

ROGÉRIO FERNANDES AMARAL



POSEAD – UNIVERSIDADE GAMA FILHO

PÓS-GRADUAÇÃO À DISTÂNCIA

CURSO: Contabilidade Pública

TUTOR: Paulo Fontes

LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

**As modificações trazidas pela Lei de Responsabilidade na Gestão
Pública**

São Paulo - SP

2009

ROGÉRIO FERNANDES AMARAL

LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

As modificações trazidas pela Lei de Responsabilidade na Gestão Pública

**Monografia apresentada ao Curso de
Especialização Virtual em Contabilidade
Pública, como requisito parcial à obtenção
do grau de especialista em Contabilidade
Pública.**

Universidade Gama Filho - DF

Orientador: Prof. Paulo Fontes

São Paulo - SP

2009

TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

Declaro, para todos os fins de direito e que se fizerem necessários, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico e referencial conferido ao presente trabalho, isentando a Universidade Gama Filho - DF, as Coordenações do Curso de Especialização Virtual em Contabilidade Pública e o Orientador de todo e qualquer reflexo acerca da monografia.

Estou ciente de que poderei responder administrativa, civil e criminalmente em caso de plágio comprovado do trabalho monográfico.

São Paulo, 13 de julho de 2009.

ROGÉRIO FERNANDES AMARAL

ROGÉRIO FERNANDES AMARAL
LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

**As modificações trazidas pela Lei de Responsabilidade na Gestão
Pública**

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do título de Especialista em Contabilidade Pública, e aprovada em sua forma final pela Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Administração Pública: Contabilidade Pública da Universidade Gama Filho – DF.

São Paulo, 13 de julho de 2009.

DEDICATÓRIA

A minha família.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a colaboração dos professores que participaram do curso, e principalmente aos professores: Patrícia Fontanella, orientadora deste trabalho, Frederico Padre que durante todo o curso foi meu tutor, e Fabrício Bolzan que participou das aulas presenciais.

RESUMO

Palavras-chave: Limitação

O presente trabalho pretende demonstrar os principais aspectos orçamentários em função da Lei de Responsabilidade Fiscal, as mudanças trazidas pela restrição no orçamento público, que proporcionam um maior controle dos recursos financeiros utilizados e uma gestão fiscal, junto com a transparência e a fiscalização tanto por parte dos órgãos responsáveis como pela população, sendo uma evolução para o orçamento a Constituição Federal de 1988 e a Lei Complementar n.º 101/2000, pois incluíram mecanismos que proporcionam esta limitação orçamentária.

ABSTRACT

Key words: Limitation

This present work intend to demonstrate the main aspects of budget in function of the Law in Fiscal Responsibility, the changes to bring by restriction in the public budget that proportion to great control of the financial resources used in and a fiscal administration, both with the transparency and a control, not only because of the responsible organism but also the population, being an evolution to the budget of the Federal Constitution in 1988 and the Complementary law number 101/2000, because included mechanisms that proportionate this budget limitation.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 A ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO	11
2.1 A CF/88 e o Orçamento Público	13
2.2 Plano Plurianual	15
2.3 Lei de Diretrizes Orçamentárias	16
2.4 Lei Orçamentária Anual	17
3 LIMITAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS	18
3.1 Receitas Públicas	19
3.2 Renúncia de Receita	20
3.3 Despesas Públicas	21
3.4 Transferências	23
4 A DÍVIDA PÚBLICA	25
4.1 Dívida Pública	
4.2 Execução Orçamentária	
4.3 Transparência e Fiscalização da Gestão Fiscal	
5 CONCLUSÃO	32
REFERÊNCIAS	34

1 INTRODUÇÃO

Publicada em 04 de maio de 2000, a Lei Complementar n.º 101, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal, estabelece normas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, introduzindo restrições orçamentárias na legislação para coibir a gestão danosa, gerenciando as contas públicas, não permitindo que se gaste mais do que se arrecada deixando dívidas para os sucessores, por fim punindo os administradores irresponsáveis, sendo aplicável a todos os entes da federação.

Ao administrador público cabe gerir os recursos públicos em consonância com as normas, não tendo muita margem para atos discricionários, pois deve seguir o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, com isso pretendem o legislador que haja maior controle das contas públicas.

A função clássica do orçamento público, ou seja, o controle político uniu-se as funções contemporâneas, nelas temos a função administrativa, gerencial, contábil e financeira, e mais recentemente a função do planejamento, onde todas devem estar juntas para que a máquina estatal proporcione os serviços essenciais à população.

Temos verificado que a administração pública brasileira tem ao longo do tempo mostrado indicadores de má gestão das finanças públicas, são notícias de desvios de verbas, fraudes e superfaturamentos em obras e serviços, corrupção passiva e ativa e uma séria de práticas ilícitas que tem um alto custo aos cofres públicos.

Isso resulta na falta de prestação dos serviços básicos, como saneamento, assistência médica, educação de baixa qualidade, agravando os índices de violência, analfabetismo, mortalidade infantil, vindas de gerações por gerações.

Contudo no capítulo seguinte será apresentada a atividade financeira do estado, a CF/88 e o orçamento público através do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual.

Na seqüência os principais aspectos que envolvem a limitação orçamentária, através da obtenção de receitas e do controle na realização das despesas da administração da dívida pública.

E por fim a dívida pública e a execução orçamentária, a transparência e a fiscalização da gestão fiscal, tendo sido utilizada a metodologia de pesquisa.

2 ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO

A República Federativa do Brasil tem como objetivos fundamentais de acordo com o artigo 3º da CF/88, entre outros, proporcionar o desenvolvimento nacional e reduzir as desigualdades sociais e regionais, sendo que através da atividade financeira do estado buscam-se atingir estes objetivos.

Segundo Ricardo Lobo Torres (2007, p. 2), “Atividade financeira é o conjunto de ações do Estado para a obtenção da receita e a realização dos gastos para o atendimento das necessidades públicas.”

Assim temos na atividade financeira a forma para atender as necessidades públicas como saúde, educação, segurança, e outras que irão buscar a realização dos objetivos constitucionais.

Mas é a atividade política que vai determinar quais são as necessidades públicas prioritárias, isto porque os recursos financeiros são obtidos principalmente através da arrecadação de tributos, sendo estes limitados, portanto os administradores possuem uma previsão de arrecadação, e devem utilizar estes recursos para gerir os gastos públicos visando a atingir um saldo positivo na balança financeira.

Conforme Celso Ribeiro Bastos (2002, p. 3), “É a atividade política que determina a escolha dos objetivos que devem ser perseguidos prioritariamente, visto que não é possível querer-se atingi-los, a todo, simultaneamente, em razão da escassez de meios financeiros.”

A organização do Estado é dividida em vertical e horizontal, e cada ente federativo tem sua função de acordo com sua jurisdição, assim temos na vertical: federal, estadual e municipal; e na horizontal: executivo, legislativo e judiciário.

A função administrativa cabe ao executivo e a Fazenda Pública é a forma de administrar os recursos e obrigações do Estado, envolvendo os direitos que o mesmo tem de criar e arrecadar impostos, bem como gerir as despesas para manutenção das atividades públicas essenciais.

Para Ricardo Lobo Torres (2007) a atividade instrumental é em função de que a atividade financeira pretender a arrecadação de recursos para a utilização das necessidades públicas, sendo assim o Estado não visa o crescimento do patrimônio financeiro ou a realização de lucros.

Pode-se afirmar que a atividade financeira é fundamental, pois dela depende a realização das demais atividades estatais, nesse sentido afirma Celso Ribeiro Bastos (2002, p. 4) “É uma atividade, sem dúvida, importante porque torna possível, a existência das demais.”

A base legal para que haja a possibilidade de realização da atividade financeira estatal é o direito financeiro, o qual consiste em um conjunto de normas e princípios, estando dispersos na nossa legislação, porém convivendo com os demais ramos do direito.

Conforme Kiyoshi Harada (2007, p. 51), “Autonomia do Direito Financeiro não significa sua separação da Árvore Jurídica a que pertencem todos os ramos do Direito.”

Para Ricardo Lobo Torres (2007), as normas e princípios do direito financeiro visam constituir e gerenciar a Fazenda Pública, portanto divide-se em vários ramos referente à obtenção de receitas públicas; o direito tributário cria os tributos, que são a principal fonte de receita para o Estado, o direito patrimonial público regulamenta a receita originária do patrimônio público e o valor cobrado pela prestação de serviços, o direito do crédito público, disciplina a emissão dos títulos públicos bem como a captação de empréstimos.

Os ramos de direito referentes às despesas públicas são; o direito da dívida pública, que disciplina a forma de como será realizada a despesa pública, o direito das prestações financeiras que diz respeito às transferências de recursos financeiros do Tesouro Público entre os entes da federação, o direito orçamentário que regulamenta o orçamento público, quanto à elaboração e execução.

Como princípios do direito financeiro, podemos citar o equilíbrio orçamentário, onde temos que deve haver no orçamento anual uma forma de captar receitas para que haja a contrapartida das despesas.

O princípio da igualdade, que está no direito tributário, prevê que os impostos sejam cobrados de acordo com a capacidade contributiva; o princípio da transparência fiscal, bem como da responsabilidade fiscal, no qual a atividade financeira deve estar cercada de clareza e simplicidade, e cumprir as normas vigentes no tocante a forma de administrar os recursos financeiros.

O princípio da ponderação caracteriza-se pela distinção entre os princípios, onde terá maior valor aquele que for de interesses sociais essenciais, bem como o princípio da razoabilidade, que prevê que haja um equilíbrio razoável entre os princípios.

O direito financeiro também se relaciona com as outras disciplinas, com o direito constitucional, que traz na Constituição Federal, artigos que criam e disciplinam a atividade financeira, e o direito administrativo que tem uma relação importante em função do poder

administrativo, que segundo Celso Ribeiro Bastos (2002), o direito administrativo administra os bens do Estado, enquanto que o direito financeiro arrecada os recursos.

Entre o direito financeiro e o direito civil existe uma relação especial em função das normas tributárias, mantendo assim também com o direito penal, pois todos se complementam.

2.1 A CF/88 e o Orçamento Público

A CF/88 no seu artigo 163 estabelece que lei complementar irá dispor sobre finanças públicas, assim temos a Lei 4.320/1964 que foi recepcionada pela constituição, com normas de direito financeiro para elaboração e controle do orçamento público e a Lei Complementar n.º 101/2000, que contém normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

O orçamento público é uma lei que contempla o programa de governo, estabelecendo as políticas públicas que serão prioridades na gestão administrativa, sendo de iniciativa do poder executivo, conforme artigo 165 da CF/88.

Portanto além de ser uma peça contábil que prevê a arrecadação de receitas e despesas, o orçamento público passou a ser um instrumento que os administradores devem seguir para atingir as metas estabelecidas.

Para Kiyoshi Harada (2007, p. 88),

Sabemos que, atualmente, o orçamento deixou de ser mero documento de caráter contábil e administrativo, para espelhar toda a vida econômica da Nação, constituindo-se em um importante instrumento dinâmico do Estado a orientar sua atuação sobre a economia. De fato, de há muito, o princípio do equilíbrio orçamentário deixou de constituir-se em cláusula de ouro das finanças públicas.

Assim temos que o orçamento público tem um caráter político e econômico, pois o interesse político está expresso no programa de governo que irá dar diretrizes, tanto na captação dos recursos financeiros, como principalmente na forma que serão utilizados estes recursos no desenvolvimento do país.

No caráter econômico temos o estímulo ou a retração do consumo, do investimento e da produção, através de mecanismos que procuram atender as metas fixadas e interagir com a economia mundial, que também influencia diretamente as contas públicas.

Segundo Kiyoshi Harada (2007), os princípios orçamentários podem ser encontrados na Constituição Federal, ora de maneira explícita, ora implícita, como o princípio

da exclusividade, no qual não deve conter na lei orçamentária matéria estranha, para que não haja emendas diversas, o princípio da programação, devendo o planejamento ter conteúdo e forma.

O princípio da anualidade, onde a vigência do orçamento é o exercício financeiro, bem como o princípio da universalidade, no qual receitas e despesas serão apresentadas no orçamento de forma bruta, sem nenhum abatimento.

Teremos no processo legislativo para apreciação dos projetos de leis orçamentárias, uma unificação das propostas do poder executivo com o poder judiciário, e o envio em acordo ao artigo 84, XXIII, da CF/88, pelo Presidente da República da proposta orçamentária para o Congresso Nacional apreciá-las, podendo acrescentar emendas nas mesmas.

Após a aprovação das leis orçamentárias teremos o plano plurianual- PPA, a lei de diretrizes orçamentárias - LDO e a lei orçamentária anual - LOA, que terão vigência de quatro anos, no caso do plano plurianual e um ano nos demais.

Apesar de o orçamento ser regido por normas, podemos citar como alguns dos principais pontos que tornam o orçamento ineficiente, a superestimação de receitas, possibilitando aumentar os gastos com áreas de interesse político, porém sem ter o respectivo respaldo da captação, outra prática é o contingenciamento de despesas, com a finalidade de utilizar os recursos com gastos não previstos no orçamento.

A anulação de valores empenhados também é outra forma de utilizar os recursos de maneira divergente do orçado, pois estes valores são incluídos em restos a pagar e passam a comprometer o orçamento do exercício seguinte, e por fim a instituição de fundos de maneira genérica cria-se fundos emergenciais, ocasionando um desequilíbrio no orçamento.

Sendo que temos os créditos adicionais, que segundo Valmor Slomski (2003, p. 331), “são créditos adicionais as autorização de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei do Orçamento.”

Havendo de três formas de créditos adicionais, os créditos especiais que são destinados a gastos não previsto no orçamento, porém necessitam ser autorizados por lei, os créditos extraordinários são destinados para despesas urgentes e imprevistas, como no caso de guerra ou calamidade pública, podendo ser abertos através de media provisória e por fim os créditos suplementares destinados a reforço orçamentário, autorizado pelo poder executivo, se assim estiver estabelecido na lei orçamentária anual.

Contudo o orçamento público é de suma importância para o cumprimento dos objetivos governamentais, pois se não houver recursos financeiros não há como manter ou investir nos itens prioritários das necessidades públicas.

2.2 Plano Plurianual

O plano plurianual é instituído através de lei e deve estabelecer as diretrizes, objetivos e metas da administração pública de forma regionalizada, tendo vigência de quatro anos, contemplando os projetos de longo prazo e de duração continuada, apresentando o programa de governo que será executado nos quatro anos seguintes, conforme artigo 165, inciso 1º, da CF/88.

Segundo Valmor Slomski (2003, p. 304),

A Lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal, estadual e municipal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas a programa de duração continuada.

Para Kiyoshi Harada (2007, p. 106), “O orçamento, nos dias atuais, faz o papel de programação econômica, direcionando a ação do governo para vários setores da atividade.”

O projeto de lei do plano plurianual deve ser encaminhado pelo poder executivo ao congresso nacional até quatro meses antes do final do primeiro exercício financeiro do mandato do novo presidente e devolvido para a sanção do presidente até o encerramento da sessão legislativa, sendo sua vigência até 31 de dezembro do primeiro ano do governo seguinte.

Apesar de ter vigência de quatro anos, o plano plurianual não prejudica o princípio da anualidade.

Conforme Kiyoshi Harada (2007, p. 108), “[...] a existência, entre nós, do plano plurianual não prejudica o princípio da anualidade orçamentária, porque aquele não tem caráter dinâmico-operativo, próprio do orçamento anual.”

Portanto no plano plurianual teremos as estratégias e as metas de desenvolvimento do governo, as direções que devem seguir a lei de diretrizes orçamentárias e a lei orçamentária anual, que abrangerá todas as esferas, federal, estadual e municipal, incluindo a administração direta, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais.

2.3 Lei de Diretrizes Orçamentárias

A lei de diretrizes orçamentárias consiste nas metas e prioridades da administração pública para o exercício financeiro subsequente, bem como orienta a elaboração da lei orçamentária anual, dispõe sobre alterações na legislação tributária e na política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento, em acordo com o artigo 165, inciso 2º da CF/88.

Segundo Kiyoshi Harada (2007, p. 107), “O caráter anual dessa lei exsurge da determinação de incluir as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente e orientar a elaboração do orçamento anual.”

Sendo que conforme artigo 4º da Lei nº. 101/2000, ela também versará sobre o equilíbrio entre receitas e despesas, critérios e forma de limitação de empenho, controle de custos e avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos.

Devendo também conter Anexo de Metas Fiscais, no qual terá estabelecidas metas anuais, referentes às receitas, despesas, dívida pública, para o exercício vigente e para os dois seguintes.

Conforme Valmor Slomski (2003, p. 168), [...] são 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.

Ainda deverão conter avaliação do cumprimento das metas, demonstrativo com memória e metodologia de cálculo justificando os resultados e comparando-os aos três últimos exercícios, destacando a evolução do patrimônio líquido, através da origem e aplicação dos recursos, avaliando a situação financeira e atuarial dos regimes de previdência social, dos servidores públicos do Fundo de Amparo ao Trabalhador e demais fundos públicos e programas estatais.

Deverá conter também o Anexo de Riscos Fiscais, que para Valmor Slomski (2003), os passivos contingentes e demais riscos serão avaliados, os quais podem afetar as contas públicas, contendo providências que deverão ser tomadas caso se realizem os fatos.

Outro anexo que deverá ser apresentado refere-se aos objetivos das políticas monetárias, creditícia e cambial, bem como as metas de inflação, contendo parâmetros e projeções.

2.4 Lei Orçamentária Anual

A lei orçamentária anual deve ser elaborada conforme o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, compreendendo o orçamento fiscal, orçamento de investimento das empresas em que o capital estatal seja maioria e com direito a voto, orçamento da seguridade social, abrangendo todos os órgãos e entidades da administração direta e indireta, em conformidade com o artigo 165, inciso 5º da CF/88.

Deve também conter de forma regionalizada o efeito sobre receitas e despesas decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

Segundo Valmor Slomski (2003, p. 306),

Ainda, a lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

E segundo a Lei nº. 101/00, a lei orçamentária anual conterá demonstrativo de compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas da lei de diretrizes orçamentárias, terá documento constando às medidas compensatórias nos casos de renúncias de receita e aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado, bem como reserva de contingência definida com base na receita corrente líquida e todas as despesas referente à dívida pública, mobiliária ou contratual, e as receitas correspondentes.

A lei orçamentária abrange o ano calendário, ou seja, o exercício financeiro compreendendo o período de primeiro de janeiro a trinta e um de dezembro.

Ainda segundo Valmor Slomski (2003), a lei orçamentária anual, deverá conter a política econômica e financeira, bem como o programa governamental, evidenciando a forma da arrecadação das receitas e discriminando os gastos públicos.

Conforme ensina também Valmor Slomski (2003), o ciclo orçamentário é composto por quatro fases, sendo elas: elaboração, que consiste em determinar os objetivos para o período, considerando as despesas que já existem; a fase de estudo e aprovação, na qual o Poder legislativo deverá propor emendas ou não, e aprovar a lei orçamentária; a fase de execução, devendo-se realizar o que fora orçado; e a fase de avaliação, para verificar o se o que fora orçado foi realizado.

3. LIMITAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS

Dentro do orçamento público temos as contas de receitas e despesas, bem como a forma de como será efetuada as transferências voluntárias e a destinação de recursos públicos para o setor privado, tudo precisa estar previsto no projeto de lei, para que não haja divergências entre o previsto e o real.

O artigo 11, da Lei nº. 101/2000, considera a previsão e a efetiva arrecadação de todos os impostos da competência constitucional, e veda a transferência voluntária para o ente que não cumpra esta determinação.

Esta previsão de receita deve observar normas técnicas e legais, considerando as alterações na legislação, a variação do índice de preços, crescimento econômico ou qualquer fato que possa afetar a mesma, precisa ser acompanhada de demonstrativo de evolução dos últimos três anos e projeção para os dois próximos, sendo que a reestimativa da receita no Poder Legislativo somente em caso de erro comprovado ou omissão de ordem técnica ou legal, em acordo com o artigo 12, e parágrafos, da Lei n.º 101/2000.

Esse maior controle na previsão de arrecadação das receitas dá-se em função de haver uma superestimação de receitas, provocando um desequilíbrio entre o que efetivamente será arrecadado e o orçado.

O aumento de despesa deve conter estimativa de impacto orçamentário-financeiro referente ao exercício atual e nos dois seguintes, bem como estar compatível com a lei de diretrizes orçamentária e o plano plurianual, sendo considerado irregular e lesivo ao patrimônio público autorizar, gerar ou assumir obrigações que não atendam os artigos 16 e 17 da Lei nº. 101/2000.

Portanto as despesas necessitam estar coberta por receitas previstas para que haja empenho, licitação de serviços, fornecimento de bens, execução de obras.

Somente as despesas referentes ao serviço da dívida e o reajustamento de remuneração de pessoal tem normas distintas, no caso de despesa com pessoal, os percentuais da receita corrente líquida não podem ultrapassar na União 50%, nos Estados e nos Municípios 60%, havendo também repartição destes limites, conforme artigo 20 da Lei n.º 101/2000, sendo nulos atos que não estejam de acordo com este artigo e os dispostos no artigo 37, inciso XIII e no artigo 169, parágrafo 1º ambos da CF/88, bem como atos que aumentem despesas de pessoal expedidas nos últimos cento e oitenta dias de mandato do titular do respectivo poder ou órgão.

A cada quadrimestre será verificado se as despesas não ultrapassam 95% dos limites estabelecidos no artigo 20 da Lei nº. 101/2000, ficaram vedados criar cargos, empregos ou funções, alterar a estrutura de carreira com aumento de despesas, ou conceder vantagem, aumentar ou reajustar a remuneração a qualquer título, permitir a realização de horas extras.

Exceto nos casos de sentença judicial, e revisão anual, em acordo com o artigo 37, inciso X e artigo 57, parágrafo 6º, inciso II, ambos da CF/88, prover cargos somente quando em decorrência de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança.

Quando a despesa com pessoal exceder os limites, a mesma deverá ser enquadrada nos dois quadrimestres seguintes, um terço no primeiro e o restante no segundo.

Além das medidas citadas no parágrafo anterior, caso o ente não elimine o excesso, não poderá receber transferências voluntárias, obter garantia de outro ente, contratar operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e para o enquadramento das despesas com pessoal, sendo que estas penalidades serão aplicadas de imediato quando o limite for ultrapassado no primeiro quadrimestre do ano final de mandato.

3.1 Receitas Públicas

Segundo Eduardo Marcial Ferreira Jardim (2007), a receita pública compreende o ingresso de recursos financeiros nos cofres públicos, recolhidos pelo tesouro nacional e incorporados ao patrimônio do estado, efetuados em numerário ou outros bens representativos de valores, decorrentes do direito de arrecadar por força de lei, servindo para custear as despesas públicas.

Para Valmor Slomski (2003, p. 309),

A receita pública distingue-se em receita orçamentária e receita extra-orçamentária. A receita extra-orçamentária é representada no balanço patrimonial como passivo financeiro, ou seja, são recursos de terceiros que transitam pelos cofres públicos. Já a receita orçamentária é aquela que pertence de fato à entidade e se classifica economicamente em Receitas Correntes e Receitas de Capital.

Quanto à denominação de ingresso de recursos financeiros, ensina Celso Ribeiro Bastos, (2002, p. 76), “Contudo, não se deve confundir ingresso com receita, isso porque nem todo ingresso pode ser considerado como receita.”

São classificadas como correntes e de capital, em conformidade com o artigo 11, parágrafos, da Lei 4.320/1964, e devem estar discriminadas na lei de orçamento, constando quadro demonstrativo das mesmas por categoria econômica.

As receitas correntes são as tributárias, de contribuições, patrimoniais, agropecuárias, industriais, de serviços e outras provenientes de recursos financeiros de pessoas de direito público ou privado destinado às despesas correntes.

Sendo relativas às transações que os entes públicos realizam diretamente ou por meio de seus órgãos da administração indireta, desde que não provoquem alterações patrimoniais dos mesmos.

Assim as receitas correntes são os impostos, taxas, contribuições de melhoria, receitas de contribuições, receitas patrimoniais, receitas agropecuárias, receitas industrial, receitas de serviços e transferências correntes.

As receitas de capital são provenientes da realização de recursos financeiros referentes a dívidas, conversão em espécie de bens e direitos, superávit do orçamento corrente e outras provenientes de recursos financeiros de pessoas de direito público ou privado destinado às despesas de capital.

Resultam na criação de bens de capital, alterando, portanto o patrimônio do ente público, sendo elas as operações de crédito, alienação de bens, amortização de empréstimos, transferências de capital e outras receitas de capital.

3.2 Renúncia de Receita

A renúncia de receita abrange anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou mudanças de base de cálculo que signifique redução de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado, conforme artigo 14 da Lei n.º 101/2000.

Somente poderá ocorrer renúncia de receita caso haja medidas de compensação, sendo através de aumento de receita, com a criação de tributos ou contribuições, ou ainda, aumentando alíquotas ou a própria base de cálculo.

Porém para que seja efetivada a renúncia conforme o parágrafo anterior é preciso primeiro que as medidas de compensação estejam implementadas, ou seja, é necessário estar

previsto no orçamento, a arrecadação que as medidas compensatórias irão proporcionar, para que haja a respectiva renúncia.

Nesse sentido Kiyoshi Harada (2007, p. 107),

Outrossim, essa lei de diretrizes deve dispor sobre alterações na legislação tributária. Como essas alterações implicam o aumento, ou a diminuição da arrecadação tributária, que se refletirá na previsão de receitas a serem consignadas no orçamento anual, segue-se que as isenções e incentivos fiscais, em geral, só poderão ser concedidos antes do advento dessa lei de diretrizes. Convém deixar esclarecido, por oportuno, que, de qualquer forma, a isenção, como corolário da tributação, deve obedecer ao princípio da anualidade tributária. Ademais, se a lei isentiva entrasse em vigor no curso do exercício financeiro em execução, provocaria situação de desequilíbrio orçamentário.

Somente através de lei específica poderá ser concedido subsídio ou isenção, anistia ou remissão, redução da base de cálculo e concessão de crédito presumido referentes a impostos, taxas ou contribuições, conforme artigo 150 da CF/88.

Não sendo permitido alterar as alíquotas dos seguintes impostos, previstos no artigo 153 da CF/88; importação e exportação de produtos, produtos industrializados, operações de crédito, câmbio e seguro, títulos ou valores mobiliários.

Assim, conceder ou ampliar, incentivos ou benefícios tributários que signifiquem renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício atual e nos dois seguintes, e atender a lei de diretrizes orçamentárias.

Bem como demonstração de que a renúncia de receita foi orçada dentro dos parâmetros das normas técnicas e legais, e que não comprometerá as metas de resultados fiscais.

3.3 Despesas Públicas

As despesas públicas são todos os gastos de recursos públicos, ou seja, tudo que se gasta para gerir a máquina administrativa, com investimentos nas necessidades básicas, como saúde, educação, segurança, habitação, saneamento, entres outros, sendo que temos também as despesas administrativas, legislativas, judiciárias, de pessoal, previdência social, entre outras, envolvendo as despesas da administração direta e indireta, conforme prevê o artigo 165 da CF/88.

Nesse sentido ensina Celso Ribeiro Bastos (2002, p. 52), “Antes de mais nada, a despesa é, sem dúvida, uma aplicação, é dizer, uma perda de substância econômica do Poder Público feita com o propósito de saldar uma obrigação de pagar.”

Para Valmor Slomski (2003, p. 318),

Por despesa pública entende-se todo o consumo de recursos orçamentários e extra-orçamentários. São recursos orçamentários todos aqueles fixados pela lei de Orçamento Anual (LOA) e são recursos extra-orçamentários aqueles provenientes da geração de passivos financeiros, classificados como receita extra-orçamentária, constituindo-se em despesa extra-orçamentária quando de seu recolhimento e/ou pagamento a quem de direito.

Conforme o artigo 165, CF/88, as despesas públicas devem estar previstas na lei orçamentária, assim toda a despesa deve estar autorizada, sendo que para sua realização é necessário que haja primeiro o empenho, a liquidação e o pagamento.

O artigo 58 da Lei n.º 4.320/1964, traz como conceito de empenho, o ato que cria a obrigação para o estado de pagamento, devendo ser emanado por autoridade competente

Já a liquidação é quando se verifica o direito adquirido pelo credor, que precisa comprovar que cumpriu todas as suas obrigações constantes no empenho, através de título e documentos, em acordo com o artigo 63 da Lei n.º 4.320/1964.

E o pagamento, a entrega de numerário ao credor, extinguindo a obrigação do estado, sendo um despacho exarado por autoridade competente, segundo o artigo 64 da Lei n.º 4.320/1964.

Assim as despesas públicas são classificadas como correntes e de capital, em conformidade com o artigo 12 da Lei n.º 4.320/1964, e devem estar discriminadas na lei de orçamento, constando quadro demonstrativo das mesmas por categoria econômica.

As despesas correntes são as despesas de custeio e transferências correntes, sendo que as despesas de custeio são dotações para serviços já criados, destinam-se para conservar e adaptar bens imóveis, são as despesas com pessoal civil e militar, material de consumo, serviços de terceiros e encargos diversos.

Enquanto que as transferências correntes são dotações que atendem as despesas que não correspondam contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive contribuições e subvenções, são as subvenções sociais e econômicas, inativos e pensionistas, salário família e abono familiar, juros da dívida pública, contribuições de previdência social e diversas transferências correntes.

As despesas de capital são os investimentos, inversões financeiras e transferências de capital, sendo os investimentos, obras públicas, serviços em regime de programação especial, equipamentos e instalações, material permanente, participação em constituição ou aumento de capital de empresas ou entidades industriais ou agrícolas.

As inversões financeiras são aquisições de imóveis, participação em constituição ou aumento de capital de empresas ou entidades comerciais ou financeiras, aquisição de

títulos representativos de capital de empresa em funcionamento, constituição de fundos rotativos, concessão de empréstimos e diversas inversões financeiras.

Já as transferências de capital são amortizações da dívida pública, auxílios para obras públicas, para equipamentos e instalações e para inversos financeiros, e outras contribuições.

3.4 Transferências

As transferências voluntárias são entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente, como forma de cooperação, auxílio ou assistência financeira, não decorrente de imposição constitucional ou os destinados ao Sistema Único de Saúde, conforme artigo 25 da Lei n.º 101/2000.

Para a efetivação das transferências voluntárias é necessário cumprir as regras previstas na lei de diretrizes orçamentárias e também existir dotação específica, não podendo ser para pagamento de despesas com pessoal, em acordo com o artigo 167, X, CF/88.

Sendo necessário comprovação por parte do beneficiário de que está com o pagamento de tributos, empréstimos e financiamentos quitados com o ente transferidor, e no caso de já haver recebido outros recursos, que os mesmos também estejam quitados.

Os limites constitucionais relativos à educação e à saúde devem estar cumpridos, havendo também o respeito aos limites das dívidas consolidadas e mobiliárias, de operações de crédito, incluindo nesta as antecipações de receita, inscrição em restos a pagar e despesas totais com pessoal, bem como previsão orçamentária de contrapartida, e os recursos transferidos somente podem ser utilizados para a finalidade pactuada.

Da mesma forma, segundo artigo 26 da Lei n.º 101/2000, a destinação de recursos para pessoas físicas ou pessoas jurídicas, direta ou indiretamente precisa ser autorizada em lei específica e atender a lei de diretrizes orçamentárias, bem como estar prevista no orçamento, ou em créditos adicionais, com exceção das instituições financeiras e do Banco Central do Brasil, no exercício de suas atribuições.

Nestes recursos estão incluídos a concessão de empréstimos, financiamentos, refinanciamentos, subvenções, prorrogações e composição de dívidas, e participação em constituição ou aumento de capital.

Os custos de captação, encargos financeiros, comissões e despesas congêneres não podem ser inferiores aos dispostos em lei na concessão de crédito para pessoa física ou jurídica, as quais não sejam do controle direto ou indireto do ente federativo, em conformidade com o artigo 27 da Lei n.º 101/2000.

Somente lei específica poderá autorizar a utilização de recursos públicos para socorrer o Sistema Financeiro Nacional, ou para prorrogações e composições de dívidas, ou ainda para concessões de empréstimos ou financiamentos, conforme prevê o artigo 28 da Lei n.º 101/2000, necessitando que o subsídio correspondente seja consignado na lei orçamentária.

4 DÍVIDA PÚBLICA

A dívida pública segundo Celso Ribeiro Bastos (2002), seria o resultado de operações de crédito tomados pelo poder público, sendo empréstimos realizados através de operações creditícias, independente de ser dívida interna ou externa, os quais repercutem na economia do país.

Outro conceito, conforme Kiyoshi Harada (2007, p 131),

O crédito público teria um sentido duplo, envolvendo tanto as operações em que o Estado toma dinheiro como aquelas em que fornece pecúnia. Já o empréstimo público seria aquele ato pelo qual o Estado se beneficia de uma transferência de liquidez com a obrigação de devolvê-lo no futuro, normalmente acrescido de juros.

Ainda segundo Kiyoshi Harada (2007), desde a antiguidade existe o empréstimo público, no período da Idade Média foi muito praticado, sendo pessoal e intransferível para os herdeiros, durante a época moderna passa a ser um processo financeiro do Estado, já na atualidade tem sua importância, pois é uma fonte regular de obtenção de recursos para o Estado.

Assim a dívida pública brasileira é motivo de grande preocupação, pois o endividamento tanto interno como externo afeta o crescimento da economia, por isso temos na CF/88 normas que colocam como competência da União a fiscalização das operações de natureza financeira, especialmente as de crédito, em acordo com o artigo 21, VIII, CF/88.

Também competente privativamente a União legislar sobre política de crédito, previsto no artigo 22, VII, CF/88, portanto os princípios constitucionais são rígidos nesse sentido, para que a dívida pública aumente sem limites.

Com isso um dos principais pontos trazidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal foi a gestão financeira e fiscal da administração pública, através do controle da dívida pública e da execução orçamentária.

Controlar o crescimento da dívida pública passou a ser uma forma de receber recursos públicos oriundos das transferências voluntárias, essa preocupação é em virtude de consolidar a gestão pública, para que haja um cumprimento do orçado.

Para isso a Lei trás mecanismos de controle na execução orçamentária, prevendo apenas algumas exceções para abertura de créditos não previstos no orçamento.

A gestão pública, portanto engloba uma administração voltada para a realização dos projetos previstos no orçamento público, dando ênfase em não gastar sem que se tenha arrecadado, e principalmente buscar um equilíbrio econômico.

4.1 Dívida Pública

O artigo 29 da lei n.º 101/2000 define a dívida pública como consolidada ou fundada, sendo o montante total das obrigações financeiras do ente, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e de operações de créditos, amortizáveis em prazo superior a doze meses.

Já a dívida pública mobiliária é o somatório dos títulos emitidos pela União, Estados e Municípios e Banco Central do Brasil, enquanto que as operações de crédito são compromissos financeiros adquiridos em razão do mútuo, da abertura de crédito, da emissão e aceite de títulos, financiamento de bens, recebimento antecipado de valores em função da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações financeiras semelhantes.

Temos ainda a concessão de garantia cedida pelo ente federativo e o refinanciamento da dívida mobiliária, que consiste na emissão de títulos para pagamento do principal mais atualização monetária.

A lei prevê no artigo 31 da Lei n.º 101/2000 o envio no prazo de noventa dias de sua publicação para o Senado federal da remessa de proposta de limites globais para o montante da dívida pública consolidada, em cumprimento ao artigo 52, inciso VI, VII, VIII e IX da CF/88, bem como do envio ao Congresso Nacional de projeto de lei estabelecendo limites para o montante da dívida mobiliária, com demonstrativo de adequação aos limites da dívida consolidada, referente ao artigo 48, inciso XIV, da CF/88.

Estes propostas e suas alterações deverão conter demonstração de coerência entre os limites e as normas estabelecidas, bem como com os objetivos da política fiscal, as estimativas do impacto da aplicação dos limites nas três esferas governamentais, razões para diferenciar limites entre as mesmas e metodologia para apuração dos resultados primário e nominal.

As propostas podem ser apresentadas em termos da dívida líquida, os limites serão fixados em percentuais da receita corrente líquida, sendo que a proposta de manutenção ou alteração de limites deve ser incluída na lei orçamentária anual.

Porém sempre que houver instabilidade econômica, ou modificações nas políticas monetária ou cambial, o Presidente da República pode enviar solicitações de alteração de limites ao Senado federal ou ao Congresso Nacional.

Prevê o artigo 31 da Lei n.º 101/2000 que no caso de excesso do limite da dívida consolidada por parte do ente de Federação, apurado ao final de cada quadrimestre, ao mesmo será vedado à contratação de operações de crédito interna ou externa, incluindo a antecipação de receita, a não ser que seja para refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária, obterá resultado primário à recondução da dívida ao limite, através de limitação de empenho, entre outras medidas, conforme artigo 9ª da Lei n.º. 101/2000.

Ficando também vedada as transferências voluntárias, e quando o excesso ocorrer no primeiro quadrimestre do final do ano de mandato as restrições são imediatas, devendo enquadrar o limite nos três quadrimestres seguintes, sendo 25% no primeiro.

O Ministério da Fazenda divulgará todo mês a relação dos entes que excederam os limites das dívidas consolidada e mobiliária, também será responsável pela verificação dos limites e condições das operações de crédito.

Assim o ente deve solicitar o crédito fundamentado em parecer técnico e jurídico de seus órgãos, demonstrando o interesse econômico e social, a relação custo-benefício e atender a prévia autorização na lei orçamentária, em créditos adicionais ou lei específica, observando os limites para as dívidas consolidadas e mobiliárias, e autorização de operações de créditos externo pelo Senado Federal, em conformidade com o artigo 32 da Lei n.º 101/2000.

Cabe também ao Ministério da Fazenda efetuar o registro eletrônico e atualizado das dívidas públicas interna e externa, sem prejuízo das atribuições do Senado federal e do Banco Central do Brasil, para que haja publicidade das informações, assim o público terá acesso às informações referente aos encargos e condições dos contratos e saldos e limites das dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito e concessão de garantias.

Será considerada nula a operação realizada fora do disposto da Lei n.º. 101/00, sendo obrigação de Instituições Financeiras que contratarem operações de créditos com entes federativos, exigirem a comprovação de que a mesma está atendendo os limites e normas vigentes.

È vedado ao Banco Central do Brasil emitir títulos da dívida pública a partir de dois anos da publicação da desta Lei, conforme artigo 34 da Lei n.º. 101/2000, sendo vedada também operações de crédito entre ente da federação, ressalvados operações entre instituições financeiras estatais e outro ente, desde que este ente não seja o controlador da mesma.

Está vedada também a captação de recursos referente à antecipação de receita de tributo ou contribuição cujo não tenha ocorrido o fato gerador, recebimento antecipado de valores cujo poder público possua maioria do capital social com direito a voto, a não ser que

sejam lucros e dividendos, assumir compromissos com fornecedores para pagamento posterior de bens e serviços sem autorização orçamentária, previsto no artigo 37 da Lei n.º 101/2000.

Segundo o artigo 38 da Lei n.º 101/2000, antecipar receitas para cobrir saldo negativo de caixa através de operação de crédito, somente poderá ocorrer após o décimo dia do início do exercício financeiro, deverá ser quitada com juros e encargos no prazo de dez de dezembro do ano em questão, sendo vedada se houver outra operação integralmente não liquidada e se for o último ano de mandato, devendo o Banco Central do Brasil controlar o saldo de créditos, e aplicar penalidades à instituição credora que não observar os limites.

Ao Banco Central do Brasil é vedado adquirir títulos da dívida pública na data de sua colocação no mercado, exceto se títulos forem para refinarciar a dívida mobiliária federal, desde que esteja vencendo na sua carteira, sendo a operação realizada á taxa média e condições no dia e em leilão público, conforme artigo 39 da Lei n.º 101/2000.

Também fica proibida a permuta de títulos da dívida pública de ente federativo por títulos da dívida pública federal, ou operação que o efeito seja semelhante com a permuta, bem como o de concessão de garantia, em acordo com o artigo 40 da Lei n.º 101/200, porém os entes da federação podem conceder garantia tanto em operações de crédito interna e externa, desde que haja contragarantia em valor igual ou superior, havendo adimplência nas demais operações entre os entes, não sendo necessário a contragarantia nos casos de órgãos e entidades do próprio ente, o Senado Federal fixa os limite de garantia, e se excedidos as mesmas serão nulas.

4.3 Execução Orçamentária

A execução orçamentária é a forma de utilização dos créditos consignados no orçamento, que envolve a Secretaria do Tesouro Nacional, a qual se utiliza do SIAFI, Sistema Integrado de Administração Financeira, no caso federal.

Este sistema permite a união ter uma contabilidade segura, pois aqui estão todos os orçamentos de todos os entes federais, e pode-se ter informações e relatórios sobre a execução orçamentária.

O SIAFI está programado para executar todas as fases das despesas públicas, sendo elas, o empenho, a liquidação e o pagamento, conforme descritos no capítulo de Limitações Orçamentárias, Despesas Públicas.

Para Eduardo Marcial Ferreira Jardim (2007, p. 86),

Uma vez cumprido o ciclo procedimental de criação de leis, o diploma orçamentário ganha vigência e eficácia, pelo que as entidades públicas assumem o dever jurídico de observar os ditames contidos na lei orçamentária. Instala-se o estágio da execução do orçamento, o qual compreende quatro etapas, a saber: empenho, liquidação, ordenação e pagamento.

Segundo Valmor Slomski (2003), através de classificação por fonte de recursos, natureza de despesas, unidade gestora responsável e plano interno, têm-se como saber detalhadamente a que se refere certa despesa, esse procedimento todo se faz necessário em virtude de termos inúmeros elementos contábeis, e um orçamento que engloba milhões, necessitando que controles para evitar desvios de verbas.

Assim o Poder Executivo estabelecerá o cronograma da execução orçamentária mensal de desembolso até trinta dias depois da publicação dos orçamentos, sendo os recursos vinculados à finalidade determinada utilizados somente para atender a tal vinculação mesmo que em exercício diverso do qual ocorrer o ingresso, em acordo com o artigo 8º da Lei n.º 101/2000.

A cada final de bimestre em conformidade com o artigo 9º da Lei n.º 101/2000, será verificado se a realização da receita comportará as metas de resultado primário ou nominal fixadas no Anexo de Metas Fiscais, caso negativo os Poderes e o Ministério Público promoverão nos trinta dias seguintes, limitação de empenho e movimentação financeira nos valores necessários.

Conforme critérios da lei de diretrizes orçamentárias, quando do restabelecimento das receitas orçadas, mesmo que parciais ocorrerá as dotações dos empenhos de forma proporcionais, não sendo permitida a restrição de empenho cujo as despesas sejam obrigações constitucionais e legais dos entes, incluindo das efetuadas para pagamento da dívida pública e as ressalvadas na lei de diretrizes orçamentárias.

Ainda referente ao artigo 9º da Lei n.º 101/2000, em se tratando dos Poderes Legislativo, Judiciário e Ministério Público, o Poder Executivo está autorizado a limitar os empenhos e valores financeiros, conforme estabelecido na lei de diretrizes orçamentárias, caso não seja cumprido o prazo, sendo que o Poder Executivo deve apresentar o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre em audiência pública ou equivalente até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro.

O Banco Central do Brasil em reunião conjunta com as comissões temáticas do Congresso Nacional, apresentará avaliação do cumprimento de objetivos e metas das políticas monetárias, creditícia e cambial, observando o impacto e o custo fiscal das operações e os resultados nos balanços.

O artigo 10 da Lei n.º101/2000, determina que a execução financeira deve obedecer à ordem cronológica dos precatórios, para isso deverá identificar os beneficiários de pagamentos de sentenças judiciais por meio de sistemas contábeis e administrativos.

4.3 Transparência e Fiscalização da Gestão Fiscal

A transparência na gestão fiscal será assegurada pela ampla divulgação, através do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias, da lei orçamentária anual, prestação de contas e pareceres prévios, do relatório resumido da execução orçamentária e do relatório de gestão fiscal, previsto no artigo 48 da Lei n.º 101/2000.

Em versões simplificadas e divulgadas também por meio eletrônico para acesso público, havendo também outra forma de transparência através do incentivo a participação popular em audiências públicas quando da elaboração dos projetos orçamentários.

O artigo 49 da Lei n.º 101/2000, estabelece que o Tesouro Nacional e as agências financeiras oficiais de fomento, bem como o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, farão demonstrativos específicos dos empréstimos e financiamentos concedidos com recursos públicos e avaliações do impacto fiscal de suas atividades, para serem incluídos na prestação de contas.

Após trinta dias de fechamento de cada bimestre será divulgado o relatório resumido da execução orçamentária contendo o balanço orçamentário, os demonstrativos da execução das receitas e despesas, em conformidade com o artigo 52 da Lei n.º 101/2000.

E segundo o artigo 53 da Lei n.º 101/2000, inclui no relatório resumido os resultados nominal e primário, sendo que o relatório do último bimestre deverá conter projeções atuariais dos regimes de previdência social e dos servidores públicos e a variação patrimonial, e conforme o caso justificativas de limitação de empenho e da não realização de receitas, adotando medidas para o combate à sonegação fiscal.

Já o relatório de gestão fiscal previsto nos artigos 54 e 55 da lei n.º 101/2000, deverá ser publicado no final de cada quadrimestre, constando comparativo dos montantes da despesa total com pessoal, dívidas consolidada mobiliária, garantias concedidas, operações de crédito e inscrição em restos a pagar das despesas liquidadas, empenhadas e não liquidadas e não inscritas por falta de disponibilidade de caixa.

O Tribunal de Contas deverá fazer parecer prévio da prestação de contas no prazo de sessenta dias do recebimento, se não houver outro prazo nas constituições estaduais ou nas leis orgânicas municipais, especificando o desempenho do arrecadado com o orçamento, evidenciando as medidas tomadas para o combate à sonegação, segundo os artigos 56 e 58 da lei n.º 101/2000.

Cabe ao Poder Legislativo, com auxílio dos Tribunais de Contas, Ministério Público e do controle interno de cada ente, conforme previsto no artigo 59 da Lei n.º 101/2000, fiscalizar se as metas orçadas na lei de diretrizes orçamentárias foram alcançadas, se as operações de crédito e restos a pagar estão dentro dos limites e condições, se as despesas totais com pessoal estão enquadradas, se as dívidas consolidada e monetária estão dentro dos limites fixados, e se os demais itens estão dentro dos limites estabelecidos pela lei.

Segundo Eduardo Marcial Ferreira Jardim (2007, p. 88),

O controle interno, assim como o externo, consiste na fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das pessoas constitucionais, bem como das entidades da Administração direta e indireta, observando-se que essa auditoria se realiza no interior de cada Poder.

Sendo que os poderes executivo, legislativo e judiciário devem manter sistema de controle interno, visando analisar o cumprimento dos objetivos do plano plurianual, da lei orçamentária anual, verificar a gestão orçamentária e fiscal, e dar suporte para o controle externo.

CONCLUSÃO

As alterações trazidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal na administração financeira e orçamentária dos entes federativos em função da limitação orçamentária têm como principais aspectos, a inclusão do Anexo de metas Fiscais e o Anexo de Riscos Fiscais na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

A necessidade de haver compensação de receitas para a renúncia das mesmas, a forma de como as despesas estão sendo controladas, através de limite para gastos com pessoal, ou mesmo de mecanismos para retorno dentro destes limites.

Temos também o Relatório Resumido de Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal, as penalidades por meio de bloqueio para contratações de operações de crédito, recebimento de garantias e transferências voluntárias e as sanções aos agentes públicos, desde pagamento de multas, a cassação de mandato ou prisão.

Assim é possível concluir que o orçamento público evolui com a atual Constituição Federal de 1988, e conseqüentemente com a Lei Complementar n.º101/2000, pois incluiu novos mecanismos para um maior controle orçamentário, procurando que nossos administradores foquem no cumprimento de metas estabelecidas, para que possamos ter uma sociedade com menos desigualdades.

A Lei de Responsabilidade Fiscal como instrumento legal para limitar os gastos públicos, é uma lei rigorosa, que tem como base o planejamento, a transparência, o controle e a responsabilidade.

Cabe ao controle interno e principalmente ao controle externo, realizar uma efetiva fiscalização para que haja o cumprimento da mesma.

É preciso haver interesse desses órgãos responsáveis pela verificação da legalidade, para que haja punição para aqueles que continuarem a agir em desacordo com as normas e princípios, não se pode mais tolerar um mau uso do dinheiro público, e muito menos um administrador irresponsável.

Contudo as mudanças efetuadas pela Lei, trouxeram um avanço significativo para a legislação financeira, de um simples plano de contas, o orçamento público passou a ser uma forma de gestão financeira e fiscal.

Uma forma de avaliação dos nossos gestores públicos, que devem sim prestar contas à sociedade, pois o mandato não pode ser sinônimo de privilégio, nem de impunidade, sendo preciso haver uma responsabilidade na administração pública.

Porém é necessário ressaltar que ainda existe pouca fiscalização por parte da população, apesar de a Lei de Responsabilidade Fiscal ter como fundamento a transparência, é preciso que a divulgação das contas públicas seja feita de maneira simples, para que qualquer cidadão possa consultar e entender os resultados, e desta forma efetuar uma fiscalização efetiva, contribuindo para garantir uma aplicação dos recursos públicos em função do interesse público.

REFERÊNCIAS

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 16ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Orçamentário**. 16ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

LIMA, Fernanda Telles de, CRAVEIRO, Silvia. **Tributação e política fiscal no nível municipal um estudo de caso: O programa de fortalecimento financeiro do município de Vitória da Conquista/BA**. São Paulo: FGVSP, 2003.

MARTINS, Ives Granda da Silva. **Os fundamentos constitucionais da lei de responsabilidade fiscal nº. 101/2000. Aspectos relevantes da lei de responsabilidade fiscal**. São Paulo: Dialética, 2001.

OLIVEIRA, Régis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**. 20ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 14º ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.