

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
DEPARTAMENTO DE DIREITO**

**Katherine Ramos Cordeiro**

**Transparência, Controle e Fiscalização da Gestão Financeira  
e a Lei Complementar Nº 101/2000**

**FLORIANÓPOLIS (SC)  
2008**

**KATHERINE RAMOS CORDEIRO**

**TRANSPARÊNCIA, CONTROLE E FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO FINANCEIRA  
E A LEI COMPLEMENTAR Nº 101/2000**

Monografia apresentada pela acadêmica Katherine Ramos Cordeiro à banca examinadora do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

**ORIENTADOR: PROFESSOR Luis Carlos Cancellier De Olivo**

**FLORIANÓPOLIS (SC)  
2008**

## TERMO DE APROVAÇÃO

## RESUMO

A presente monografia, requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina, tem como objeto o estudo da Lei Complementar nº 101/2000 sob o enfoque da transparência na gestão pública. Inicialmente, dedica-se ao exame das experiências internacionais do estabelecimento de regras fiscais, e dos fatores internos que motivaram a elaboração da Lei. Na sequência, faz-se uma abordagem genérica do diploma. No segundo capítulo, são analisados os instrumentos previstos pela LRF destinados a garantir a atuação transparente da administração pública. Por fim, cuida-se do sistema de controle, com ênfase para a função dos Tribunais de Contas no exercício da fiscalização do cumprimento das disposições da Lei.

**Palavras-chave:** Lei de Responsabilidade Fiscal; Transparência; Controle; Fiscalização.

## ABSTRACT

This monograph, partial requirement for obtaining the title of Bachelor of Law at the Universidade Federal de Santa Catarina, has as its object the study of Lei Complementar nº 101/2000 under the focus of transparency in public administration. Initially, dedicated to examining the international experiences of the establishment of tax rules, and internal factors that motivated the elaboration of the Act. In sequence, there is a generic approach of the diploma. In the second chapter, are considered the instruments due to the LRF to ensure the transparency of government action. Finally, there is an explanation about the control system, with emphasis on the role of audit courts, in exercising supervision of compliance with the provisions of the Act.

**Keywords:** Fiscal Responsibility Act; transparency; control; supervision.

A aprovação da presente monografia não significará o endosso do conteúdo por parte do Professor Orientador, da banca examinadora e da Universidade Federal de Santa Catarina à ideologia que a fundamenta ou que nela é exposta.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	8
<b>CAPÍTULO 1 – LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: SURGIMENTO E ASPECTOS GERAIS</b> .....	<b>ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.</b>
1.1 – MOTIVAÇÃO DA PROPOSTA .....	<b>ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.</b>
1.1.1 – Influências externas .....	<b>Erro! Indicador não definido.</b>
1.1.1.1 – <i>União Européia</i> .....	<b>Erro! Indicador não definido.</b>
1.1.1.2 – <i>Estados Unidos</i> .....	<b>Erro! Indicador não definido.</b>
1.1.1.3 – <i>Nova Zelândia</i> .....	<b>Erro! Indicador não definido.</b>
1.1.1.4. <i>Fundo Monetário Internacional</i> .....	<b>Erro! Indicador não definido.</b>
1.1.2 – Fatores internos .....	<b>Erro! Indicador não definido.</b>
1.2 – ASPECTOS GERAIS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 101/2000.....	19
1.2.1 – O Princípio do Equilíbrio Fiscal .....	20
1.2.2 – O Planejamento .....	21
1.2.2.1 – <i>Plano Plurianual</i> .....	22
1.2.2.2 – <i>Lei de Diretrizes Orçamentárias</i> .....	23
1.2.2.3 – <i>Lei Orçamentária Anual</i> .....	25
1.2.3 – Limites ao montante da dívida e à realização de operações de crédito	<b>Erro! Indicador não definido.</b>
1.2.4 – Normas sobre despesas com pessoal .....	<b>Erro! Indicador não definido.</b>
1.2.5 – Normas sobre geração de despesas obrigatórias e renúncia de receita.....	29
1.2.6 – Normas de final de mandato .....	33
1.2.7 – Penalidades .....	34
<b>CAPÍTULO 2 – A TRANSPARÊNCIA COMO PRESSUPOSTO DA GESTÃO FISCAL RESPONSÁVEL</b> .....	<b>35</b>
2.1 – O CONCEITO DE <i>ACCOUNTABILITY</i> E O PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA .....	35
2.2 – OS INSTRUMENTOS DE TRANSPARÊNCIA PREVISTOS NA LRF .....	37
2.2.1 – Planos orçamentários-financeiros .....	38

2.2.2 – Relatório Resumido da Execução Orçamentária .....	41
2.2.3 – Relatório de Gestão Fiscal .....	43
2.2.4 – Escrituração das contas .....	45
2.2.5 – Consolidação das contas .....	46
2.2.6 – Outras disposições .....	47
2.3 – CONSELHO DE GESTÃO FISCAL .....	47
<b>CAPÍTULO 3 – FISCALIZAÇÃO E CONTROLE DA GESTÃO FINANCEIRA .....</b>	<b>50</b>
3.1 – AS MODALIDADES DE CONTROLE .....	50
3.2 – A FUNÇÃO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS .....	53
3.3 – DA PRESTAÇÃO DE CONTAS .....	54
3.4 – FISCALIZAÇÃO E CUMPRIMENTO DA LRF .....	59
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>62</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>65</b>

## INTRODUÇÃO

A partir da década de 1970, o papel do Estado foi repensado em muitos países, notadamente na Inglaterra, nos Estados Unidos e na Nova Zelândia, levando-os a promover mudanças na condução da política fiscal e introduzir reformas na legislação com o fim de restringir o déficit orçamentário, a dívida e o nível da despesa pública.

Desse modo, as temáticas relacionadas à responsabilidade fiscal, ao controle do endividamento e à contenção dos gastos públicos há muito vinham sendo discutidas nas nações desenvolvidas e, mais recentemente, na América Latina.

Com inspiração nos textos normativos desses países, o Presidente da República encaminhou ao Congresso Nacional, em abril de 1999, projeto de lei regulamentando o art. 163, incisos I, II, III e IV, e o art. 169, ambos da Constituição Federal, dispondo sobre princípios fundamentais e normas gerais de finanças públicas e estabelecendo o regime de gestão fiscal responsável.

Na história do País, em poucas ocasiões uma norma foi tão debatida quanto a Lei Complementar nº 101, sancionada em 04 de maio de 2000. O diploma, que já completou oito anos, esteve cercado de discursos retóricos desde a apresentação de seu anteprojeto.

A Lei foi reconhecida, por aqueles que a apoiaram enfaticamente nos primeiros momentos, como um marco histórico, um código de conduta para os administradores públicos, e até mesmo “*uma revolução nas finanças públicas*”<sup>1</sup>. Para os que a censuravam, representava a institucionalização e a imposição a Estados e Municípios de uma política econômica fiscalista, que prioriza o pagamento de juros em detrimento dos investimentos sociais.

Nesse contexto, relegou-se a um segundo plano a discussão de aspectos relevantes do diploma, como o destaque conferido ao planejamento financeiro e orçamentário, a valorização da participação popular na gestão e a ampliação do acesso da sociedade às informações sobre as finanças públicas.

---

<sup>1</sup> Maílson da Nóbrega, no artigo *A nova lei fiscal vai pegar*, publicado na Folha de São Paulo em 10.03.2000.

E, em que pese a discussão ideológica e retórica tenha dado espaço, gradativamente, a debates de natureza técnica, jurídica e operacional, a difusão de informações incorretas a respeito da Lei dificultou a compreensão de seus fundamentos.

Parcela significativa da classe política e dos formadores de opinião propalou uma visão mítica do diploma, como instrumento normativo capaz de restabelecer a moral e a ética no âmbito da administração pública – objetivos para os quais não foi concebido –, assim gerando falsas expectativas na sociedade.

Na Mensagem nº 485, de 13 de abril de 1999, o Chefe do Poder Executivo anunciou o Projeto de Lei de Responsabilidade Fiscal como medida integrante do Programa de Estabilidade Fiscal, destinado a promover a “*drástica e veloz redução do déficit público e a estabilização do montante da dívida pública em relação ao Produto Interno Bruto*”. Dessarte, deixando claro que os fins perseguidos pela Lei tinham caráter financeiro e econômico.

De outro vértice, não obstante a intensa discussão empreendida durante o processo legislativo da LRF, a tramitação acelerada de um projeto de tamanha dimensão resultou, evidentemente, em falhas de normatização, que até hoje suscitam controvérsias entre os estudiosos.

Apesar das imperfeições, o diploma inaugurou um novo modelo de gestão fiscal, promovendo o acompanhamento da execução orçamentária, estabelecendo a ampla divulgação de relatórios periódicos e a realização de novas audiências públicas.

A presente monografia tem como objetivo, a partir de uma abordagem sintética da Lei de Responsabilidade Fiscal, analisar as inovações por esta introduzidas em matéria de transparência da gestão pública.

O primeiro capítulo propõe-se a expor o contexto que precedeu a elaboração da Lei Complementar nº 101/2000, com destaque para as experiências internacionais de estabilização fiscal. Outrossim, procura abordar de forma sucinta os principais aspectos do referido diploma, a fim de proporcionar uma visão geral do padrão fiscal que se pretendeu implementar com a sua edição.

No segundo capítulo, procura-se examinar os instrumentos previstos pela Lei destinados a assegurar efetividade ao princípio da transparência, com ênfase nos planos

orçamentário-financeiros, no Relatório Resumido da Execução Orçamentária e no Relatório de Gestão Fiscal.

O terceiro capítulo ocupar-se-á das disposições da Lei de Responsabilidade Fiscal concernentes ao controle e fiscalização do cumprimento de suas normas, com relevo para o papel desempenhado pelos Tribunais de Contas.

# 1. LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: SURGIMENTO E ASPECTOS GERAIS

## 1.1 MOTIVAÇÃO DA PROPOSTA

### 1.1.1 Influências Externas

No final dos anos 70, o surgimento de grandes déficits, processos inflacionários crônicos e crises de endividamento acentuaram a relevância dos impactos monetários da política fiscal em termos de potencial inflacionário, ocasionando um movimento de retorno à concepção não intervencionista (TAVARES, 1999).

O colapso econômico mundial,

com reflexos dramáticos no Brasil, fez com que se reavaliasse o papel do Estado Social de Direito e se extirpassem do rol das suas funções essenciais, aquelas que só lhe deveriam caber em caráter supletivo e subsidiário, como sejam a propriedade de empresas, a intervenção no mercado e a previdência social (TORRES, 2000, p. 90).

Na década de 80, vários países industrializados passaram a adotar regras fiscais mais rígidas e a implementar reformas no processo orçamentário objetivando conter o crescimento da dívida pública.

Na tentativa de impor controles austeros sobre a política fiscal, entre 1989 e 1994 cerca de trinta países conferiram, por meio de alterações na sua legislação, maior grau de independência ou autonomia aos seus bancos centrais (SANTOS, 2001), como forma de impedir o financiamento monetário do déficit público.

Algumas experiências internacionais do estabelecimento de regras fiscais são freqüentemente apontadas como fonte de inspiração para a elaboração da Lei Complementar nº 101/2000, razão pela qual serão brevemente analisadas a seguir.

#### 1.1.1.1 União Européia

Na Europa, o Tratado de Maastricht, de 1992, estabeleceu normas gerais a serem observadas por todos os países signatários, instituindo o princípio básico de repúdio aos

déficits governamentais excessivos<sup>2</sup>. Nos Protocolos<sup>3</sup> anexos ao Tratado, foram fixadas metas para as taxas de inflação anual, os juros de longo prazo, o déficit orçamentário (3% do PIB) e o nível da dívida pública (60% do PIB).

Os critérios de Maastricht foram concebidos como condição para o ingresso na União Monetária Européia, no intento de obstar que um país membro gerasse externalidades negativas para outros. Destarte, os Estados-Membros, não obstante autônomos e soberanos, conduziriam com relativa independência suas políticas, as quais deveriam convergir para os critérios acordados (TAVARES, 1999).

**A idéia era o estabelecimento de regras limitativas do endividamento com fito de evitar que déficits excessivos pudessem afetar a estabilidade monetária.** Havia receio, sobretudo por parte da Alemanha, um dos mais representativos países da União e um dos mais ativos condutores da comunitarização (e cujo Banco Central é conhecido pela avidez por controle monetário), que a instabilidade fiscal pudesse produzir assimetrias regionais e de que tais assimetrias se traduzissem em condições desfavoráveis à criação de uma área monetária ótima no seio das Comunidades. **A disciplina fiscal foi então eleita como um dos quatro pilares para acesso ao EURO**, ao lado da estabilidade de preços (a taxa de inflação não deveria ultrapassar em mais de 1,5% a taxa de inflação dos três Estados-Membros com melhores resultados em termos de estabilidade de preços); estabilidade das taxas de juros de longo prazo (que não poderiam ultrapassar em mais de 2% as taxas dos três Estados-Membros com as melhores taxas de inflação no ano precedente); e da estabilidade cambial (que tinham de permanecer, pelos dois anos precedentes, dentro de margens de flutuações definidas, sem ter procedido a uma desvalorização em relação à moeda de qualquer outro Estado-Membro). (SANTOS, 2007, p.04/5, grifou-se).

Kennedy e Robbins (*apud* LIMA, 2002) atribuem grande parte da responsabilidade dos ajustes fiscais promovidos pelos países europeus na década de 1990 ao Tratado de Maastricht.

Conquanto alguns autores mencionem a experiência européia como exemplo a ser observado na implementação da política fiscal em uma estrutura federativa (TAVARES, 1999), outros criticam a recepção desse modelo no ordenamento jurídico brasileiro.

Santos (2007) enfatiza uma marcante assimetria entre os dois sistemas, especialmente no tocante aos quadros fático e institucional que circundaram a elaboração de cada um dos programas.

---

<sup>2</sup> Art. 104c. Os Estados-Membros devem evitar déficits governamentais excessivos.

<sup>3</sup> Protocolo sobre déficit excessivo e Protocolo relativo aos critérios de convergência dos indicadores macroeconômicos a serem atingidos.

O processo de federalização europeu opera-se pela integração comunitária de entes com objetivos comuns, implementados por Órgãos Comunitários, de modo que “qualquer mudança ou o estabelecimento de parâmetros para os países integrantes do bloco é sempre resultado de um longo processo de discussão, fruto, inclusive, do amadurecimento democrático” (FIGUEIREDO, 2001, p. 20). É um federalismo fiscal dinâmico e cooperativo. Diversamente, o federalismo brasileiro afigura-se estático e competitivo, formado “por uma lenta e maçante descentralização, mal conduzida pela ausência de órgãos federativos e/ou fraqueza institucional dos poucos órgãos que se destinam à integração” (SANTOS, 2007, p. 07).

Na União Européia o programa de estabilidade foi implementado horizontalmente, consolidando-se em instrumentos legislativos por vontade dos Estados-Membros, enquanto no Brasil foi introduzido verticalmente pela força normativa da União. Nesse contexto, Figueiredo (2001) assinala que as restrições impostas a Estados e Municípios pela Lei de Responsabilidade Fiscal mitigam, muitas vezes, o princípio da autonomia federativa. Contudo, o mesmo autor reconhece, na direção de Tavares (2000), que estabelecer regras sem ferir o aludido princípio é uma tarefa bastante difícil.

### **1.1.1.2 Estados Unidos**

Nos Estados Unidos, a primeira experiência significativa de controle do déficit público ocorreu em 1985, com a edição do *Balanced Budget and Emergency Deficit Control Act*, Lei de Orçamento Equilibrado e de Controle Emergencial do Déficit, também conhecido como *Gramm-Rudman-Hollings Act*. O diploma estabeleceu um programa de redução do déficit para um período de cinco anos, determinando o cancelamento de dotações sempre que o déficit projetado ultrapassasse a meta em mais de um valor permitido. Entretanto, a lei revelou-se inútil, na medida em que

o limite se aplicava sobre o déficit projetado e, assim, qualquer erro de estimativa, alterações nas condições da economia ou novas políticas não requeriam ações compensatórias para anular seus efeitos. Além disso, o controle baseado em projeções de déficit ensejou manipulações de estimativas orçamentárias e artifícios contábeis, que redundaram em déficits muito maiores do que aqueles que haviam sido orçados (TER-MINASSIAN, 1998, p. 03).

As medidas assecuratórias do cumprimento das metas também se mostraram ineficazes para controlar uma das principais causas do crescimento do déficit: os elevados

gastos com as despesas obrigatórias. Ao contrário das despesas discricionárias, cujo montante a ser alocado é definido e controlado anualmente pelo processo orçamentário, os programas obrigatórios têm os recursos definidos por critérios aprovados em legislações permanentes e, portanto, precisavam de controle específico (OLIVEIRA, 2004).

Em 1990 foi aprovado o *Budget Enforcement Act*, Lei de Cumprimento do Orçamento, que abandonou foco no déficit, passando a conter rigidamente a despesa e a garantir o nível básico de arrecadação (*baseline*).

O diploma introduziu mecanismo de corte automático para as despesas discricionárias sempre que as previsões indicassem o não cumprimento das metas de resultado fiscal fixadas pelo Congresso (TAVARES, 1999), e estabeleceu restrição à apresentação de novas despesas compulsórias sem a indicação das respectivas fontes de financiamento – o sistema PAYGO.

Na lei brasileira, esses mecanismos podem ser traduzidos respectivamente para limitação de empenho e compensação. A limitação de empenho (*sequestration*) consiste na proibição de empenhar com o estrito propósito de garantir a eficácia dos limites e das metas orçamentárias estabelecidas para as receitas e despesas. [...] a compensação (*pay as you go*) parte do princípio da “neutralidade orçamentária”, ou seja, qualquer ato que provoque aumento de despesas deve ser devidamente compensado com o aumento permanente de receitas ou redução permanente de despesas. [...] no modelo americano esses dois mecanismos se complementam na busca do equilíbrio fiscal (FIGUEIREDO, 2001, p. 22-3).

Desse modo, se novas alocações de recursos resultassem em aumento dos limites fixados para as despesas discricionárias, o Presidente deveria seqüestrar recursos orçamentários suficientes para compensar o gasto em excesso. De outra parte, as despesas com a criação de um novo programa ou a ampliação de um já existente que provocassem elevação de déficit apenas seriam aprovadas caso acompanhadas de um correspondente aumento de receitas ou de um corte nas despesas dos demais programas obrigatórios.

Relatório do *U. S. Congressional Budget Office* - CBO (Comitê de Finanças de Senados dos EUA) divulgado em 2001 atribuiu à lei em comento relevante papel no controle do déficit público, tendo o equilíbrio orçamentário sido alcançado em 1998, quatro anos antes da data fixada (LIMA, 2001).

Ressalte-se que o *Budget Enforcement Act*, ao contrário da Lei de Responsabilidade Fiscal, aplica-se unicamente ao governo federal. Por conseguinte, a mesma crítica feita por alguns autores à adoção do modelo da União Européia repete-se ante a experiência dos Estados Unidos (FIGUEIREDO, 2001).

### 1.1.1.3 Nova Zelândia

Segundo Tavares (1999), a idéia de que a política econômica deve ser regida por regras fixas, em substituição ao poder discricionário dos governos, não é recente na literatura econômica. E um dos fatores que robusteceram essa concepção diz respeito à associação entre o poder discricionário e as pressões políticas.

Autores como Pissarides (1980) e Buchanan (1986) explicaram porque os governos insistem em empreender políticas fiscais e monetárias expansionistas visando elevar o nível de emprego. A política fiscal e a publicidade das obras seriam utilizadas como instrumento de ação política dos governos, os quais objetivavam alcançar índices de popularidade que lhes permitissem perpetuar-se no poder [...].O problema básico seria a fragilidade inerente da política como um processo para a tomada de decisões econômicas, que exige que sejam estabelecidas prioridades sustentadas por metas consistentes (TAVARES, 1999, p. 06).

Por outro lado, aqueles que preferem a discricionariedade às regras argumentam que a falta de flexibilidade, própria das regras em geral, acaba inviabilizando sua manutenção ao longo do tempo e, *“mais do que isso, a idéia de que as regras são rígidas demais para serem cumpridas, por si só, também induz ao não cumprimento, uma vez que retira a credibilidade do processo”* (TAVARES, 1999, p. 07).

Nesse sentido, a experiência neozelandesa, em contraponto às dos Estados Unidos e da União Monetária Européia, que adotaram o sistema de regras, concentra-se na transparência das contas públicas, permitindo maior discricionariedade e confiando no controle do mercado.

O *Fiscal Responsibility Act*, de 1994, estabeleceu princípios de manutenção da dívida e do patrimônio em níveis prudenciais, sem instituir metas quantitativas. Assim, o Parlamento fixa genericamente critérios de desempenho e o Executivo tem autonomia para orçar e gastar, desde que com rigoroso acompanhamento da sociedade. No modelo neozelandês, o controle social se sobrepõe à rigidez das regras, tornando essa experiência um paradigma internacional em termos de transparência (TAVARES, 1999).

O Departamento de Tesouro da Nova Zelândia, em 1995, resumiu os cinco objetivos do FRA: aumentar a transparência das intenções políticas e os impactos fiscais e econômicos das políticas; trazer uma visão de longo prazo para o orçamento; antecipar o impacto agregado do orçamento, evidenciando-o antes da definição da alocação anual detalhada; assegurar relatórios independentes de avaliação da política fiscal e facilitar o

exame dos parlamentares e do público em geral dos planos e informações fiscais e econômicas (LIMA, 2002).

Para alcançá-los, foram estabelecidos cinco princípios de administração fiscal responsável (RICHARDSON, 1998):

- 1) Reduzir a dívida pública para níveis prudentes, por meio de superávits anuais. Reitere-se, não há indicação do nível de endividamento a ser atingido, cabendo a cada governo defini-lo;
- 2) Atingindo-se níveis prudentes de endividamento, mantê-los;
- 3) Alcançar níveis de valor líquido do Estado que possam atenuar impactos negativos;
- 4) Administrar prudentemente os riscos fiscais;
- 5) Perseguir políticas compatíveis com um razoável grau de previsibilidade sobre o nível e a estabilidade das alíquotas tributárias.

Em que pese a ausência de imposição de metas rígidas ao déficit e à dívida, o *Fiscal Responsibility Act* obriga o governo a justificar as razões do desempenho no caso de inobservância dos princípios (LIMA, 2002).

O modelo da Nova Zelândia exerceu expressiva influência sobre a Lei Complementar nº 101/2000<sup>4</sup>, que instituiu a ação transparente como pressuposto da gestão fiscal responsável, inaugurando um novo padrão contábil e prevendo uma série de relatórios gerenciais.

#### **1.1.1.4 Fundo Monetário Internacional**

Tavares (1999) consigna que os organismos internacionais vêm conferindo ao preceito da transparência a mesma importância dispensada ao da responsabilidade fiscal, pois “*é a falta de transparência das estatísticas que, em geral, permite acomodar pressões e incorporar metas que, de outro modo, seriam inconciliáveis*” (p. 07).

O *Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal*, elaborado pelo Fundo Monetário Internacional, evidencia essa tendência, consagrando quatro princípios fundamentais:

---

<sup>4</sup> De acordo com as informações divulgadas pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, o Projeto da LRF inspirou-se, essencialmente, nos princípios de responsabilidade fiscal do FRA.

- Definição clara das funções e das responsabilidades do governo;
- Acesso público à informação;
- Abertura na preparação, execução e prestação de contas do orçamento;
- Garantias de integridade das informações fiscais.

Esse manual em muito contribuiu para o aperfeiçoamento do anteprojeto da Lei Complementar nº 101/2000, que representa o que há de mais moderno em conduta e gerenciamento da gestão fiscal. Os primados básicos do Código traduzem a experiência do Fundo no acompanhamento de reformas fiscais em diversos países, como Nova Zelândia; Austrália; Islândia; Reino Unido; Estados Unidos; Suécia; Holanda; Argentina e México (FIGUEIREDO; NÓBREGA, 2001).

No entanto, como ressalta Cruz (2006), a menção do FMI como um incentivador ou até um exigente parceiro financeiro do Brasil interessado na edição da Lei de Responsabilidade Fiscal nem sempre tem conquistado a simpatia dos estudiosos.

Figueiredo (2001) sustenta que a adoção de programas patrocinados pelo Fundo Monetário Internacional, em si, já demonstra o direcionamento ideológico do modelo, e aponta certa miopia social no novo padrão fiscal implantado pela Lei Complementar nº 101/2000, em razão da ausência de diretrizes de cunho social e da impossibilidade do emprego de políticas compensatórias, as quais poderiam comprometer o equilíbrio das contas públicas. Todavia, muitos defendem que um país ajustado do ponto de vista fiscal poderá empreender, numa etapa posterior, programas de cunho social, e o próprio autor reconhece o equilíbrio fiscal como condição necessária para o desenvolvimento.

Em síntese, a experiência das finanças públicas nas últimas décadas e os textos normativos que institucionalizaram essas questões assinalam alguns pontos fundamentais a serem considerados nas legislações dedicadas a essa temática:

- a) princípios de gestão fiscal responsável**, objetivando a consistência com a política macroeconômica em prol da estabilidade;
- b) possibilidade de impor limitações tanto na geração de déficits públicos** (metas de resultado fiscal nos orçamentos anuais e plurianuais), **quanto no seu financiamento**, seja por impostos (princípio da anterioridade), por endividamento (“regra de ouro” e limites para a relação dívida/PIB) ou por monetariamente (vedação legal);
- c) em função do ciclo eleitoral, necessidade de definir regras e proibições mais estritas que inibam os governantes de se afastarem do equilíbrio fiscal em períodos de final de mandato;**

- d) nos casos federativos, **necessidade de definição clara do relacionamento entre os níveis de governo, em especial no que se refere ao endividamento subnacional**, pautando-se esse relacionamento no equilíbrio federativo e na descentralização financeira;
- e) necessidade de introduzir **mecanismos de flexibilização das regras** para permitir seu cumprimento e garantir sua efetividade;
- f) possibilidade de, alternativamente ou em conjunto com a adoção de regras, atribuir maior peso à **transparência e ao controle pelos mecanismos de mercado**. (TAVARES, 1999, p. 09, destacou-se).

### 1.1.2 Fatores Internos

No Brasil, havia grande preocupação com a deterioração da política fiscal, alimentada pelo crescente endividamento interno, notadamente pela ausência de regra federativa que contivesse a irresponsabilidade de alguns dos entes da Federação.

A União, que vinha sendo constantemente chamada a assumir o passivo de governos subnacionais, teve seus problemas fiscais agravados com a Constituição de 1988, em virtude do aumento significativo das transferências de recursos a Estados e Municípios por meio dos fundos de participação, sem o repasse dos encargos pertinentes (SANTOS, 2007).

A ampliação das transferências também resultou na renúncia de receitas por parte de alguns entes federativos, evidenciando a necessidade de se estimular o desenvolvimento do sistema tributário local (NASCIMENTO; DEBUS, 2002).

Além disso, os impostos únicos sobre energia elétrica, combustíveis e minerais, de competência federal, passaram a integrar a base de cálculo do ICMS, provocando uma queda nas receitas próprias do Governo Central. Ainda assim, o endividamento dos governos subnacionais aumentou na década de 90, conduzindo à conclusão de que a busca pelo equilíbrio fiscal não se restringe ao acréscimo na arrecadação, mas requer uma política de gastos restritiva (NASCIMENTO; DEBUS, 2002).

A Lei Complementar nº 101/2000 representou mais uma etapa no processo de ajuste fiscal que o governo brasileiro iniciou com a criação do Fundo Social de Emergência em 1994, seguido de outras medidas: a Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/97), o FUNDEF (EC nº 14), a Reforma Administrativa (EC nº 19), a Reforma Previdenciária (EC nº 20) e, nomeadamente, o Programa de Estabilidade Fiscal.

No PEF, divulgado em outubro de 1998, foram anunciadas medidas de impacto imediato e outras de caráter estrutural, concebidas para atingir o objetivo primordial da proposta: assegurar em bases duradouras o equilíbrio fiscal e o respeito às restrições orçamentárias.

Dentre as medidas de caráter estrutural, foi incluída a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, “*capaz de instituir ordem definitiva nas contas públicas do conjunto dos Poderes e níveis de governo*”.

## 1.2 ASPECTOS GERAIS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 101/2000

De acordo com o Programa de Estabilidade Fiscal, a Lei deveria definir princípios básicos de responsabilidade, derivados da noção de prudência na gestão dos recursos públicos, e determinar limites específicos referentes a variáveis como nível de endividamento, déficit, gastos e receitas anuais. Igualmente, deveria estabelecer mecanismos prévios de ajuste destinados a assegurar a observância de parâmetros de sustentabilidade da política fiscal. Por fim, deveria determinar sanções, “*tanto de natureza institucional, quando caracterizada a inobservância de princípios de responsabilidade, quanto de caráter individual, quando tipificado ato de irresponsabilidade fiscal*”.

O art. 1º, § 1º, da Lei Complementar nº 101/2000 assim preceitua:

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** (frisou-se).

Da leitura do dispositivo, é possível identificar os pilares normativos em que se assenta a Lei de Responsabilidade Fiscal, os quais serão objeto de exame a seguir.

### 1.2.1 O Princípio do Equilíbrio Fiscal

Com a crise financeira do Estado de Bem-Estar Social nos anos 70, o princípio do equilíbrio entre despesas e receitas, outrora abalado pelas idéias de Keynes, volta a nortear a elaboração do Orçamento, que perde a função de regular a economia e é alçado à condição de peça de controle do gasto público e de definição das prioridades nacionais (TAVARES, 1999).

Segundo Torres (2000), a Constituição de 1988 acolheu implicitamente o princípio do equilíbrio econômico<sup>5</sup>, sob a reserva do possível. Aderiu, indiscutivelmente, *“à idéia da necessidade do equilíbrio orçamentário, a se viabilizar pela legislação ordinária; mas não lhe pretendeu atribuir eficácia vinculante, pois permitiu o endividamento, ainda que limitado”* (p. 286).

Dentre as normas que sugerem o equilíbrio orçamentário, figuram a proibição de o Banco Central conceder empréstimos ao Tesouro Nacional (art. 164, § 1º) e a inclusão na lei orçamentária de autorização para a contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita (art. 165, § 8º).

Ainda vale mencionar as vedações:

- ao início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual;
- à realização de despesas ou à assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais;
- à realização de operações de crédito que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta (a chamada cláusula-ouro);
- à abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes;
- à utilização, sem autorização legislativa específica, de recursos dos orçamentos fiscal e da seguridade social para suprir necessidade ou cobrir déficit de empresas, fundações e fundos, inclusive dos citados no art. 165, § 5º;

---

<sup>5</sup> Diversamente, SILVA (2005) entende que o princípio não foi contemplado no texto constitucional.

– à transferência voluntária de recursos e a concessão de empréstimos, inclusive por antecipação de receita, pelos Governos Federal e Estaduais e suas instituições financeiras, para pagamento de despesas com pessoal ativo, inativo e pensionista, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, por seu turno, fez expressa alusão ao princípio (art. 1º, § 1º), consignando no art. 4º, inciso I, alínea “a”, que cabe à lei de diretrizes orçamentárias dispor sobre o equilíbrio entre receitas e despesas. E

não se limitou à ingenuidade do mero equilíbrio entre previsão de receitas e fixação de despesas na proposta de orçamento. Foi mais longe e impôs o efetivo equilíbrio financeiro ao longo de todo o exercício, com ênfase no último ano de mandato dos gestores, inclusive instituindo formalmente preocupação com o que se denomina riscos fiscais, fatores que, se não adequadamente previstos, podem comprometer o equilíbrio das contas públicas (FIGUEIREDO, 2001, p. 60).

O princípio do equilíbrio fiscal é mais amplo e transcende o equilíbrio orçamentário, já previsto na Lei nº 4.320/64 (NÓBREGA, 2002). A Lei Complementar nº 101/2000 introduziu uma nova concepção de equilíbrio para as contas públicas: o equilíbrio das chamadas “contas primárias”, traduzido no Resultado Primário equilibrado. “Significa, em outras palavras, que o equilíbrio a ser buscado é o equilíbrio auto-sustentável, ou seja, aquele que prescindir de operações de crédito e, portanto, sem aumento da dívida pública” (NASCIMENTO; DEBUS, 2002, p. 11).

### 1.2.2 O Planejamento

Nas palavras de Torres (2000), o Estado Orçamentário, que por meio do orçamento “fixa a receita fiscal e a patrimonial, autoriza a entrega de prestações de educação, saúde, seguridade e transportes e orienta a promoção do desenvolvimento econômico, o equilíbrio da economia e da redistribuição de renda” (p. 59-60), é um Estado de Planejamento.

O princípio do planejamento ou da programação, contemplado na Constituição Federal (arts.165 e 174), compõe, ao lado da transparência, um dos pressupostos da responsabilidade na gestão fiscal, consoante estabelece o art. 1º, § 1º, da Lei.

No direito brasileiro, adotou-se a tripartição do planejamento orçamentário, consubstanciado no Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei Orçamentária Anual.

### **1.2.2.1 Plano Plurianual**

A lei que instituir o PPA “*estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada*” (art. 165, § 1º, CF).

As diretrizes seriam as orientações da administração, ou seja, as linhas gerais da política fiscal a ser perseguida no período, enquanto os objetivos descreveriam uma situação ou cenário de um conjunto de ações desejadas ou esperadas para determinado setor ou área de governo. As metas, por sua vez, passariam pela expressão quantitativa dos resultados almejados, isto é, corresponderiam aos produtos físicos das ações (AFONSO e GIOMI, *apud* NUNES, 2006).

O art. 3º da Lei Complementar nº 101/2000 estabelecia que o projeto de lei do Plano Plurianual seria encaminhado ao Poder Legislativo até o dia 30 de abril do primeiro ano do mandato do Chefe do Poder Executivo, e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa. Contudo, o veto apostado ao dispositivo (Mensagem nº 627, de 4 de maio de 2000) restaurou o prazo contido no art. 35 do ADCT, cento e vinte dias mais extenso.

O dispositivo vetado ainda previa a elaboração do Anexo de Política Fiscal, destinado a demonstrar a compatibilidade dos objetivos e metas a serem alcançados com as premissas e os objetivos das políticas econômica nacional e de desenvolvimento social.

O art. 165, § 9º, inciso I, da Constituição Federal, estabeleceu que cabe à lei complementar dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual. Entretanto, a mencionada lei não foi editada até hoje.

Nunes (2006) pondera que a gestão tem sido prejudicada pela ausência de regulamentação do ciclo orçamentário, especialmente no tocante ao Plano Plurianual, cujos

conteúdo e forma de elaboração ainda não foram normatizados. Enfatiza também a falta de definições quanto à especificidade de cada peça, a sua organização, as restrições concernentes à natureza, o número e a periodicidade de alterações, o prazo para entrada em vigor e a modificação por outros instrumentos.

No mesmo sentido, Figueiredo (2001) assevera que a inexistência desse regramento comprometeu a eficácia do sistema orçamentário.

O autor considera o planejamento como mecanismo capaz de atenuar a miopia social da Lei de Responsabilidade Fiscal.

É a través dele que, observando o controle fiscal rígido imposto pela lei, os gestores públicos poderão distinguir nitidamente o que é importante, o que é mais importante, o que é prioritário e o que é imprescindível, para alocar da melhor maneira os recursos disponíveis e não incorrer na necessidade de interromper abruptamente, de cortar linearmente ações e despesas de interesse social imediato (p. 63).

Para tanto, a elaboração do Plano Plurianual deveria ser precedida de um projeto de desenvolvimento, ou seja, um desenho nítido das políticas públicas setoriais que se pretende empreender, detalhando-se os objetivos e como serão alcançados. O PPA 2004-2007, por exemplo, foi confeccionado sem que houvesse essa prévia definição. Concebeu-se um planejamento que, em grande parte, agregava programas já conhecidos, com alteração de nomenclatura e de subordinação institucional. Na revisão, foram propostas a exclusão de 17 programas, a inclusão de 18 e a alteração de 347 dos 382 antes projetados (VIGNA, 2004).

Destarte, observa-se que, salvo raras exceções, o Plano Plurianual tem sido elaborado pelos governantes tão-somente para atender a exigências de cunho legal, “*sem compromisso com a definição de objetivos e metas claras, tanto para a administração pública, quanto para a sociedade*” (CRUZ, 2006, p. 28).

#### **1.2.2.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias**

A LDO, segundo dispõe o art. 165, § 2º, da Constituição Federal, compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente. Além disso, deverá orientar a elaboração da Lei Orçamentária Anual, compatibilizando os objetivos do PPA à estimativa das

disponibilidades financeiras para o exercício. Ainda disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

A Lei Complementar nº 101/2000 conferiu novas atribuições à Lei de Diretrizes Orçamentárias, a qual deve dispor sobre equilíbrio entre receitas e despesas; critérios e forma de limitação de empenho; normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos e demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas (art. 4º, inciso I).

No Anexo de Metas Fiscais, que integrará o projeto da LDO (art. 4º, § 1º), serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

A obrigatoriedade de explicitação das metas fiscais na Lei de Diretrizes Orçamentárias constitui inovação significativa promovida pela LRF. As metas atuam como limites indiretos à expansão das despesas governamentais (OLIVEIRA, 2004), e caso constatado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subseqüentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela LDO (art. 9º da LRF).

O Anexo de Metas Fiscais conterà também:

- avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior;
- demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional;
- evolução do patrimônio líquido, nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;
- avaliação da situação financeira e atuarial dos regimes de previdência social, do Fundo de Amparo ao Trabalhador e demais programas dessa natureza; e
- demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias incluirá ainda Anexo de Riscos Fiscais (art. 4º, § 3º), no qual serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.

Os riscos fiscais são quaisquer fatores incertos que possam comprometer o equilíbrio entre receitas e despesas. Classificam-se em riscos orçamentários e riscos decorrentes da gestão da dívida. Os primeiros concernem à possibilidade de as receitas previstas não se realizarem ou à necessidade de execução de despesas inicialmente não fixadas ou orçadas a menor. Já os riscos decorrentes da gestão da dívida verificam-se, sobretudo, a partir de dois tipos de eventos: a variação das taxas de juros e de câmbio em títulos vincendos, e os passivos contingentes, que representam dívidas cuja existência depende de fatores imprevisíveis, tais como resultados dos julgamentos de processos judiciais (STN, 2007).

É importante salientar que os precatórios, por se tratarem de passivos alocados no orçamento<sup>6</sup>, não se enquadram no conceito de Risco Fiscal.

### 1.2.2.3 Lei Orçamentária Anual

O trabalho dos economistas Surrey e McDaniel, ao denominar de “gasto tributário” (*tax expenditure*) o incentivo sediado na receita e equipará-lo ao gasto na vertente da despesa, propiciou a modificação da legislação orçamentária norte-americana nos anos 1970, repercutindo também sobre o direito brasileiro. O art. 165, § 6º, da Constituição Federal, influenciado pela referida teoria, consagrou o princípio da clareza ou da transparência, determinando a inclusão no orçamento tanto dos privilégios tributários em sentido estrito<sup>7</sup> como dos privilégios financeiros<sup>8</sup> (TORRES, 2000).

Na mesma direção, a LRF estabelece que o projeto de Lei Orçamentária Anual será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira,

---

<sup>6</sup> O art. 100, § 1º, da Constituição Federal dispõe que é obrigatória a inclusão, no orçamento das entidades de direito público, de verba necessária ao pagamento de seus débitos oriundos de sentenças transitadas em julgado, constantes de precatórios judiciais, apresentados até 1º de julho, fazendo-se o pagamento até o final do exercício seguinte, quando terão seus valores atualizados monetariamente.

<sup>7</sup> Isenção, anistia, remissão, crédito fiscal e dedução.

<sup>8</sup> Subvenção, subsídio e restituição de tributo a título de incentivo.

tributária e creditícia, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado (art. 5º, inciso II).

A proposta também deve demonstrar a compatibilidade da programação orçamentária com os objetivos e metas constantes do Anexo de Metas Fiscais.

Além disso, o projeto conterà reserva de contingência, cujo modo de aplicação e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na Lei de Diretrizes Orçamentárias (art. 5º, inciso III, da LRF).

A reserva de contingência é constituída sob a forma de dotação global, destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos, podendo ainda ser utilizada como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais (art. 43, § 1º, inciso III, da Lei nº 4.320/64 e art. 8º da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001).

A Lei Complementar nº 101/2000 proíbe a consignação na lei orçamentária de crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada (art. 5º, § 4º), assim como de dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no Plano Plurianual ou em lei que autorize a sua inclusão (art. 5º, § 5º).

### 1.2.3 Limites ao montante da dívida e à realização de operações de crédito

A Constituição de 1988 já previa a fixação de limites para a dívida consolidada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (art. 52, inciso VI), mas dependia do envio, pelo Presidente da República, de proposta ao Senado Federal. A Lei de Responsabilidade Fiscal disciplinou o assunto (art. 30), estabelecendo prazo para que o Poder Executivo submetesse a referida proposta ao Senado.

Na Resolução nº 40/2001, o Senado definiu limites globais para o montante da dívida consolidada dos Estados e Municípios sem, contudo, impor restrição fiscal à União.

A Lei Complementar nº 101/2000 dispõe que a verificação do atendimento ao limite fixado para o montante da dívida consolidada será efetuada quadrimestralmente (art. 30, § 4º). E caso a dívida fundada de um ente da Federação ultrapasse o respectivo limite ao final de um quadrimestre, deverá ser a ele reconduzida até o término dos três subseqüentes, reduzindo o excedente em pelo menos 25% no primeiro (art. 31, *caput*).

Enquanto perdurar o excesso, o ente estará proibido de realizar operação de crédito, ressalvado o refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária, e obterá resultado primário necessário à recondução da dívida ao limite, promovendo, entre outras medidas, limitação de empenho, na forma do art. 9º da Lei.

Ainda, preceitua o § 2º do art. 31 que, vencido o prazo para retorno da dívida ao limite, e enquanto perdurar o excesso, o ente ficará também impedido de receber transferências voluntárias.

Ressalte-se que as normas do dispositivo em exame aplicam-se às hipóteses de descumprimento dos limites instituídos para a dívida mobiliária e as operações de crédito interno e externo (art. 31, § 5º).

O montante da dívida mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios ainda não teve seus limites globais fixados pelo Senado. Do mesmo modo, os limites da dívida mobiliária federal, de competência do Congresso Nacional, não foram estabelecidos.

No tocante à restrição de crédito, a Resolução nº 43/2001 instituiu limites globais para as operações creditícias internas e externas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, realizadas em um exercício financeiro (art. 7º). Em que pese a ausência de disposição restritiva para a União, esta não pode valer-se de créditos ilimitados, em face da vedação constitucional (art. 167, inciso VII).

A Lei de Responsabilidade Fiscal proíbe a realização de operações de crédito entre um ente da Federação e outro (art. 35), ou entre uma instituição financeira estatal e o ente que a controle, na qualidade de beneficiário do empréstimo (art. 36). E a citada Resolução Senatorial ainda veda a contratação de operação de crédito em que seja prestada garantia ao Estado, ao Distrito Federal ou ao Município por instituição financeira por ele controlada (art. 17).

#### 1.2.4 Normas sobre despesas com pessoal

Em virtude do valor expressivo que representam no orçamento de todas as esferas de governo, as despesas com pagamento de pessoal vêm sendo, há algum tempo, objeto de legislação específica no Brasil.

A Lei Complementar nº 82/95, conhecida como Lei Camata, limitou as despesas totais com pessoal ativo e inativo da administração da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a 60% das respectivas receitas correntes líquidas. Todavia, o mencionado diploma não alcançou os resultados esperados, em razão dos impedimentos constitucionais à demissão, vigentes até 1998, e da ausência da previsão de penalidades para a inobservância dos percentuais (TAVARES, 1999).

Em 1999, a Lei Complementar nº 96, conhecida como Lei Camata II, reduziu o teto da União para 50%, e impôs sanções institucionais aos entes no caso de descumprimento do prazo fixado para adaptação aos limites. Além disso, o diploma afastou do conceito de despesas com pessoal qualquer parcela sem cunho remuneratório.

A Lei de Responsabilidade Fiscal dispôs que a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida discriminados no art. 19 (50% da RCL para a União e de 60% da RCL para os Estados). E inovou na matéria, ao determinar os percentuais máximos a serem observados na repartição dos limites globais em cada esfera (art. 20).

Cruz (2006) salienta que a Lei Complementar nº 101/2000, ao adotar o modelo de metas inflacionárias de países de tradição parlamentarista, desconsiderou as especificidades do sistema presidencialista e do federalismo, aduzindo que “*a fixação de percentuais, no art. 20, inciso II, para os Poderes e para o Ministério Público, no âmbito dos entes da federação brasileira, importou na revogação da autonomia de auto-organização*” (p. 108).

Deveras, ao disciplinar, no âmbito interno, a distribuição desse limite entre os Poderes e o Ministério Público, a LRF violou o princípio federativo e o art. 169 da Constituição da República, que autoriza unicamente a imposição de limites totais para os gastos com pessoal (FREITAS, 2001).

E não foi por outro motivo que a Comissão Especial da Câmara dos Deputados alterou a proposta original do Governo, determinando que os limites por Poder e para o Ministério Público fossem definidos na Lei de Diretrizes Orçamentárias, obedecido o limite global. Assim, a LDO poderia compor percentuais diferenciados de acordo com as especificidades de cada ente, sendo que os limites previstos na LRF seriam aplicados apenas na hipótese de omissão da LDO. Entretanto, uma emenda no Senado Federal desdobrou redação original do art. 20 em duas partes (*caput* e § 6º), viabilizando o

propósito anunciado pelo Poder Executivo de, por meio do veto presidencial, tornar sem efeito a modificação (GREGGIANIN, 2000).

Em outubro de 2000, o Supremo Tribunal Federal indeferiu, por maioria de um voto, medida cautelar de suspensão dos efeitos do dispositivo, registrando que o art. 169 da Constituição da República “*não veda que se faça uma distribuição entre os poderes dos limites de despesa com pessoal; ao contrário, para tornar eficaz o limite, há de se dividir internamente as responsabilidades*”. Aguarda-se o julgamento final da ação no concernente à questão.

No que diz respeito ao controle dos gastos com pessoal, o art. 22 estabelece que a verificação do cumprimento dos limites fixados será realizada ao final de cada quadrimestre. Caso a despesa ultrapasse os limites definidos, o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro (art. 23, *caput*). Não alcançada a redução nesse prazo, e enquanto perdurar o excesso, o ente não poderá receber transferências voluntárias, obter garantia de outro ente, ou contratar operações de crédito (§ 3º).

### 1.2.5 Normas sobre geração de despesas obrigatórias e renúncia de receita

Inspirado no sistema PAYGO instituído nos Estados Unidos pelo *Budget Enforcement Act* em 1990, o conjunto de disposições sobre o controle das despesas obrigatórias de caráter continuado constitui a inovação mais substancial da Lei de Responsabilidade Fiscal, sem paralelo na experiência legislativa e orçamentária brasileira (OLIVEIRA, 2004).

Nos termos do art. 17, § 1º, o ato que criar ou aumentar despesa obrigatória de caráter continuado – aquela derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios – deve ser instruído com a estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício que entrar em vigor e nos dois subseqüentes, além de demonstrar a **origem dos recursos para seu custeio**.

Ainda, o ato deve comprovar que a despesa não afetará os resultados previstos no Anexo de Metas Fiscais, devendo seus efeitos financeiros nos períodos seguintes serem

**compensados** pelo aumento permanente de receita ou pela redução permanente de despesa. A execução do gasto está condicionada à implementação dessas medidas de compensação (art. 17, §§ 2º e 5º).

Conforme já anotado, o Anexo de Metas Fiscais conterá demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado (art. 4º, § 2º, inciso V).

A margem de expansão representa a previsão da possibilidade de aumento das despesas continuadas em decorrência de normas que possam vir a ser editadas e afetar as metas de resultado primário e nominal (FIGUEIREDO, 2001). Não constitui um teto abaixo do qual as despesas poderiam ser elevadas sem a compensação prevista no art. 17, § 2º, e tampouco um limite à expansão dessas despesas, pois mesmo quando não há margem de expansão é possível aumentá-las, se os atos que o façam sejam integrados por medidas de compensação.

É equivalente a um “fundo de reserva” para fazer face à antecipação de perdas de receita e/ou a aumentos de despesas obrigatórias derivados de legislação ainda não aprovada pelo Congresso. Se o impacto orçamentário e financeiro de tal legislação puder ser absorvido pela margem de expansão, não serão necessárias medidas legislativas de compensação (OLIVEIRA, 2004).

No entanto, o projeto de Lei Orçamentária da União para 2001 confundiu os conceitos de margem de expansão e de fonte de compensação mediante aumento permanente de receita (FIGUEIREDO, 2001), admitindo a possibilidade de que despesas obrigatórias de caráter continuado pudessem ser criadas ou aumentadas de forma compatível com a previsão de aumento de arrecadação decorrente do crescimento da atividade econômica.

Ao permitir que o aumento de receita decorrente do crescimento real do PIB possa ser considerado como aumento permanente de receita e, conseqüentemente, fonte de recursos para custear essas despesas, estabeleceu-se uma compensação “automática”, independente da edição de atos normativos. Todavia, a essência do controle consiste em compensar aumentos legislados nas despesas obrigatórias com reduções permanentes de despesas ou aumentos permanentes de receitas, também legislados e no mesmo ato (OLIVEIRA, 2004).

Figueiredo (2001) critica o alargamento do conceito de base de cálculo de modo a abranger a expansão do PIB, esclarecendo que a Lei não se referiu ao mero aumento quantitativo da base de incidência tributária, o qual, se dependente do ritmo econômico, seria frágil e instável, visto como a estimativa poderia não se concretizar. A Lei tratou do aumento qualitativo da base de cálculo, de forma permanente, pelo acréscimo de novas parcelas ou pela redução de incentivos.

Além do mais, o aumento de base de cálculo de tributos constituiria mecanismo de aumento de receita para compensação de novas despesas obrigatórias que excedessem as metas fiscais, enquanto a margem de expansão é somente a previsão de possíveis novas despesas, contempladas nas metas fiscais (FIGUEIREDO, 2001).

Esse montante corresponderia a uma espécie de fonte geral para compensação de aumentos em despesas obrigatórias derivados de nova legislação. Contudo, nenhuma das disposições da Lei permite explicitamente que o saldo da margem de expansão possa ser utilizado para compensação do aumento de despesas obrigatórias.

Oliveira (2004) observa uma evolução conceitual no cálculo da margem de expansão no período de 2002 a 2005.

Na LDO/2002 ela foi definida considerando-se apenas o aumento real de arrecadação derivado do crescimento real do PIB e a respectiva dedução das transferências constitucionais e legais. Nesse caso, estar-se-ia associando “margem de expansão” a aumento de receita permanente proveniente da “ampliação da base de cálculo”, fonte de compensação de aumento de despesas obrigatórias prevista no art. 17. Na LDO/2003 passou-se a considerar no cálculo da margem o impacto sobre as receitas provocado por propostas em apreciação no Congresso e o impacto nas despesas de pessoal decorrentes de decisões tomadas em anos anteriores. Na LDO/2004 incorporou-se o impacto do aumento do salário mínimo. Na LDO/2005 incorporou-se o impacto de uma outra despesa obrigatória: a com anistiados políticos, na forma da Lei nº 10.559/2002 (p. 39-40).

Diante disso, o autor pondera que a interpretação do Poder Executivo sobre a margem de expansão como forma de compensação do aumento de despesas obrigatórias afastou-se das hipóteses previstas no art. 17 da LRF. E conclui que não há, na prática, margem de expansão para essas despesas, porquanto

a receita estimada como proveniente do aumento real de arrecadação derivado do crescimento real do PIB quase sempre está totalmente alocada a outras despesas. Assim, se uma nova lei (ou medida provisória) criando despesas obrigatórias for aprovada, o Governo, não dispondo de fundos de reserva, terá que deixar de executar despesas discricionárias para poder cumprir a nova obrigação legal (p. 45).

A Lei de Responsabilidade Fiscal também instituiu condições para a concessão de benefícios tributários, os quais equivalem, de certo modo, às despesas obrigatórias.

O art. 14 estabelece que a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes.

A proposta também deve demonstrar que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da LDO. Na impossibilidade de evidenciar o cumprimento dessa condição, a proposta deve ser acompanhada de **medidas de compensação**, no período mencionado, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição, caso em que o benefício só entrará em vigor quando implementadas referidas medidas (art. 14, § 2º).

O conceito de renúncia abrange anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado (art. 14, § 1º).

Da mesma maneira que a interpretação conferida ao instituto da margem de expansão distanciou-se do sentido do art. 17, vários projetos indicam como fonte de compensação para a concessão de benefícios tributários a “reserva de contingência”, o “excesso de arrecadação” e a “redução da sonegação”, dissimulando o cumprimento do art. 14 (OLIVEIRA, 2004).

Por fim, quanto às despesas de duração continuada com seguridade social, há disciplina específica na Lei Complementar nº 101/2000. O desequilíbrio nas contas previdenciárias foi reconhecido, no PEF, como o principal fator de agravamento dos resultados fiscais do setor público. O art. 24 da Lei, na esteira do disposto no art. 195, § 5º, da Constituição Federal, consigna que nenhum benefício ou serviço poderá ser criado, majorado ou estendido sem a indicação da fonte de custeio total, atendidas ainda as exigências fixadas para a geração de despesas obrigatórias de caráter continuado.

### 1.2.6 Normas de final de mandato

A Lei de Responsabilidade Fiscal, reconhecendo que o processo político tende a priorizar decisões que geram resultados rápidos em detrimento da estabilidade, instituiu várias regras de final de mandato (TAVARES, 1999).

Inicialmente, no que tange aos gastos com pessoal, a Lei reputa nulo de pleno direito o ato que provoque aumento dessa despesa expedido nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão (art. 21, parágrafo único).

De outra parte, estabelece que caso o montante da dívida consolidada de um ente da Federação ultrapasse o respectivo teto no primeiro quadrimestre do último ano do mandato do Chefe do Poder Executivo, as restrições previstas no art. 31, § 1º, como a proibição de realizar operações de crédito, aplicam-se imediatamente.

A Resolução nº 43/2001 do Senado veda a contratação de operação de crédito nos 120 (cento e vinte) dias anteriores ao final do mandato do Chefe do Poder Executivo do Estado, do Distrito Federal ou do Município (art. 15, *caput*, com a redação dada pela Resolução nº 32, de 12/07/2006), excetuado o refinanciamento da dívida mobiliária. No caso de operações por antecipação de receita orçamentária, a contratação é vedada no último ano de mandato do Presidente, Governador ou Prefeito Municipal (art. 38, inciso III, “b” da LRF e art. 15, § 2º, da Res. nº 43/2001).

Por sua vez, o art. 42 da Lei Complementar nº 101/2000 proíbe ao titular de Poder ou órgão, nos últimos dois quadrimestres do mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para tanto. O aludido dispositivo

foi concebido com o espírito de, por um lado, evitar que, em último ano da administração, sejam irresponsavelmente contraídas novas despesas que não possam ser pagas no mesmo exercício, sob pressão do próprio pleito. Por outro lado, o fim do mandato serviria também como ponto de corte para equacionamento de todos os estoques. Em outras palavras, eventuais dívidas poderiam ser roladas ao longo de um mesmo mandato, mas jamais transferidas para o sucessor (NASCIMENTO, 2006, p. 03).

### 1.2.7 Penalidades

Além das sanções institucionais descritas na Lei Complementar nº 101/2000, infligidas aos entes que transgredirem suas regras, o art. 73 do diploma prevê a aplicação de sanções de ordem pessoal, as quais recairão diretamente sobre o administrador público.

Como um sétimo pilar a dar sustentação à Lei de Responsabilidade Fiscal, a Lei nº 10.028/2000 alterou o Código Penal, a Lei nº 1.079/50 e o Decreto-Lei nº 201/67, definindo crimes e infrações administrativas contra as leis de finanças públicas e crimes de responsabilidade vinculados às normas da Lei Complementar nº 101/2000. As punições cominadas compreendem perda de cargo, multa de até 30% dos vencimentos anuais, inabilitação para o exercício de função, cargo ou emprego público, e até mesmo penas privativas de liberdade.

Ainda, pode ser aplicada a Lei nº 8.429/92 quando configurado ato de improbidade administrativa, assim como a Lei Complementar nº 64/90, que impõe a sanção de inelegibilidade àqueles que forem condenados criminalmente pela prática de crime contra a administração pública ou o patrimônio público, e aos que tiverem suas contas relativas ao exercício de cargos ou funções públicas rejeitadas por irregularidade insanável e por decisão irrecorrível do órgão competente (art. 1º, inciso I, alíneas “e” e “g”).

## 2. A TRANSPARÊNCIA COMO PRESSUPOSTO DA GESTÃO FISCAL RESPONSÁVEL

A experiência e a literatura internacionais demonstram que quanto mais transparência se exige dos governos e quanto mais efetiva se torna a participação da sociedade nas decisões políticas, mais os administradores se sentem direcionados a agir de forma austera e responsável na gestão dos recursos públicos (OLIVEIRA, 2004).

Toda ação de governo tem de ser dirigida para o atendimento de finalidade pública, representando um padrão confiável de atuação governamental, onde haja demonstração pública regular de todos os atos praticados na condução do gerenciamento fiscal, para ser auferida a confiança e o respeito da população. **Sendo obrigados a realizarem a demonstração regular de seus atos, os administradores sabem estarem sob controle e, por isto, tornam-se mais responsáveis e cuidadosos na condução dos atos de gestão fiscal e dos planos de governo** (MILESKI, 2002, p. 27 – destacou-se).

Ciente disso, o legislador dedicou um capítulo exclusivo à transparência, ao controle e à fiscalização da gestão financeira. Neste segundo tópico, procura-se a analisar os instrumentos previstos pela Lei destinados a assegurar efetividade ao princípio da transparência.

### 2.1 O CONCEITO DE *ACCOUNTABILITY* E O PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA

A transparência fiscal é um princípio constitucional implícito, que orienta a atividade financeira a se desenvolver segundo os ditames da clareza, abertura e simplicidade. Na Lei Complementar nº 101/2000, o princípio da transparência aparece como subprincípio do princípio da responsabilidade (TORRES, 2001).

O princípio da responsabilidade, ou, mais especificamente, a responsabilidade fiscal, corresponderia ao conceito de *accountability*, próprio do sistema anglo-saxão. A tradução do termo para o português é bastante difícil, aproximando-se do sentido de uma responsabilidade pela eficiente gerência de recursos públicos (TORRES, 2000).

Nakagawa (2007), com amparo nas pesquisas já realizadas acerca do tema, afirma que a palavra *confiabilidade* representa adequadamente o seu correspondente em inglês *accountability*.

No âmbito das organizações públicas, a *accountability* pode ser percebida como a obrigação que o governante tem de prestar contas dos seus atos com suficiente transparência para que os cidadãos possam avaliar a gestão e, em razão disso, ratificá-la ou refutá-la. Nessa acepção, entende-se que o fundamento dos sistemas democráticos está, verdadeiramente, na *accountability*, já que a informação é pressuposto básico da transparência dos negócios públicos em uma legítima democracia (NAKAGAWA, 2007).

A transparência fiscal revela-se “*um mecanismo democrático que busca o fortalecimento da cidadania, servindo de pressuposto ao controle social e forma de valorar e tornar mais eficiente o sistema de controle das contas públicas*”, na medida em que enfatiza a obrigatoriedade de informação ao cidadão sobre a política fiscal (MILESKI, 2002, p. 27).

Descabe falar em *accountability* num contexto em que o acesso à informação é limitado. No dizer de Nakagawa (2007), virtualmente todas as formas de *accountability* residem na disponibilidade de informações oportunas, relevantes e fidedignas.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, incorporando essa idéia, instituiu a transparência como um princípio de gestão, que tem por finalidade, entre outros aspectos, franquear ao público acesso a informações relativas às atividades financeiras do Estado, divulgando-as segundo padrões de confiabilidade, abrangência e comparabilidade. Outrossim, destina-se a “*deflagrar, de forma clara e previamente estabelecida, os procedimentos necessários à divulgação dessas informações*” (CRUZ, 2006, p. 188).

E a *accountability*, em seu sentido estritamente político, vai além da simples geração de dados. A essência da *accountability* na esfera pública pode ser considerada sob duas dimensões complementares e igualmente importantes. A primeira consiste na capacidade do poder público de fornecer respostas às demandas do cidadão (MOTTA, 2000), isto é, o dever que o governante tem de dar visibilidade a seus atos. A segunda dimensão está relacionada com a imposição de penalidades àqueles que se desviam do cumprimento de suas obrigações (SCHEDLER *apud* NAKAGAWA, 2007).

A LRF também contempla essa segunda dimensão, ao prever sanções institucionais (aplicáveis aos entes) e de ordem pessoal (disciplinadas em outros diplomas) para as hipóteses de transgressão às normas.

## 2.2 OS INSTRUMENTOS DE TRANSPARÊNCIA PREVISTOS NA LRF

De acordo com o art. 48 da Lei Complementar nº 101/2000, são instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público:

- os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias;
- as prestações de contas e o respectivo parecer prévio;
- o Relatório Resumido da Execução Orçamentária;
- o Relatório de Gestão Fiscal;
- as versões simplificadas desses documentos.

Não se trata de um elenco exaustivo e, portanto, qualquer documento ou informação relevante para conferir maior transparência à gestão deve ser disponibilizado (FIGUEIREDO, 2001).

A transparência exigida pela Lei não pode ser confundida com a simples divulgação dos atos e números da gestão, por mais ampla que seja. É imprescindível torná-los compreensíveis por quem os consulta. A linguagem deve ser acessível ao público, a fim de permitir a interpretação dos dados disponibilizados (CRUZ, 2006).

A extensão do princípio constitucional da publicidade, consagrado no art. 37 da Constituição Federal, tem sido reduzida a ponto de transformá-lo em mero princípio da divulgação. Talvez, por esse motivo, o legislador tenha empregado a expressão transparência, objetivando diferenciá-la do sentido que vem sendo conferido à publicidade (FIGUEIREDO, 2001).

Mendes (2007) consigna que a referência a meios eletrônicos de acesso público denota, principalmente, que a divulgação deve ser feita através da Internet, mas não exclusivamente. Conquanto a Internet seja, hoje, o meio mais eficaz de acesso público à informação, não é difícil conceber que, no futuro, sejam criados novos recursos, quiçá mais eficazes.

### 2.2.1 Planos orçamentário-financeiros

Para além da divulgação dos planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias, a Lei Complementar nº 101/2000 preceitua que a transparência será garantida também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dessas peças (art. 48, parágrafo único).

A participação popular e a realização das audiências públicas na elaboração dos instrumentos de planejamento são salutarés em dois aspectos. Primeiramente, em virtude da maior legitimidade que adquirirão tais peças, ao serem confeccionadas com respaldo da sociedade. Em segundo lugar, esses instrumentos podem ser maximizados em sua qualidade com a interação entre a sociedade e o Poder Público, *“tanto porque, diversas vezes, este não possui a devida acuidade para perceber as carências sociais, tanto porque, tecnicamente, eles podem ser aprimorados com a colaboração dos diversos entes sociais”* (MENDES, 2007, p. 350).

Aliás, é fundamental que a participação popular se dê não somente na fase de elaboração do orçamento, mas também na etapa de implementação. A escolha de prioridades deve ser vista como fase nevrálgica, contudo *“não a única, porquanto tão ou mais relevante é a fiscalização do cumprimento das metas orçamentárias”* (FREITAS, 2002, p. 18).

Na esteira da Lei de Responsabilidade Fiscal, o Estatuto da Cidade (Lei nº 10.257/2001) assegura a gestão orçamentária participativa (art. 4º, inciso III, “f”), e institui a realização de debates, audiências e consultas públicas sobre as propostas do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e do orçamento anual, como **condição obrigatória** para sua aprovação pela Câmara Municipal (art. 44).

Freitas (2002), enfatizando a estreita relação existente entre o princípio da democracia e o princípio da transparência, assinala que a lei orçamentária deve ser considerada viciada se faltar uma participação popular mínima nas fases de discussão e elaboração.

Nesse contexto, oportuno refletir sobre se o controle direto da sociedade, em tema orçamentário, vincula os Poderes de Estado.

A iniciativa do processo legislativo das matérias pertinentes ao Plano Plurianual, às Diretrizes Orçamentárias e aos Orçamentos Anuais é competência exclusiva do Poder Executivo, consoante dispõe o art. 165 da Constituição da República. Em razão disso, afirma-se que a participação popular na elaboração do orçamento não vincula o Chefe do Poder Executivo (TORRES, 2000), sob pena de usurpação da competência constitucional.

No entanto, Freitas (2002) adverte que, apresentando-se o controle social como direito fundamental de participação e, assim, como direito a ser respeitado, não seria razoável que “*o agente público pudesse desconsiderar, impunemente, anseio de exercitar a cidadania*” (p. 17). Nesse sentido, a vinculação pode e deve ocorrer como autovinculação, ou seja, como vinculação ética e política dos Poderes Executivo e Legislativo, e contanto que o processo de participação se mostre dotado de credibilidade e caracterizado pela responsabilidade decisória.

Destarte, o controle direto da sociedade “*não vincula, inteiramente, o Executivo e o Legislativo, porém deve exercer legítima e incontornável pressão negativa*” (FREITAS, 2002, p. 23).

Outra questão relevante diz respeito à natureza jurídica das leis orçamentárias, consideradas pela maioria dos doutrinadores como meros atos administrativos, que só do ponto de vista formal revestem as características de lei.

Adepto dessa corrente, Torres (2000) assevera que a natureza formal da lei orçamentária constitui óbice à execução do orçamento participativo, pois não gera a obrigatoriedade da realização da despesa nem cria direitos subjetivos.

O planejamento, consubstanciado no plano plurianual, na lei de diretrizes orçamentárias ou na lei orçamentária anual, **é mera autorização para que a Administração execute o programa traçado em leis específicas que compõem o sistema do Direito Administrativo**, que já não está voltado para a regulamentação do todo o social nem para a intervenção na economia, mas para complementar a atividade privada e para subsidiar as carências e insuficiências sociais. O planejamento, qualquer que seja ele, controla a Administração quanto ao limite máximo de gastos, mas **não a obriga a realizar a despesa autorizada, em virtude de sua natureza simplesmente formal**. Corolário dessa afirmativa é que a atividade administrativa objeto do planejamento passa a depender da efetiva realização da receita orçamentária e dos resultados positivos da economia. As políticas públicas dependem de dinheiro, e não apenas de verba. **Os direitos sociais e a ação governamental vivem sob a reserva do possível**, isto é, da arrecadação dos ingressos previstos nos planos anuais e plurianuais (TORRES, 2000, p. 61 – grifou-se).

Por outro lado, Figueiredo (2001) defende que embora não assegure a concretização plena dos programas contidos nos planos e instrumentos orçamentários, a concepção orçamentária programática vincula a Administração a efetivá-los tão logo estejam disponíveis os recursos financeiros necessários. O descumprimento do orçamento programático não se dá apenas pela realização de gastos em montante superior à expressão monetária das dotações autorizadas; tão importante quanto o respeito aos limites de despesa é a observância da programação traçada.

Barbosa (2001), salientando a importância deferida pela Constituição da República e pela Lei de Responsabilidade Fiscal à ação planejada, sustenta a natureza material da lei orçamentária, e aduz:

Nada impede que uma previsão normativa com todos os consectários de lei material não venha efetivamente ocorrer no mundo fático, não retirando, esta impossibilidade fática de eficácia, a sua qualidade de lei material, até porque uma lei não pode ir de encontro aos fatos, pelo contrário, ela depende do fato e da maneira como este se apresenta na realidade para, aí sim, poder haver a subsunção da realidade fática com a efetiva incidência da norma (p. 227).

Hoje predomina o entendimento de que a Constituição Federal prevê o caráter meramente autorizativo da Lei Orçamentária Anual, permitindo ao Poder Executivo modificar a proposta aprovada pelo Congresso Nacional de acordo com a sua discricionariedade.

Visando a alterar esse quadro, a Proposta de Emenda à Constituição nº 281, apresentada em 15 de julho do corrente ano, estabelece a execução obrigatória da Lei Orçamentária Anual. O artigo 165 do texto constitucional passaria a vigorar acrescido do seguinte parágrafo:

As receitas previstas na Lei Orçamentária Anual para a realização da sua programação serão de execução obrigatória, vinculadas às despesas nela previstas, e deverão ter caráter participativo, impositivo e inclusivo, sob pena de caracterização de crime de responsabilidade.

Nos termos da proposição, a medida representa um avanço significativo na política de responsabilidade fiscal brasileira e uma *“evolução no sistema político brasileiro, visto que nas principais democracias do mundo o Poder Executivo é obrigado a cumprir o orçamento estabelecido pelo Legislativo”*.

Atualmente, a proposta encontra-se em tramitação na Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania.

## 2.2.2 Relatório Resumido da Execução Orçamentária

Os relatórios contábeis previstos na Lei Complementar nº 101/2000 destinam-se, entre outras finalidades, a demonstrar o comportamento das variáveis fiscais, um dos pilares básicos na sustentação do regime de gestão fiscal responsável (CRUZ, 2006).

O Relatório Resumido da Execução Orçamentária, que abrange todos os Poderes e o Ministério Público, será elaborado pelo Executivo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre (art. 165, § 3º, da Constituição Federal, e art. 52 da LRF). O descumprimento do prazo impedirá, até que a situação seja regularizada, que o ente da Federação receba transferências voluntárias<sup>9</sup> e contrate operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária (art. 52, § 2º).

Integra o Relatório Resumido o Balanço Orçamentário previsto no art. 102 da Lei nº 4.320/64. A Lei de Responsabilidade Fiscal detalhou o conteúdo desse balanço, o qual deverá especificar, por categoria econômica, as receitas por fonte, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão atualizada; e as despesas por grupo de natureza, discriminando a dotação para o exercício, a despesa liquidada e o saldo (art. 52, inciso I).

O RREO também demonstrará:

– a execução das receitas, por categoria econômica e fonte, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada no bimestre, a realizada no exercício e a previsão a realizar;

– a execução das despesas, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando dotação inicial, dotação para o exercício, despesas empenhada e liquidada, no bimestre e no exercício;

– a execução das despesas por função e subfunção, evidenciando as áreas de atuação do Poder Público.

Os valores concernentes ao refinanciamento da dívida mobiliária constarão destacadamente nas receitas de operações de crédito e nas despesas com amortização da dívida (art. 52, § 1º).

---

<sup>9</sup> Excetuadas aquelas relativas a ações de educação, saúde e assistência social (art. 25, § 3º).

A Lei nº 9.496/97 e a Medida Provisória nº 2.118-31/2001 estabeleceram critérios para a consolidação, a assunção e o refinanciamento, pela União, da dívida mobiliária de responsabilidade dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. O realce dos valores atinentes ao refinanciamento da dívida mobiliária deve abranger as demonstrações instituídas no programa de reestruturação e ajuste fiscal, com a indicação das metas e dos compromissos assumidos (CRUZ, 2006).

O art. 53 define uma série de anexos complementares ao Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

Em primeiro lugar, acompanhará o RREO demonstrativo relativo à apuração da receita corrente líquida, sua evolução nos últimos 12 meses e a previsão de seu desempenho até o final do exercício. A RCL é utilizada como base para o cálculo da reserva de contingência e para a apuração dos limites da despesa total com pessoal, da dívida pública, das garantias e contragarantias, e das operações de crédito.

Por igual, integrará o Relatório Resumido demonstrativo das receitas e despesas previdenciárias do Regime Geral de Previdência Social e do Regime Próprio dos Servidores Públicos.

A Lei também exige o demonstrativo dos resultados nominal e primário. O objetivo da apuração do resultado nominal é aferir a evolução da Dívida Fiscal Líquida. Por sua vez, a revelação do resultado primário fornece uma melhor avaliação do impacto da política fiscal em execução pelo ente da Federação.

Ainda, nos termos do art. 52, inciso IV, deve acompanhar o RREO demonstrativo das despesas com juros, na forma do art. 4º, inciso II, da Lei. Este dispositivo, vetado, preceituava que a LDO estabeleceria, com base em percentual da receita corrente líquida, limite referencial para o montante das despesas com juros. Figueiredo (2001) entende que, embora não mais se submetam à comparação com limites específicos, as despesas com juros devem ser divulgadas, em atenção ao princípio da transparência.

Por fim, integrará o Relatório Resumido demonstrativo dos Restos a Pagar<sup>10</sup>, detalhando, por Poder e órgão, os valores inscritos, os pagamentos realizados e o montante a pagar.

Quando for o caso, serão apresentadas justificativas da limitação de empenho e da frustração de receitas, especificando, na última hipótese, as medidas de combate à sonegação e à evasão fiscal, adotadas e a adotar, e as ações de fiscalização e cobrança (art. 53, § 2º).

O Relatório Resumido referente ao último bimestre do exercício será acompanhado também de demonstrativos do cumprimento da “regra de ouro” (art. 167, inciso III, da CF); das projeções atuariais dos regimes de previdência social; e da variação patrimonial, evidenciando a alienação de ativos e a aplicação dos recursos dela decorrentes.

### 2.2.3 Relatório de Gestão Fiscal

O Relatório de Gestão Fiscal será emitido, ao final de cada quadrimestre, pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 da Lei, e abrangerá administração direta, autarquias, fundações, fundos, empresas públicas e sociedades de economia mista, incluindo os recursos próprios, consignados nos orçamentos fiscal e da seguridade social, para manutenção de suas atividades, excetuadas aquelas empresas que recebem recursos exclusivamente para aumento de capital oriundos de investimentos do respectivo ente (Portaria nº 589/2001 da STN).

O Relatório será assinado pelo:

- Chefe do Poder Executivo;
- Presidente e demais membros da Mesa Diretora ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Legislativo;
- Presidente de Tribunal e demais membros de Conselho de Administração ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Judiciário;
- Chefe do Ministério Público, da União e dos Estados.

---

<sup>10</sup> Despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro (art. 36 da Lei nº 4.320/64).

Ainda será assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, além de outras definidas por ato normativo próprio (art. 54, parágrafo único).

Deverá ser publicado até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder, com amplo acesso ao público, inclusive por meio eletrônico. O ente da Federação que descumprir o prazo estará impedido, até que a situação seja regularizada, de receber transferências voluntárias e contratar operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária (art. 55, §§ 2º e 3º).

A Lei nº 10.028/2000 define como infração administrativa contra as leis de finanças públicas “*deixar de divulgar ou de enviar ao Poder Legislativo e ao Tribunal de Contas o relatório de gestão fiscal, nos prazos e condições estabelecidos em lei*”, punida com multa de trinta por cento dos vencimentos anuais do agente que lhe der causa (art. 5º, inciso I, e § 1º). A infração será processada e julgada pelo Tribunal de Contas competente para a fiscalização contábil, financeira e orçamentária da pessoa jurídica de direito público envolvida (§ 2º).

O Relatório de Gestão Fiscal conterà demonstrativos comparativos com os limites de que cuida a Lei, dos montantes da despesa total com pessoal, distinguindo a com inativos e pensionistas; das dívidas consolidada e mobiliária; da concessão de garantias; e das operações de crédito, inclusive por antecipação de receita. O art. 55 ainda previa a comparação das despesas com juros a limites que seriam fixados na LDO, mas o veto presidencial ao art. 4º, inciso II, comprometeu a eficácia do preceito.

Caso ultrapassado qualquer daqueles limites, o Relatório indicará as medidas corretivas adotadas ou a adotar (art. 55, inciso II).

No último quadrimestre de cada exercício, o Relatório também conterà demonstrativos do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro; das inscrições em Restos a Pagar; e do cumprimento do disposto no inciso II e na alínea *b* do inciso IV do art. 38 (que as operações de crédito por antecipação de receita foram liquidadas integralmente até o dia dez de dezembro de cada ano, e que não houve contratação de tais operações no último ano de mandato).

#### 2.2.4 Escrituração das contas

A Lei de Responsabilidade Fiscal explicita, em seu art. 50, normas de contabilidade pública já previstas na Lei nº 4.320/64.

Inicialmente, preceitua que a disponibilidade de caixa conste de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada. O controle individualizado das disponibilidades de caixa procura assegurar o cumprimento das finalidades a que os recursos se destinam.

O inciso II determina que a despesa e a assunção de compromisso sejam registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa.

Os passivos ocultos decorrem, com freqüência, da inobservância do princípio contábil da competência, que impõe o reconhecimento e registro tempestivo das despesas, pelo valor efetivamente devido, no momento em que incorram, independentemente da época em que sejam pagas. Enquanto não liquidadas financeiramente, permanecem em contas transitórias. Esse procedimento contribui para que sejam minimizados os riscos fiscais que possam incidir sobre a gestão (FIGUEIREDO, 2001).

O inciso III estabelece que as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente. No caso das demonstrações conjuntas, excluir-se-ão as operações intragovernamentais.

No que tange às informações concernentes a receitas e despesas previdenciárias, operações de crédito, inscrições em Restos a Pagar e demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros, já constam dos Anexos 12, 13 e 14 da Lei nº 4.320/64, Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial, respectivamente, e controladas individualmente, bastando para o cumprimento do disposto nos incisos IV e IV do art. 50 a exibição específica e detalhada (CRUZ, 2006).

Por derradeiro, preceitua o inciso VI que a demonstração das variações patrimoniais (Anexo 15 da Lei nº 4.320/64) dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos. Saliente-se que o art. 44 da Lei veda a

aplicação da receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público para o financiamento de despesa corrente, salvo se designada por lei aos regimes de previdência social.

O § 3º do art. 50 estatui que a Administração Pública mantenha **sistema de custos** que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Como já anotado, cabe à Lei de Diretrizes Orçamentárias dispor sobre normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos (art. 4º, inciso I, “e”).

Aqui reside a grande inovação da Lei de Responsabilidade Fiscal em matéria de transparência: o sistema de custos. A avaliação e o acompanhamento da gestão pública dependem do estabelecimento de um processo de comunicação entre os administradores e a sociedade, tornando viável a compreensão das peças contábeis produzidas. Nessa tarefa, assume relevo o papel do Conselho de Gestão Fiscal previsto pela Lei, conforme se verá adiante.

### 2.2.5 Consolidação das contas

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

Os Estados encaminharão suas contas ao Poder Executivo da União até trinta e um de maio, e os Municípios, com cópia para o Poder Executivo do respectivo Estado, até trinta de abril. O descumprimento desses prazos impedirá, até que a situação seja regularizada, que o ente da Federação receba transferências voluntárias e contrate operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária.

Em que pese alguns entes federativos tenham alegado violação ao princípio da autonomia, ante a obrigatoriedade do envio das contas à União, cumpre ressaltar que estas não serão apreciadas ou analisadas, no sentido de emissão de qualquer juízo. Trata-se,

apenas, da remessa de dados para que possam ser consolidados e divulgados (FIGUEIREDO, 2001).

### 2.2.6 Outras disposições

A Lei de Responsabilidade Fiscal contém outros dispositivos, além dos já aludidos, destinados a conferir transparência à gestão.

Na Seção respeitante à execução orçamentária, dispõe que até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, o Poder Executivo demonstrará e avaliará o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre, em audiência pública na comissão referida no § 1º do art. 166 da Constituição Federal ou equivalente nas Casas Legislativas estaduais e municipais (art. 9º, § 4º).

Por seu turno, o art. 32, § 4º preceitua que, sem prejuízo das atribuições próprias do Senado Federal e do Banco Central do Brasil, o Ministério da Fazenda efetuará o registro eletrônico centralizado e atualizado das dívidas públicas interna e externa, garantido o acesso público às informações, incluindo encargos e condições de contratação, além de saldos atualizados e limites relativos às dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito e concessão de garantias.

Ainda, a Lei determina que o Poder Executivo de cada ente encaminhará ao Legislativo, até a data do envio do projeto de LDO, relatório com as informações necessárias ao cumprimento do art. 45<sup>11</sup>, ao qual será dada ampla divulgação.

## 2.3 CONSELHO DE GESTÃO FISCAL

O art. 67 prevê a criação do Conselho de Gestão Fiscal, constituído por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade, ao qual caberá acompanhar e avaliar, de forma permanente, a política e a operacionalidade da gestão fiscal, visando, entre outros fins, à disseminação de práticas que resultem em maior eficiência na transparência da

---

<sup>11</sup> Observado o estabelecido no § 5º do art. 5º, a lei orçamentária e as de créditos adicionais só incluirão novos projetos após adequadamente atendidos os em andamento e contempladas as despesas de conservação do patrimônio público, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias.

gestão fiscal, e à adoção de normas de consolidação das contas públicas, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal.

O Conselho instituirá formas de premiação e reconhecimento público aos titulares de Poder que alcançarem resultados meritórios em suas políticas de desenvolvimento social, conjugados com a prática de uma gestão fiscal pautada pelas normas da Lei Complementar nº 101/2000 (art. 67, § 1º).

Sob a ótica de Freitas (2001), é esse talvez o mais polêmico dispositivo na direção de acentuar a transparência, a depender de lei disciplinadora: a figura do Conselho de Gestão Fiscal, *“numa atuação não apenas fiscalizadora, mas eventualmente premial, o que introduz atitude inegavelmente inovadora em termos de gestão da coisa pública”*, evidenciando que *“avancamos, ao menos tendencialmente, para uma fiscalização democrática e participativa da gestão pública brasileira”* (p. 38).

No dia 10 de abril do ano em curso foi apresentado projeto de lei dispendo sobre a instituição do referido Conselho (PL nº 3.362), da autoria do Dep. Vital do Rêgo Filho. Entretanto, a proposição foi devolvida sob o argumento de contrariedade ao art. 61, § 1º, inciso II, alínea “e”, da Constituição Federal<sup>12</sup>. Atualmente, aguarda-se a deliberação do recurso interposto do despacho da Mesa da Câmara.

Enquanto não implantado o Conselho, a edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União – a Secretaria do Tesouro Nacional, do Ministério da Fazenda (art. 4º, inciso I, do Dec. nº 3.589/2000, e art. 9º, inciso XV, do Dec. nº 5.136/2004).

A Coordenação-Geral de Contabilidade – CCONT – tem elaborado Manuais com o propósito de integrar todos os entes da Federação e seus respectivos Poderes, para que seja viável a harmonização em nível nacional das normas e procedimentos contábeis.

A STN tem padronizado, por meio desses Manuais, a forma de elaboração dos Relatórios previstos na LRF, cuidando inclusive das orientações pertinentes às versões simplificadas, as quais serão elaboradas mediante a extração das informações dos demonstrativos completos. O Demonstrativo Simplificado do RREO deverá

evidenciar as execuções orçamentária e de restos a pagar, a apuração dos limites mínimos constitucionalmente estabelecidos de aplicação em saúde e educação, a

---

<sup>12</sup> São de iniciativa privativa do Presidente da República as leis que: [...] II – disponham sobre: [...] e) criação e extinção de Ministérios e órgãos da administração pública, observado o disposto no art. 84, VI.

apuração do limite máximo constitucionalmente permitido para contratação de operações de crédito, as projeções atuariais dos Regimes de Previdência bem como suas receitas e despesas, o valor da Receita Corrente Líquida, o cumprimento das metas de resultado nominal e primário estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais da LDO e a aplicação da receita de capital derivada da alienação de ativos (STN, 2007, p. 274).

O Demonstrativo dos Limites, como parte integrante do Relatório de Gestão Fiscal, facilitará o acompanhamento e a verificação dos limites fixados pela LRF e deverá ser elaborado pelo Poder Executivo, em todos os quadrimestres, e pelos Poderes Legislativo e Judiciário e pelo Ministério Público, somente no último quadrimestre.

### 3. FISCALIZAÇÃO E CONTROLE DA GESTÃO FINANCEIRA

Conquanto existam regras claras e detalhadas na Lei Complementar nº 101/2000 estabelecendo a transparência dos atos de gestão fiscal, é certo que isso não basta à sua observância. Para que se garanta o efetivo cumprimento das normas é necessário, além da previsão de penalidades para as hipóteses de transgressão, o funcionamento regular do sistema de controle.

Neste terceiro capítulo examinar-se-ão as disposições da Lei de Responsabilidade Fiscal pertinentes à matéria, as quais, embora seguindo a forma de controle estruturada constitucionalmente, contêm particularidades que ainda provocam discussões entre os estudiosos.

#### 3.1 As modalidades de controle

No desempenho de suas funções, a administração pública submete-se a controle **interno**, exercido por entidades integrantes do aparelho estatal, e **externo**, efetuado por órgãos alheios à Administração.

O primeiro está previsto no art. 74 da Constituição Federal, que impõe aos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário a manutenção de um sistema integrado de controle interno com a finalidade de avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas e do orçamento; de comprovar a legalidade e avaliar resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial; de exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União, e de apoiar o controle externo.

Por sua vez, o controle externo abrange o **controle parlamentar direto** ou **político**, exercido diretamente pelo Poder Legislativo; o **controle parlamentar indireto** ou **técnico**, que se realiza, de maneira sistemática e minuciosa, por intermédio do Tribunal de Contas; o **controle jurisdicional** e o **controle social**.

O controle parlamentar político compreende a competência exclusiva do Congresso Nacional para sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa; para fiscalizar e controlar,

diretamente, ou por qualquer de suas Casas, os atos do Poder Executivo, incluídos os da administração indireta; para convocar Ministro de Estado para prestar, pessoalmente, informações sobre assunto determinado, ou sobre matéria inerente a suas atribuições (art. 49, inciso V e X; arts. 50 e 58, § 2º, inciso III, todos da Constituição Federal), entre outras competências.

O controle parlamentar técnico está disposto no art. 70 da Constituição da República, que confere ao Congresso Nacional competência para exercer, com o auxílio do Tribunal de Contas da União, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas. Esse controle abrange qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária.

Torres (2000) esclarece a distinção entre as modalidades de fiscalização delineadas no preceito. A fiscalização contábil é a que se faz através dos registros contábeis, dos balanços, da escrituração sintética, da análise e interpretação dos resultados econômicos e financeiros. Abrange as outras modalidades de fiscalização, pois a contabilidade pode ser financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial. A fiscalização financeira tem por escopo o controle da arrecadação das receitas e da realização das despesas. Por seu turno, a fiscalização orçamentária é a que se exerce sobre a execução do orçamento. Já a fiscalização operacional visa ao controle das operações de crédito e de despesas que não constem da previsão orçamentária. Por derradeiro, a fiscalização patrimonial tem por objeto o controle da situação e das modificações dos bens que constituem o patrimônio público.

O controle jurisdicional, exercido privativamente pelos órgãos do Poder Judiciário, mediante provocação do interessado, é o controle *in concreto* da legitimidade dos comportamentos da administração pública, “*anulando suas condutas ilegítimas, compelindo-as àquelas que seriam obrigatórias e condenando-as a indenizar os lesados, quando for o caso*” (BANDEIRA DE MELLO, 2008, p. 931).

O controle social é definido por Bobbio (2000) como o conjunto de meios de intervenção, positivos ou negativos, acionados por cada sociedade ou grupo social no intento de induzir os próprios membros “*a se conformarem às normas que a caracterizam,*

*de impedir e desestimular os comportamentos contrários às mencionadas normas, de restabelecer condições de conformação, também em relação a uma mudança do sistema normativo” (p. 283).*

O cidadão conquistou, sobretudo a partir da Constituição de 1988, instrumentos e instâncias por meio dos quais fiscaliza diretamente a gestão pública e nela interfere, superando assim a democracia meramente representativa para ingressar no cenário da democracia participativa.

Dentre as previsões constitucionais destinadas a instrumentalizar o controle social, cumpre referir o art. 37, § 3º, que comete à lei disciplinar as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente:

- I - as reclamações relativas à prestação dos serviços públicos em geral, asseguradas a manutenção de serviços de atendimento ao usuário e a avaliação periódica, externa e interna, da qualidade dos serviços;
- II - o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, observado o disposto no art. 5º, X e XXXIII;
- III - a disciplina da representação contra o exercício negligente ou abusivo de cargo, emprego ou função na administração pública.

Outrossim, o art. 29, inciso XII, preceitua a cooperação das associações representativas no planejamento municipal; o art. 31, § 3º, determina que as contas dos Municípios fiquem, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei. Ainda, consoante o art. 150, § 5º, a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços. E o art. 162 estatui que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios divulguem, até o último dia do mês subsequente ao da arrecadação, os montantes de cada um dos tributos arrecadados, os recursos recebidos, os valores de origem tributária entregues e a entregar e a expressão numérica dos critérios de rateio.

A Lei Complementar nº 101/2000 igualmente garante meios que viabilizam o controle social, nos dispositivos estudados no segundo capítulo deste trabalho. A participação popular e o controle social são instrumentalizados pela transparência, adotada como pressuposto da gestão fiscal responsável.

Considerando que qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o

Tribunal de Contas da União (art. 74, § 2º, da Constituição Federal), a atuação do órgão é de suma importância para o fortalecimento do controle social.

### 3.2 A função dos Tribunais de Contas

Auxiliar do Congresso Nacional no controle técnico, o Tribunal de Contas é órgão independente e autônomo, com competências próprias, exclusivas e indelegáveis.

É integrado por nove Ministros<sup>13</sup>, nomeados dentre brasileiros com mais de trinta e cinco e menos de sessenta e cinco anos de idade; idoneidade moral e reputação ilibada; notórios conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos e financeiros ou de administração pública; mais de dez anos de exercício de função ou de efetiva atividade profissional que exija os conhecimentos mencionados no inciso anterior. Um terço de seus membros é designado pelo Presidente da República, com aprovação do Senado Federal, dentre os nomes constantes de lista tríplice composta pelo próprio Tribunal e integrada por auditores e membros do Ministério Público junto ao Tribunal, escolhidos na conformidade de critérios de antiguidade e merecimento; e os dois terços restantes pelo Congresso Nacional.

Segundo dispõe o art. 71, inciso I, da Constituição Federal, ao Tribunal de Contas da União compete apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento, para encaminhá-las ao julgamento do Congresso Nacional.

Bandeira de Mello (2008) elucida que as contas do Presidente abrangem, além dos documentos relativos à gestão anual que este é obrigado a exibir<sup>14</sup> para análise dos aspectos formais, os que respeitam aos atos ou indevidas omissões próprios e específicos do Chefe do Poder Executivo, de responsabilidade pessoal dele, os quais passarão por um crivo substancial.

Por outro lado, cabe ao Tribunal **judgar** as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as

---

<sup>13</sup> Os Tribunais de Contas dos Estados serão integrados por sete Conselheiros (art. 75, parágrafo único, da Constituição Federal).

<sup>14</sup> Balanços, demonstrativos e anexos previstos no art. 101 da Lei nº 4.320/64.

contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário (inciso II).

Ainda incumbe ao órgão realizar inspeções e auditorias nas unidades administrativas dos Poderes e nas entidades supracitadas; apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal na administração direta e indireta<sup>15</sup>; fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe; fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União a Estado, ao Distrito Federal ou a Município; aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei; assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias na primeira hipótese; e sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal; por fim, deve representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

As normas atinentes ao TCU aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, assim como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.

Conforme já apontado, compete ao Tribunal de Contas auxiliar o respectivo Poder Legislativo na fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das contas públicas, sob os aspectos de legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

A par das competências constitucionais reservadas aos Tribunais de Contas, a Lei Complementar nº 101/2000 conferiu-lhes novas atribuições no exercício do controle e fiscalização da gestão, com enfoque na atuação preventiva, as quais serão analisadas oportunamente.

### 3.3 Da prestação de contas

O art. 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal elenca, entre os instrumentos de transparência da gestão, as prestações de contas e os respectivos pareceres prévios.

---

<sup>15</sup> Excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório (art. 71, inciso III).

Como bem pondera Cruz (2006), a prestação de contas e o respectivo parecer prévio são dois dos mais importantes instrumentos para a avaliação fiscal, na medida em que refletem a situação contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do ente, devidamente consideradas quanto aos aspectos de legalidade, legitimidade e economicidade.

O art. 49 determina que as contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo fiquem disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

Não obstante a Lei refira-se apenas aos documentos que compõem o processo de prestação de contas, elaborado por órgão técnico do Poder Executivo, Cruz (2006) salienta que, em prol da transparência, a Administração também deve disponibilizar ao público os relatórios de auditoria resultantes da fiscalização exercida pelo Tribunal de Contas, com os respectivos esclarecimentos e, posteriormente, o parecer prévio, com as restrições remanescentes.

Efetivamente, o moderno conceito de contas abrange toda e qualquer informação confiável e relevante que permita avaliar a conformidade e o desempenho da gestão.

A leitura do preceito pode conduzir ao entendimento de que apenas as contas do Poder Executivo devem ser disponibilizadas. Contudo, Figueiredo (2001) sustenta que o comando deve ser interpretado em conjunto com o art. 56, concluindo que se trata da consolidação das contas do Executivo e dos demais Poderes e órgãos.

Cruz (2006) adverte para a omissão da Lei no que tange à obrigatoriedade de divulgação ou de disponibilização, ao público, do resultado dos processos de Tomada de Contas Especiais.

A Tomada de Contas Especial objetiva a apuração de responsabilidade por ocorrência de dano ao erário, e a obtenção do respectivo ressarcimento, nas hipóteses de omissão no dever de prestar contas; não comprovação da aplicação dos recursos repassados pela União, mediante convênio, contrato de repasse ou instrumento congêneres; ocorrência de desfalque, desvio ou desaparecimento de dinheiros, bens ou valores públicos; e prática

de ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte dano à administração pública federal (arts. 1º e 3º da Instrução Normativa TCU 56/2007 c/c o art. 8º da Lei nº 8.443/92).

A TCE deve ser instaurada, em regra, pela autoridade competente do próprio órgão ou entidade jurisdicionada, responsável pela gestão dos recursos, depois de esgotadas as providências administrativas internas com vista à recomposição do erário (art. 1º, §1º, da IN/TCU 56/2007).

Nos casos de omissão na prestação de contas ou inércia na instauração da Tomada de Contas Especial pelo gestor, o processo pode ser instaurado por recomendação dos órgãos de controle interno (art. 50, inciso III, da Lei nº 8.443/92) ou por determinação do Tribunal de Contas. A TCE pode ser, ainda, oriunda de conversão de outros processos de controle externo, tais como, denúncia, representação, inspeção, auditoria e processos de registro de atos de pessoal (art. 47 da Lei nº 8.443/92).

O parágrafo único do art. 49 institui regramento específico para a União, ordenando que sua prestação de contas contenha demonstrativos do Tesouro Nacional e das agências financeiras oficiais de fomento, especificando os empréstimos e financiamentos concedidos com recursos oriundos dos orçamentos fiscal e da seguridade social. No caso das agências financeiras, ainda exige a avaliação circunstanciada do impacto fiscal de suas atividades no exercício.

Nos termos do art. 56, as contas prestadas pelos Chefes do Poder Executivo incluirão, além das suas próprias, as dos Presidentes dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Chefe do Ministério Público, referidos no art. 20, as quais receberão parecer prévio, separadamente, do respectivo Tribunal de Contas.

O dispositivo introduziu alteração expressiva na ordem jurídica, prevendo a emissão de parecer prévio sobre essas contas.

Como já anotado, a única alusão a parecer prévio no direito brasileiro encontra-se no art. 71, inciso I, da Constituição Federal, que atribui ao Tribunal de Contas da União competência para emití-lo sobre as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, as quais serão julgadas pelo Congresso Nacional (art. 49, inciso IX).

Nesse contexto, Figueiredo (2001) sustenta que a Lei não poderia fazer referência a um mero opinativo da gestão fiscal dos demais Poderes e órgãos. O autor entende que o preceito afronta o texto constitucional ao determinar a emissão de parecer

prévio sobre as contas do Poder Legislativo, do Poder Judiciário e do Ministério Público, sujeitas a julgamento perante Tribunal de Contas, consoante prevê o art. 71, inciso II. Afinal, “*se um dos objetivos é fortalecer o aspecto técnico, como então propor que o julgamento seja atribuído à Casa Legislativa, órgão político por excelência?*” (p. 259).

Em agosto de 2007, o Supremo Tribunal Federal deferiu, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.238-5, medida cautelar suspendendo a eficácia do art. 56, *caput*, da LRF, sob o argumento de contrariedade ao art. 71, inciso II, da Constituição da República. O Min. Ilmar Galvão assinalou em seu voto que o dispositivo confere competência aos Tribunais de Contas para o julgamento das contas de **todos** os administradores e responsáveis por dinheiros públicos, “*à exceção, tão-somente, das contas prestadas pelo Presidente da República, em relação às quais lhe compete, apenas, emitir parecer prévio para apreciação pelo Congresso Nacional*” (grifou-se).

Os Tribunais de Contas emitirão parecer prévio conclusivo sobre as contas no prazo de sessenta dias do recebimento, se outro não estiver estabelecido nas constituições estaduais ou nas leis orgânicas municipais. O prazo será de cento e oitenta dias no caso de Municípios que não sejam capitais e que tenham menos de duzentos mil habitantes (art. 57, *caput* e § 1º).

Segundo a dicção do art. 57, § 2º, os Tribunais de Contas não entrarão em recesso enquanto existirem contas de Poder, ou órgão referido no art. 20, pendentes de parecer prévio. Como se pode observar, a Lei reiterou a menção a parecer prévio sobre contas de Poder “*ou órgão referido no art. 20*”.

A propósito, o STF igualmente deferiu medida cautelar na ADI nº 2.238-5 suspendendo a eficácia do art. 57, assinalando que a referência a “contas de Poder” no § 2º evidencia a abrangência, no termo “contas” constante do *caput*, daqueles cálculos decorrentes da atividade financeira dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos, que somente poderão ser objeto de **julgamento** pelo Tribunal de Contas competente (art. 71, inciso II, da Constituição Federal).

No entendimento do Pretório Excelso,

as prestações de contas por órgãos outros que não vinculados ao Executivo somente poderão ser objeto de julgamento pelo respectivo Tribunal de Contas: a inclusão das contas referentes às atividades financeiras dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Chefe do Ministério Público dentre aquelas prestadas anualmente pelo Chefe do Governo tornaria inócua a distinção efetivada pelos incisos I e II do art. 71.

A respeito do assunto, oportuno registrar posicionamento minoritário no sentido de que a prestação de contas submeter-se-ia ao julgamento do Tribunal de Contas nos casos em que o Chefe do Executivo Municipal atuasse como ordenador de despesas. O TSE decidiu recentemente (REspe nºs 29535 e 29117), por maioria de apenas um voto, que cabe exclusivamente às Câmaras Municipais o julgamento das contas prestadas pelos prefeitos.

O art. 58, expressando a constante preocupação do legislador com a gestão da receita pública, dispõe que a prestação de contas evidenciará o desempenho da arrecadação em relação à previsão, destacando as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial, bem como as demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições.

Cruz (2006) menciona outros aspectos que devem ser enfatizados na prestação de contas, além daqueles constantes do art. 58: execução orçamentária (ocorrência de déficit e percentual sobre a receita arrecadada total), situação financeira (existência e volume do Déficit Financeiro), aplicação do percentual mínimo em Educação definido constitucionalmente<sup>16</sup> e destinação dos recursos do FUNDEB e, ainda, aplicação do percentual calculado sobre a receita, em ações e serviços públicos de saúde.

O autor realça a necessidade de uma mudança na forma de exposição pública do desempenho da receita para dar conseqüência prática ao comando do art. 58, sugerindo uma divulgação pautada na evolução dos diversos setores da atividade econômica, inclusive quantificando a evolução na estimativa, na arrecadação, na cobrança administrativa e na dívida ativa.

O § 2º do art. 56 instituiu inovação que contribui para o fortalecimento do sistema de controle, ao prever a emissão de parecer sobre as contas dos Tribunais de Contas, a ser proferido pela Comissão mista permanente de Senadores e Deputados do art. 166, § 1º, da Constituição Federal, ou equivalente das Casas Legislativas estaduais e municipais.

---

<sup>16</sup> Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

Corroborando importância da transparência, a Lei estabelece a ampla divulgação dos resultados da apreciação das contas, julgadas ou tomadas (art. 56, § 3º). E muito embora o dispositivo não aluda a meios eletrônicos de acesso público, Mendes (2007) consigna que nenhuma divulgação alcança seus últimos fins se não assimilada a idéia de que tais informações também devem ser disponibilizadas pública e eletronicamente.

### 3.4 Fiscalização do cumprimento da LRF

A fiscalização do cumprimento das normas da Lei Complementar nº 101/2000 enfatizará o alcance das metas estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias; os limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar; as medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite; as providências tomadas para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites; a destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e legais; e, por fim, o cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver (EC nº 25/2000).

De acordo com o art. 59, o Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas da Lei Complementar nº 101/2000.

Primeiramente, impende ressaltar a competência e a legitimidade do Ministério Público para fiscalizar o cumprimento desta e de qualquer outra lei, independentemente da redação do preceito, que se refere unicamente ao controle interno do órgão.

A fiscalização da gestão fiscal, na esteira do sistema estruturado constitucionalmente, está assentada na dualidade de controle. No entanto, da leitura do art. 59 constata-se a existência da conjunção alternativa “ou”, que permitiria à Casa Legislativa o exercício do controle externo diretamente, sem o auxílio do Tribunal de Contas.

Figueiredo (2001), secundado por Mileski (2001), considera a norma da LRF flagrantemente contrária ao art. 71 da Constituição Federal, que determina a realização do controle “com” o auxílio do órgão técnico, ou seja, é inclusivo e não alternativo. E adverte que a redação imprecisa do dispositivo não deve servir de lastro para interpretações

dissociadas do texto constitucional, com o fito de possibilitar ao Poder Legislativo a contratação de empresas de auditoria privadas para a fiscalização da gestão. No dizer do autor, a única linha de intelecção coerente é a que defende tratar-se da distinção entre o controle parlamentar direto e indireto: “o primeiro, a exemplo das Comissões Parlamentares de Inquérito, exercido diretamente pela Casa Legislativa, e o segundo constituindo-se no típico controle externo, com o auxílio dos Tribunais de Contas” (p. 263).

Nesse norte, Brito aduz que a fiscalização e o controle exercidos diretamente pelo Poder Legislativo nos termos do art. 49, inciso X, da Constituição Federal<sup>17</sup>, têm fins exclusivamente políticos, como a convocação de autoridades para prestar esclarecimentos; a requisição de informações e a instauração de Comissões Parlamentares de Inquérito.

Agora, se por um lado a Lei de Responsabilidade Fiscal parece afastar aquela competência do Tribunal de Contas, por outro reconhece a importância da atuação preventiva da instituição na fiscalização da observância de suas normas.

O § 1º do art. 59 reserva atribuições exclusivas aos Tribunais de Contas, que deverão alertar os Poderes ou órgãos quando constatarem:

- a possibilidade de a realização da bimestral receita não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais;
- que os montantes da despesa total com pessoal, das dívidas consolidada e mobiliária, das operações de crédito e da concessão de garantia ultrapassaram 90% (noventa por cento) dos respectivos limites;
- que os gastos com inativos e pensionistas se encontram acima do limite definido em lei.

Além disso, cabe aos Tribunais de Contas verificar os cálculos dos limites da despesa total com pessoal de cada Poder e órgão e, em especial, ao TCU, acompanhar o cumprimento das normas relativas às operações com o Banco Central do Brasil (art. 39).

Desse modo, nota-se mais uma mudança qualitativa ao sistema de controle, que, no caso brasileiro, privilegia a atuação *a posteriori*. É fundamental o exercício do controle

---

<sup>17</sup> Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional: [...] X - fiscalizar e controlar, diretamente, ou por qualquer de suas Casas, os atos do Poder Executivo, incluídos os da administração indireta.

prévio e concomitante, para permitir a adoção de medidas corretivas e não apenas punitivas (FIGUEIREDO, 2001).

Os Tribunais ainda advertirão os Poderes ou órgãos sobre indícios de irregularidades na gestão orçamentária ou fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas. Dessa forma, o legislador proporciona condições para que as tarefas dos analistas de contas possam priorizar a dinâmica dos custos e benefícios. A implantação do sistema de custos é de grande relevância para viabilizar o controle substancial da gestão, a partir da economicidade, da eficiência e da eficácia (CRUZ, 2006).

Vale destacar, derradeiramente, que a Lei de Crimes Fiscais estatuiu competência aos Tribunais de Contas para processar e julgar as infrações administrativas contra as leis de finanças públicas (art. 5º, § 2º, da Lei nº 10.028/2000).

#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A transparência foi reconhecida pela Lei Complementar nº 101/2000 como pressuposto para uma gestão fiscal responsável.

Com o propósito de garantir efetividade ao princípio, a Lei enumera uma série de instrumentos. Dentre eles, o Relatório Resumido da Execução Orçamentária, que deve ser publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, e acompanhado de vários demonstrativos. E o Relatório de Gestão Fiscal, que deve ser emitido a cada quadrimestre e publicado até trinta dias. Ao final do exercício, haverá a consolidação desses relatórios parciais, resultando na prestação de contas anual da gestão fiscal.

A Lei também determina que Estados e Municípios encaminhem, nos prazos fixados, suas contas ao Poder Executivo da União para que este promova a consolidação nacional. Além disso, preceitua a realização de audiências públicas quadrimestrais nas quais o Poder Executivo demonstrará e avaliará o cumprimento das metas fiscais. Ainda impõe ao Ministério da Fazenda que efetue o registro eletrônico centralizado e atualizado das dívidas públicas interna e externa.

Como foi possível observar, a Lei de Responsabilidade Fiscal prevê a divulgação de inúmeros demonstrativos e relatórios periódicos, inclusive em meios eletrônicos de acesso público.

E muito embora diplomas anteriores à sua vigência já determinassem a elaboração de demonstrativos contábeis, financeiros e orçamentários, os mesmos não vinham recebendo a devida atenção, sobretudo o Relatório Resumido da Execução Orçamentária, previsto constitucionalmente. A Lei Complementar nº 101/2000 sistematizou melhor o processo de divulgação das informações, e estabeleceu sanções aos entes que não cumprirem as disposições relativas à matéria, consistentes na suspensão do recebimento de transferências voluntárias e da contratação de operações de crédito.

O Capítulo IX da Lei de Responsabilidade Fiscal aqui estudado, concernente à transparência, ao controle e à fiscalização, ratifica o modelo de contabilidade governamental estatuído na Lei nº 4.320/64, com um diferencial meritório: o sistema de custos que viabilize o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

A avaliação da eficiência na alocação dos recursos públicos disponíveis depende do estabelecimento de um processo de comunicação entre os administradores e a sociedade.

Contudo, a ampla divulgação das informações fiscais preconizada pela Lei não se traduz automaticamente em uma gestão mais participativa.

O baixo grau de escolaridade da população brasileira associado ao hermetismo da linguagem técnica obstaculizam a compreensão dos demonstrativos fiscais. A complexidade inerente ao tema orçamentário torna as informações disponibilizadas pouco inteligíveis ao cidadão.

Nesse contexto, emerge evidente a importância da produção de mecanismos simplificados para permitir o exame dos documentos por qualquer membro da comunidade. O acompanhamento da gestão pública requer a criação de indicadores de fácil leitura e interpretação, que possibilitem o entendimento das peças contábeis até mesmo por leigos em contabilidade.

Viabilizar a mensuração do resultado econômico nas entidades da administração pública não é uma tarefa fácil, e a contribuição da contabilidade nessa missão é fundamental.

Igualmente, afigura-se essencial a implantação do Conselho de Gestão Fiscal, concebido pela LRF para acompanhar e avaliar, de forma permanente, a política e a operacionalidade da gestão fiscal, visando, entre outros fins, **à disseminação de práticas que resultem em maior eficiência na transparência da gestão fiscal.**

Por outro lado, a disparidade regional brasileira também afeta negativamente a transparência da gestão e o controle da sociedade sobre os recursos públicos, porquanto parcela expressiva dos municípios apresenta estrutura administrativa e institucional precárias.

Nesse aspecto, assumem significativa relevância a assistência técnica e a cooperação financeira da União aos municípios de pequeno porte – que são muitos – para a modernização de seu aparato administrativo. A assistência técnica compreende o treinamento e desenvolvimento de recursos humanos, a transferência de tecnologia, assim como o apoio à divulgação dos instrumentos de transparência.

É certo que há um longo caminho a percorrer até que se alcance uma gestão efetivamente transparente. No entanto, impende reconhecer que a Lei Complementar nº 101/2000 produziu resultados positivos durante esses oito anos.

O acesso às informações fiscais ampliou-se consideravelmente. A Secretaria do Tesouro Nacional vem desenvolvendo um trabalho notável na sistematização, centralização e divulgação dos dados. O *site* do Ministério da Fazenda contém a relação de todos os relatórios elaborados pelo governo federal desde 2001, incluindo demonstrativos da receita corrente líquida e a consolidação das contas. Ainda merece destaque o Portal da Transparência, lançado pela Controladoria-Geral da União em novembro de 2004, que veicula informações detalhadas sobre a execução financeira dos programas de governo, no âmbito federal.

Na esteira das discussões sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal, renovou-se o interesse pelo processo orçamentário. E a necessidade da implantação do sistema de custos na administração pública é crescentemente debatida.

Afinal, a produção e divulgação sistemática de informações dotadas de confiabilidade e clareza, a permitir a avaliação do desempenho dos gestores, seguramente contribuirão para uma aplicação mais eficiente dos recursos públicos, em atenção ao disposto no art. 37, *caput*, da Constituição Federal.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 25 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008.

BARBOSA, Gustavo Santos. *Lei de responsabilidade fiscal, ação planejada e teoria da lei*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. n. 39. São Paulo: RT, jul. 2001, p. 220-9.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de política*. 5.ed. Brasília: UnB, Imprensa Oficial do Estado, 2000.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. 41. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

\_\_\_\_\_. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 3.362, de 10 de abril de 2008. Dispõe sobre a instituição do Conselho de Gestão Fiscal, nos termos do artigo 67 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Disponível em: <[http://www.camara.gov.br/sileg/Prop\\_Detalhe.asp?id=390629](http://www.camara.gov.br/sileg/Prop_Detalhe.asp?id=390629)>. Acesso em: 14 set. 2008.

\_\_\_\_\_. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda Constitucional nº 281, de 15 de julho de 2008. Estabelece a execução obrigatória da Lei Orçamentária Anual e dá outras providências. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/proposicoes>>. Acesso em: 05 out. 2008.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1976. Dispõe sobre a responsabilidade de prefeitos e vereadores, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/Del0201.htm>>. Acesso em: 21 set. 2008.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000. Altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L10028.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10028.htm)>. Acesso em: 21 set. 2008.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.443/92, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8443.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8443.htm)>. Acesso em: 9 out. 2008.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8429.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8429.htm)>. Acesso em: 21 set. 2008.

\_\_\_\_\_. Lei nº 4.320, de 04 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. In Código Tributário, Processo Civil e Constituição Federal. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 13 jul. 2008.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 64, de 18 de maio de 1990. Estabelece, de acordo com o art. 14, § 9º da Constituição Federal, casos de inelegibilidade, prazos de cessação, e determina outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp64.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp64.htm)>. Acesso em: 03 out. 2008.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. *Anexo de Metas Fiscais e o Relatório Resumido da Execução Orçamentária: Manual de Elaboração*. 7. ed. atual. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2007. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/lei\\_responsabilidade\\_fiscal.asp](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/lei_responsabilidade_fiscal.asp)>. Acesso em: 06 set. 2008. 295 p.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. *Anexo de Riscos Fiscais e o Relatório de Gestão Fiscal: Manual de Elaboração*. 7. ed. atual. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2007. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/lei\\_responsabilidade\\_fiscal.asp](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/lei_responsabilidade_fiscal.asp)>. Acesso em: 07 set. 2008. 130 p.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 589, de 27 de dezembro de 2001. Estabelece conceitos, regras e procedimentos contábeis para consolidação das empresas estatais dependentes nas contas públicas e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port\\_589\\_2001.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_589_2001.pdf)>. Acesso em: 13 set. 2008.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. *Programa de Estabilidade Fiscal* (Resumo). Brasília: Ministério da Fazenda. out. 1998. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/ajuste/respef.html>>. Acesso em: 26 jul. 2008.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento e Orçamento. Anteprojeto do Regime de Gestão Fiscal Responsável. Consulta Pública nº 1, de 7 de dezembro de 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil/plc/PLC\\_APRES.HTM](http://www.planalto.gov.br/ccivil/plc/PLC_APRES.HTM)>. Acesso em: 14 set. 2008.

\_\_\_\_\_. Senado Federal. Resolução nº 43, de 26 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. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/RSF43\\_2001consolidada.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/RSF43_2001consolidada.pdf)>. Acesso em: 30 ago. 2008.

\_\_\_\_\_. Senado Federal. Resolução nº 40, de 21 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. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ResSF40\\_2001.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ResSF40_2001.pdf)>. Acesso em: 30 ago. 2008.

\_\_\_\_\_. Senado Federal. Resolução nº 20, de 7 de novembro de 2003. Amplia o prazo para cumprimento dos limites de endividamento estabelecidos na Resolução nº 40, de 2001, do Senado Federal, que 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. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Res20\\_2003.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Res20_2003.pdf)>. Acesso em: 30 ago. 2008.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. ADI-MC nº 2.238-5/DF. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade, Rel. Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, j. em 09/08/2007, DJU de 12/09/2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=2238&classe=ADI&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 29 set. 2008.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Instrução Normativa - TCU nº 56, de 5 de dezembro de 2007. Dispõe sobre instauração e organização de processo de tomada de contas especial e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.conveniosfederais.com.br/NormativosTCU/tcu56\\_07.html](http://www.conveniosfederais.com.br/NormativosTCU/tcu56_07.html)>. Acesso em: 09 out. 2008.

\_\_\_\_\_. Tribunal Superior Eleitoral. Centro de Divulgação da Justiça Eleitoral. *TSE defere registros após reafirmar competência exclusiva de Câmara Municipal para apreciar contas de prefeito*. 22 set. 2008. Disponível em: <<http://agencia.tse.gov.br/sadAdmAgencia/noticiaSearch.do?acao=get&id=1104464>>. Acesso em: 11 out. 2008.

BRITO, Carlos Ayres de. *A real interpretação da instituição do Tribunal de Contas*. Palestra proferida no Pré XXI Congresso dos Tribunais de Contas do Brasil. 30 mar. 2001. Disponível em: <<http://www.tcm.rj.gov.br/Noticias/232/Encontro.pdf>>. Acesso em: 11 out. 2008.

CRUZ, Flávio da (Coord.) et al. *Lei de responsabilidade fiscal comentada*. São Paulo: Atlas, 2006. 353 p.

FIGUEIREDO, Carlos Maurício Cabral et al. *Comentários à lei de responsabilidade fiscal*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. 320 p.

\_\_\_\_\_; NÓBREGA, M. A. R. *A lei de responsabilidade fiscal - a experiência brasileira: O caso do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco*. 2001. Disponível em: <[http://www.bndes.gov.br/clientes/federativo/bf\\_bancos/e0001419.pdf](http://www.bndes.gov.br/clientes/federativo/bf_bancos/e0001419.pdf)>. Acesso em: 24 ago. 2008.

FREITAS, Juarez. *O princípio da democracia e o controle do orçamento público brasileiro*. Interesse Público Especial – Responsabilidade Fiscal. Porto Alegre: Notadez Informação, fev. 2002, p. 11-23.

\_\_\_\_\_. *Responsabilidade fiscal: exame conjunto e alguns aspectos relevantes da Lei Complementar 101/2000*. Interesse Público. v. 09. Porto Alegre: Notadez Informação, jan. 2001, p. 34-46.

GREGGIANIN, Eugênio. *A lei de responsabilidade fiscal e as despesas orçamentárias dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Ministério Público*. Brasília: Câmara dos Deputados, Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira, 2000. 15 p. Disponível em: <[www.bndes.gov.br/clientes/federativo/bf\\_bancos/e0001371.pdf](http://www.bndes.gov.br/clientes/federativo/bf_bancos/e0001371.pdf)>. Acesso em: 28 set. 2008.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. *Disciplina fiscal no Brasil: atuais instituições garantem equilíbrios permanentes?* Monografia agraciada com menção honrosa no VII Prêmio Tesouro Nacional, Tópicos Especiais de Finanças Públicas. Brasília: ESAF, 2002. 34 p. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Premio\\_TN/index.html](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/index.html)>. Acesso em: 10 ago. 2008.

MENDES, Gilmar. *Da transparência, controle e fiscalização*. In MARTINS, I. G. S.; NASCIMENTO, C. V. (Org.) et al. *Comentários à lei de responsabilidade fiscal*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 345-365.

MILESKI, Helio Saul. *Algumas questões jurídicas controvertidas da lei de responsabilidade fiscal*. Interesse Público. v. 09. Porto Alegre: Notadez Informação, jan. 2001, p. 18-33.

\_\_\_\_\_. *Transparência do poder público e sua fiscalização*. Interesse Público Especial – Responsabilidade Fiscal. Porto Alegre: Notadez Informação, fev. 2002, p. 24-36.

MOTTA, Carlos Pinto Coelho et al. *Responsabilidade fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. *A lei de responsabilidade fiscal e as regras de final de mandato*. 2006. Disponível em: <[http://www.editoraferreira.com.br/publicue/media/edson\\_toque4.pdf](http://www.editoraferreira.com.br/publicue/media/edson_toque4.pdf)>. Acesso em: 17 ago. 2008.

\_\_\_\_\_; DEBUS, I. *Entendendo a lei de responsabilidade fiscal*. 2. ed. Brasília: Ministério da Fazenda, 2002. Disponível em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br/hp/downloads/entendendolrf.pdf>>. Acesso em: 27 jul. 2008.

NÓBREGA, Marcos. *Lei de responsabilidade fiscal e leis orçamentárias*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002.

NAKAGAWA, M.; RELVAS, T. R. S.; DIAS FILHO, J. M. *Accountability: a razão de ser da contabilidade*. In Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade. vol. 1, n. 3, ago/nov. 2007. Disponível em: <[http://www.repec.org.br/docs/artigos/arq\\_862007.pdf](http://www.repec.org.br/docs/artigos/arq_862007.pdf)>. Acesso em: 13 set. 2008.

NUNES, Selene Peres Peres. *A reforma do processo orçamentário sob a égide da LRF: a urgência de uma nova lei de finanças públicas*. Monografia premiada em 3º lugar no XI Prêmio Tesouro Nacional, Lei de Responsabilidade Fiscal. Brasília: ESAF, 2006. 54 p. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Premio\\_TN/index.html](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/index.html)>. Acesso em: 17 ago. 2008.

OLIVEIRA, Wéder de. *Lei de responsabilidade fiscal, margem de expansão e o processo legislativo federal*. Monografia premiada em 1º lugar no IX Prêmio Tesouro Nacional, Lei

de Responsabilidade Fiscal. Brasília: ESAF, 2004. 80 p. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Premio\\_TN/index.html](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/index.html)>. Acesso em: 10 ago. 2008.

RICHARDSON, Ruth. *As reformas no setor público da Nova Zelândia*. In BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter (Org.). *Reforma do estado e administração pública gerencial*. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas, 1998. p. 215-35.

SANTOS, Fabrizio Cândia dos. *Lei de responsabilidade fiscal x Stability and Growth Pact*. Monografia premiada com o terceiro lugar no XII Prêmio Tesouro Nacional. Lei de Responsabilidade Fiscal. Brasília: ESAF, 2007. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Premio\\_TN/index.html](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/index.html)>. Acesso em: 03 ago. 2008.

SANTOS, Luiz Alberto *Banco Central: Independência, autonomia, accountability e governança*. Disponível em: <<http://www.assessoriaopt.org/autonomiabacen.htm>>. Acesso em: 02 ago. 2008.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 741.

TAVARES, Martus Antonio Rodrigues et al. *Princípios e regras em finanças públicas: a proposta da lei de responsabilidade fiscal no Brasil*. Versão modificada de trabalho intitulado “Uma proposta para um novo regime fiscal no Brasil: o da responsabilidade fiscal”, apresentado no XI Seminário Regional de Política Fiscal da CEPAL, Brasília, jan. 1999. Disponível em: <[http://www.bndes.gov.br/clientes/federativo/bf\\_bancos/cepa0599.pdf](http://www.bndes.gov.br/clientes/federativo/bf_bancos/cepa0599.pdf)>. Acesso em: 02 ago. 2008.

TER-MINASSIAN, Teresa. *O ponto de vista do FMI sobre a administração da dívida pública e a experiência norte-americana de controle do déficit público*. Papers do FMI: Tópicos selecionados sobre a administração da dívida pública. Palestra proferida no X Seminário Regional de Política Fiscal, promovido pela CEPAL, em Santiago do Chile, jan. 1998. Disponível em: <[http://www.bndes.gov.br/clientes/federativo/bf\\_bancos/FMI\\_TRAD.pdf](http://www.bndes.gov.br/clientes/federativo/bf_bancos/FMI_TRAD.pdf)>. Acesso em: 03 ago. 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. *O princípio da transparência no direito financeiro*. out. 2001. Disponível em <[http://www.escola.agu.gov.br/revista/Ano\\_II\\_outubro\\_2001/05102001RicardoLoboOPrincipio.pdf](http://www.escola.agu.gov.br/revista/Ano_II_outubro_2001/05102001RicardoLoboOPrincipio.pdf)>. Acesso em: 31 ago. 2008.

\_\_\_\_\_. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: o orçamento na Constituição*. vol. V. 2 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. 519 p.

UNIÃO EUROPÉIA. *Protocolo sobre o procedimento relativo aos défices excessivos e protocolo relativo aos critérios de convergência a que se refere o artigo 109o-j do tratado que institui a Comunidade Européia*. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/pt/treaties/dat/11992M/htm/11992M.html>> Acesso em: 03 ago. 2008.

VIGNA, Edélcio et al. *Orçamento*. Publicação do Instituto de Estudos Socioeconômicos – Inesc. Ano III, n. 5, dez. 2004. Disponível em: <<http://www.inesc.org.br/biblioteca/publicacoes/boletins/boletim-orcamento/Boletim%20orcamento%2005%20.pdf>>. Acesso em: 24 ago. 2008.