

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS - FCE
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS**

Lucas Lunardi Vieira

Controle Interno à Luz da Lei de Responsabilidade Fiscal

*Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado em cumprimento às exigências
do Curso de Ciências Contábeis para
obtenção do grau de Bacharel em Ciências
Contábeis.*

Porto Alegre

2011

SUMÁRIO

RESUMO.....	3
1. INTRODUÇÃO	5
2. CONTEXTO HISTÓRICO.....	5
3. CONTROLE INTERNO	7
4. LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL – ASPECTOS GERAIS	9
5. EXIGÊNCIAS DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL EM FUNÇÃO DO SISTEMA INTERNO DE CADA PODER.....	10
5.1. ATINGIMENTO DE METAS ESTABELECIDAS NA LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS	11
5.2. LIMITES E CONDIÇÕES PARA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES DE CRÉDITOS E INSCRIÇÕES EM RESTOS A PAGAR.....	12
5.3. MEDIDAS ADOTADAS PARA O RETORNO DA DESPESA TOTAL COM PESSOAL AO RESPECTIVO LIMITE.....	15
5.4. PROVIDÊNCIAS TOMADAS PARA RECONDUÇÃO DOS MONTANTES DAS DÍVIDAS CONSOLIDADAS E MOBILIÁRIA AOS RESPECTIVOS LIMITES	17
5.5. DESTINAÇÃO DE RECURSOS OBTIDOS COM A ALIENAÇÃO DE ATIVOS	18
5.6. CUMPRIMENTO DO LIMITE DE GASTOS TOTAIS DOS LEGISLATIVOS MUNICIPAIS.....	19
6. CONCLUSÃO.....	20
7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	22

Controle Interno à Luz da Lei de Responsabilidade Fiscal

Lucas Lunardi Vieira*

RESUMO

A Lei de Responsabilidade Fiscal surgiu de uma necessidade imediata de redução do déficit das contas públicas. A fiscalização e o controle dos gastos públicos são de suma importância para regularizar uma administração que acumulava mais gastos do que recursos arrecadados. O presente trabalho busca salientar os principais procedimentos e limites estabelecidos pela Lei para o controle das despesas públicas. A Lei delegou competência para os sistemas de controle interno de cada poder para o cumprimento desses limites, priorizando o controle sobre as despesas com pessoal e as operações de crédito.

Palavras-chaves:

Lei de Responsabilidade Fiscal. Despesa com Pessoal. Controle Interno. Operações de crédito.

*Estudante de Bacharelado de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Internal Control in the Light of the Law of Fiscal Responsibility

Lucas Lunardi Vieira*

ABSTRACT

The Fiscal Responsibility Law came to an immediate need to reduce the deficit of public accounts. The supervision and control of public spending are very important to regularize an administration that was accumulating more expenses than funds raised. This paper aims to highlight the main procedures and limits established by law for the control of public expenditure. The Act delegated responsibility for internal control systems of each power to meet these limits, prioritizing control over personnel expenditures and credit operations.

Keywords:

Fiscal Responsibility Law. Personnel Expenses. Internal Control. Credit operations.

*Student Bachelor of Science in Accounting from the Federal University of Rio Grande do Sul.

1. INTRODUÇÃO

A Lei de Responsabilidade Fiscal completou dez anos em 2010 e foi responsável por diversas mudanças nas finanças públicas brasileiras. A Lei entrou em vigor buscando criar um compromisso com a gestão fiscal responsável e com o equilíbrio das contas públicas. Além disso, introduziu novos mecanismos de controle dos recursos públicos, impondo restrições à conduta de seus administradores (Culau & Fortis, 2006).

Segundo a Constituição Federal, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da Administração direta e indireta será exercida pelo Tribunal de Contas, mediante o controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder. Para Vignoli (2002), os julgamentos dos Tribunais de Contas poderão assegurar que a norma técnica e legal prevaleça sobre os critérios obscuros que muitas vezes acabam norteando a apreciação do parecer prévio do Legislativo. Buscando-se assim a transparência nos processos que envolvem a administração pública.

A fiscalização constante sobre os procedimentos adotados pela administração pública, avaliando seus controles internos e confrontando com os objetivos da Lei de Responsabilidade Fiscal constituem uma ação fundamental do ente público. Machado e Reis (1997), afirma que o controle interno “representa uma ferramenta de grande valiosidade na detecção de falhas operacionais dos procedimentos adotados e na manutenção da integridade da entidade”

Esse trabalho, baseado em artigos científicos, periódicos, publicações eletrônicas, visa nortear as ações praticadas pelo administrador público, buscando atender as necessidades coletivas, evidenciando uma administração financeira responsável, transparente e eficaz no controle de gastos públicos.

2. CONTEXTO HISTÓRICO

A dívida dos governos estaduais na década de 90 exigiu a intervenção do governo federal. Na época, não existia um mecanismo eficiente para controlar o aumento da capacidade de tomada de empréstimos em bancos estaduais e, em um

ambiente de grande inflação, muitos governos utilizavam as instituições financeiras que controlavam para financiar os déficits financeiros. Salientando que não existia uma preocupação em adotar mecanismos de avaliação de crédito para evitar o não pagamento dos empréstimos por parte dos estados aos seus respectivos credores, no caso, os bancos estaduais. A Partir do Plano Real, em um cenário de estabilidade monetária e na ausência de reformas fiscais estruturais em nível subnacional, a situação dos estados se tornou quase insustentável, fazendo-se necessária a adoção de um programa de refinanciamento de dívidas. (Puttomatti,2002)

A Lei de Responsabilidade incorporou diretrizes básicas de princípios e normas internacionais, destacando o Fundo Monetário Internacional (FMI) que influenciou a adoção do princípio da transparência: acesso às informações para a população de maneira simplificada e de fácil compreensão; Fiscal Responsibility Act da Nova Zelândia buscando a idéia da imposição de limites e restrições de gastos públicos para ajustes fiscais; Tratado de Maastricht estabelecendo o compromisso com a manutenção do equilíbrio fiscal; Estados Unidos buscando normas de disciplinas e controle de gastos. (Nascimento, 2008).

Ressalta-se que, além das influências externas, o Governo Federal, auxiliado pela Secretaria do Tesouro Nacional, realiza, desde 1995, Programas de Ajuste Fiscal junto aos governos estaduais que refinanciaram as suas dívidas a partir do Voto CMN 162/95 e a partir da Lei 9.496/97. Os programas são baseados nos princípios que norteiam a LRF: metas de resultados fiscais, limites para endividamento e para gastos com pessoal, limites para gastos com investimentos, Receita Corrente Líquida, Resultado Primário, trajetória de endividamento. (Nascimento & Debus, 2001)

Paralelamente, outros programas de apoio à modernização, à eficiência e à transparência na gestão das receitas e dos gastos públicos estaduais e municipais foram criados: Programa Nacional de Apoio à Administração Fiscal para os Estados Brasileiros (PNAFE), Programa de Modernização das Administrações Tributárias Municipais (PMAT) e o Programa Nacional de Apoio à Administração Fiscal para os Municípios Brasileiros (PNAFM). (Junior, 2006)

No ano de 2000, com a promulgação da Lei Complementar 101 de 04 de maio de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal caracterizada pela criação de princípios

norteadores de contenção dos déficits públicos e o endividamento crescente dos estados. Todavia, a Lei não apenas se restringiu a impor limites ao gasto e ao endividamento, mas também compreende o orçamento estabelecendo diretrizes para elaboração, execução e avaliação, tornando-se o instrumento de controle fiscal mais abrangente já constituído pelo Brasil (Rocha & Giubert, 2004).

Para Macedo e Corbari, a Lei de Responsabilidade Fiscal emergiu em um contexto gerencial, orientado pela eficiência e qualidade para prestação dos serviços públicos, juntamente com um cenário de aprofundamento da crise financeira do Estado brasileiro. A Lei possibilitou controlar os aspectos fiscais, minimizando, de fato, os efeitos sobre o endividamento público.

3. CONTROLE INTERNO

Controle interno é o controle que cada poder exerce sobre seus próprios atos e agentes. Esse controle, normalmente, é realizado pela auditoria, que além de acompanhar a execução do orçamento, verifica a legalidade dos atos e da aplicação do dinheiro público e auxilia o Tribunal de Contas na execução de suas atividades institucionais. (Di Pietro, 1997)

Meirelles (1990) afirma que:

Controle interno é todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração. Assim, qualquer controle efetivado pelo Executivo sobre seus serviços ou agentes é considerado interno, como interno será também o controle Legislativo ou do Judiciário, por seus órgãos de administração, sobre seu pessoal e os atos administrativos que pratique.

O principal fundamento do controle interno na Administração Pública está disposto no art. 76 da Lei nº 4.320/64, o qual estabelece que o Poder Executivo exercerá os três tipos de controle da execução orçamentária: 1) legalidade dos atos que resultem arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; 2) a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; 3) o cumprimento do programa

de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

A súmula nº 473 do Supremo Tribunal Federal diz que:

A Administração Pública pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos, ou revogá-los por motivo de conveniência e oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Para Remyrech (2005, p.6), as ações administrativas e judiciais que podem responsabilizar e penalizar, além de influenciar os administradores públicos a se preocupar com o Controle Interno está baseada na Lei Complementar 101, de 24.05.00. Da qual destacamos o parágrafo 1º, art. 1º:

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

A aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal incorporou aos costumes políticos o controle e preocupação com os gastos governamentais em todas as suas esferas administrativas. A Lei trouxe a idéia de gestão fiscal responsável impactando no controle da arrecadação e execução dos recursos públicos buscando atingir a metas e resultados previamente estabelecidos no processo orçamentário.

Recentemente o Conselho Federal de Contabilidade emitiu a NBC T 16.8 – Norma Brasileira de Contabilidade aplicada ao setor público que trata do controle interno. A norma diz que o controle interno deverá ser exercido por todos os níveis da entidade e compreendera a preservação do patrimônio público, controle da execução das ações que integram os programas e a observância às leis, regulamentos e diretrizes estabelecidas.

De acordo com NBC T 16.8, os controles internos são classificados nas seguintes categorias:

- a) Operacionais, relacionados aos resultados alcançados pelo ente público no exercício proposto;
- b) Contábeis, visa avaliar a veracidade e a fidedignidade dos dados e registros contábeis;
- c) Cumprimentos legais, relacionado com o cumprimento da legislação e regulamentos pertinentes.

4. LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL – ASPECTOS GERAIS

A Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece um conjunto de normas referente às finanças públicas, direcionadas com a responsabilidade na gestão fiscal. Essa responsabilidade refere-se a uma ação planejada e transparente, que visa prevenir riscos e corrigir eventuais desvios que possam afetar o equilíbrio das contas públicas. Pressupõe, ainda, o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange à renúncia de receita, à geração de despesas com pessoal, da seguridade social, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar. (Manual do Gestor Público, 2009)

A União, Estados, Municípios, Distrito Federal e Municípios, compreendendo os órgãos da administração direta e indireta de todos os poderes, inclusive autarquias, fundos, fundações e empresas estatais dependentes devem respeitar as normas estabelecidas na Lei de Responsabilidade Fiscal.

O artigo 2º da Lei de Responsabilidade Fiscal conceitua empresa estatal como:

Art. 2º III – Empresa Estatal dependente: empresa controlada que receba do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária.

As três esferas da federação, incluindo-se o Ministério Público, são abrangidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, cuja responsabilidade pela verificação do

cumprimento de suas normas são de competência do Poder Legislativo, com auxílio do Tribunal de Contas e o sistema de controle interno de cada poder. Sendo os principais aspectos da fiscalização a ser exercida pelos agentes anteriormente mencionados são: a) verificação do cumprimento das metas fiscais; b) observância dos limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição de despesas em restos a pagar; c) adoção de medidas para a adequação de despesas com pessoal e despesas com a dívida pública; e d) respeito aos limites aplicáveis aos gastos do Poder Legislativo municipal. Cabe aos Tribunais de Contas, em particular, além de verificar o cumprimento dos limites relativos às despesas com pessoal, alertar os Poderes e os órgãos públicos quando estes estiverem na iminência de ultrapassar os “limites prudenciais” de endividamento, despesas com juros, operações de crédito, garantias concedidas e despesas com pessoal. (Culau & Fortis, 2006).

5. EXIGÊNCIAS DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL EM FUNÇÃO DO SISTEMA INTERNO DE CADA PODER

A Lei Complementar 101, de 04/05/2000, estabeleceu a obrigatoriedade da fiscalização dos controles de controle interno de cada Poder e do Ministério Público sobre o cumprimento das normas estabelecidas no art. 59, as quais descrevem as seguintes obrigações:

- I - atendimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
- II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
- III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;
- IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
- V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;

VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

5.1. Atingimento de metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 165, elenca três tipos de leis orçamentárias, todas de iniciativa exclusiva do Poder Executivo: Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual.

O Plano Plurianual é a ferramenta de planejamento governamental mais ampla. O prazo de duração é de quatro anos, iniciado no segundo ano do mandato presidencial e findo no primeiro ano de mandato presidencial subsequente. O Plano estabelece as diretrizes, objetivos e metas da administração pública, em especial aquelas relativas às despesas de capital e aos programas de duração continuada.

Em 2011, o Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão elaborou o Manual Técnico de Orçamento, o qual estabeleceu que os princípios básicos que devem nortear o Plano Plurianual: identificação clara dos objetivos e prioridades do governo, integração entre planejamento e do orçamento, promoção da gestora empreendedora, garantia da transparência, estímulo às parcerias, gestão orientada para resultados e organização das ações de Governo em programas.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias compreende as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício subsequente. Essa Lei dispõe sobre as alterações da legislação tributária, a política de aplicação das agências de fomento e orienta a elaboração da Lei Orçamentária Anual. Integrará ao projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias o Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais das receitas, despesas, resultado nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício que se refere e para os dois seguintes.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias possui vigência anual e deverá ser encaminhada pelo chefe do Poder executivo para aprovação do Congresso Nacional até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro.

A Lei Orçamentária Anual objetiva a concretização dos objetivos e metas estabelecidos no Plano Plurianual. Todos os poderes devem elaborar suas propostas orçamentárias e encaminham para o Poder executivo que consolida as propostas e encaminha o projeto de Lei ao Congresso Nacional. Assim, respeita-se o princípio da unidade orçamentária, o qual exige que o orçamento seja uno.

O Orçamento anual compreenderá o orçamento fiscal referente aos Poderes, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público; orçamento de investimento das empresas que o governo, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ele vinculados, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

A Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe uma maior relevância à Lei de Diretrizes Orçamentárias, entre elas destaca-se a obrigatoriedade de integrar, junto ao projeto da Lei, o Anexo de Metas Fiscais e o Anexo de Riscos Fiscais.

O Anexo de Metas Fiscais estabelecerá as metas anuais relativas a receitas, a despesas, a resultados nominais e primários e ao montante da dívida pública, para o exercício que se referir e aos dois exercícios subseqüentes. O anexo conterà ainda a avaliação das metas no período anterior, a evolução do patrimônio líquido, avaliação da situação financeira e atuarial, demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado. (Carvalho, 2010).

O Anexo de Riscos Fiscais avaliará os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.

5.2. Limites e condições para realização de operações de créditos e inscrições em restos a pagar

O endividamento público é resultante de despesas superiores às receitas arrecadadas do ente público. Esse déficit orçamentário é possível, principalmente, pela realização de operações de créditos, visto que durante a elaboração do orçamento o agente público estima a receita e fixa a despesa. a partir dessa premissa, espera-se, no final do exercício financeiro, uma situação favorável.

O controle da realização de operações de crédito é de fundamental importância para que os entes públicos possam garantir o equilíbrio fiscal e a estabilidade econômica.

Segundo Nascimento & Debus:

operações de crédito correspondem a compromissos assumidos no país ou no exterior, em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com uso de derivativo de financeiro.

Segundo o Manual de Operações de Crédito dos Estados e Municípios - Manual Para Instrução de Pleitos (MIP), elaborado pela Secretária do Tesouro Nacional, em novembro de 2010, existem dois tipos de operações de crédito: a de curto prazo (até 12 meses), compondo a dívida flutuante e a de médio e longo prazo (superior a 12 meses), compondo a dívida fundada ou consolidada.

As operações de crédito de curto prazo é a operação por antecipação de receita orçamentária (ARO), cujo objetivo é atender as eventuais insuficiências de caixa. As operações de crédito de longo prazo destinam-se a cobrir desequilíbrio orçamentário ou financiar obras públicas, mediante contratos públicos ou emissão de títulos da dívida pública.

Quanto às vedações para contratação de operações de crédito, a Constituição Federal veda à contratação que exceda o montante das despesas de capital, ressalvada as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidades precisas, aprovados pelo Poder Legislativo.

O inciso I do art. 7º da Resolução do nº 43/2001 do Senado Federal estabelece que o montante global das operações de crédito realizadas dentro de um exercício financeiro não pode ser superior a 16% (dezesesseis por cento) da Receita Corrente

Líquida, assim como o comprometimento anual com amortizações, juros e demais encargos com a dívida consolidada não pode ser superior a 11,5% (onze e meio por cento).

A Lei de Responsabilidade fiscal conceitua em seu artigo 2º a Receita Corrente Líquida como:

“somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos:

a) na União, os valores transferidos aos Estados e Municípios por determinação constitucional ou legal, e as contribuições mencionadas na alínea a do inciso I e no inciso II do art. 195, e no art. 239 da Constituição;

b) nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional;

c) na União, nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Constituição.

§ 1º Serão computados no cálculo da receita corrente líquida os valores pagos e recebidos em decorrência da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, e do fundo previsto pelo art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 2º Não serão considerados na receita corrente líquida do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e de Roraima os recursos recebidos da União para atendimento das despesas de que trata o inciso V do § 1º do art. 19.

§ 3º A receita corrente líquida será apurada somando-se as receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze anteriores, excluídas as duplicidades.”

As Operações de Crédito por antecipação da Receita Orçamentária (ARO), modalidade de Operação de Crédito, possuem limites estabelecidos pelo art. 10 da resolução supracitada estabelecendo que o saldo devedor em um exercício não poderá ser superior a 7% (sete por cento) da Receita Corrente Líquida. É vedada a contratação nos cento e vinte dias anteriores ao final do mandato do Chefe do Executivo do Estado,

Distrito Federal ou do Município, e, necessariamente, precisa cumprir as exigências estabelecidas no art. 14, da Resolução nº 43/2001 do Senado Federal:

“Art. 14. A operação de crédito por antecipação de receita orçamentária deve cumprir as seguintes condições:

I - realizar-se somente a partir do décimo dia do início do exercício;

II - ser liquidada, com juros e outros encargos incidentes, até o dia 10 (dez) de dezembro de cada ano;

III - não será autorizada se forem cobrados outros encargos que não a taxa de juros da operação, obrigatoriamente prefixada ou indexada à taxa básica financeira, ou à que vier a esta substituir;

IV - será vedada enquanto existir operação anterior da mesma natureza não integralmente resgatada.”

O artigo 36 da Lei 4.320/64 conceitua Restos a Pagar em despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro, distinguindo em despesas processadas e não processadas. Os restos a pagar processados são aquelas despesas que já passaram pelo estágio de liquidação, enquanto que os restos a pagar não processados ainda não passaram pela liquidação.

A Lei de Responsabilidade Fiscal veda ao titular de Poder, nos últimos dois quadrimestres, contrair obrigação de despesa que não possa ser paga dentro do exercício financeiro, ou que não tenha saldo suficiente em caixa para cumprira obrigação adquirida.

Essa regra objetiva evitar que os governantes realizem despesas sem compromisso de honrá-las, deixando para o próximo governo a obrigação de pagar as dívidas contraídas sem que haja recursos suficientes.

5.3. Medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite

A Lei de Responsabilidade Fiscal adotou limites globais para gastos com pessoal de cada esfera sendo que para União o limite ficou estabelecido em 50% (cinquenta por cento) da Receita Corrente Líquida, dividindo-se em 2,5% (dois inteiros e cinco décimos de por cento) para o Legislativo, incluindo o Tribunal de Contas da União; 6%(seis por

cento) para o judiciário; 40,9%(quarenta inteiros e nove décimos por cento) para o Executivo; 0,6% (seis décimos por cento) para Ministério Público da União.

O limite de gasto total com pessoal na esfera estadual ficou estabelecido em 60% (sessenta por cento) da Receita Corrente Líquida, dividindo-se em 3% (três por cento) para o Legislativo, incluindo o Tribunal de Contas do Estado; 6% (seis por cento) para o Judiciário; 49% (quarenta e nove por cento) para o Executivo e 2% (dois por cento) para o Ministério Público dos Estados.

Na esfera municipal, o limite de gasto total com pessoal ficou estabelecido em 60% (sessenta por cento) da Receita Corrente Líquida, dividindo-se em 6% (seis por cento) par ao Legislativo, incluído, quando houver, Tribunal de Contas dos municípios; 54% (cinquenta e quatro por cento) para o executivo.

Para efeito de cálculo quanto aos limites supracitados não são computadas as despesas com indenização por demissão de servidores ou empregados, as despesas com pessoal decorrentes de decisão judicial e incentivos à demissão voluntária.

O controle interno de cada poder deverá verificar o cumprimento dos percentuais estabelecidos, sendo que caso a despesa total exceder a 95% (noventa e cinco por cento) do limite, são vedados a concessão de vantagens, aumento, reajuste, ou adequação de remuneração; criação de cargo, emprego ou função; alteração na estrutura da carreira que implique aumento de despesa; provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, salvo servidores das áreas de educação, saúde e segurança.

Na situação em que a despesa total com pessoal ultrapassar aos percentuais anteriores, o percentual excedente deverá ser eliminado nos dois quadrimestres subseqüentes, sendo pelo menos um terço no primeiro.

A Constituição Federal em seu artigo 169 (cento e sessenta e nove) instrui os órgão ou poderes que ultrapassaram os limites com gastos de pessoal a reduzirem em pelo menos 20% (vinte por cento) das despesas com cargos em comissão e funções de confiança; exonerações de servidores não estáveis; caso essas medidas não forem suficientes para alcançar os limites determinado, servidores estáveis poderão ser demitidos.

A Lei de Responsabilidade Fiscal classifica despesa total de pessoal da seguinte maneira:

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

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

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

Segundo Nascimento(2003), o primeiro parágrafo do artigo 18 traz uma novidade na contabilidade pública: a criação da conta “contratos de serviços de terceiros em substituição a servidores públicos. A intenção do legislador foi de coibir que os administradores encontrem brechas na Lei para não cumprir os limites estabelecidos.

5.4. Providências tomadas para recondução dos montantes das dívidas consolidadas e mobiliária aos respectivos limites

A Lei de Responsabilidade Fiscal conceitua Dívida Pública Consolidada como o montante total das obrigações financeiras do ente da federação, inclusive as decorrente de emissão de títulos, assumidos em virtudes de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização das operações de crédito, para amortizações com prazo superior a doze meses.

Dívida Pública Mobiliária é a dívida representada por títulos emitidos pela União, inclusive pelo Banco Central, Estados e Municípios.

A resolução 43 do Senado Federal obriga que a venda de títulos públicos sejam efetuadas por meio de leilões eletrônicos serão realizados pelo Banco Central ou por entidade autorizada pela Comissão de Valores Mobiliários. Após a realização desse leilões, o Banco Central deverá repassar as informações para Ministério da Fazenda, Senado Federal, Poder Legislativo do Estado, Distrito Federal ou Município e, conforme o caso, o Tribunal de Contas competente.

A Constituição Federal em seu artigo 52 (cinquenta e dois), juntamente com a Lei de Responsabilidade Fiscal deferiram competência para o Senado Federal estabelecer os limites das dívidas públicas consolidadas e mobiliárias.

O Senado Federal, através das resoluções 40 e 43 de 2001, estabeleceu que a dívida pública consolidada líquida dos Estados não poderá ser superior a duas vezes a Receita Corrente Líquida; quanto a dívida pública consolidada dos Municípios terá um limite de 1,2 (um inteiro e dois décimos) da Receita Corrente Líquida.

A Resolução 40/2001 do Senado Federal conceitua a dívida consolidada líquida como a dívida pública consolidada diminuída pelas disponibilidades de caixa, aplicações financeiras e haveres financeiros.

Essas resoluções estabelecem que os entes que não estavam em conformidade com os limites estipulados nas resoluções, em suas respectivas datas de publicação (dezembro de 2001), terão o prazo de quinze anos para se ajustar. Os entes que na data da publicação estavam dentro dos limites estabelecidos, e que posteriormente descumprirem os limites, terão o prazo de dois quadrimestres para se ajustarem.

5.5. Destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos

A Lei de Responsabilidade Fiscal restringe a aplicação dos recursos com a venda de bens e direitos que integram o patrimônio público. Esses recursos, quanto à categoria econômica, classifica-se em receita de capital.

Segundo o artigo 44 da Lei de Responsabilidade Fiscal, é vedada a aplicação dos recursos oriundos da alienação de ativos para financiamento das despesas correntes. A destinação dos recursos com a alienação de ativos deve ser aplicada em despesas de capital, sendo que a única exceção prevista é para aplicação em regime de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos.

O Demonstrativo da Variação Patrimonial (DVP), publicado no último bimestre do exercício financeiro corrente, deverá evidenciar a alienação dos ativos, bem como a aplicação dos recursos decorrentes.

As variações patrimoniais são transações que promovem alterações nos elementos patrimoniais das entidades do setor público, mesmo em caráter compensatório, afetando, ou não, o resultado.

O Anexo de Metas Fiscais, peça que acompanha a Lei de Diretrizes Orçamentária, conterà a evolução do patrimônio líquido, nos últimos três exercícios, destacando a origem e aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos.

A NBC T 16.10 exige que a reavaliação do valor dos ativos devem ser utilizados baseando-se no valor justo ou o valor de mercado na data do encerramento do balanço patrimonial, pelo menos: a) anualmente, para as contas cujos valores de mercado variarem significativamente; b) a cada quatro anos para as demais contas.

5.6. Cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais

A Lei de Responsabilidade Fiscal, através do seu artigo 59, exige o cumprimento do limite com os gastos totais dos legislativos municipais. O artigo 29-A da Constituição Federal estabeleceu os seguintes limites:

Art. 29-A. O total da despesa do Poder Legislativo Municipal, incluídos os subsídios dos Vereadores e excluídos os gastos com inativos, não poderá ultrapassar os seguintes percentuais, relativos ao somatório da receita tributária e das transferências previstas no § 5º do art. 153 e nos arts. 158 e 159, efetivamente realizado no exercício anterior: I - 7% (sete por cento) para Municípios com população de até 100.000 (cem mil) habitantes; II - 6% (seis por cento) para Municípios com população entre 100.000 (cem mil) e 300.000 (trezentos mil) habitantes; III - 5% (cinco por cento) para Municípios com população entre 300.001 (trezentos mil e um) e 500.000 (quinhentos mil) habitantes; IV - 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento) para Municípios com população entre 500.001 (quinhentos mil e um) e 3.000.000 (três milhões) de habitantes; V - 4% (quatro por cento) para Municípios com população entre 3.000.001 (três milhões e um) e 8.000.000 (oito milhões) de habitantes; VI - 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) para Municípios com população acima de 8.000.001 (oito milhões e um) habitantes.

A Constituição Federal estabelece que o Prefeito Municipal responderá por crime de responsabilidade por efetuar repasse que supere os limites estabelecidos no parágrafo anterior, por não repassar o valor até o dia vinte de cada mês, bem como enviá-lo em menor proporção fixada na Lei de Responsabilidade Fiscal.

No que se refere à limitação de gastos com pessoal, a Constituição Federal estabeleceu uma peculiaridade que o percentual será baseado na Receita Tributária e Transferências estabelecidas, uma vez a Lei de Responsabilidade Fiscal baseia-se, nos demais casos, a Receita Corrente Líquida.

Segundo Deusvaldo(2010), a receita tributária é o ingresso provenientes da arrecadação de impostos, taxas e contribuições de melhoria.

O Código Tributário Nacional classifica as espécies citadas da seguinte maneira:

Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Taxas têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público divisível e específico, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição.

Contribuição de Melhoria é instituído para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite a despesa realizada.

As transferências estabelecidas referem-se à incidência de tributação sobre o ouro e aos casos específicos de transferência obrigatórias entre a União, Estados e Municípios.

6. CONCLUSÃO

Esse estudo, baseado na Lei de Responsabilidade Fiscal, estabelece as principais formas de controle e fiscalização das contas públicas estabelecidas aos controles internos de cada ente da federação. A promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal tornou-se um marco na trajetória das contas públicas, que durante apresentavam déficits e o governo não possuía instrumentos para diminuir a crescente dívida pública.

O controle interno começou a desempenhar papel fundamental para estancar os sucessivos déficits orçamentários. Houve um fortalecimento do controle interno a fim de

que sanções fossem aplicadas aos agentes públicos que não desempenhassem adequadamente as suas funções. Além do controle interno de cada órgão, o Poder Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas passou a fiscalizar o desenvolvimento da dívida pública, através de limites e condições estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

A Lei de Responsabilidade Fiscal estimulou, ainda, o cumprimento das metas estabelecidas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias, orientando as medidas a serem tomadas, além de limitar e condicionar as operações créditos (principal responsável pelo endividamento público). Essas ações visam fortalecer uma gestão fiscal eficiente e responsável.

Diante disso, os agentes públicos devem controlar as receitas arrecadas e as despesas realizadas buscando manter o equilíbrio das contas públicas e evitar sofrer as sanções previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Cabe ressaltar a tendência que a contabilidade pública deverá, em 2012, convergir das normas contábeis brasileiras às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*). A principal mudança refere-se a adoção do regime de competência tanto para as receitas quanto para as despesas, em detrimento ao regime misto aplicado hoje.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil;

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal;

CARVALHO, D. **Orçamento e Contabilidade Pública**. Editora Elsevier. 2010.

CULAU, AA; FORTIS, MFA. **Transparência e controle social na administração pública brasileira: avaliação das principais inovações introduzidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2006.

DI PIETRO, MSZ. **Direito Administrativo**. 8ª Ed. Editora Atlas. 1997.

FERREIRA JUNIRO, S. **Desempenho Fiscal e Gestão Pública nas Esferas Estaduais: Uma avaliação das execuções Orçamentárias no Período de 1995 a 2004**. XI Prêmio Tesouro Nacional 2006.

GUERRA, EM. **Os Controles Externos e Internos da Administração Pública e os Tribunais de Contas**. Editora Fórum. 2003.

Lei de Responsabilidade Fiscal comentada para municípios. São Paulo. FGV / EAESP. 2002

MACEDO, JJ; CORBARI, EC. **Efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal no Endividamento dos Municípios Brasileiros: uma análise de dados em painéis**. Revista Contabilidade & Finanças, USP, São Paulo, v.20, nº51.

MACHADO TJ; REIS HC. **A Lei 4.320 comentada**. 28 ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1997

MANUAL de Operações de Crédito dos Estados e Municípios - Manual Para Instrução de Pleitos (MIP) – 2010 – Secretaria do Tesouro Nacional

MANUAL do Gestor Público. Rio Grande do Sul. Secretaria da Fazenda. Porto Alegre: Disponível em < http://www.legislação.sefaz.rs.gov.br/site/plFiles/manual%20do%20gestor%20Público_40326.pdf > Acesso em 21/10/2010.

MEIRELLES, HL. **Direito Administrativo Brasileiro**. 23ª ed. Editora Malheiros. 1990.

NASCIMENTO, ER. **A Lei de Responsabilidade Fiscal e a Polêmica das Despesas com Pessoal**.

NASCIMENTO, ER; DEBUS, I. **Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2ª Edição. 2008

PESSOA, R. **Curso de Direito Administrativo**. 1ª ed. Brasília: Consulex, 2000.

PETTER, LJ. **Direito Financeiro**. 4º Edição. Editora Verbo Jurídico.

PUTTOMATI, GCF. **Os dois anos de implementação da lei de responsabilidade fiscal no Brasil: avanços e desafios**. VII Congresso Internacional do CLAD sobre a Reforma do Estado e da Administração Pública. 2002

REMYRECH, R. **Controle Interno na Administração Pública**. < <http://www.tce.rs.gov.br/artigos/pdf/controle-interno-administracao-publica.pdf> > acesso em 22/09/2010.

ROCHA, FF; GIUBERT, AC. **Consenso Político com Relação à Necessidade de Disciplina Fiscal dos Estados: Um Estudo da Lei de Responsabilidade Fiscal**. IX Prêmio Tesouro Nacional 2004.

Senado Federal. Resolução nº 40, de 20 de dezembro de 2001. Dispõe sobre os limites globais para o montante da dívida pública consolidada e da dívida pública mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em atendimento ao disposto no art. 52, VI e IX, da Constituição Federal. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 21 dez 2001, Seção 1, p. 6. Republicação Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 10 abr. 2002, Seção 1, p. 5.

Senado Federal. Resolução nº 43, de 21 de dezembro de 2001. Dispõe sobre as operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 26 dez 2001, Seção 1, p. 1. Republicação Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 10 abr. 2002, Seção 1, p. 5.

Súmula 473 do Supremo Tribunal Federal
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listaJurisprudencia.asp?s1=473.NUME.NAO.S.FLSV.&base=baseSumulas>> acesso em 26/03/2011.

VIGNOLI, FH, MORAES, AMB. **A Lei de Responsabilidade Fiscal comentada para municípios**. São Paulo. FGV. 2002