo ou de um pequeno grupo de pessoas que fazem avaliações de circunstâncias futuras prováveis e analisam os efeitos destas sobre a receita a ser prevista.

Esta técnica pode produzir estimativas muito boas quando pessoas experientes estão envolvidas no processo. Em contrapartida, se os participantes deste processo são inexperientes, as previsões podem ser muito inconsistentes e até irreais, em casos extremos.

Uma gestão fiscal responsável, segundo Nunes (2002, p.99),

implica mais que a implementação de uma programação financeira voltada para a execução do orçamento aprovado. Exige a prevenção contra riscos de desequilíbrio das contas públicas motivados por fatores mais ou menos previsíveis quando da elaboração da Lei Orçamentária.

Por esse motivo, o planejamento das ações do governo não deve se restringir tão somente à elaboração da LOA, e sim, deve ser permanentemente reavaliado e ajustado à efetiva capacidade financeira do Estado.

Além das dificuldades naturais inerentes a qualquer estimativa de receita, os percalços da economia produzem instabilidades que reduzem o grau de previsibilidade das estimativas adotadas na elaboração das propostas orçamentárias anuais.

Para que o valor dos gastos se mantenha permanentemente compatível com a perspectiva de arrecadação e com o resultado fiscal programado, a LRF instituiu alguns procedimentos, nesse sentido:

- a) reavaliação periódica das expectativas de arrecadação e de resultado do exercício corrente,
- b) realimentação do processo de planejamento e,
- c) adoção de mecanismos de ajuste da execução orçamentária e financeira do exercício corrente.

Assim, a programação anual da execução orçamentária e dos desembolsos financeiros passou a ter por finalidade, principalmente, prevenir a ocorrência de déficits que possam acarretar a acumulação de restos a pagar e conseqüentemente o comprometimento de receitas futuras.

A LRF requer a elaboração e publicação de relatórios fiscais que facilitem e propiciem maior transparência na prestação de contas e na gestão dos

administradores públicos. O estabelecimento de metas fiscais deve nortear todo o processo de planejamento e de execução das finanças públicas em cada exercício.

No contexto da LRF, o gestor público não pode realizar gastos que possam resultar na transgressão das metas fiscais. Quando as receitas ficam aquém da meta, obrigatoriamente, a LRF limita os empenhos para despesas na execução orçamentária.

Segundo determina o art.4º da LRF, a LDO deverá conter, entre outros elementos, dois anexos específicos: o de Metas Fiscais e o de Riscos Fiscais.

No anexo de Metas Fiscais deverão ser estabelecidas as metas para o exercício a que se refere e os dois seguintes, contemplando cinco variáveis: receita, despesa, resultado primário e nominal e montante da dívida pública.

O art.12 da LRF determina que as previsões de receita devem observar as normas técnicas e legais para determinar as metas de receitas, devendo considerar todos os fatores estruturais e conjunturais que possam influir na arrecadação.

Adicionalmente, tais previsões devem ser acompanhadas pelo demonstrativo da evolução das receitas nos últimos 3 anos, o que já era previsto no art.22 da Lei 4320/64, e da projeção para os dois seguintes. Ainda é exigida a evidenciação da metodologia de cálculo, e as premissas utilizadas para as previsões.

Segundo Cruz et al (2002, p.56) o uso de indexadores,

é uma prática comum desde as elevadas taxas inflacionárias que nas décadas anteriores eram bastante expressivas. O problema que se cria é a escolha de um indexador-padrão para o setor público brasileiro. Sabe-se que eles trocam, constantemente, de denominação ou de metodologia de cálculo, inferindo no resultado comparativo de diferentes períodos.

A irregularidade nos resultados decorrentes do uso de indexadores traz como consequência inconsistência nas informações contábeis, o que compromete a confiabilidade de tais informações preceituada pelas Normas Brasileiras de Contabilidade<sup>4</sup>, dificultando as análises e um estudo comparativo entre os períodos.

Para se obterem bases de cálculo consistentes para a previsão da receita orçamentária, é necessário avaliar os possíveis cenários, fazendo uma análise sistêmica do comportamento de variáveis externas e internas, inclusive antes da elaboração dos cálculos de previsão.

Conceitos técnicos comumente utilizados na previsão de vendas e em orçamento de entidades com fins lucrativos, passaram a constar expressamente no art.12 da LRF. São estes: Metas, Premissas e Metodologia de cálculo.

As metas são declarações das realizações desejadas, expressas qualitativamente, são pontos ou posições a serem atingidos no futuro.

As metas têm origem nos objetivos estratégicos estabelecidos e traduzem a quantificação dos resultados esperados ou a ele estão ligados como alvo a ser atingido.

São importantes tais metas porque fornecem direção para a entidade e criam um conjunto de prioridades que ela usará para avaliar as alternativas e tomar as decisões de alocação de recursos. Uma meta é constituída por 3 componentes: objetivo gerencial, valor e prazo.

A expressão premissas no planejamento estratégico diz respeito aos grandes balizamentos que, mediante análise do ambiente interno e externo, orientarão as ações do governo.

---

<sup>4</sup> CFC. NBC T1 - **Das características da informação contábil**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 1995. (Aprovada pela Resolução CFC No.785 de 28 de Julho de 1995)

As premissas servem para comunicar os princípios éticos e as intenções maiores do governo. Tung (apud CRUZ ET AL, 2002 p.56) diz que nenhum sistema orçamentário é possível sem um bom sistema de contabilidade geral e de custos.

Uma das premissas do orçamento é a comparabilidade dos dados reais com os orçados. Frezatti (apud CRUZ ET AL, 2002 p.57) afirma que os cenários e as premissas são importantes na elaboração do orçamento, devendo estar definidos antes do início da montagem do instrumento propriamente dito, já que contém informações indispensáveis à sua montagem.

As premissas utilizadas pela organização, independentemente de quem as concebeu, segundo Frezatti (apud CRUZ ET AL, 2002 p.57), são premissas da administração, devendo ser assumidas por aquela entidade.

Isso é importante porque os indicadores podem ter forte impacto sobre os resultados tornando o plano exeqüível, confiável ou não dependendo do patamar estabelecido.

No §3º do art.12 da LRF, exige-se que o Poder Executivo coloque à disposição dos demais poderes, estudos e estimativas das receitas do exercício subsequente.

Provavelmente, o legislador supôs que o Poder Executivo está mais bem estruturado para atender esta determinação. No entanto, nada impede que os demais poderes não possam elaborar estudos das estimativas e acompanhar o controle de receitas.

A busca de novos mecanismos para se aumentar a arrecadação tornou-se primordial. Os gastos governamentais não podem ser financiados pelo imposto inflacionário.

Os entes da Federação passam a ser obrigados a instituir, prever e realizar uma efetiva arrecadação de todos os tributos de sua competência constitucional, conforme determina o art.11 da CF/88.

Antes da publicação da LRF, alguns Municípios brasileiros, ainda não haviam instituído todos os impostos de sua competência. A provável causa desse fenômeno é o fato de que, em torno de 20% do total de Municípios até 1999 recebiam recursos que representavam em alguns casos mais de 90% do total de suas receitas em transferências constitucionais, legais e voluntárias, segundo dados da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Portanto, não se tinham muitos motivos para esses administradores instituírem, preverem e efetivamente arrecadarem suas próprias receitas.

Atualmente, todos os entes da Federação deverão seguir as regras contidas no art.12 da LRF, e caso haja impropriedade na forma de previsão, os entes ficarão vedados de receberem transferências voluntárias que, no caso dos pequenos Municípios acarretaria problemas visto que as transferências, neste caso, têm um papel relevante junto ao desenvolvimento da economia local.

A LRF tornou obrigatória a publicação de dois novos instrumentos, o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e o Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), além do Anexo de Metas da LDO, contendo não só a indicação dos resultados esperados, mas também a consistência das estimativas de arrecadação.

O RGF, abrangendo todos os Poderes e o Ministério Público, é um instrumento imprescindível no acompanhamento das atividades financeiras e de gestão do Estado.



Este relatório explicita as informações necessárias à verificação da consecução das metas fiscais e dos limites de que trata a lei, e deverá conter as medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer um dos limites.

O RGF deverá ser publicado e disponibilizado ao acesso público, inclusive por meio eletrônico, até trinta dias após o encerramento de cada quadrimestre e tem por finalidade a demonstração de que o orçamento está sendo executado.

O RREO faz parte do instrumental que pretende dar transparência ao processo de gestão fiscal, devendo indicar o atendimento a previsões ou a fornecer correção de eventuais desvios do que foi previsto. Também, deve demonstrar a apuração da receita corrente líquida, o resultado nominal, primário e as despesas com juros.

Deverá o RREO ter periodicidade bimestral e visa atestar se o administrador está administrando em sintonia com o novo padrão de gestão fiscal responsável. Os prazos para apresentação e publicação desses relatórios devem ser cumpridos conforme determina a LRF, sob pena de sanções na forma da Lei.

A gestão responsável obriga todos os envolvidos no processo a observarem o alcance dos resultados e dos prazos.

No quadro a seguir, pode se observar a composição do RGF para o Poder Executivo dos Municípios com população superior a 50.000 habitantes.

<b>ANEXOS</b>	<b>PRAZOS</b> Ref. ao Quadrimestre	<b>PENALIDADES</b> Para o não cumprimento dos prazos
Anexo I – Demonstrativo da Despesa com Pessoal Anexo II – Demonstrativo da Dívida Consolidada Anexo III – Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de valores Anexo IV – Demonstrativo das Operações de Crédito Anexo VIII – Demonstrativo dos Limites	1º Quadrimestre: 30/05 2º Quadrimestre: 30/09	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Multa de 30% dos vencimentos anuais (Lei 10.028/2000)</li> <li>▪ Proibição de receber transferências voluntárias e contratar operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária (LRF, art. 51º, 2)</li> </ul>
Anexo I – Demonstrativo da Despesa	3º Quadrimestre:	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Multa de 30% dos vencimentos</li> </ul>

com Pessoal Anexo II – Demonstrativo da Dívida Consolidada Anexo III – Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de valores Anexo IV – Demonstrativo das Operações de Crédito Anexo V – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa Anexo VI – Demonstrativo dos Restos a Pagar Anexo VII – Demonstrativo dos Limites	30/01 do ano seguinte	anuais (Lei 10.028/2000) ▪ Proibição de receber transferências voluntárias e contratar operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária (LRF, art. 51º, 2)
---	-----------------------	---

#### Quadro 1 - Composição do RGF - Poder Executivo

Fonte: Elaborado pela autora com base na LRF e Portaria STN nº 440/2003

Igualmente, apresenta-se o quadro contendo a composição do Relatório Resumido de Execução Orçamentária para a União.

ANEXOS	PRAZOS	PENALIDADES Para o não cumprimento dos prazos
Anexo I – Balanço Orçamentário Anexo II – Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção Anexo III – Demonstrativo da Receita Corrente Líquida Anexo IV – Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Geral da Previdência Social Anexo V - Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores Públicos Anexo VI – Demonstrativo do Resultado Nominal Anexo VIII – Demonstrativo do Resultado Primário da União Anexo IX - Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão Anexo X – Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Anexo XV – Demonstrativo de Despesas com Saúde	<b>Periodicidade Bimestral</b> 30/03 30/05 30/07 30/09 30/11 30/01	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Cassação do mandato (Decreto-Lei 201, art.4º, inciso VII)</li> <li>▪ Proibição de receber transferências voluntárias e contratar operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado d a dívida mobiliária (LRF, art.51º, 2)</li> </ul>
Anexo XI – Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital  Anexo XII – Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Geral da Previdência Social  Anexo XIII – Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos  Anexo XIV – Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos a Aplicação dos Recursos	<b>Periodicidade Anual</b> 30/01 do ano subsequente ao de referencia	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Cassação do mandato (Decreto-Lei 201, art.4º, inciso VII)</li> <li>▪ Proibição de receber transferências voluntárias e contratar operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado d a dívida mobiliária (LRF, art.51º, 2)</li> </ul>

#### Quadro 2 - Relatório Resumido de Execução Orçamentária para a União

Fonte: Elaborado pela autora com base na LRF e Portaria STN nº 441/2003

Os modelos destes relatórios foram padronizados e vêm sendo alterados desde o ano de 2000, através de portarias da STN.

A primeira padronização veio por meio das Portarias nº 469, para a União, 470 para o Distrito Federal e os Estado, e nº 471, para os Municípios, todas datadas de 21 de setembro de 2000.

A partir de 1º de janeiro de 2002, passou-se a aplicar as Portarias nº 559 e nº 560 de 14 de dezembro de 2001, as quais aprovam o Manual de Elaboração do Relatório de Gestão Fiscal e o Manual de Elaboração do Relatório Resumido da Execução Orçamentária, respectivamente.

Já em outubro de 2002, a Portaria nº 559 foi revogada e foi publicada a de nº 516 que aprova a 2ª Edição do Manual de Elaboração do RGF com efeitos a partir da data da publicação.

Também em outubro, foi publicada a Portaria de nº 517 que aprova a 2ª Edição do Manual de Elaboração do RREO, com seus efeitos em relação aos Anexos XV e XVI a partir do último bimestre de 2002 e para os demais Anexos, a partir de 1º de janeiro de 2003.

No dia 27 de agosto de 2003 com a edição das Portarias STN nº 440 e 441 que aprovaram a 3ª Edição dos Manuais de Elaboração do Relatório de Gestão Fiscal e do Relatório Resumido da Execução Orçamentária, respectivamente, novas alterações ocorreram e terão seus efeitos aplicados a partir do exercício financeiro de 2004.

Conseqüentemente, a partir daquele exercício, ficam revogadas as Portarias nº 516 e 517 de outubro de 2002.

A STN vem realizando a padronização dos conceitos, regras e procedimentos contábeis a serem utilizados na elaboração e divulgação dos referidos manuais e que os mesmos estão sendo revisados periodicamente com a finalidade de implementar as sugestões de melhoria.

O processo de padronização não considera o respeito ao art. 67 da LRF, já nasceu viciado pelo § 2º do art. 50, logo, é conduzido por procedimentos inadequados do ponto de vista ético se considerado um regime democrático.

A padronização dos procedimentos surge da necessidade de se assegurar, ao público em geral, comparabilidade, confiabilidade e transparência na interpretação e divulgação das informações relativas à política fiscal, para que a população possa ter acesso, inclusive, no que diz respeito à compreensão dos relatórios.

Conforme determina o inciso I do art.53 da LRF, o Demonstrativo da Receita Corrente Líquida (RCL) deverá acompanhar o RREO e a informação constante nesse demonstrativo irá servir de base de cálculo para os limites apresentados no RGF, previamente estabelecidos pela LRF.

A RCL é uma informação importante dentro da LRF, pois aquela servirá de embasamento para alguns limites impostos pela lei. É possível que não sobre nada no orçamento para investimentos, depois do comprometimento de uma parcela significativa da receita com gastos de pessoal, despesas de custeio e pagamento de dívidas.

No quadro abaixo, pode-se visualizar a evolução da Receita Corrente Líquida da União nos últimos 4 anos, incluindo o ano em curso até a apuração do mês de agosto.

Período de Apuração	Dezembro 2000	Dezembro 2001	Dezembro 2002	Até Agosto 2003
Receita Corrente Líquida (RCL)	145.111	167.789	201.927	217.665

**Quadro 3 – Relatório da Gestão Fiscal da União - Ano 2003**

Fonte: Elaborado pela autora com base no RGF da União do Ano 2003. (Valores expresso em Milhão)

Em 1995 iniciou-se um controle das despesas com relação à RCL por meio da aprovação da Lei Complementar nº 82/95 (Lei Camata I), onde se introduziu limites para as despesas com pessoal de 60% da RCL jurisdicionada, que incluía como despesas as pensões e aposentadorias de servidores civis.

A RCL era obtida ao excluir as transferências constitucionais federais, contribuições previdenciárias dos servidores civis, as transferências relativas à Lei Complementar nº 87/97 (Lei Kandir) e o Fundo de Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (FUNDEF).

A Lei complementar nº 96/99 (Lei Camata II) manteve os mesmos 60% de limite, mas ampliou a definição de despesa de pessoal, incluindo todos os benefícios dados aos servidores, que haviam sido excluídos da Lei Camata I.

A LRF reforçou o conceito da RCL, que foi usado para estabelecer os limites de despesa com pessoal nas leis complementares nº 82/95 e 96/99 respectivamente.

Com o propósito de verificar o cumprimento da LRF, a Receita Corrente Líquida é apurada somando-se as receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze anteriores, excluídas as duplicidades.

A RCL é o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas

correntes, consideradas algumas deduções que irão depender do ente da federação a que se referir.

O Demonstrativo da RCL apresenta a apuração da receita corrente líquida, sua evolução nos últimos doze meses, assim como a previsão de seu desempenho no exercício. Conforme será visto no próximo capítulo, tal demonstrativo serve como balizador para o cálculo da reserva de contingência e para limitar as despesas com pessoal, a dívida pública, as garantias e contragarantias, e as operações de crédito.

A nova base de cálculo, metodologicamente definida, permitirá estabelecer séries históricas padronizadas, bem como os demonstrativos, em decorrência da padronização, facilitarão as comparações entre as unidades da federação e entre os diversos municípios do Brasil.

Para que se tenha uma idéia deste demonstrativo, apresenta-se como Anexo 1, no final deste trabalho, o Demonstrativo da RCL do Governo Federal, evidenciando sua apuração, e evolução no período de novembro/2002 a outubro/2003, publicada por meio da Portaria STN nº 597 de 27 de novembro de 2003.

Seguem ainda os anexos 2 e 3, contendo os modelos do demonstrativo a ser utilizado para apresentação da apuração da RCL, pela União, Estados e Municípios, determinados pela Portaria STN nº 441/2003, que terá seu efeito a partir de 01 de janeiro de 2004.

Na seção seguinte, apresenta-se a discussão referente aos limites e vinculações da receita orçamentária.

## **4 LIMITES DE DESPESAS E VINCULAÇÕES DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA**

O equilíbrio das contas públicas deve ser mantido mediante a obediência a limites e condições. Assim, as normas que tratam da renúncia de receita, geração de despesas com pessoal ou endividamento, não são normas de vedação.

Não existem impedimentos, exceto em algumas situações, mas sim o estabelecimento de limites e condições. Desta forma, renúncias de receita devem obedecer aos limites da equação arrecadação/despesas e, o endividamento obedece a restrições para que não surjam situações deficitárias em nenhum nível de governo.

Através da LRF, o controle das contas foi reforçado de duas formas. A primeira com o estabelecimento de limites para a realização ou comprometimento de algumas categorias de gastos.

A segunda com a atribuição de competência aos Tribunais de Contas para atuar preventivamente, mediante acompanhamento da evolução das despesas, emissão de alertas quando os limites estabelecidos estiverem próximos de serem atingidos e indicação de fatos que possam comprometer custos ou resultados de programas ou indicar irregularidades na gestão orçamentária.

A LRF em seu art.8º especifica que a programação financeira deve ser instituída por ato do Poder Executivo, até trinta dias após a publicação dos orçamentos, e terá como objetivo primordial o cumprimento das metas de resultado fiscal, estabelecidas na LDO.

A LDO passa a conter metas quantitativas relativas ao exercício a que se referir e aos dois subsequentes.

Portanto, o demonstrativo denominado Anexo de Metas Fiscais, contido na LDO, poderá ter seus dados e informações consideradas na tomada de decisões, pois conterão informações sobre as estimativas de evolução de receitas, gastos, resultados primário e nominal, endividamento e patrimônio líquido.

O Anexo de Metas Fiscais do Governo Federal poderá servir de orientação para que os Estado e Municípios elaborem seus devidos Anexos.

No quadro a seguir, exemplifica-se uma visão de parte do Anexo de Metas Fiscais do Governo Federal, contido na LDO para 2003, onde ficam evidenciadas as metas fiscais para o período 2003-2005.

ANEXO DE METAS FISCAIS  
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS-2003  
Metas e Projeções Fiscais

DISCRIMINAÇÃO	2003		2004		2005	
	R\$ milhões	% PIB	R\$ milhões	% PIB	R\$ milhões	% PIB
I - Receita Não-Financeira	322.637,5	22,69	330.765,9	21,55	353.838,6	21,42
II - Despesa Não-Financeira	290.640,3	20,44	296.229,8	19,3	316.665,7	19,17
III - Resultado Primário Fiscal e Seguridade (I-II)	31.997,2	2,25	34.536,1	2,25	37.172,9	2,25
IV - Resultado Nominal	-22.100,4	-1,55	-10.934,6	-0,71	-5.231,5	-0,32
V - Resultado Primário Empresas Estatais	7.821,5	0,55	8.442,2	0,55	9.086,7	0,55
VI - Resultado Primário União ( III+V)	39.818,8	2,8	42.978,2	2,8	46.259,6	2,8
IX DÍVIDA LÍQUIDA GOVERNO CENTRAL	492.966,6	33,9	516.634,5	33,16	535.449,7	31,93

**Quadro 4 – Anexo de metas fiscais da LDO da União - Ano 2003**

Fonte: Adaptado da LDO da União, 2003.

Como se pode observar no quadro acima, a proposta para 2003, é de um superávit primário do governo federal de R\$ 39,8 bilhões, equivalentes a 2,8% do PIB, considerando-se o valor estimado para o PIB de R\$ 1.422,1 bilhões.

Desse total, R\$ 31,9 bilhões (2,25% do PIB) referem-se à meta do governo central, que poderia ser compensada com o resultado das estatais federais.



Para os anos de 2004 e 2005, prevê-se a manutenção de 2,8% do PIB, cabendo 2,25% ao governo central. As metas para esses exercícios são apenas indicativas e correspondem a superávits de, respectivamente R\$ 42,9 bilhões e R\$ 46,2 bilhões.

As metas, apresentadas no quadro acima, representam um compromisso público do governante perante a sociedade e aos demais poderes, configurando-se em compromissos quadrimestrais.

O cumprimento desses compromissos deve ser demonstrado em audiências públicas, conforme determina o parágrafo 4, do artigo 9 da LRF.

Para que se possa estabelecer uma programação financeira anual, é necessário que ela contenha, no mínimo, um quadro contendo os valores que cada órgão do governo poderá empenhar durante o exercício e um outro quadro contendo os valores dos pagamentos (desembolsos financeiros) que cada órgão poderá realizar a cada mês.

Estes elementos devem partir dos dados constantes da Lei Orçamentária, considerando as diversas vinculações de receitas, a maior ou menor flexibilidade do valor de algumas despesas, e as sazonalidades de determinados pagamentos.

Adicionalmente, devem ser considerados os créditos adicionais, as restituições de receitas e os benefícios fiscais, os restos a pagar do exercício anterior, assim como a perspectiva de inscrição de novos restos a pagar no exercício corrente.

As vinculações de receitas impostas por normas legais e constitucionais representam o procedimento de conciliação administrativa entre a carência de recursos com que contam os Governos e a ilimitada demanda de despesas.

A demanda da sociedade por despesas do Estado é inevitavelmente maior que sua capacidade de gasto, uma vez que as necessidades de bens e serviços são infinitas, enquanto que a realização de receitas é limitada pela base econômica que gera a arrecadação tributária.

A LRF procurou amenizar a precária situação fiscal em que se encontrava o País, num quadro em que as despesas são rígidas, no que se refere às vinculações, principalmente as destinadas ao pagamento dos salários do funcionalismo público, benefícios previdenciários, e as receitas dependem de uma base tributária relativamente instável, sensível às variações de conjuntura.

Assim, por exemplo, pode ocorrer que em períodos de crescimento, as pressões sobre o emprego público podem diminuir, mas os encargos com programas previdenciários continuam onerosos.

A situação pode se agravar quando se tem uma desaceleração do crescimento econômico, quando o volume de receita provavelmente será reduzido, enquanto que os encargos com pessoal serão os mesmos, dificultado desta forma a retomada do crescimento com base na realização de investimentos.

Quando as vinculações privilegiam determinadas ações do governo, todas as demais são prejudicadas, pois a capacidade de arrecadação possui limites que estão rigidamente atrelados à renda gerada pelo conjunto da economia, de forma que a vinculação nem sempre produz aumento de receitas.

Portanto, o resultado da vinculação termina sendo a redução do volume de recursos disponíveis para a realização das despesas que não contam com receitas vinculadas.

A partir daí, surgem alguns problemas, como por exemplo, a inversão de prioridades, onde os órgãos que contam com receitas vinculadas tendem a executar, com esses recursos, os gastos de menor importância na escala de prioridade do governo, de forma a pressionar o Tesouro, posteriormente, a alocação adicional de outros recursos necessários ao atendimento de despesas com o pagamento de pessoal.

Outro problema que poderia ocorrer é que a vinculação de receita faz com que os gastos fiquem atrelados às prioridades do passado, ao invés de estarem voltados às necessidades presentes, pois, uma vez estabelecida a vinculação, muitas vezes os setores beneficiados procuram mantê-la ao longo dos anos, mesmo quando aquele gasto já não é tão importante.

Portanto, na vinculação os recursos são destinados aos setores previamente definidos, mas se houver frustração da receita vinculada, as despesas correspondentes não serão reduzidas, pressionando a disputa pelos demais recursos não vinculados.

#### **4.1 Afetações orçamentárias e financeiras**

A rigidez no processo orçamentário surge da vinculação de receitas para financiar certas categorias de despesas e a proteção de algumas despesas para que não sofram reduções.

Com isso, a estabilidade dos recursos pode ser melhorada em algumas áreas, mas também podem resultar em obrigações sem recursos, que por insuficiência de fundos, não seriam executadas.

Cerca de metade das receitas totais do orçamento são vinculadas. Cerca de um terço das receitas com impostos estão constitucionalmente vinculadas às despesas sociais como educação, saúde, aposentadorias e indenizações.

Já em 1999, ocorreu uma mudança fiscal importante com a aprovação da PEC 85/99, que desvinculou temporariamente 20% da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União até dezembro de 2003.

Isso se tornou necessário para diminuir o excesso de vinculações orçamentárias e permitir uma alocação de recursos menos rígida, melhorando a capacidade do governo federal de atender, junto ao Congresso, as prioridades da sociedade de uma forma mais dinâmica, já que estas mudam ao longo do tempo.

Outra exigência na alocação orçamentária, estabelecida pela LRF, é a limitação dos salários dos servidores civis (Executivo, Legislativo e Judiciário) a um determinado percentual das receitas, com o objetivo de manter a folha de pagamento dos servidores civis em um nível suportável.

No Relatório de Gestão Fiscal, o Anexo VII - Demonstrativo dos Limites, é composto de valores que tem como base a RCL, tais como os valores com a despesa com pessoal, a dívida consolidada, garantia de valores e as operações de crédito.

O estabelecimento pela LRF de limites de despesas com pessoal está regulamentando o art.167 da CF/88 e mereceu especial atenção na referida lei.

Conforme Nóbrega (2001, p.221),

Tal preocupação do legislador se justifica pois a história recente das finanças públicas brasileiras apresenta um total descontrole dos gastos com folhas de pagamento, inviabilizando, muitas vezes, a ação estatal. A situação foi agravada pós-plano real quando, em vários Estados e Municípios, essas despesas representavam mais de 80% das receitas do ente.

De acordo com o art.20 da LRF, o total das despesas com pessoal não pode ultrapassar os seguintes limites legais: na União o limite máximo é de 50% da RCL, nos Estados e Municípios, considerando-se todos os poderes públicos, o limite não poderá ultrapassar 60% da RCL. No quadro abaixo fica explicitada a repartição a que ficaram submetidos os limites da despesa total com pessoal.

ENTE	% sobre a RCL			
	Limite Permitido	Limite Prudencial	Limite Máximo	Repartição
<b>UNIÃO</b>	2,25	2,37	<b>50</b>	Legislativo/TCU Judiciário Executivo MP
	5,4	5,7	6	
	36,81	38,85	40,9	
	0,54	0,57	0,6	
<b>ESTADOS</b>	2,7	2,85	<b>60</b>	Legislativo/TCE Judiciário Executivo MP
	5,4	5,7	6	
	44,1	46,55	49	
	1,8	1,9	2	
<b>MUNICÍPIOS</b>	5,4	5,7	<b>60</b>	Legislativo/TCM Executivo
	48,6	51,3	54	

**Quadro 5 - Limites da despesa total com pessoal**

Fonte: Elaborado pela autora com base na LRF

No que se refere ao limite permitido, este é calculado com base em 90% do limite máximo e o limite prudencial é de 95% sobre o mesmo limite máximo.

Estes limites servem como sinal de alerta aos administradores, para que tomem algum tipo de providencia para que o limite máximo não seja atingido.

Caso o sinal de alerta perdure ou ultrapasse os 95% do limite máximo, as medidas reparadoras deverão ser de contenção de despesas. Atingindo-se o percentual máximo, as medidas a serem adotadas serão de corte de despesas.

Segundo Silva (2000) “Estes limites foram estabelecidos a partir de uma média aritmética dos valores disponíveis, por Poder, para 16 Estados da Federação com base em dados disponíveis para o ano de 1998”.

Segundo Cruz et al (2001, p.110),

O projeto original admitia que a repartição dos limites globais fosse diferenciada em relação ao que preconiza a Lei, desde que os percentuais estivessem fixados na LDO do ente da Federação correspondente, dando, até mesmo, a prevalência para a fixação dos percentuais à LDO. Dessa maneira, se na esfera Estadual e Municipal ficasse comprovado que o Poder Legislativo historicamente gasta menos que o percentual definido na Lei, sobre a receita corrente líquida, nada impediria que a LDO estabelecesse limite maior que 54% para o Executivo, desde que fosse obedecido o limite global de 60%.

Esta possibilidade não foi aprovada, tendo em vista que, caso os limites pudessem ser alterados na LDO no que se refere à repartição entre os Poderes, poderiam resultar, por exemplo, em incentivo para que os gastos com pessoal de determinado Poder fossem ampliados, e como consequência, outro sairia prejudicado.

Nóbrega (2001, p.224) cita que,

A sistemática adotada pela LRF pode levar a situações no mínimo paradoxais, posto que teríamos casos onde o limite total de determinado ente estivesse ultrapassado e mesmo assim pressões por aumento de despesas de pessoal fossem empreendidas porque um determinado Poder encontrava-se abaixo dos limites de pessoal. Isso torna-se mais grave porque se apenas um dos Poderes estiver fora dos limites propostos, todo o ente será punido com sanções impostas pelo art.23 da LRF.

Ainda no que se refere às despesas com pessoal, a LRF torna nulo o ato que provoque aumento da despesa com pessoal e que não atenda aos limites por ela estabelecidos.

O mesmo ocorre naqueles atos que resultem em aumento da despesa com pessoal nos cento e vinte dias anteriores ao término do mandato.

A Lei ainda determina que, caso os limites estabelecidos sejam ultrapassados, o ente Federativo ficará impedido de receber transferências voluntárias, exceto aquelas relativas a ações de educação, saúde e assistência social, obter garantias, diretas ou indiretas, de outro ente da Federação, e contratar operações de crédito.

No quadro que se segue, observa-se que houve um aumento de dezembro de 2000 até a apuração de efetuada em 2003 de 1,5% na RCL do Poder Executivo da União, enquanto que a despesa com pessoal no mesmo período cresceu em 1,1%, acarretando uma diminuição no decorrer dos últimos anos do percentual da despesa com pessoal em relação a RCL.

Período	DEZ 2000	DEZ 2001	DEZ 2002	Até AGO 2003
Total da Despesa com pessoal	46.873	46.639	50.845	52.657
RCL	145.111	167.739	201.927	217.665
% sobre a RCL	<b>32,00%</b>	<b>27,80%</b>	<b>25,18%</b>	<b>24,19%</b>

**Quadro 6 – Despesa com Pessoal sobre a RCL**

Fonte: Elaborado pela autora com base no RGF da União (Valores expresso em R\$ Milhão)

O saldo da Dívida Consolidada Líquida - DCL (dívida total menos disponibilidades financeiras), também é objeto de limitações sobre a RCL, conforme o disposto nas Resoluções No. 40 e 43/2001 do Senado Federal.

Nos Estados passou a ser de, no máximo, 200% da RCL anual, e no que se refere aos Municípios, essa restrição foi maior, chegando a representar 120% da RCL anual.

A Resolução No. 40/2001 permite ainda que o excesso de endividamento seja corrigido, em termos da relação Dívida Líquida/RCL, em até 15 anos, em uma

proporção de um quinze avos por ano. Ou seja, o excesso de endividamento sobre o limite global deverá ser reduzido, no mínimo, em uma proporção de 0,07 a cada ano.

Existe ainda uma alternativa para os Municípios. Estes poderão aumentar sua RCL, o que representará uma diminuição no nível de endividamento a cada ano, até o 15º exercício, sem necessariamente diminuir as dívidas.

A DCL será apurada ao final de cada quadrimestre e, sempre que os fundamentos das propostas de limites forem alterados em razão de instabilidade econômica ou alterações nas políticas monetária ou cambial, o Presidente da República poderá encaminhar ao Senado ou ao Congresso Nacional solicitação e revisão desses limites.

Se for excedido o limite máximo de endividamento, ao final de um quadrimestre, existe o prazo legal de três quadrimestres para a eliminação desse excesso, sendo que o tal deve ser reduzido em 25% já no quadrimestre seguinte.

Enquanto se verificar o excesso, o ente ficará proibido de realizar novas operações de crédito, tanto internas quanto externas, inclusive por antecipação de receita; fica ainda obrigado a obter resultado primário necessário à recondução da dívida ao limite.

Depois de finalizado o prazo estipulado, e a situação continuar irregular, fica o ente também impedido de receber transferências voluntárias.

Pode-se observar, no seguinte quadro, a evolução do percentual da DCL/RCL do Poder Executivo da União, referente aos 3 últimos exercícios e ao atual, apurado até agosto, que corresponde ao 2º quadrimestre.



Período	DEZ 2000	DEZ 2001	DEZ 2002	Até AGO 2003
Dívida Consolidada Líquida –DCL	429.661	545.217	633.860	572.291
RCL	145.111	167.739	201.927	217.665
% sobre a RCL	<b>296%</b>	<b>325%</b>	<b>314%</b>	<b>263%</b>

**Quadro 7 – Dívida Consolidada Líquida sobre a RCL**

Fonte: Elaborado pela autora com base no RGF da União (Valores expresso em R\$ Milhão)

Percebe-se uma tendência à diminuição de tal percentual, sendo uma situação favorável para o ente analisado.

A partir de 2002, o controle da dívida pública, a nível Estadual e Municipal, passou a ser realizado pela STN. O Ministério da Fazenda deve verificar o cumprimento dos limites e condições para a realização de Operações de Crédito.

A realização de operações de crédito está sujeita ao enquadramento da LOA, em créditos adicionais ou em lei específica, bem como ao cumprimento dos limites e condições estabelecidos pelo Senado Federal.

De acordo com o art 12 da LRF a contratação de operações de crédito ficam limitadas ao montante da despesa de capital, significando na prática que os empréstimos devem ser destinados a gastos com investimentos.

No entanto, o Supremo Tribunal Federal tornou aquele artigo sem efeito, por entender que o mesmo é incompatível com o art.167, inciso III da CF/88.

Fica também vedada qualquer tipo de concessão de crédito entre os entes da Federação, exceto operações de crédito com instituição financeira estatal, não destinadas ao financiamento de despesas correntes, na forma da legislação, ou refinanciamento da dívida não contraída com a própria instituição que conceda o crédito.

O anexo IV do RGF, que representa o demonstrativo das operações de crédito, tem por objetivo assegurar a transparência das operações efetuadas pelo município.

As operações de crédito por Antecipação de Receita Orçamentária (ARO) visam suprir as deficiências financeiras do ente em determinado momento, e deverão cumprir as exigências da contratação de operações de crédito e ainda as dispostas na LRF.

O quadro apresentado na seqüência demonstra o crescimento do valor em operações de crédito do Poder Executivo da União com relação a RCL.

Período	DEZ 2001	DEZ 2002	Até AGO 2003
Operações de Crédito	268.667	285.579	352.162
% sobre a RCL	<b>161%</b>	<b>141%</b>	<b>161%</b>

**Quadro 8 – Operações de Crédito sobre a RCL**

Fonte: Elaborado pela autora com base no RGF da União (Valores expresso em R\$ Milhão)

O Anexo V do RGF, que corresponde ao Demonstrativo de Disponibilidade de Caixa, tem a finalidade de evidenciar a situação financeira do ente, apresentando informações referentes ao comprometimento com inscrições em restos a pagar e à suficiência ou insuficiência para cobrir as obrigações atuais.

Visto que a apuração da Disponibilidade de Caixa, exigida pela LRF, pressupõe estimativa de receita a ser produzida até o final do exercício, e também considera encargos e despesas relativos ao mesmo período, deve haver planejamento, realizado pelos administradores públicos, baseado em fluxo de caixa.

E isto se faz necessário, porque as despesas no período devem se limitar, tão somente, àquelas para as quais exista disponibilidade total de caixa ao final do mandato, sem exceção, inclusive, aos investimentos já incluídos no Plano Plurianual.

De acordo com a Lei, as disponibilidades de caixa devem ser depositadas em instituições financeiras oficiais, com exceção da União que deverá efetuar seus depósitos no Banco Central.

A União já registrava todos os ingressos e saídas financeiras em Conta Única, por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), o que facilita a contabilização, o controle e a transparência dos recursos públicos.

No entanto, a maioria dos municípios brasileiros não dispõe, em instituição oficial, de um sistema de caixa centralizado, o que compromete o gerenciamento de dados e os controles e fiscalizações necessários para a diminuição de riscos de desvios e/ou irregularidades.

Além da obrigatoriedade do depósito das disponibilidades em contas de bancos do Estado, a LRF exige ainda a separação das disponibilidades de caixa, propiciando assim um melhor acompanhamento dos resultados financeiros.

A arrecadação tem que ser feita, os limites de gastos tem de ser respeitados e os limites com pessoal são sérios. As dívidas não podem exceder os limites, e gastos de final de mandato são impedidos.

Os relatórios devem ser apresentados dentro dos prazos. Se caso as regras não forem respeitadas, os governantes ficam submetidos às sanções da Lei.

A LRF não pune somente o administrador irresponsável, mas também àquele que deixa de dar transparência à sua gestão.

Portanto, os relatórios, contemplados na legislação pertinente, têm de ser elaborados e publicados, inclusive eletronicamente, para que as autoridades responsáveis pelas políticas econômicas e/ou pela fiscalização dos entes do Estado,

tenham melhores condições de monitorar as ações dos administradores e gestores do patrimônio público.

A transparência e o acompanhamento sistemático dos anexos e relatórios instituídos por Lei, não só visam a criação de uma cultura favorável ao equilíbrio das contas públicas, como também possibilita o acompanhamento localizado e regionalizado, possibilitando ao governo, equilibrar deficiências regionais, promovendo a utilização de recursos fiscais para atacar as disparidades regionais desse imenso Brasil.

## **5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES**

Ao longo da pesquisa, percebe-se a relevância do estudo da Lei de Responsabilidade Fiscal, principalmente pelos efeitos que vem causando na gestão das finanças públicas em todos os níveis de governo, ao impor que elas sejam gerenciadas sob regime fiscal de restrição orçamentária forte e incentivando o equilíbrio das contas públicas, fortalecendo assim a situação financeira do País no futuro, dando-lhe indispensável transparência.

A LRF poderá gerar outros efeitos além de disciplinar governantes, como auxiliar as autoridades responsáveis pela política econômica do país a limitar e monitorar a situação macroeconômica dos entes da federação, de modo a garantir condições econômicas para a existência de uma moeda estável, demonstrando assim, aos investidores estrangeiros e aos demais agente que existe aqui um ambiente de transparência, credibilidade e estabilidade, o que tornaria nosso País, alvo de investimentos.

Este estudo tentou identificar os aspectos quanto à previsão de receita, e observou-se que a previsão da arrecadação exerce influência na atividade econômica do país e por esta razão deve caracterizar-se pela precisão, pela simplicidade dos métodos e pela confiabilidade estatística dos modelos empregados para que façam dela uma ferramenta segura de apoio a tomada de decisões futuras.

Ficou claro durante o estudo que a Lei é bem detalhista no que se refere às responsabilidades dos governantes e quais são as rotinas que devem ser obedecidas para tornar transparente a gestão pública.

A LRF estabelece ainda obrigações, limites, e delinea com precisão quais serão as conseqüências para o governante que não cumprir a obrigação. Os mecanismos para fazer cumprir a lei incluem sanções legais e fiscais.

Por ser um modelo único para todas as unidades da Federação, algumas delas estão tendo problemas de adaptação, visto que o modelo foi elaborado tanto para a menor quanto para a maior entidade federativa, tomando o mesmo parâmetro para limitação de despesas, independente das realidades múltiplas das pessoas jurídicas da Federação.

Verificou-se no decorrer da pesquisa, a importância da RCL visto que ela servirá de base para alguns limites impostos pela Lei.

Observou-se, ainda, no que diz respeito às vinculações, que quando as mesmas privilegiam determinadas ações do governo, todas as demais são prejudicadas, portanto, o resultado termina sendo a redução do volume de recursos disponíveis para realização das despesas que não contam com receitas vinculadas, pois a capacidade de arrecadação possui limites que estão atrelados à renda gerada pelo conjunto da economia.

Para a execução das obrigações impostas pela Lei, faz-se necessário um controle contábil informatizado, sistematizado e eficiente. Cabe aos contadores, proporcionar à Administração as informações necessárias para análise e interpretação de todos os atos e fatos públicos com a finalidade de maior controle das funções exercidas pelos entes estatais, auxiliando os mesmos na tomada de decisões, de forma a contribuir para o sucesso de uma gestão responsável.

Reconhece-se que o tema em questão não foi esgotado, pelo contrário, trabalhos semelhantes devem ser realizados, especialmente no que tange a

pesquisas sobre metodologias mais eficientes para se efetuar previsões de receita, entre outras. Portanto, recomendam-se adaptações das informações aqui disponibilizadas ou análises mais específicas de cada situação.

Pesquisas futuras podem, a partir desta, analisar aspectos referentes ao direcionamento do gasto público, mecanismos que estimulem o esforço fiscal, entre outros.

Estas representam algumas idéias para desenvolver mais profundas e extensas pesquisas sobre o assunto de modo a incentivar a participação dos contadores nesta área.

Finalmente, lembra-se que, o contador, ao realizar este tipo de atividade, estará alcançando uma das principais finalidades da contabilidade: disponibilizar informação útil aos tomadores de decisão.

## REFERÊNCIAS

ANGELICO, João. **Contabilidade pública**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 1989.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à ciência das finanças**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1969.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, promulgada em 05 de outubro de 1988. Brasília: Assembléia Nacional Constituinte, 1988.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar n.101 de 04 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Brasília: Congresso Nacional, 2000.

\_\_\_\_\_. Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas de Direito Financeiro para elaboração e controle dos balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Brasília: Senado Federal, 1964.

BURKHEAD, Jesse. **Orçamento Público**. 1ª ed. Rio de Janeiro: FGV, 1971.

CAMPOS, Dejalma de. **Direito financeiro e orçamentário**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CFC. **NBC T1 - Das características da informação contábil**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 1995. (Aprovada pela Resolução CFC No.785 de 28 de Julho de 1995)

CRUZ, Flavio da. et al. **Lei responsabilidade fiscal**: lei complementar nº 101, 4 de maio de 2000. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CRUZ, Flavio da. **Contabilidade e movimentação patrimonial do setor público**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Ed. do autor, 1988.

CUÉLLAR, Leila. A lei de responsabilidade fiscal e convênios entre os entes da federação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Aspectos relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Dialética, 2001.

DELGADO, José Augusto. A lei de responsabilidade fiscal e os Tribunais de Contas. In: **Interesse Público** – Ano 2 n 7 – São Paulo: Notadez, 2000.

DEODATO, Alberto. **Manual de ciência das finanças**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

FRANCO, Hilário. **A evolução dos princípios contábeis no Brasil**. São Paulo: Atlas, 1988.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 1996.



GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1991.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

KOHAMA, Heilio. **Balancos públicos**: teoria e prática. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade pública**: teoria e prática. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos de metodologia científica**: teoria da ciência e iniciação à pesquisa. 20. ed. atual. Petrópolis, Vozes, 1997.

LAKATOS, Eva Maria e MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 1996.

MUSGRAVE, Richard A. **Teoria das finanças públicas**: um estudo da economia governamental. São Paulo: Atlas, 1976.

NOBREGA, Marcos Antonio Rios da. A lei de responsabilidade fiscal e os limites de despesa de pessoal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Aspectos relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Dialética, 2001.

NUNES, Selene Peres. **Programa acional de treinamento**: Manual básico para Municípios. 2002. disponível na internet em <<http://www.federativo.bndes.gov.br>>. Acesso em 15 de ago. 2003

OLIVEIRA, Weber de. **Lei de Responsabilidade Fiscal**: principais aspectos concernentes aos municípios, 2000. Doc. em formato PDF. Disponível na internet em: <<http://www.federativo.bndes.gov.br>>. Acesso em 10 de abril de 2003.

PEREIRA, José Matias. **Finanças Públicas**: a política orçamentária no Brasil. São Paulo: Atlas, 1999.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio, TIMBÓ, Maria Zulene Farias, ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade pública**: uma abordagem da administração financeira pública. 6 ed. rev., ampliada e atualiz. – São Paulo: Atlas, 1999.

ROCHA, Valdir de Oliveira et al. **Aspectos relevantes da lei de responsabilidade fiscal**. São Paulo: Dialética, 2001.

RUIZ, João Álvaro. **Metodologia científica**: guia para eficiência nos estudos. São Paulo: Atlas, 1977.

SALOMOM, Décio Vieira. **Como fazer uma monografia**. 5 ed. Belo Horizonte: Interlivros, 1977.

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

## **ANEXOS**