

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO**

Renata dos Santos Gonçalves Caglioni

**A CONTABILIDADE PÚBLICA E A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL NA
GESTÃO PÚBLICA**

**Veranópolis
2019**

Renata dos Santos Gonçalves Caglioni

**A CONTABILIDADE PÚBLICA E A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL NA
GESTÃO PÚBLICA**

Trabalho de conclusão de curso de Especialização apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Gestão Pública.

Orientador(a): Eduardo Bazzanella
Coorientador(a): Maurício Pozzebon

Veranópolis
2019

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

Reitor: Prof. Dr. Rui Vicente Oppermann

Vice-reitora: Profa. Dra. Jane Fraga Tutikian

ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO

Diretor: Prof. Dr. Takeyoshi Imasato

Vice-diretor: Prof. Dr. Denis Borenstein

COORDENAÇÃO DO CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA

Coordenador: Prof. Dr. Paulo Ricardo Zilio Abdala

Coordenador substituto: Prof. Dr. Rafael Kruter Flores

DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO (CIP)

Caglioni, Renata dos Santos Gonçalves A CONTABILIDADE PÚBLICA E A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL NA GESTÃO PÚBLICA/ Renata dos Santos Gonçalves Caglio. -- 2019.

31 f.

Orientador: Eduardo Bazzanella.

Coorientador: Maurício Pozzebon.

Trabalho de conclusão de curso (Especialização) -- Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Escola de Administração, Gestão Pública, Porto Alegre, BR-RS, 2019.

1. Contabilidade Pública. 2. Lei de Responsabilidade Fiscal. 3. Gestão Pública. I. Bazzanella, Eduardo, orient. II. Bazzanella, Eduardo, coorient. III. Título.

Escola de Administração da UFRGS

Rua Washington Luiz, 855, Bairro Centro Histórico

CEP: 90010-460 – Porto Alegre – RS

Telefone: 3308-3801

E-mail: eadadm@ufrgs.br

Renata dos Santos Gonçalves Caglioni

**A CONTABILIDADE PÚBLICA E A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL NA
GESTÃO PÚBLICA**

Trabalho de conclusão de curso de Especialização apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Gestão Pública.

Aprovada em _____ de _____ de 2019.

Banca Examinadora

Examinador(a): Nome e Sobrenome

Examinador(a): Nome e Sobrenome

Orientador(a): Nome e Sobrenome

Coorientador(a): Nome e Sobrenome

AGRADECIMENTOS

Agradeço a toda minha família, amigos, professores, marido, filhas e as pessoas que ajudaram na realização desse trabalho. Sou imensamente grata pela paciência e incentivo.

RESUMO

O objetivo da Contabilidade é fornecer aos usuários informações para a tomada de decisões. O presente trabalho foi abordado sob a perspectiva de colaborar para o aperfeiçoamento do setor público, pois a pesquisa demonstrou aspectos que possibilitaram melhorar o conteúdo e a forma das informações produzidas pela contabilidade e conseqüentemente na transparência dos recursos públicos. Este estudo versa sobre as alterações contábeis advindas da Lei de Responsabilidade Fiscal, no qual trouxe especial contribuição possibilitando melhor fiscalização e responsabilização dos gestores públicos e sobre as vantagens na qualidade das informações produzidas pela contabilidade. O objetivo geral deste trabalho foi identificar as vantagens na qualidade das informações que são produzidas pela contabilidade pública após a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal comparando com a Lei 4.320/64. Este trabalho foi realizado sob o método dedutivo e sob a forma de um estudo de natureza exploratória através da pesquisa bibliográfica. Como base teórica foi utilizado referencial bibliográfico de Contabilidade Pública e da Legislação que regulamentam as atividades públicas. Em relação ao objetivo o resultado obtido foi que a Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe para a atividade governamental diversas modificações, onde a maior contribuição foi na transparência dos gastos públicos e na responsabilidade da gestão fiscal.

.

Palavras - chave: contabilidade pública, lei de responsabilidade fiscal e gestão pública.

Public accounting and the fiscal responsibility law in public management

ABSTRACT

The goal of Accounting is to provide users with information for making decisions. The present work was approached from the perspective of collaborating for the improvement of the public sector, since the research demonstrated aspects that allowed to improve the content and form of the information produced by the accounting and consequently in the transparency of the public resources. This study deals with the accounting changes arising from the Fiscal Responsibility Law, in which it brought a special contribution enabling better supervision and accountability of public managers and the advantages in the quality of information produced by accounting. The general objective of this paper was to identify the advantages in the quality of the information that is produced by public accounting after the publication of the Fiscal Responsibility Law comparing with Law 4,320 / 64. This work was carried out under the deductive method and in the form of an exploratory study through bibliographic research. As a theoretical basis, a bibliographic reference was used for Public Accounting and Legislation that regulate public activities. Regarding the objective, the Fiscal Responsibility Law brought to the government activity several modifications, where the greatest contribution was in the transparency of public expenditures and in the responsibility of fiscal management.

Keywords: public accounting, fiscal responsibility law and public management.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

| | |
|-------|---|
| LDO | Lei de Diretrizes Orçamentárias |
| LOA | Lei Orçamentária Anual |
| LRF | Lei de Responsabilidade Fiscal |
| MCASP | Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público |
| PPA | Plano Plurianual |
| RGF | Relatório de Gestão Fiscal |
| RREO | Relatório Resumido da Execução Orçamentária |
| SOF | Secretaria do Orçamento Federal |
| STN | Secretaria do Tesouro Nacional |

SUMÁRIO

| | |
|--|-----------|
| 1 INTRODUÇÃO | 11 |
| 1.1 Problema de Pesquisa | 11 |
| 1.2 Objetivo Geral | 11 |
| 1.3 Objetivo Específico | 11 |
| 1.4 Justificativa | 12 |
| 2 REVISÃO DA LITERATURA | 14 |
| 2.1 Administração Pública | 14 |
| 2.2 Finanças e Orçamento Público | 14 |
| 2.2.1 Finanças Públicas | 17 |
| 2.2.2 Receita Pública | 18 |
| 2.2.3 Despesa Pública | 19 |
| 2.2.4 Orçamento Público..... | 19 |
| 2.2.4.1 Plano Plurianual | 20 |
| 2.2.4.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias | 21 |
| 2.2.4.3 Lei Orçamentária Anual | 22 |
| 2.2.5 Controle na Gestão Pública | 23 |
| 2.2.5.1 Relatório Resumido da Execução Orçamentária | 23 |
| 2.2.5.2 Relatório de Gestão Fiscal | 23 |
| 2.3 Contabilidade Aplicada ao Setor Público | 24 |
| 2.4 Lei 4.320/64 | 25 |
| 2.5 Lei de Responsabilidade Fiscal | 26 |
| 2.5.1 Breve Histórico | 26 |
| 2.5.2 Caracterização da Lei de Responsabilidade Fiscal | 27 |
| 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS | 29 |
| 4 A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E OS DADOS PRODUZIDOS PELA CONTABILIDADE PÚBLICA | 30 |
| 4.1 A Contabilidade Pública e o Impacto da LRF na Gestão Pública..... | 30 |
| 4.2 Contabilidade e a LRF..... | 31 |
| 4.3 Pontos da LRF e da Lei 4.320/64 relacionados à Contabilidade Pública | 35 |
| 5 CONCLUSÃO | 37 |
| REFERÊNCIAS | 39 |

1 INTRODUÇÃO

1.1 Problema de Pesquisa

Diante do fato de que a busca por informações relevantes, planejamento, transparência, domínio dos gastos públicos tem trazido o interesse e atenção do próprio governo, da sociedade, instituições da sociedade civil e privadas, dentre outros.

Por se tratar de um instrumento que permite proporcionar à Administração Pública mensuração e avaliação dos fatos que modificam a organização patrimonial da entidade, e por fornecer informações e controles que dão suporte à melhor condução nos negócios públicos, que a contabilidade se objetiva em abastecer de informações todos os processos de planejamento, orçamento, controle e procedimento de divulgação da gestão executada.

Dado o vasto número de usuários que faz uso das informações que são geradas e disponibilizadas pela contabilidade pública, que se implica uma integral preocupação da administração pública para que tais informações que são evidenciadas se definam por informações compreensíveis, que tragam aos usuários confiabilidade, relevância e comparabilidade.

Diante dessas referências o presente trabalho foi desenvolvido de forma a responder a seguinte indagação: A Lei de Responsabilidade Fiscal contribui para a melhora na qualidade de dados produzidos pela contabilidade pública?

1.2 Objetivo Geral

Identificar as vantagens na qualidade das informações que são produzidas pela contabilidade pública após a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal comparando com a Lei 4.320/64, no qual disciplina o conteúdo e a forma de evidenciação das informações sobre o patrimônio público e sobre a execução financeira e orçamentária governamental.

1.3 Objetivos Específicos

Especificamente, o que se procura é:

a) verificar se a Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe elementos que contribuem para a compreensibilidade, relevância, comparabilidade e confiabilidade das contas públicas;

b) comparar os pontos compatíveis e incompatíveis entre a Lei de Responsabilidade Fiscal e a Lei 4.320/64

1.4 Justificativa

A justificativa deste trabalho está na preocupação, evidentemente nos dias atuais, de que os cofres públicos tenham e destinação apropriada dos recursos em função das manutenções, melhorias, aquisições e até mesmo extinção dos serviços prestados a sociedade, conforme condições previstas na Constituição Federal.

Em um período de inconstâncias, as intenções dos políticos são questionadas, pois a sociedade, após inúmeros escândalos de propinas e fraudes, não confia na existência de princípios marais pertinentes ao cotidiano dos que nos representam dessa forma após o advento da LC nº 101/00, a Lei de Responsabilidade Fiscal, houve maior planejamento e controle da aplicação do erário, pois se utiliza de leis e planos para que os investimentos acompanhem as prioridades do governo, trazendo facilidade ao entendimento da contabilidade pública acerca dos registros realizados, podendo ser acompanhado pela população, devido ao princípio da transparência.

Assim, a Contabilidade Pública alcança, dessa forma, melhor amparo no gerenciamento dos registros, controle e demonstração dos orçamentos, demonstrando atos e fatos sobre o patrimônio público, dando contribuição para o desenvolvimento de dar mais transparência e conhecimento a população, tendo em vista que a sociedade tem em mãos um instrumento legal que oferece favorecimento as consideráveis transformações na forma de planejamento, execução e gestão dos recursos públicos, onde este deve ser voltado aos interesses públicos.

Desde que a Lei de Responsabilidade Fiscal foi decretada trazendo mecanismos para maior controle, fiscalização e transparência nos gastos públicos que os governantes tiveram que se adequar à nova realidade e então a

contabilidade passou a ter um papel ainda mais importante no controle dos gastos públicos, ela passa a garantir a qualidade da informação quanto aos critérios de fidedignidade, mensuração, apresentação, tempestividade e divulgação dos demonstrativos elaborados, sempre evidenciando os fatos ligados à administração orçamentária, financeira e patrimonial nos termos da Lei 4.320/64.

A viabilidade deste projeto está assegurada pela acessibilidade que os órgãos públicos disponibilizam a qualquer indivíduo que tiver interesse em compreender o seu funcionamento pelos documentos públicos e até relatos de servidores.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Administração Pública

O Estado possui poder de zelar e tomar decisões em nome da coletividade. O Estado é composto obrigatoriamente por três elementos essenciais: povo, território e governo (Matias 2011 p. 19). Através dos três poderes, Executivo, Legislativo e Judiciário, o Estado faz a execução de suas funções, priorizando sua principal função, que consiste na definição dos planos de governo visando o benefício do coletivo, neste sentido, o Estado se utiliza da Administração para fazer a execução de tal função.

Mello (2007) define a administração pública, como um conjunto de órgãos, criados e organizados de forma a cumprir com os objetivos governamentais.

Para Meirelles (2003), a administração pública brasileira é compreendida em duas instâncias, a administração direta e indireta.

A administração direta é regulamentada pelo direito público, e sua execução ocorre através dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário. Já a administração indireta é regulamentada pelo direito público e privado, podendo ser constituída nas formas de autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista ou fundações (MEIRELLES, 2003, p. 59).

Contudo, a composição da estrutura da administração pública, busca visar a execução das atividades do setor público de forma organizada, com a finalidade de atender as demandas da sociedade por produtos e serviços.

Matias (2008, p. 60), define a administração pública como um grupo de serviços e entidades responsáveis por realizar atividades administrativas relativas as decisões políticas e legislativas. Desta forma, a administração pública faz a gestão dos bens e serviços do interesse da coletividade.

O serviço público é uma atividade prestacional, onde se caracteriza pela presença direta ou indireta do Estado, no decorrer do exercício, atendendo ao princípio do interesse público. Nascimento (2006) conceitua o serviço público como as atividades que a Lei atribui ao Estado, sendo que tais tarefas poderão ser

executadas diretamente ou indiretamente, objetivando satisfazer as necessidades coletivas.

Meirelles (2006) argumenta que a administração pública é resumida ao bem comum, para isso a gestão pública deve ser orientada. Governar significa tomar decisões sobre alternativas de ação para sociedade. Estas alternativas estão baseadas em princípios, e o interesse público é expresso na coletividade, de acordo com um processo administrativo onde demandas são convertidas em normas, produtos e serviços (MATIAS, 2008 p. 59).

Em seu 37º artigo, a Constituição Federal de 1988 estabelece os princípios que norteiam as funções do Estado, são eles: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, os quais serão resumidamente abordados aqui.

Princípio da Legalidade: Citado no artigo 5º da CF, inciso II, significa que uma pessoa não será obrigada a fazer ou deixar de fazer algo, exceto se esta situação estiver prevista na lei. Não por força, mas sim pela lei.

“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Como princípio da administração pública, a legalidade significa que em toda sua atividade funcional, o administrador público está sujeito aos mandamentos da lei, e as exigências do bem coletivo, não podendo desviar-se ou afastar-se sob pena de prática de ato inválido acarretando em submissão à responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso. Portanto, a validade dos atos públicos depende de um respaldo em lei (MEIRELLES, 2006, p. 67).

Princípio da Impessoalidade: De forma impessoal, sem privilégios ou discriminação devem ser todos os atos do administrador público, prevalecendo em todos os momentos o interesse público.

Desta forma, o princípio significa, segundo Meirelles (1991), que os atos e provimentos administrativos são imputáveis não ao funcionário que os pratica, mas ao órgão ou entidade administrativa da Administração Pública, de sorte que ele é o autor institucional do ato. Ele é apenas o órgão que formalmente se manifesta a vontade estatal. Desta forma, as realizações governamentais não são do funcionário ou autoridade, mas da entidade pública em nome de quem as produzira.

Princípio da Moralidade: A moralidade na administração pública está ligada ao subjetivo conceito de critérios morais que, de certa forma, conferem valor jurídico à vontade do administrador. Tudo aquilo que contraria a moral na administração pública é inconstitucional.

Matias (2012 p. 25) observa que há dois tipos de controle da moralidade instituídos pela Constituição Federal: a Ação Popular e a Ação Civil Pública. Aos agentes que cometam atos lesivos, aplicam-se sanções como; suspensão dos direitos políticos, perda da função pública, indisponibilidade dos bens e obrigação de ressarcimento ao erário (art. 37, § 4º da CF).

Princípio da Publicidade: A publicidade assegura a transparências dos atos da administração pública, pois proporciona fiscalização pela sociedade.

Para tanto, nenhum ato da administração pública pode ser sigiloso, exceto aqueles relacionados a segurança do Estado ou da sociedade, ou então quando se tratar de informações resguardadas pelo direito a intimidade (art. 37, § 3º, inciso II da CF).

Este princípio atinge toda atuação estatal, tanto no sentido de divulgação oficial dos seus atos, como relacionado ao conhecimento da conduta interna de seus agentes. Portanto, a publicidade da abrangência a todos os atos, seja os concluídos, em formação, em andamento, os pareceres de órgãos técnicos e jurídicos, os contratos, os despachos intermediários e finais, as atas de julgamento de licitações e também as prestações de contas, de tal forma a se tornar um princípio de grande importância no contexto da administração pública, em especial se tratando de Lei de Responsabilidade Fiscal.

Princípio da Eficiência: Tal princípio propõe que as atividades do setor público sejam executadas de maneira eficiente, garantindo a perfeição e o rendimento funcional.

O princípio da eficiência possui a função de disciplinar a administração pública, a Constituição Federal de 1988 traz o seguinte disposto em seu art. 39, § 7º:

Lei da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios disciplinará a aplicação de recursos orçamentários provenientes da economia com despesas correntes em cada órgão, autarquia e fundação, para aplicação no desenvolvimento de programas de qualidade e produtividade, treinamento e desenvolvimento, modernização, reaparelhamento e racionalização do serviço público, inclusive sob a forma de adicional ou prêmio de produtividade.

Conforme Meirelles (1991), a eficiência é um dos deveres da Administração Pública, sendo o que se impõe a todo agente público de realizar as suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional, não se contentando em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros.

2.2 Finanças e Orçamento Público

2.2.1 Finanças Públicas

O objetivo deste item é analisar o conceito das finanças públicas, onde a receita e a despesa governamental são seus principais elementos e por serem recursos da sociedade, a Contabilidade Pública, tem o papel de gerar o maior número de informações para aqueles que financiam tais recursos.

As finanças públicas podem ser determinadas como o método de estudar as maneiras pelas quais o Estado alcança suas receitas e como serão aplicadas afim de satisfazer as necessidades da sociedade na forma de efetivação da despesa.

Segundo Baleeiro (2002, p. 8), finanças públicas é: “a disciplina que, pela investigação dos fatos, procura explicar os fenômenos ligados à obtenção e dispêndio do dinheiro necessário ao funcionamento dos serviços a cargo do Estado, ou de outras pessoas de direito público, assim como os efeitos outros resultantes dessa atividade governamental”.

A atividade financeira do Estado é a procura de formas para satisfação as necessidades públicas e compreende na obtenção e administração das receitas públicas (ingressos) e a efetiva realização da despesa pública (dispêndios), sendo que a origem dos ingressos pode se processar em consequência da prestação de serviços (vertente contratual) ou pela representação do poder do Estado (via compulsória).

2.2.2 Receita Pública

A receita pública pode ser considerada como qualquer ingresso efetivado aos cofres públicos, sendo considerada como receita orçamentária, pois possui caráter devolutivo.

Para atender as inúmeras necessidades da população, o governo necessita prestar serviços, o que exige gastos. A Receita pública, em outras palavras, é o recurso que o dinheiro dispõe para sustentar sua estrutura e proporcionar bens e serviços à sociedade, como escolas, saneamento, hospitais, iluminação entre outros.

Para Borges (apud Araújo, Inaldo e Arruda, Daniel 2006, p.92)), o sentido de receita se dá:

Receita pública engloba todo e qualquer recolhimento de recursos feito aos cofres públicos, realizado sob forma de numerário e de outros bens representativos de valores, que o governo tem o direito de arrecadar e, virtude da Constituição, de leis, contratos ou quaisquer outros títulos de que derivem direitos a favor do Estado. Também é considerado receita pública o recebimento decorrente de uma arrecadação com objetivo específico, cujo montante recolhido não lhe pertença, figurando o Estado apenas como mero depositário de valores de terceiros (cauções, depósitos, retenções, entre outros). Via de regra, qualquer recurso recebido pelo Estado é receita pública.

Segundo Aliomar Baleeiro (2002, p.126) Receita pública é a entrada que integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto como elemento novo e positivo.

Segundo a teoria contábil a definição de receita pública não converge com a definição para Administração pública, dado a finalidade e a forma de obtenção das mesmas.

Conforme a Lei 4.320/64, nota-se que a mesma regulamenta as receitas de disponibilidades de todos os entes da federação, classificando-os em dois grupos: os ingressos orçamentários e os ingressos extra-orçamentários.

Os orçamentários são aqueles que pertencem ao ente público, que são arrecadados exclusivamente para aplicar em programas ações públicas, tais ingressos são considerados como Receita pública. Os extra-orçamentários são aqueles que pertencem a terceiros e que são arrecadados pelo ente público

exclusivamente para cumprir as exigências pactuadas contratualmente para posterior devolução, tais ingressos são considerados recursos de terceiros.

2.2.3 Despesa Pública

Há muitos conceitos encontrados para despesa pública, porém de forma breve e introdutória às definições de maior complexidade, podemos descrever despesa pública como uma parte do orçamento segmentada ao custeio de determinado setor administrativo que irá executar uma atribuição governamental.

A Despesa Pública representa o dispêndio financeiro efetivado na obtenção de bens e serviços públicos, objetivando proporcionar a satisfação das necessidades da população e do Estado.

Conforme o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público da Secretaria do Tesouro Nacional, a despesa pública conceitualmente é classificada de duas formas: quanto ao destinatário dos recursos e quanto ao impacto na situação líquida patrimonial.

Quanto ao destinatário dos recursos, que são as entidades destinatárias do orçamento, tem-se a Despesa Orçamentária Pública, que são aquelas executadas pelas entidades públicas e que dependem da autorização legislativa para sua realização, por meio da LOA, Lei Orçamentária Anual ou na forma de Créditos Adicionais, pertencendo ao exercício financeiro da emissão do empenho.

Quanto ao impacto na situação líquida patrimonial existe duas subdivisões:

Despesa Orçamentária efetiva: É aquela cujo fato contábil é modificativo diminutivo, ou seja, no momento da sua realização ocasiona uma redução do patrimônio do ente.

Despesa Orçamentária Não-Efetiva: Aquela cujo fato contábil é permutativo, ou seja, no momento da sua realização não ocasionando redução no patrimônio do ente.

2.2.4 Orçamento Público

O orçamento é um instrumento que permite planejar a utilização dos recursos públicos, sendo este planejamento essencial para fornecer serviços públicos adequados, além de fornecer especificação dos gastos e dos investimentos que foram priorizados pelos poderes.

Nesse sentido, o Orçamento Público estima tanto a receita que o Governo pretende arrecadas, quanto fixa a despesa a serem efetuadas com tais recursos. Dessa forma, as receitas são estimadas, pois podem sofrer variações ano a ano, enquanto as despesas são fixadas para propor garantia de que o governo não gaste mais do que arrecada.

O Orçamento Público passou a ser orientado por um composto de normas para propor regulamentação ao seu processo decisório a partir da Constituição Federal de 1988. O principal propósito de tais mudanças foi a criação de um sistema de planejamento e coordenação por um longo período, aspirando a perspectiva estratégica da gestão.

Objetivando o planejamento e a distribuição dos recursos federais que foram criados três instrumentos institucionais: o Plano Plurianual – PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e a Lei Orçamentária Anual – LOA.

2.2.4.1 Plano Plurianual

O Plano Plurianual foi instituído pela Constituição Federal de 1988, em seu artigo 165, I, considerado um instrumento de planejamento estratégico das ações governamentais, ele é uma ferramenta de identificação das prioridades para o período de quatro anos e os investimentos de maior porte, no PPA são indicados os programas de governo que serão adotados, dando ênfase as políticas públicas, as diretrizes e ações desenvolvidas, contendo ainda os objetivos e as metas a serem almeçadas ao longo deste período. O Plano Plurianual é elaborado no primeiro ano do mandato, tendo sua execução, nos próximos quatro anos seguintes, ou seja, sua vigência vai até o final do primeiro ano do governo seguinte, desta forma, essa passagem de uma gestão para outra visa promover a continuidade administrativa, de forma que os novos gestores possam avaliar e até aproveitar partes do plano que está sendo encerrado.

Conforme Carneiro (2014, p. 82) o Plano Plurianual é a lei que estabelece de forma regionalizada as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras dela decorrentes, bem como as relativas aos programas de duração continuada. É o instrumento pelo qual o governo do Estado orienta o planejamento e a gestão da administração pública para os próximos quatro anos.

2.2.4.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias

Para Debus e Nascimento (2002) o Lei de Diretrizes Orçamentárias trata-se de um instrumento que se torna um elo entre o PPA e os orçamentos anuais, compatibilizando as diretrizes do plano à estimativa das disponibilidades financeiras para determinado exercício.

Tendo como uma das suas principais funções de estabelecer parâmetros necessários à alocação dos recursos no orçamento anual, de maneira a garantir, dentro das possibilidades, a realização das metas e objetivos descritos no PPA, é o papel da Lei de Diretrizes ajustar as ações governamentais, previstas no Plano Plurianual, às reais possibilidades e selecionar dentre os programas aqueles que terão prioridade na execução do orçamento subsequente.

Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, ganhou novas e significativas funções, conforme disposto no artigo 4º da referida lei, dentre elas o equilíbrio entre as receitas e despesas; critérios e forma de limitação empenho; normas relativas ao controle de custos e à avaliação de programas financiados com recursos do orçamento; demais condições e exigências para as transferências de recursos a entidades públicas privadas; metas fiscais e riscos fiscais, ambos em anexos próprios.

As metas fiscais devem estar atreladas a cinco básicas variáveis: receita, despesa, resultado nominal, resultado primário e dívida pública. Estas metas tem a finalidade de assegurar e garantir o equilíbrio fiscal na direção das finanças públicas. O anexo de riscos fiscais deve abranger as avaliações sobre possíveis contingências passivas ou outros riscos capazes de impactar as contas públicas, dispondo sobre as medidas a serem tomadas, caso se concretizem.

Giacomoni (2001) acredita que a LDO traz uma colaboração positiva em tornar o processo orçamentário mais transparente, e indiscutivelmente amplia a participação do poder legislativo na gestão das finanças públicas.

2.2.4.3 Lei Orçamentária Anual

A lei orçamentária estima receitas e fixa as despesas para um exercício financeiro. De um lado, permite fazer a avaliação dos recursos públicos e, de outro, quem serão os beneficiados com tais recursos.

A LOA será a peça responsável por anualmente programar, dentro do exercício financeiro o orçamento fiscal e seu objetivo principal é concretizar o que foi estabelecido através das metas do PPA, implementando e concretizando as metas e prioridades definidas na Lei de Diretrizes. Conforme o que dispõe o § 5º do artigo 165 da Constituição de 1988:

5º - A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Tais orçamentos são fundamentais à gestão pública, uma vez que apresenta como principal finalidade a manutenção do equilíbrio entre as receitas e as despesas públicas.

De acordo com Kohama (2000), o orçamento público é a previsão de receitas e a fixação das despesas para um determinado período de tempo, geralmente este prazo é de um ano, constitui – se, portanto uma peça fundamental na gestão pública.

2.2.5 Controle na Gestão Pública

2.2.5.1 Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO)

O Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) é composto por vários demonstrativos e é exigido pela Lei de Responsabilidade Fiscal em seu artigo 52. O RREO é de elaboração e publicação bimestral, sendo este até trinta dias após o findo do bimestre, tem por finalidade a evidenciação da situação fiscal do Ente, de forma especial da execução orçamentária da receita e da despesa, sob diversos aspectos, promovendo à sociedade, órgãos de controle interno e externo e aos usuários de informações públicas, compreender, acompanhar e analisar o comportamento das ações do governo que foram definidas na Lei de Diretrizes e na Lei do Orçamento.

Conforme Carneiro (2014, p.141) trata-se do instrumento que dá publicidade a gestão pública, visto que são demonstrativos com informações ao poder Executivo, Legislativo e a sociedade sobre o planejamento e a execução orçamentária.

2.2.5.2 Relatório de Gestão Fiscal (RGF)

O Relatório de Gestão Fiscal (RGF) foi criado pela LRF como um dos instrumentos de Transparência da Gestão Fiscal. Tal instrumento se objetiva em controlar, monitorar e publicar o cumprimento, por parte dos entes federados, os limites definidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, como despesa com pessoal, dívida consolidada liquidada, concessão de garantias e contratação de operações de crédito. Todos os limites são definidos em percentuais da Receita Corrente Líquida (RCL).

Conforme Debus e Nascimento (2002), O RGF ocupa posição central no que diz respeito ao acompanhamento das atividades financeiras dos Estados. Cada um dos poderes, além do Ministério Público, deve emitir o seu próprio RGF, abrangendo todas as variáveis imprescindíveis à consecução das metas fiscais e à consecução das metas fiscais e a observância dos limites fixados para as despesas e dívidas.

2.3 Contabilidade Aplicada ao Setor Público

Para se adequar ao novo cenário de maior controle dos públicos, exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, a Contabilidade Pública vem se adaptando a tais mudanças.

É por intermédio dos relatórios disponibilizados e divulgados pela contabilidade que a população consegue fiscalizar

Restrito as três esferas governamentais, municipal, estadual e federal e suas autarquias, a Contabilidade Pública obtém seu campo de aplicação.

A contabilidade pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil e tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno.

As tarefas da contabilidade pública serão organizadas de forma a permitir o acompanhamento de toda a execução orçamentária, financeira e patrimonial dos entes públicos. A aplicação dos recursos públicos deve ser feita em estrito acordo com orçamentos e planos de investimentos que são padronizados pela legislação, além de contar com rotinas e métodos também determinados por normas jurídicas, onde os próprios demonstrativos contábeis são regulados por legislação específica, tendo seus modelos e a sistemática de elaboração normatizada em todas as esferas da administração.

Neste sentido, a contabilidade pública se vincula diretamente ao direito, tanto que, a própria Constituição Federal instituiu um capítulo exclusivo para a organização das finanças públicas. Destaca Angélico (2009, p. 108):

[...] quando a disciplinas jurídicas, a contabilidade pública relaciona-se com direito constitucional, direito financeiro e direito fiscal ou tributário. As relações da contabilidade pública com disciplinas jurídicas alcançam ainda o direito municipal, comercial e direito administrativo.

Regulamentada pela Lei 4.320/64, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público é de extrema complexidade em sua estrutura, onde possui quatro sistemas básicos que fazem parte do seu componente que são eles: o Sistema Orçamentário, o Sistema Financeiro, Sistema Patrimonial e o Sistema de Compensação.

Percebe-se que o serviço público faz parte da organização do poder político da sociedade, e é organizado a fim de harmonizar sua atividade, de maneira que atinja o objetivo de promoção e satisfação à prosperidade pública, ou seja, o bem comum da todos.

2.4 Lei 4.320/64

Com o advento da Lei 4.320/64 que “estatuí normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”, houve uma nova roupagem para a Contabilidade Pública no Brasil.

Conforme Cristóvão (apud Pellini 2009, p.11)

EM 17 de março de 1964, a Edição da Lei Federal nº 4.320, em vigor até hoje, representou um marco nos termos de finanças públicas, tendo estatuído normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Quanto ao orçamento, inovou em vários aspectos, porém os mais relevantes são os que dizem respeito às previsões plurianuais e ao orçamento-programa.

A lei demonstrou a importância no controle do orçamento, dando atenção prioritária a esta parte, e ainda estabeleceu que as demonstrações tivessem como base a contabilidade. As informações foram definidas na lei em orçamentária, financeira, patrimonial e compensação.

Quanto às demonstrações, novamente se observa o aspecto extremamente voltado para o orçamento, sendo tais: Balanço Orçamentário, neste demonstrativo há uma comparação entre o orçamento aprovado e o executado; Balanço Financeiro, neste demonstrativo se verifica os ingressos e dispêndios, destacando os fatos orçamentários do restante; Demonstração das Variações Patrimoniais: neste demonstrativo se apresenta ao resultado patrimonial do exercício, salientando o resultado orçamentário dos outros; Balanço Patrimonial, este demonstrativo apresenta a posição estática dos ativos e passivos, salientando a parte financeira da não financeira (denominada permanente), visando nesta separação evidenciar o Superávit Financeiro, que serve de fonte de recursos para o orçamento do exercício seguinte. O Balanço Patrimonial também considera que a parte financeira é de livre

de execução, diferenciando-se da parte permanente, que só pode ser executada por autorização orçamentária.

2.5 Lei de Responsabilidade Fiscal

Concebida a partir de um diagnóstico fiscal de déficits imoderados e reiterados em todos os níveis governamentais, assim como elevada dívida e gastos com pessoal, a Lei de Responsabilidade Fiscal regulamenta e estabelece regras e limites visando maior eficiência no emprego dos recursos públicos, assim como maior responsabilidade na gestão fiscal.

Muito embora não seja uma ferramenta de prévio controle, nem tampouco criada como meio de combater as fraudes na administração pública, a LRF é, sem sombra de dúvidas, o mais eficaz instrumento de acompanhamento da gestão financeira, do ponto de vista do combate ao desequilíbrio fiscal.

2.5.1 Breve Histórico

A Lei de Responsabilidade Fiscal permite a fiscalização da sociedade sobre os atos. Ribeiro (2004, p.115), ao compor comentários sobre a importância da Lei de Responsabilidade Fiscal, assim profere:

Com o intuito de definir os limites dos gastos dos estados e municípios conforme a quantidade de tributos arrecadados por tais entes federativos que a Lei de Responsabilidade foi criada. Tal lei busca uma condição de equilíbrio orçamentário, financeiro e fiscal e foi advinda na tentativa de inibir prática de alguns governantes de contrair grandes dívidas ao final de seus mandatos para que tais valores fossem pagos pelos próximos governantes eleitos. A LRF incentivou, portanto, mais transparência nos gastos públicos, o que é de suma importância no combate à corrupção.

Se tratando de gestão fiscal responsável, a LRF – LC 101/00 - expressamente dispõe em seu art. 1º, que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente.

Para Platt Neto (2009, p.34), estes princípios – planejamento e transparência –, “representam um momento histórico, de reforma do Estado e de um sentimento (e cobrança) popular democrático”.

Nesta conjuntura que se verifica a importância dada ao tema de transparência fiscal, onde visou consagrar, no texto legal, os princípios da divulgação e acesso amplos a informações confiáveis, abrangentes e atualizadas, consequências do princípio da publicidade.

2.5.2 Caracterização da Lei de Responsabilidade Fiscal

A lei 4.320/64 que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, ou seja, que disciplina administração pública no Brasil, trazer a seguinte descrição em seu artigo 83.

“A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados. ”

Com o intuito de cumprir o que está disposto na legislação, o controle pleno dos bens públicos é essencial e para tanto se faz necessário se utilizar de instrumentos que deem suporte na gestão econômica e financeira dos recursos públicos. Nesta linha, em 04 de maio de 2000, passa a vigorar a Lei Complementar 101, intitulada Lei de Responsabilidade Fiscal, com o objetivo de estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade e o equilíbrio fiscal.

Para Souza (2009, p. 26) a LRF pode ser entendida como um contrato firmado pelo governo, com o objetivo de implantar o equilíbrio fiscal. Portanto, para que se alcance a efetividade das regras definidas pela LRF, é essencial a utilização dos incentivos no ambiente institucional no qual as regras estão introduzidas.

Conforme Nascimento (2006, p. 06), a LRF inseriu alguns princípios e normas, utilizados para regulamentação de finanças públicas em outros países como: O Fiscal Responsibility Act de 1994 da Nova Zelândia, no que se refere a implantação de limites para os gastos públicos; O tratado de Maastricht da Comunidade Europeia, o qual estabelece o cumprimento de metas e a harmonia entre o PIB e o total da dívida; O Fundo Monetário Internacional FMI, responsável por ações que visam normatizar a gestão pública em diversos países priorizando a transparência das contas públicas e; Os princípios relativos ao Budget Enforcement Act e Accountability utilizados nos Estados Unidos, para fins da administração financeira orçamentária.

A LRF também faz cumprimento ao disposto no artigo 169 da Constituição Federal, que regulamenta o estabelecimento de limites para despesas com gastos de pessoal através de Lei Complementar.

Tal Lei enfatiza o planejamento e a transparência na gestão, visando na sua aplicação o equilíbrio das contas públicas.

Segundo Culau e Fortis (2006), a transparência é entendida como a produção e divulgação sistemática das informações. Para o autor essa transparência na gestão cumpre o papel de aproximar o estado da sociedade, sendo que as ações governamentais são constantemente submetidas à avaliação da sociedade.

O princípio da transparência exige a divulgação sistemática de relatórios, bem com a realização de audiências públicas regulares, na busca por fortalecimento da participação popular na administração dos bens públicos.

Para Sena e Rogers (2007, p. 36), a Lei de Responsabilidade Fiscal traz novas atribuições a contabilidade pública, objetivando o controle orçamentário e financeiro, imputando – lhe um caráter mais gerencial.

Com a LRF, ficou mais claro e evidente que as informações contábeis são úteis tanto para a Administração Pública quanto para a sociedade, agora mais inteirada das ações governamentais.

A implementação da LRF, representou um enorme avanço nas finanças públicas brasileiras. Com seu advento, foi possível firmar um compromisso com a gestão fiscal responsável e transparente.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste trabalho foi empregado o método dedutivo, que, de acordo com Gil (1999, p.27) “[...] é o método que parte do geral e, a seguir, desce ao particular”. O tipo de pesquisa foi de natureza exploratória, pois teve como foco aprofundar o conhecimento no tema proposto a fim de torná-lo claro.

Para trazer contextualização ao presente estudo, foi utilizada uma pesquisa bibliográfica e documental, que, conforme Gil (1999, p.44) a pesquisa bibliográfica é aquela “[...] desenvolvida com base em material já elaborado, constituída principalmente de livros e artigos científicos”. A pesquisa documental, que ainda segundo GIL (1999, p.44) “[...] É muito parecida com a bibliográfica. A diferença está na natureza das fontes, pois esta forma vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa. Além de analisar os documentos de “primeira mão” (documentos de arquivos, igrejas, sindicatos, instituições etc.), existem também aqueles que já foram processados, mas podem receber outras interpretações, como relatórios de empresas, tabelas etc”. Foram usados ainda, consultas a teses, dissertações, artigos de revistas especializadas e internet, para proporcionar a compreensão do tema proposto.

O presente trabalho apresenta pontos do método comparativo, ou seja, aquele que proporciona a comparação entre diversas premissas ou fatos e se chega a uma conclusão plausível.

4 A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E OS DADOS PRODUZIDOS PELA CONTABILIDADE PÚBLICA

4.1 A Contabilidade Pública e o Impacto da LRF na Gestão Pública

A contabilidade Pública se define como ramo da contabilidade que faz o registro, controle, demonstração e execução dos orçamentos dos atos e fatos da Fazenda Pública, patrimônio Público e suas variações.

Para Pereira (2010) este é o principal instrumento de controle e fiscalização que o governo tem em mãos sobre todos os seus órgãos. Este tem por obrigação na preparação de orçamentos que são aprovados em âmbito oficial, onde a contabilidade pública deve registrar estas transações atuando como os instrumentos para o acompanhamento destes mesmos registros dos orçamentos.

Como desafio, o setor tem público deve verificar com responsabilidade ética, vários conjuntos de princípios e elementos que podemos considerar como uma estrutura base de governança. Neste princípio, Marques (2005, p.14), destaca: [...] os fatores essenciais que contribuem para uma governança corporativa sólida, são os seguintes: estrutura administrativa; ambiente administrativo; administração de risco; conformidade e complacência; monitoramento e relato da avaliação de desempenho; responsabilidade de prestar contas; conformidade versus desempenho.

Afim de dar proporcionar o equilíbrio das finanças públicas e regulamentar a nossa Constituição Federal, surgiu a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), de acordo com a Lei complementar n. 101, de 04 de maio de 2000, onde ela estabeleceu algumas normas gerais sobre as finanças públicas que foram impostas aos três níveis do governo, tanto para o Federal, Estadual e Municipal.

A LRF, dentre suas normas impostas, também exigiu a transparência dos governos em todas as suas etapas, no planejamento, no orçamento e na execução dos gastos, a Lei criou os relatórios básicos sendo eles emitidos bimestral, quadrimestral, semestralmente e anual, conforme peculiaridade do ente federativo. Com a exigência de seus relatórios, a Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu art. 54, estabeleceu que no final de cada período, conforme peculiaridade do ente, fosse emitido um relatório de gestão fiscal (RGF), pelos administradores titulares dos órgãos e poderes que são relacionados no seu art. 20, sendo publicado com no

máximo 30 dias ao final de cada encerramento do período determinado pela lei, e deve ser visto ao público e por meio eletrônico.

A Lei de Responsabilidade Fiscal também obriga dentro deste modelo Federativo que é parte importante aos olhos da população, que é a divulgação mensal na internet da lista daqueles que não obedeceram os limites que foram estabelecidos pelo Senado em caso de dívidas nos cofres públicos.

O propósito da LRF é elevar a transparência na gestão do gasto público, permitindo que os mecanismos de mercado e o processo político sirvam como instrumento de controle e punição dos governantes que não agirem de maneira correta. Ao mesmo tempo, espera-se que os bons administradores sejam premiados com o reconhecimento da população e do mercado, inclusive com maior acesso a crédito, (PEREIRA, 2010, p. 236).

Neste sentido, observa-se o quanto a contabilidade pública é primordial e de extrema importância para que se obtenha o controle e a organização das demonstrações das contas públicas, sendo que, pela transparência que se torna fundamental nas finanças públicas, onde demonstra os atos de gestores e administrados de forma bem clara.

E através da contabilidade pública que se torna função social, onde se pode demonstrar a toda a sociedade de como e onde os recursos públicos estão sendo utilizados e quais suas prioridades.

Em suma, se conclui que é de relevante o entendimento da estrutura governamental como forma do controle de qualquer administração, pois com tais informações, o contador público terá grande apoio em mãos que poderá servir de suporte e auxílio que seja necessário para evitar as fraudes e os desvios do dinheiro público, através das normas impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal para o controle financeiro num modo geral e também para o crescimento do País.

4.2 A Contabilidade e a LRF

Tendo reflexos diretos na Contabilidade Pública, que diversos artigos da Lei de Responsabilidade Fiscal introduzem alterações nas finanças públicas. Para o atingimento do objetivo que a LRF propõe que se manifesta a necessidade de

adaptação, criação ou alteração de procedimento indispensáveis para trazer a transparência na gestão fiscal.

É por meio da edição de Normativos pelo órgão Central do Sistema de Contabilidade Federal – a STN - Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda que são realizadas as alterações contábeis referentes aos atos e fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Portanto, para objetivar o presente trabalho que será demonstrado alguns aspectos contábeis abordados na Lei de Responsabilidade Fiscal que contribuíram para a compreensibilidade, relevância, comparabilidade e confiabilidade das contas públicas.

A contabilidade pública sofreu algumas mudanças na necessidade de atender o que determina o artigo 51 da Lei de Responsabilidade Fiscal, o qual estabelece que o Poder Executivo da União promoverá a consolidação nacional das contas dos entes públicos, e sua divulgação, inclusive por meios eletrônicos de acesso público.

Portanto, para objetivar o presente trabalho que será demonstrado os aspectos contábeis abordados na Lei de Responsabilidade Fiscal que contribuíram para a compreensibilidade, relevância, comparabilidade e confiabilidade das contas públicas.

Com vistas à elaboração do Balanço do Setor Público Nacional, através da consolidação das contas públicas de todos os entes federativos, e a fim de uniformizar os procedimentos de execução orçamentária, a STN e a Secretaria do Orçamento Federal – SOF estabeleceram a classificação orçamentária das receitas e das despesas públicas a serem usadas por todos os entes, dando possibilidade ao desdobramento da receita segundo as peculiaridades de cada estado ou município, ou seja, com tais procedimentos trouxe uma harmonia na classificação da Receita e Despesa Pública.

Quanto à despesa pública, conforme sua natureza deve ser classificada pelos entes públicos em: categoria econômica, grupo da natureza da despesa, modalidade de aplicação e elemento da despesa, e da mesma forma como a receita pública, possui a possibilidade de desdobramento do elemento da despesa, para dar suporte as particulares de estados e municípios com a finalidade de que fossem atendidas as necessidades de escrituração contábil e controle do orçamento.

Atendendo a necessidade de produzir mecanismos que garantissem, de forma homogênea, a apropriação contábil de subitens da despesa pública para

todos os entes federativos, de forma a assegurar a consolidação das contas públicas, a Secretaria do Tesouro Nacional editou a Portaria nº 448/02, onde divulga o detalhamento das naturezas de despesas: 339030 Material de Consumo, 339039 Outros Serviços de Terceiros Pessoa Física; 339039 Outros Serviços de Terceiros Pessoa Jurídica e 449052 Equipamentos e Material Permanente.

O desdobramento de tais naturezas deve ser usado pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, com o propósito de não somente assegurar a consolidação das contas públicas, mas de propor auxílio, em nível de execução, o processo de apropriação contábil das despesas com aquisição de materiais de consumo e permanente e aquisição de equipamentos e com a contratação de serviços de terceiros de pessoa física e jurídica.

Considerando o artigo 50, § 2º da LRF, onde demonstra que a edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, os procedimentos da Receita Pública estão no MCAP – Manual de Procedimentos Contábeis e este deve ser observado pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. O Manual traz regras e procedimentos necessários à classificação, destinação e registro da Receita Pública e são apresentadas as codificações para a classificação da natureza da receita, as formas de contabiliza-la, sua destinação e a dedução da receita dos entes públicos.

4.3 Pontos da LRF e da Lei 4.320/64 relacionados à Contabilidade Pública que se convergem e se conflitam

Apontadas como os principais normativos que regem a Contabilidade Pública no Brasil, a Lei nº 4.320/64 e Lei de Responsabilidade Fiscal LC nº 101/2000, possuem escassos artigos que possibilite comparação entre elas.

A ausência de tópicos convergentes e divergentes entre os dois normativos se segue por todo o texto legal. O Título IX da Lei nº 4.320/64, que versa sobre a Contabilidade, a título de exemplo, demonstra somente dois artigos no qual os assuntos nele abordados também são registrados na Lei de Responsabilidade Fiscal. Nesse sentido, embora os dois normativos abordem alguns temas relacionados e aspectos contábeis, na maioria das vezes característico e pontual, pouco se averigua sobreposição de preceitos e regimentos voltados para a contabilidade pública entre a Lei nº 4.320/64 e a LRF.

Procurando apontar os pontos de conflito e convergência entre os normativos que a seguir se apresenta os mais relevantes aspectos de que tratam a Contabilidade Pública.

Abrangência das Leis: os dois normativos se convergem, todavia, a abrangência da LRF é maior em decorrência de abordar as empresas estatais dependentes. (LC 101/00 – Art 1º, § 2º. Lei nº 4.320/64 – Art 1º.).

Periodicidade Orçamentária: Os dois normativos se convergem ao determinarem o período de um ano para o orçamento público exigindo que a contabilidade mantenha a escrituração das informações de forma a dar evidência ao orlamenteo anual. (LC 101/00 – Art. 5º. Lei nº 4.320/64 – Art. 2º.).

Proibição de consignar créditos e dotações: As duas leis estabelecem vedações legislador em demonstrar que na Lei Orçamentária Anual fosse especificando onde o gestor pretende aplicar os recursos e sua escrituração seja pelos valores globais e nas especificações, nos detalhamentos necessários, dessa forma os dispositivos contribuem para a transparência dos gastos públicos. (LC 101/00 – Art. 5º, § 4º. Lei 4.320/64 – Art. 5º.)

Previsão da Receita: As Leis se convergem, pois abordam a necessidade de acompanhamento da arrecadação trienalmente e também quanto as demonstrativos contábeis, visto que é por intermédio dos mesmos que se elaboram as previsões da receita. (LC 101/00 – Art. 12. Lei nº 4.320/64 – Arts. 22, inciso III, alínea “a”; 29 e 30.).

Prestação de Contas: Os normativos se convergem, pois determinam a competência dos Tribunais de Contas quanto a emissão do parecer prévio sobre as contas do Poder Executivo no qual envolvem informações essencialmente contábeis, carecendo a mesma ser registrada de maneira a atender os quesitos dispostos nos dispositivos. (LC101/00 – Arts. 56 e 57. Lei nº 4.320/64 . Art. 82 §1º.)

Definição de dívida pública fundada: A leis se convergem quando definem o prazo superior a doze meses como parâmetro para a definição da dívida pública fundada ou consolidada, não impactando na contabilidade, pois a mesma já é estruturada a registrar as informações no curto e no longo prazo. No entanto, a Lei de Responsabilidade Fiscal determinou regras relevantes para a administração da dívida pública, dentre elas as de que as operações de crédito, cujas receitas tenham constato do orçamento também irão compor a dívida fundada, mesmo que o prazo seja inferior a 12 meses. (LC 101/00 - Art. 29, I. Lei nº 4.320/64 – Art. 98.).

Obrigações do Setor Público: Os normativos se convergem pois a LRF estabelece um maior detalhamento para a escrituração das obrigações do setor público e Lei 4.320/64 se preocupa que o registro dos restos a pagar por credor permaneça evidenciado, no qual não traz impacto para a contabilidade, pois mantém os registros estruturados de forma individualizada dos credores. (LC 101/00 – Art. 50. Lei nº 4.320/64 Art. 92.).

Demonstração das Variações Patrimoniais: As Leis se convergem uma vez que a LRF estabelece a necessidade de evidenciar na Demonstração das Variações Patrimoniais a origem e a destinação dos recursos oriundos da alienação de ativos no qual tem perfeito atendimento na Lei nº 4.320/64 quando esta determina a obrigatoriedade de evidenciação na mencionada demonstração das alterações do patrimônio. (LC 101/00 – Art. 50. Lei nº 4.320/64 – Art. 104.).

Sistema de Custos e Gestão orçamentária, financeira e patrimonial: Os normativos são congruentes, pois ambos evidenciam a necessidade de acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, como também da necessidade de sistema de custos na Administração pública, sendo a Lei de Responsabilidade Fiscal mais vasta neste quesito que não deu restrição apenas nos serviços industriais como aconteceu na Lei nº 4.320/64. (LC 101/00 – Art. 50 § 3º. Lei nº 4.320/64 – Art. 85.).

Consolidação das Contas Públicas: As leis convergem ao determinarem a necessidade de consolidação das contas públicas, sendo que a Lei de Responsabilidade Fiscal preenche as falhas deixadas na Lei nº 4.320/64, singularmente no que se refere ao prazo estabelecido para a concretização dessa consolidação e na determinação da obrigatoriedade da divulgação desses dados. (LC 101/00 – Art. 51. Lei nº 4.320/64 – Art. 111.).

Ainda no tocante da Consolidação das contas públicas, as Leis são concordantes ao demonstrarem a obrigatoriedade do cumprimento dos prazos estabelecidos na legislação para o envio das informações essenciais à elaboração dos demonstrativos consolidados das contas públicas com penalidade do ente não receber as transferências voluntárias. (LC 101/00 – Art. 51, § 2º. Lei nº 4.320/64 – Art 112.)

Prazos definidos para a consolidação das contas públicas: as Leis divergem quanto aos prazos definidos para a apresentação das informações necessárias à consolidação das contas públicas. A legislação mais antiga definia que tais

informações deveriam ser encaminhadas até o dia trinta de junho, no entanto a Lei de Responsabilidade Fiscal define que os municípios a data limite passou a ser até o dia trinta de abril, e os Estados passou a ser até o dia trinta e um de maio.

Partindo dos pontos destacados, percebe-se que não há muitas questões contábeis tratadas na Lei de Responsabilidade Fiscal, até mesmo pelo universo e finalidade que tange a Lei. Porém os aspectos salientados demonstraram que na comparação das leis, verificaram-se mais pontos que se convergem do que se conflitam, onde se destaca que os aspectos conflitantes foram necessários em função da necessidade de se adaptar as legislações e as exigências da população, além de reparar algumas impropriedades advindas da legislação anterior, oferecendo maior transparência e controle dos recursos públicos.

5 CONCLUSÃO

Analisando com maior abrangência, a Lei de Responsabilidade Fiscal introduz conceitos de uma gestão mais responsável, buscando a eficácia e a transparência. Contudo, a excelência na gestão pública necessita de alguns pontos além do equilíbrio fiscal, como por exemplo, a destinação correta dos recursos, atendendo com qualidade as demandas trazidas pela sociedade. A LRF trouxe para a atividade governamental diversas modificações, tornando-se indispensável instrumento legal de estabelecimento de regras voltas para as finanças públicas, onde sua maior contribuição se direciona para a transparência nos gastos públicos e para a responsabilidade na gestão fiscal.

Com o presente trabalho, pode-se verificar que a Lei de Responsabilidade Fiscal impactou a Contabilidade Pública quanto às questões que abrangem a consolidação das contas públicas e às exigências dos relatórios de Gestão, entretanto tais aspectos não modificam e sequer alteram as estruturas conceituais da contabilidade, acontecendo tão somente a implementação de novos procedimentos e técnicas contábeis, da mesma maneira na realização de algumas adaptações nos procedimentos já existentes para as informações desenvolvidas e evidenciadas pela contabilidade pública pudessem oferecer suporte aos gestores públicos na identificação de ferramentas e meios indispensáveis ao cumprimento das normas definidas na supracitada lei.

No tocante de contribuição da LRF nas contas públicas, um dos pontos positivos foi à atenção destinada ao planejamento e ao orçamento, pois estes são fundamentais para a eficiência na administração.

Quanto aos instrumentos de evidenciação, o Relatório de Gestão Fiscal, que procurou estabelecer limite aos gastos públicos, tendo a Receita Corrente Líquida, o Anexo de Metas e de Riscos Fiscais como parâmetro. O Relatório Resumido da Execução Orçamentária, que já era desenvolvido, teve sua finalidade aumentada de maneira a conceder maior evidenciação e transparência dos gastos públicos.

Outro ponto abordado no presente estudo foi a comparação entre os principais normativos que regem a Contabilidade Pública, de um lado o principal instrumento que rege Contabilidade Pública, a Lei 4.320/64 e do outro lado a Lei de Responsabilidade Fiscal, caracterizada pelo foco na responsabilidade da gestão fiscal. Da pesquisa realizada verificou-se que as leis são congruentes quanto ao

alcance das legislações, à periodicidade do orçamento, a previsão da receita, as vedações impostas pela lei, às prestações de contas, as obrigações do setor público, a consolidação das contas e os prazos para consolidação e divulgação das contas públicas. Neste ponto, foi detectado apenas um ponto conflitante entre os normativos relacionado aos prazos para consolidação das contas públicas.

As leis apresentam pontos falhos, portanto é evidente a contribuição das mesmas para a realização da gestão dos recursos públicos nos itens planejamento, controle e detalhamento das ações do governo.

Em suma, o trabalho se direcionou na realização da pesquisa alcançando os objetivos propostos com a identificação dos pontos em que Lei de Responsabilidade Fiscal contribuiu de forma significativa a evidenciação das contas públicas.

REFERÊNCIAS

- ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 16 ed., rev. e atual. Por Djalma de Campos. Rio de Janeiro. Forense, 2002.
- BORGES. Fernando Roxo. **Receita Pública Federal e sua adequação as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público e aos International Public Sector Accounting Standards**. 2010. Porto Alegre Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/25722>. Acesso em: 07 jun. 2019.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 24/06/2018
- BRASIL, Lei 4.320, de 17 de março de 1964, **Dispõe sobre as Normas Gerais de Direito Financeiro**.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000. Acesso em: 24/06/2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp101.htm
- BRASIL. Portaria Conjunta STN/SOF nº 06, de 18 de dezembro de 2018 Portaria Conjunta STN/SPREV nº 07, de 18 de dezembro de 2018 Portaria STN nº 877, de 18 de dezembro de 2018. **Manual Aplicado a Contabilidade Pública. Disponível em:**
<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/695350/CPU_MCASP+8%C2%AA%20ed+-+publica%C3%A7%C3%A3o_com+capa_2vs/4b3db821-e4f9-43f8-8064-04f5d778c9f6> Acesso em: 15 jun. 2019.
- BRASIL. PORTARIA Nº 448, DE 13 DE SETEMBRO DE 2002. MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL Divulga o detalhamento das naturezas de despesas 339030, 339036, 339039 e 449052. Disponível em: <file:///C:/Users/User/Downloads/Portaria%20No%20448%202002%20-%20Natureza%20de%20Despesa.pdf>. Acesso em: 26 jun. 2019.
- CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 5ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.
- CRISTÓVÃO, DA R. LEONARDO. A Elaboração do Orçamento na Esfera Federal. 2010. Porto Alegre. Disponível em: <<https://lume.ufrgs.br/handle/10183/27226>>. Acesso em: 07 de jun. 2019.
- CULAU, Ariosto Antunes; FORTIS, Martin Francisco de Almeida. **Transparência e controle social na administração pública brasileira: avaliação das principais inovações introduzidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal**. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 11, 2006, Ciudad de Guatemala. Anais. Ciudad de Guatemala: CLAD, 2006. 16 f.

DEBUS, Ilvo; NASCIMENTO, Ronaldo Edson. **Entendendo a lei de Responsabilidade Fiscal.** Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/0/EntendendoLRF.pdf>>. Acesso em: 02 jan. 2019.

GIACOMINI, James. **Orçamento público.** São Paulo: Atlas, 2001.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

KOHAMA, Hélio. **Balanços Públicos Teoria e Prática.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

Lei nº 4.320, de 17 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.

Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Tesouro Nacional. 7. Ed. Brasília: STN, 2017. Acesso em 22/06/2018. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/563508/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Republica%C3%A7%C3%A3o+2017+06+02.pdf/3f79f96f-113e-40cf-bbf3-541b033b92f6>

MARQUES, Maria da Conceição da Costa. **Prestação de Contas no Setor Público.** São Paulo: Dislivro, 2005.

MATIAS, José Pereira. **Curso de Administração Estratégica.** São Paulo: Atlas, 2011.

MATIAS, José Pereira. **Curso de administração pública: foco nas instituições e ações governamentais.** São Paulo: Atlas, 2008.

MATIAS, José Pereira. **Gestão Estratégica na Administração Pública.** São Paulo: Atlas, 2012.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro.** 16. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro.** 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro.** São Paulo: Malheiros, 2003.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo.** 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. **Gestão Pública.** São Paulo: Saraiva, 2006.

PEREIRA, Matias. **Manual de gestão pública contemporânea.** São Paulo: Atlas, 2010.

PLATT NETO, Orion Augusto. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2.ed. Revista e Atualizada. Florianópolis. Departamento de Ciências Contábeis/UFSC, 2009.

PLATT NETO, Orion Augusto et al. Publicidade e Transparência das Contas Públicas: Obrigatoriedade e abrangência desses Princípios na Administração Pública Brasileira. **Revista Contabilidade Vista e Revista**, v. 18, n. 1, p. 75-94, jan./ mar. 2007.

RIBEIRO, Antônio Silva Magalhães. **Corrupção e controle na administração pública brasileira**. São Paulo: Atlas, 2004.

ROGERS, Pablo, SENA, Ludiany Barbosa. **Análise agregada dos municípios mineiros de grande porte quanto à adequação à Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)**. Revista Contemporânea de Contabilidade, ano 04, v.1, n°8, Jul./Dez., 2007, p. 99-119.

SOUZA, Auzira Carvalho. **A relevância da transparência na gestão pública municipal**. Revista Campus. Paripiranga. V.2, nº 5, p. 6-20. Dez 2009.

TORRES, Marcelo Douglas de Figueiredo. Estado, **Democracia e Administração Pública no Brasil**. Rio de Janeiro: FGV, 2004.