



UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ
PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL



ADILSON NUNES DE AVELAR

**A IMPORTÂNCIA DOS RELATÓRIOS DE GESTÃO FISCAL COMO
INSTRUMENTOS DE CONTROLE GERENCIAL NA ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA**

MONOGRAFIA DE ESPECIALIZAÇÃO

CURITIBA

2013

ADILSON NUNES DE AVELAR



**A IMPORTÂNCIA DOS RELATÓRIOS DE GESTÃO FISCAL COMO
INSTRUMENTOS DE CONTROLE GERENCIAL NA ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA**

EDUCAÇÃO À DISTÂNCIA

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista na Pós Graduação em Gestão Pública Municipal, Modalidade de Ensino a Distância, da Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR – Campus Curitiba.

Orientador: Prof. Higor Vinicius dos Reis Leite

CURITIBA

2013



TERMO DE APROVAÇÃO

Titulo da Monografia

Por

Adilson Nunes de Avelar

Esta monografia foi apresentada às 18 horas do dia 27 de Fevereiro de 2013, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Gestão Pública Municipal, Modalidade de Ensino a Distância, da Universidade Tecnológica Federal do Paraná, *Campus* Curitiba. O candidato foi argüido pela Banca Examinadora composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o trabalho

Prof^a. M.Sc Fulana da Fonseca
UTFPR – *Campus* Curitiba
(orientadora)

Prof Dr. Ciclano da Cicla
UTFPR – *Campus* Curitiba

Prof M.Sc. Beltano da Silva
UTFPR – *Campus* Curitiba

O resultado do meu esforço eu dedico aos meus queridos filhos Amanda Oliveira Avelar e Pedro Victor Oliveira Avelar, que me motivaram a chegar aonde cheguei, tendo a compreensão durante esses anos em que dedicamos a maioria do tempo de lazer familiar aos objetivos do curso ora findo. A minha adorada esposa, que me apoiou e acreditou sempre incentivando com muitas palavras de estímulo para que alcançasse mais uma vitória em minha vida.

AGRADECIMENTOS

A meu Deus, pela força, coragem, dedicação e a disponibilidade que me fez alcançar mais uma vitória em minha vida e em quem tenho me apoiado em todos os momentos difíceis, nos quais sempre esteve presente, suprimindo as minhas deficiências e orientando minhas decisões.

A toda minha família os quais têm me incentivado com perseverança para a realização do meu sonho e em especial a minha esposa Cleide Oliveira Lima e Avelar, por todo estímulo e apoio com que tem me presenteado no decorrer desse curso.

Aos professores que contribuíram para a realização do meu sonho, guardando na memória seus ensinamentos e o respeito, por todo incentivo, estímulo e apoio dispensados a mim no decorrer desse curso.

E, ainda, a todos os meus amigos e colegas que contribuíram direta ou indiretamente pela paciência e experiência compartilhadas ao longo do curso. Deixo de citar nomes para não cometer injustiças. Porém, a todos o meu muito OBRIGADO!

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Demonstrativo de Apuração da Receita Corrente Líquida.....	32
Quadro 2 – Demonstrativo de Apuração das Despesas de Pessoal – Executivo.....	35
Quadro 3 – Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida.....	38
Quadro 4 – Demonstrativo de Restos a Pagar.....	41
Quadro 5 – Demonstrativo do Resultado Primário.....	43
Quadro 6 – Demonstrativo do Resultado Nominal.....	46
Quadro 7 – Demonstrativo da Receita e Despesa com Ensino.....	49
Quadro 8 – Demonstrativo da Receita e Despesa com Saúde.....	50

RESUMO

ADILSON, Nunes de Avelar. **A Importância dos Relatórios de Gestão Fiscal como Instrumento de Controle Gerencial na Administração Pública**. 2013. 102 folhas. Monografia (Especialização em Gestão Pública Municipal). Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, PR.

O presente estudo consiste em analisar se os relatórios de gestão fiscal utilizados pelos entes públicos podem ser entendidos como sendo relatórios gerenciais, pois ficou evidenciado que existe uma relação mais estreita entre as informações gerenciais extraídas desses relatórios e a necessidade das mesmas para a busca da eficiência da Administração Pública Municipal. Foi investigado sobre a organização da administração pública municipal e seus instrumentos legais de planejamento governamental, onde se discorreram sobre orçamento público, receita e despesa pública, os restos a pagar e a contabilidade pública e suas características. Entendendo que a administração pública necessita manter-se sempre atenta devido as constantes atualizações das legislações que norteiam essas organizações para aplicação e gerenciamento de seus recursos, é que o presente estudo foi desenvolvido. As conclusões se apoiam em dados quantitativos colhidos através de da análise documental do município Iporanga, Estado de São Paulo, cujos dados foram fornecidos pelo setor de contabilidade do referido município, relativo ao exercício de 2.011, sendo constatado que a administração pública possui condições de utilizar a contabilidade gerencial para dar subsídio a suas ações como ferramenta para a tomada de decisão. Como resultado desse estudo, ficou evidenciado o papel da contabilidade como importante instrumento de suporte ao planejamento e controle de gestão operacional na administração pública.

Palavras-chave: contabilidade gerencial, planejamento governamental, contabilidade pública.

RESUMEN

ADILSON, Nunes de Avelar. **La importancia de la gestión de los informes fiscales como herramienta de control de gestión en la Administración Pública.** 2013. 102 hojas. Monografía (Especialización en Gestión Pública Municipal). Universidad Tecnológica Federal del Paraná, Curitiba, PR.

El presente estudio consiste en analizar si los informes de la gestión fiscal empleados por los entes públicos pueden ser comprendidos como siendo informes gerenciales, pues se quedó evidente la existencia de una relación directa entre las informaciones gerenciales extraídas de esos informes y la necesidad de las mismas para la busca de la eficiencia de la Administración Pública Municipal. Fue investigado sobre la organización de la administración pública municipal y sus instrumentos legales de planeamiento gubernamental, donde se discutió sobre el presupuesto público; ingreso y egreso público, los restos a pagar y la contabilidad pública y sus características. Entendiendo que la administración pública necesita mantenerse siempre atenta debido a las constantes actualizaciones y legislaciones que norman esas organizaciones para aplicaciones de sus recursos, es que el presente estudio fue desarrollado. Las condiciones se basan en datos cuantitativos obtenidos a través de los análisis documentales del municipio de Iporanga, Provincia de São Paulo, cuyos datos fueron proporcionados por el sector de contabilidad de lo mismo municipio, relativo al ejercicio del año de 2011, así constatado que en la administración pública hay condiciones de utilizar la contabilidad gerencial para dar subsidios para sus acciones como herramienta para la toma de decisiones. Como resultado de ese estudio, quedó evidenciado el papel de la contabilidad como importante instrumento de soporte al planeamiento y control de la gestión operacional en la administración pública.

Palabras clave: contabilidad de gestión, contabilidad pública, planificación de gobierno.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	1
1.1 ASPECTOS METODOLÓGICOS.....	4
1.1.1 CARACTERIZAÇÃO DO ESTUDO.....	4
1.1.2 TIPO E MÉTODOS DE PESQUISA.....	5
2 REFERENCIAL TEÓRICO	6
2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL.....	6
2.1.1 A PRIMEIRA TEORIA SOBRE A ORIGEM DA CONTABILIDADE GERENCIAL.....	7
2.1.2 CONTABILIDADE GERENCIAL E CONTABILIDADE FINANCEIRA	9
2.1.3 CONCEITO DE CONTABILIDADE GERENCIAL	10
2.2 OBJETIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL.....	12
2.3 ABRANGÊNCIA DA CONTABILIDADE GERENCIAL.....	13
2.4 CONTABILIDADE PÚBLICA	15
2.4.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL E SUA ORGANIZAÇÃO	16
2.4.2 A CONTABILIDADE PÚBLICA COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE.....	17
2.4.3 Os BALANÇOS NAS ENTIDADES PÚBLICAS	19
2.4.3.1 BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	21
2.4.3.2 BALANÇO FINANCEIRO	21
2.4.3.3 BALANÇO PATRIMONIAL	21
2.4.4 SISTEMA DE COMPENSAÇÃO	21
2.5 A CONTABILIDADE GERENCIAL VOLTADA À GESTÃO PÚBLICA	22
3 ANÁLISE DOS RELATÓRIOS DE GESTÃO FISCAL.....	29
3.1 DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA	32
3.2 DEMONSTRATIVO DE GASTOS COM PESSOAL	34
3.3 DEMONSTRATIVO DA DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA.....	37
3.4 DEMONSTRATIVO DOS RESTOS A PAGAR.....	40
3.5 DEMONSTRATIVO DO RESULTADO PRIMÁRIO	42
3.6 DEMONSTRATIVO DO RESULTADO NOMINAL	44
3.7 DEMONSTRATIVO DE RECEITAS E DESPESAS COM O ENSINO	46
3.8 DEMONSTRATIVO DE RECEITAS E DESPESAS COM A SAÚDE	49
3.9 INFORMAÇÕES GERENCIAIS E OS RELATÓRIOS DE GESTÃO FISCAL.....	51
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	52
5 ANEXO.....	55
5.1 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	55
REFERÊNCIAS.....	92

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade Gerencial tem sido na atualidade amplamente difundida e tema para a elaboração de inúmeros livros e artigos. Diversos autores têm estudado suas particularidades nos mais diversos segmentos, principalmente nos meios empresariais, resultando em afirmações passíveis de aprimoramento e, dependendo do ponto de vista analisado, até de questionamentos.

Dos vários autores pesquisados e citados nesse trabalho, raros são aqueles que relacionam os entes públicos como agentes passíveis de uso da Contabilidade Gerencial.

No período anterior a Lei de Responsabilidade Fiscal e até mesmo no seu início, em 2.001, havia dúvidas no tocante ao uso da contabilidade gerencial pelos entes públicos. A legislação exigiu a demonstração de vários relatórios, porém suas informações eram poucas compreendidas e aproveitadas pelo gestor público.

Pelo resultado apurado nos municípios do Vale do Ribeira pode-se concluir que um pequeno percentual se utiliza de informações gerenciais para a tomada de decisões, porém há que se ressaltar que os respondentes não classificaram os relatórios de gestão fiscal como sendo relatórios gerenciais.

Contraopondo aos respondentes, e pelo desenvolvimento do trabalho, ficará evidenciado que os relatórios de gestão fiscal, possuem um objetivo muito mais amplo do que apenas cumprir com dispositivos legais.

Nos últimos tempos houve um aumento da produção de bens e conseqüentemente um aumento na geração e circulação de grandes somas de recursos financeiros. Uma parte desses recursos acaba sendo canalizados para as instituições públicas, quais sejam: Governo Federal, Estadual e Municipal, denominados de “entes públicos”, responsáveis pela prestação de diversos serviços à sociedade e isso como contraprestação pelos recursos recebidos.

Uma preocupação da sociedade em relação aos gestores públicos é saber como eles irão gerenciar de forma eficiente esses recursos. A busca contínua pela redução de custos, bem como a melhoria da gestão, sem a redução da qualidade nos serviços prestados à coletividade devem ser a tônica sempre presente. Nesse ínterim, há que se ressaltar a necessidade de informações tempestivas e pertinentes que venham a facilitar esse processo de gestão.

Nesse aspecto, as instituições privadas contam com o auxílio da Contabilidade Gerencial, cujo objetivo é fornecer informações úteis para o processo de tomada de decisão, fazendo com que o processo de gestão seja mais eficiente, conforme entende Anthony (1979 apud RICARDINO, 2005).

Portanto, é extremamente relevante que os gestores públicos não só conheçam, mas também utilizem esse importante ferramental nesse intrincado processo de tomada de decisões.

As práticas da Contabilidade Gerencial aplicadas às empresas privadas nem sempre são aplicáveis, em sua maioria, aos entes públicos. As instituições dos poderes executivo, legislativo e judiciário, possuem uma realidade diversa da realidade privada, já que a gestão pública é regida basicamente por leis e, dentre elas destacam-se a Constituição Federal (CF), a Lei Federal nº 4320/64 e a Lei Complementar nº101/2000, mais conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

A Contabilidade possui vários ramos e, entre eles, destaca-se a Contabilidade Pública, que é responsável pelos registros contábeis dos entes públicos, pela emissão de diversos relatórios, demonstrativos e balanços, todos com características específicas, tendo como uma de suas finalidades o atendimento à legislação.

A Contabilidade Pública é uma fonte rica e variada de dados que deve ser transformada em informações, para subsidiar significativamente seus usuários na tomada de decisões. Dos vários relatórios emitidos pela Contabilidade Pública, muitas informações valiosas são extraídas para a análise e mensuração das ações, porém não de forma suficiente para que o gestor público tenha uma visão acurada de todos os aspectos envolvidos nesse processo. Inúmeras outras informações importantes e, que os balanços e anexos da Contabilidade Pública não fornecem, são vitais para o processo de tomada de decisão nos entes públicos, isso em seus diversos níveis.

Nesse processo de gestão pública, existem decisões que são balizadas por determinações legais. Tais determinações acabam fomentando o fornecimento de informações específicas que a Contabilidade Pública não consegue subsidiar de maneira direta. Nesse caso, ela acaba perdendo suas características inerentes, passando a ser meramente um meio de emitir relatórios exigidos por normas legais e com pouca utilidade no processo de tomada de decisão.

Entretanto, muitas informações úteis são extraídas dos Relatórios de Gestão Fiscal, que apesar de exigidos pela Lei Complementar nº 101/2000 (LRF), não obedeciam a um padrão fixo. Atualmente a Secretaria do Tesouro Nacional normatizou esses relatórios que passaram a ser elaborados a partir dos dados fornecidos pela Contabilidade Pública.

Tomando como base o levantamento realizado nas prefeituras do Vale do Ribeira, Estado de São Paulo, ficou evidenciado que todas elaboram os demonstrativos exigidos por lei, porém com uso restrito, se direcionado a área gerencial.

Entretanto fica o questionamento em até que ponto essas informações, se utilizadas, subsidiam o processo de tomada de decisão dos gestores públicos ou, simplesmente, são mais uma gama de informações não utilizáveis e inúteis? Se subsidiam, mesmo que superficialmente no processo de gestão, então os relatórios devem ser considerados gerenciais? E se forem considerados relatórios gerenciais então devem ser entendidos como instrumentos da Contabilidade Gerencial voltados à gestão pública?

Diante dessa problemática, a questão que norteia este estudo pode ser expressa na seguinte pergunta: os relatórios de gestão fiscal, oriundos da LRF, são entendidos como instrumentos da Contabilidade Gerencial voltados à gestão pública?

Dessa forma, o objetivo principal deste trabalho consiste em averiguar se os relatórios de gestão fiscal, oriundos da LRF, devem ser entendidos como instrumentos da Contabilidade Gerencial voltados à gestão pública.

Para que isso seja possível são estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- ✓ identificar as principais informações que deverão ser extraídas dos relatórios de gestão fiscal;
- ✓ evidenciar como tais informações devem ser utilizadas pela gestão pública no processo de tomada de decisão;
- ✓ caracterizar os relatórios de gestão fiscal como instrumentos de Contabilidade Gerencial, mais especificamente de Contabilidade Gerencial Pública.

Justifica-se o presente estudo pela necessidade que as instituições públicas têm de instrumentos que auxiliem seus gestores no processo de tomada de decisão e, principalmente, pela falta de literatura que aborde os aspectos gerenciais da

Contabilidade Pública, principalmente no que se refere ao aspecto gerencial dos relatórios exigidos por lei, conforme destacado por Peixe (2002, p. 28), quando afirma que:

[...]a modernização das entidades públicas carece de uma nova filosofia e forma para administrar recursos, normalmente, escassos para os quais a sociedade contribui, visando atender a uma maior transparência e contemplar a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Para a realização do presente trabalho, buscou-se informações bibliográficas que tratam sobre a Contabilidade Gerencial e sobre a Contabilidade Pública. Também foi desenvolvida uma pesquisa nos municípios do Vale do Ribeira, a fim de obter informações sobre a utilização, ou não, da contabilidade gerencial, quais profissionais a utilizam e demais informações sobre o tema, limitando-se ao Poder Executivo Municipal (prefeituras).

Nas seções subseqüentes serão abordados os aspectos metodológicos que norteiam este estudo, a revisão da literatura que trata sobre a Contabilidade Gerencial e seu campo de abrangência, a Contabilidade Pública, a Contabilidade Gerencial voltada à gestão pública, a Lei de Responsabilidade Fiscal e os relatórios de gestão fiscal e por últimos são tecidas as considerações finais.

1.1 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Neste item são apresentados a caracterização do estudo, o tipo e os métodos de pesquisa utilizados neste estudo.

1.1.1 Caracterização do Estudo

Segundo Collis e Hussey (2005, p. 23), os tipos de pesquisa são classificados de acordo com:

- 1) O objetivo da pesquisa: os motivos pelos quais você a está realizando;
- 2) o processo da pesquisa: a maneira pela qual você coletará e analisará seus dados;
- 3) a lógica da pesquisa: se você está se movendo do geral para o específico ou vice-versa;
- 4) o resultado da pesquisa: se você está tentando resolver um determinado problema ou fazendo uma contribuição geral para o conhecimento.

Conforme a classificação de Collis e Hussey (2005), quanto ao objetivo, trata-se de pesquisa exploratória; quanto ao processo, é qualitativa; quanto à lógica, é indutiva; quanto ao resultado da pesquisa, é aplicada.

Pelo objetivo, trata-se de uma pesquisa exploratória, porque é realizada sobre um problema ou questão de pesquisa quando há poucos ou nenhum estudo anterior em que possamos buscar informações sobre a questão ou o problema.

O processo da pesquisa é qualitativo porque e envolve examinar e refletir as percepções para obter um entendimento de atividades sociais e humanas.

A lógica da pesquisa é indutiva, porque “é um estudo no qual a teoria se forma a partir da observação da realidade empírica; portanto, inferências gerais são induzidas a partir de casos particulares, que é o contrário do método dedutivo”. (COLLINS; HUSSEY, 2005, p. 27).

Quanto aos resultados da pesquisa é aplicada, porque “é aquela que foi projetada para aplicar suas descobertas a um problema específico existente”. (COLLINS; HUSSEY, 2005, p. 27).

1.1.2 Tipo e Métodos de Pesquisa

Quanto ao tipo, a pesquisa pode ser classificada como bibliográfica. “A pesquisa bibliográfica procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental.” (CERVO; BERVIAN, 1996, p. 48). Ainda os mesmos autores destacam que “Constitui parte da pesquisa descritiva ou experimental, quando é feita com o intuito de recolher informações e conhecimentos prévios acerca de um problema para o qual se procura resposta acerca de uma hipótese que se quer experimentar.”

Quanto ao método de pesquisa, trata-se de um estudo de caso. Segundo Collis e Hussey (2005, p. 72) “Um estudo de caso é um exame extensivo de um único exemplo de um fenômeno de interesse e é também um exemplo de uma metodologia fenomenológica”. Ainda segundo Collis e Hussey (2005, p. 73) “costuma-se descrever estudos de caso como pesquisa exploratória, usada em áreas nas quais há poucas teorias ou um conjunto deficiente de conhecimento.”

Ainda segundo o método de pesquisa, Scapens (apud COLLINS; HUSSEY, p. 73) classifica o estudo de caso como ilustrativo, “nos quais a pesquisa tenta ilustrar práticas novas e possivelmente inovadoras adotadas por determinadas empresas.”

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Aqui, aborda-se o que a literatura trata sobre Contabilidade Gerencial e seu campo de abrangência, dando um enfoque geral sobre a Contabilidade Pública e contabilidade Pública com fins Gerenciais, à Lei de Responsabilidade Fiscal e aos relatórios de gestão fiscal.

2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL

A Contabilidade surgiu devido à necessidade do controle e também da prestação de informações aos sócios, proprietários, acionistas e administradores sobre a composição e valor do patrimônio da entidade, sua evolução, bem como o controle de sua mutação. O controle da mutação patrimonial, até a Revolução Industrial, era feito pela chamada Contabilidade Geral ou Financeira que, em função das características econômico-financeiras da época, atendia às necessidades dos seus diversos usuários de maneira relativamente satisfatória.

As informações fornecidas pela Contabilidade Geral já não eram suficientes para atender às necessidades tão diversas surgidas com a nova realidade empresarial. A partir da Revolução Industrial e com a evolução econômica e social houve um distanciamento do proprietário da entidade e da sua administração.

Em função desse distanciamento, coube à Contabilidade atender aos novos usuários, provenientes dessa evolução, com maior grau de especialidade e sofisticação. Sendo assim, a Contabilidade Geral, que até então apenas informava aos gestores sobre a composição do patrimônio e propiciava informações com vistas à decisão, passa por um processo de especialização, dando origem à Contabilidade de Custos e à Contabilidade Financeira (ANTHONY, 1979).

A Contabilidade de Custos preocupou-se em produzir informações precisas sobre o processo de produção, de forma a controlar tudo que a ele se reportava. No entanto, diante do amadurecimento das grandes companhias, aliada ao desenvolvimento tecnológico, surge uma nova necessidade, a de que a Contabilidade fosse uma ferramenta de gestão.

Schmidt (2000, p. 112) comenta que:

O crescimento dos negócios em tamanho, em complexidade e em diversidade geográfica ocorrido no século XIX levou os administradores a aperfeiçoarem seus sistemas contábeis, para possibilitar o fornecimento de informações necessárias para as várias

decisões gerenciais, incluindo desempenho, avaliação e controle de uma organização.

Diante disso, surge a Contabilidade Gerencial, que pode ser entendida, em sua amplitude, como a junção de várias especialidades, utilizando-se de informações da Contabilidade Financeira ou Geral, da Contabilidade de Custos, do Orçamento Empresarial e da Estatística, além de outros conhecimentos, oriundos de outras áreas do conhecimento, que são adicionados, conforme a necessidade. Toda essa gama de informações compõe o que se convencionou chamar de Sistema de Informação Gerencial. Adicionalmente, Padoveze (1997, p. 36) afirma que esse sistema deve ser “dotado de características tais que preencham a todas as necessidades de informações dos administradores para o gerenciamento de sua entidade”.

Com a evolução da Contabilidade Gerencial houve um grande número de conceitos que tentam explicar em poucas palavras seu significado e abrangência. Porém, essa variedade gera certo desconforto ao se analisar estudos onde os conceitos de Contabilidade Gerencial são diferentes entre si.

Diante disso, entende-se como sendo necessário e primordial, inicialmente, identificar os conceitos dados à Contabilidade Gerencial, conforme a bibliografia disponível, e tentar fundir todos em um único conceito que traduza o que vem a ser a Contabilidade Gerencial, no atual estágio evolutivo da Ciência Contábil.

2.1.1 A Primeira Teoria Sobre a Origem da Contabilidade Gerencial

Antes de qualquer tentativa de conceituação, é importante conhecer um breve histórico da Contabilidade Gerencial, para uma melhor noção de como conceituá-la. Desse modo, segundo Edwards (1994 apud RICARDINO, 2005, p. 1), “management accounting é um termo desenvolvido posteriormente à Segunda Guerra Mundial para descrever o fornecimento, para fins gerenciais, de informações estatísticas para propósitos de planejamento, decisão e controle”.

A partir de 1951, o uso da expressão ‘contabilidade gerencial’ passou a ser cada vez mais frequente, revelando a preocupação, principalmente dos acadêmicos americanos, em rotular, conceituar, identificar seus mecanismos e dar forma a essa atividade que era muito mais antiga do que supunham (RICARDINO, 2005, p. 3). Haynes, Warren e Massie (1961 apud RICARDINO, 2005, p. 4) localizam as origens

da Contabilidade Gerencial diferente dos demais autores e expõem conceitos novos que viriam a ser consolidados posteriormente:

[...] de certo modo a contabilidade sempre foi 'gerencial' porque visou auxiliar os gestores a interpretar as situações com as quais conviviam. Desde que a contabilidade surgiu durante o Renascimento Italiano, ela pode ser considerada uma das mais antigas correntes que compõem o moderno pensamento gerencial.

[...] Não obstante, a sociedade contemporânea, durante mais de meio século, parece ter dado maior atenção à contabilidade financeira, com seus balanços e demonstrações de resultados, cuja missão é informar com exatidão e conservadorismo eventos já ocorridos, do que à contabilidade gerencial, cujo objetivo é reunir informações para propiciar controles e tomar decisões relativas a eventos futuros.

Percebe-se nos comentários desses autores, que o termo Contabilidade Gerencial é novo, porém as práticas de gestão ou práticas gerenciais já não são tão recentes: “um crescente número de contadores vem sentindo a necessidade de uma especial atenção da contabilidade para fins gerenciais e a expressão ‘contabilidade gerencial’ tem se tornado comum recentemente” (RICARDINO, 2005, p.3).

A Contabilidade Gerencial, embora exista há muito tempo, é relativamente recente como ramo de estudo e, assim, muitos autores continuaram a buscar uma melhor definição ou conceito que supram a sua abrangência, importância e relevância no estudo da Ciência Contábil. Por conseguinte, Goetz (1949 apud RICARDINO, 2005, p.8), comenta que “gerenciamento e, conseqüentemente, contabilidade gerencial se preocupam com a eficiência de um empreendimento industrial individual”

Para Anthony (1979 apud RICARDINO, 2005, p.8), “a contabilidade gerencial preocupa-se com a informação contábil que é utilizada para gerenciamento”. Ricardino (2005) esclarece: que os termos contabilidade financeira e contabilidade gerencial não possuem uma descrição precisa das atividades que abrangem. Diz ainda que, toda a contabilidade é financeira, à medida que todos os sistemas contábeis se expressam em termos monetários e, gerenciamento é a responsabilidade pela essência do conteúdo dos relatórios da contabilidade financeira.

Diante dessa breve exposição sobre a origem da Contabilidade Gerencial, é possível perceber que as práticas dessa ciência não são recentes, entretanto, a

separação da Contabilidade Gerencial da Contabilidade Financeira em dois ramos distintos remonta o final do século XIX.

2.1.2 Contabilidade Gerencial e Contabilidade Financeira

Para um melhor entendimento da Contabilidade Gerencial, é preciso, inicialmente, diferenciar a Contabilidade Gerencial da Contabilidade Financeira. Nas afirmações anteriores, verifica-se que alguns autores afirmam que o termo Contabilidade Gerencial é relativamente novo, mas em essência, as práticas de contabilidade gerencial são bem mais antigas do que aparentam. Nessa assertiva, a conclusão mais plausível é a de que a diferença entre as duas contabilidades é apenas semântica.

Padoveze e Benedicto (1998, p.29-30) são adeptos à abordagem semântica e afirmam que:

Primeiro não há distinção entre Contabilidade e Contabilidade Gerencial, pois, em sua essência, a Contabilidade é Gerenciamento e é Sistema de Informação. Segundo, o nome de Contabilidade Gerencial é para a disciplina que apresenta todos os aspectos da Contabilidade dentro de um Sistema de Informação Contábil que, funcionalmente dentro da organização, é exercida em algumas empresas pelo nome de Controladoria.

Por outro lado, para Atkinson et al. (2000, p 37):

Tradicionalmente, a informação gerencial contábil tem sido financeira, isto é, tem sido denominada em moedas tais como dólares ou francos. Entretanto, recentemente, a informação gerencial contábil foi ampliando-se para incluir informações operacionais ou físicas (não financeiras), tais como qualidade e tempo de processamento, tanto quanto informações mais subjetivas como mensurar o nível de satisfação dos clientes, capacitação dos funcionários e desempenho do novo produto.

Atkinson et al. (2000) apresentam as diferenças quanto aos usuários para os quais são destinadas as informações geradas pelo Sistema de Informação Contábil. A Contabilidade Financeira é realizada com a elaboração e a comunicação de informações econômicas de uma empresa dirigidas a uma clientela externa: acionistas, credores, entidades reguladoras e autoridades governamentais tributárias. Em contraste, a contabilidade gerencial deve fornecer informações

econômicas para a clientela interna: operadores/funcionários, gerentes intermediários e executivos seniores.

Jiambalvo (2002, p. 3-4) resume as características que diferenciam a Contabilidade Gerencial da Contabilidade Financeira, acompanhando o que foi destacado pelos diversos autores:

- 1- A contabilidade gerencial é direcionada para usuários internos da informação contábil, e não a usuários externos;
- 2- A contabilidade gerencial pode se desviar dos princípios fundamentais de contabilidade;
- 3- A contabilidade gerencial pode apresentar informações mais detalhadas;
- 4- A contabilidade gerencial pode apresentar mais informações não monetárias;
- 5- A contabilidade gerencial coloca maior ênfase no futuro.

A contabilidade gerencial mede e relata informações financeiras e não financeiras que ajudam os administradores a tomarem decisões, para alcançar os objetivos de uma organização. Os administradores usam essas informações para escolher, comunicar e implementar a estratégia. Utilizam-nas, também, para coordenar o projeto do produto, a produção e as decisões de comercialização. Isso significa que a contabilidade gerencial se baseia em relatórios internos (HORNGREN, DATAR, FOSTER, 2004, p.2).

Constata-se então, que a contabilidade gerencial refere-se à informação contábil desenvolvida para gestores dentro de uma organização, auxiliando atingir os objetivos organizacionais. É o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras, usadas pela administração para planejar, avaliar e controlar, dentro de uma empresa, bem como assegurar o uso apropriado e responsável de seus recursos.

2.1.3 Conceito de Contabilidade Gerencial

E termos de conceituação do que é a Contabilidade Gerencial, são apreciadas algumas definições de diversos autores que a estudam e procuram o correto entendimento, tanto acadêmico como de utilização pelas organizações. Cumpre ressaltar que não existe uma unanimidade conceitual, porém, cada um subsidia suas afirmações com argumentos plausíveis.

Anthony (1979, p. 17), considerado um dos pioneiros na arte de lecionar Contabilidade Gerencial, afirma de forma resumida, que esta “preocupa-se com a informação contábil útil à decisão”.

Percebe-se claramente que o autor entende que sua utilidade reside exatamente no auxílio proporcionado pela Contabilidade Gerencial como subsidiária do processo decisório.

Na visão de Francia *et. al.* (1992, p. 4):

Contabilidade Gerencial é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras utilizadas pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro de uma organização e para assegurar e contabilizar o uso apropriado de recursos.

Do exposto, percebe-se uma definição extensa, mas que, em seu bojo, contempla características contábeis e administrativas, além de aspectos relacionados ao atendimento do usuário da informação gerada pelo Sistema de Informação Gerencial.

O entendimento de Atkinson *et al.* (2000, p. 36) é que a Contabilidade Gerencial é:

o processo de produzir informação operacional e financeira para funcionários e administradores”. Afirmam ainda que “O processo deve ser direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar decisões operacionais e de investimentos.

Pizzolato (2000, p. 194) afirma que:

[...] a Contabilidade Gerencial está voltada para a informação contábil que pode ser útil à administração. Trata-se de qualquer conjunto de informações com origem contábil para circulação interna, na forma adequada para assessorar gerentes no processo decisório.

Padoveze (1997), afirma que a Contabilidade Gerencial vai muito além de técnicas de Contabilidade, não configurando, portanto, como uma área específica e isolada da Contabilidade.

O autor a descreve como integradora das demais áreas como Contabilidade Financeira, Contabilidade de Custos e Administração Financeira, entre outras. Portanto, sua existência está condicionada a uma ação prévia que a torna concreta, não sendo simplesmente uma técnica de contabilidade.

Os conceitos englobam na essência a informação contábil preparada para uso da administração da empresa, com vistas a auxiliar no processo decisório, ou seja, na decisão das ações futuras.

Verifica-se nas definições de contabilidade gerencial grande ênfase a maneira como as informações serão tratadas e para quem são direcionadas. São informações úteis com tratamento diferenciado para atender às necessidades informacionais dos usuários internos como o presidente, os reitores, os gestores e os chefes de equipes médias, entre outros.

Independentemente do conceito que se julgue o mais ou o menos adequado, mais analítico ou mais sintético, mais restrito ou mais abrangente, cumpre salientar que, de modo geral e contextualizado, a grande maioria dos autores citados entendem a Contabilidade Gerencial como sendo um processo, ou seja, compõe-se de procedimentos ordenados e contínuos para a produção de informações que auxiliem o processo de tomada de decisão. Sendo assim, sua existência fundamenta-se em necessidades informacionais, lhe conferindo um instrumental eficaz de gestão.

Com base nos termos definidos, a Contabilidade Gerencial pode ser entendida como uma série de ações sistemáticas que visam achar, medir, armazenar, examinar, organizar, explicar e transmitir informações importantes e que sejam úteis, principalmente, para auxiliar os gestores das organizações, sejam elas públicas ou privadas.

2.2 OBJETIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

A partir dos conceitos já citados e, conseqüentemente, de muitos outros que lhe serviram de base, o objetivo da Contabilidade Gerencial parece perfeitamente claro: gerar informações relevantes e úteis, para auxiliar os gestores no processo de planejamento, controle e tomada de decisão nas operações cotidianas em suas atividades de gestores e nas projeções de operações futuras, visando cumprir seus objetivos (geração de lucro, superávit entre outros).

Atkinson et al (2000), argumentam que a Contabilidade Gerencial se preocupa, especificamente, com a forma, sendo que informações sobre custos e outras informações financeiras e não-financeiras devem ser usadas para o planejamento, controle e tomada de decisão.

A Contabilidade Gerencial preocupa-se também com a efetiva utilidade da informação, ou seja, com sua capacidade de gerar valor para garantir o sucesso das organizações.

De forma geral, a Contabilidade Gerencial deve definir as seguintes estratégias de ação: participar do desenvolvimento de ferramentas de automação que permitam melhor execução das atividades contábeis, com maior agilidade, flexibilidade e precisão; buscar parcerias com outras áreas de conhecimento que contribuam para a criação de indicadores e modelos de avaliação e contabilização de intangíveis; estruturar um sistema contábil descentralizado, mas integrado, que atenda às necessidades dos clientes; aprimorar a forma de comunicação das informações contábeis e adequar os produtos gerados pela contabilidade às expectativas, aos desejos e às exigências dos clientes.

2.3 ABRANGÊNCIA DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Do exame dos objetivos e atribuições, poder-se-á inferir a área de abrangência da Contabilidade Gerencial.

Segundo Schmidt (2000, p. 113):

[...] fatores aliados geraram a necessidade de desenvolvimento de novos métodos de administração e controle. Além disso, no campo social, com a propagação de organizações sem fins lucrativos, [...], ocorreu um aumento na demanda por informações para fins de controle e planejamento.

Ainda segundo Schmidt (2000), quando se trata do crescimento industrial durante a primeira metade do século XX, afirma que: “Os contadores passaram a trabalhar na preparação dos orçamentos, a dar assistência no trabalho de determinação de preços e nas operações de controle interno das organizações”. Esse autor, cita também, diversos trabalhos desenvolvidos que tratam de alguns pontos abrangidos pela Contabilidade Gerencial tais como: custos, sistemas de alocação de custos, fluxo de caixa descontado, impacto das informações contábeis no comportamento dos empregados, avaliação de desempenho, sistemas de controle, orçamentos empresariais, dentre outros.

Padoveze (2003 e 2005) estrutura seus livros sobre Controladoria com a maioria dos tópicos citados pelos autores que estudam Contabilidade Gerencial.

Moscove, Simkin e Bagranoff (2002, p. 28) destacam que:

Contabilidade de custos, orçamento e estudo de sistemas são três componentes de um sistema contábil gerencial de uma companhia”. Assim, resumem os aspectos que caracterizam a Contabilidade Gerencial:

- a) A Contabilidade Gerencial focaliza o fornecimento de informações contábeis para clientes internos, como a administração, mais do que para investidores externos e credores;
- b) As informações da Contabilidade Gerencial são mais voltadas para as perspectivas futuras;
- c) As informações da Contabilidade Gerencial não são reguladas por princípios contábeis geralmente aceitos, nem sua apresentação é obrigatória;
- d) relatórios de Contabilidade Gerencial incluem tanto dados não monetários quanto financeiros;
- e) a Contabilidade Gerencial é influenciada por muitas disciplinas (de negócios e outras), como economia, ciências comportamentais e métodos quantitativos;
- f) as informações da Contabilidade Gerencial são flexíveis e freqüentemente envolvem relatórios não rotineiros.

Diante das citações e considerações anteriores, percebe-se que não existe uma visão única quanto à abrangência da contabilidade gerencial e que, portanto, não é possível traçar uma linha segura que a delimite.

Porém fica claramente evidenciado que poucos autores têm se atentado para a área gerencial dos entes públicos. Um setor que movimenta somas vultosas de recursos financeiros, atrelando a si percentuais de variação, tanto de renda per capita como do PIB, sem sombra de dúvidas, poderia ter uma maior parcela de estudo.

Como discorrido por vários autores, uma das finalidades da Contabilidade Gerencial é subsidiar os gestores financeiros, não esquecendo que um dos principais objetivos, senão o principal, na área pública é o de viabilizar equilíbrio financeiro de suas contas, e que os gestores têm a responsabilidade de propor estratégias, passíveis de serem adotadas, sendo assim entende-se que a contabilidade gerencial pode ser plenamente aplicada na área pública.

Talvez o fato de que as entidades públicas não visam lucro, aliada aos ditames legais impostos pelo Plano Plurianual – PPA, a Lei de Diretrizes

Orçamentárias – LDO, a Lei orçamentária LOA entre outras, possa exercer característica desmotivadora para estudos na área da contabilidade gerencial, direcionada à gestão pública.

Percebe-se que, mesmo timidamente, já existem estudiosos que entendem a necessidade da Contabilidade Gerencial direcionada a área pública, evidenciando uma maior amplitude e começando a despontar com ideias inovadoras e dinâmicas que tendem, cada vez mais, a evoluir e a trazer suas parcelas de contribuição.

Procurando entender a contabilidade gerencial em seus diversos campos de atuação, subsidiados pelos vários autores pesquisados, procurou-se evidenciar quais as principais áreas de abrangência dessa ciência. Entendendo que cada segmento possui o seu valor e abrangência, constatou-se no que tange à administração e à contabilidade pública que estas praticamente não aparecem nos contextos dos autores anteriormente pesquisados.

2.4 CONTABILIDADE PÚBLICA

Esta seção visa apresentar a revisão da literatura, que fundamenta este trabalho. A organização dos itens está disposta em tópicos, tendo como objetivo caracterizar as normas que regem a Administração Pública Municipal.

Devido à amplitude da contabilidade pública a qual pode estar voltada para fins gerenciais, julga-se necessário fazer um aprofundamento teórico, procurando subsidiar os conceitos sobre: Contabilidade Pública; Balanço Financeiro, Balanço Orçamentário e Patrimonial.

Ainda vê-se necessário também aprofundar-se em outras áreas atinentes à administração, sendo ainda imprescindível discorrer sobre relatórios e demonstrativos determinados pela Lei de Responsabilidade Fiscal, quais sejam: o demonstrativo da receita corrente líquida, demonstrativo da dívida consolidada líquida, o demonstrativo de restos a pagar, o demonstrativo da despesa com pessoal, o resultado primário e ainda o resultado nominal, o demonstrativo das despesas com saúde e o demonstrativo das despesas com educação.

Os demonstrativos e balanços emitidos pelo sistema de contabilidade pública (Lei nº 4320), não foram descritos minuciosamente no presente trabalho pelo fato de que esses demonstrativos não são tidos como demonstrativos gerenciais, sendo que o foco principal do presente trabalho é a tomada de decisões e o gerenciamento de informações.

2.4.1 Administração Pública Municipal e Sua Organização

Segundo Angélico (1995), a contabilidade pública constitui o mais complexo ramo da ciência contábil. Seu campo de aplicação restringe-se aos órgãos governamentais em seus três níveis de governo. Segundo o autor, poucos profissionais têm acesso a seus problemas, sendo que a bibliografia atinente à área ainda é restrita, se comparada com outras áreas da mesma ciência.

Para Meirelles (1981, p.66-67), a administração pública é definida da seguinte maneira:

[...] administrar é gerir interesses, segundo a lei, a moral e a finalidade dos bens entregues à guarda e conservação alheias. Se os bens e interesses geridos são individuais, realiza-se a administração particular; se são da coletividade, realiza-se a administração pública. Administração pública, portanto, é a gestão de bens e interesses qualificados da comunidade, no âmbito federal, estadual ou municipal, segundo os preceitos do direito e da moral, visando o bem comum.

Se administrar é gerir interesses estabelecidos não só de acordo com a lei, mas também de acordo com a moral e a finalidade dos bens a serem administrados, denota-se daí a amplitude dessas ações, sendo vital lembrar que, no Brasil, existem mais de cinco mil e quinhentos municípios, dos quais a maior fonte de empregos e renda, por certo é o poder público. Vê-se ainda que para essa administração dos bens públicos, é recomendada para que vise ao bem comum, respeitando obviamente, os alicerces do direito e também da moral.

Por certo, cada ente público, devido a sua dimensão e finalidade deve ter uma legislação mais específica e direcionada para si. Além da Constituição Federal, que norteia linhas gerais a serem seguidas, cada Estado e também cada município terão suas leis próprias, isso é vislumbrado na própria Carta Magna, em seu artigo n. 29, quando determina que os municípios serão regidos por leis orgânicas próprias.

Ainda no que concerne à competência municipal, o art. 30 da Constituição Federal, enumera ações que devem ser seguidas pelo administrador público, conforme se destaca:

- a) Legislar sobre assuntos de interesse local;
- b) suplementar a legislação Federal e a estadual no que couber;

- c) instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei;
- d) criar, organizar e suprimir distritos, observada a legislação estadual;
- e) organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial;
- f) manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação pré-escolar e de ensino fundamental;
- g) prestar, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, serviços de atendimento à saúde da população;
- h) promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano;
- i) promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local, observada a legislação e a ação fiscalizadora federal e estadual.

Ao analisar os artigos da Constituição que rege o País, percebe-se que é concedido aos Municípios acentuada autonomia no que tange à arrecadação e investimentos dos recursos financeiros, sendo ainda concedido a eles, autonomia para organizar e elaborar suas leis orgânicas que formará a base de sua existência organizada.

2.4.2 A Contabilidade Pública Como Instrumento de Controle

Em seu art. 1º, a Lei nº 4320/64 vem disciplinar normas gerais para controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados e dos Municípios. Dessa premissa, percebe-se que existem duas vertentes ou dois sistemas de informações para um efetivo controle público, quais sejam, o orçamento e a contabilidade.

O orçamento público, que deverá ser feito anualmente e levado à apreciação do Poder Legislativo para posterior aprovação, apresenta-se fundamentalmente como sendo um instrumento que o legislador dispõe para nortear suas ações, sendo ele um programa operacional.

Esse orçamento deve ser utilizado como um instrumento de planejamento das ações governamentais, devendo possuir acentuada característica dinâmica, relegando ao passado os orçamentos tradicionais, em muito já superado e que possuíam um caráter estático e com valores distorcidos.

Esse orçamento resumia-se num simples relacionamento das receitas a arrecadar e das despesas de custeio. Se as receitas arrecadadas fossem maiores que as despesas, essa diferença positiva seria aplicada na criação de novos serviços ou, então, no aprimoramento e na ampliação dos já existentes.

Para Silva, E (1998) O Orçamento-Programa põe em destaque as metas e as intenções do governo. Enquanto o Orçamento Tradicional mostra o que se pretende gastar ou comprar, o Orçamento-Programa realça o que se pretende realizar; enquanto o Orçamento Tradicional parte da previsão dos recursos para a execução das atividades, no Orçamento-Programa, a previsão é a etapa final do planejamento.

Para a elaboração do Orçamento-Programa, faz-se necessário o cumprimento de etapas essenciais as quais se destacam:

a) Planejamento: definição dos objetivos a atingir;

b) Programação: definição das atividades necessárias à consecução dos objetivos;

c) Projeto: estimação dos recursos de trabalho necessários à realização das atividades;

d) Orçamentação: estimação dos recursos financeiros para pagar a utilização dos recursos de trabalho e prever as fontes de recursos.

Após realizados todos esses passos para o início do exercício financeiro seguinte, com o orçamento aprovado, iniciam-se as diversas transações que deverão ser registradas pela contabilidade pública, a qual engloba quatro sistemas de controle (orçamentário, financeiro, patrimonial e o sistema de compensação).

A contabilidade pública, também denominada de contabilidade governamental, é o ramo da contabilidade que se dedica ao estudo do Patrimônio dos entes públicos, sendo que o seu campo de aplicação vem limitar-se aos órgãos e entidades que integram o governo federal, estadual e também municipal, conforme Angélico (1995).

Visando atingir a sua missão, a contabilidade pública deverá estar estruturada, conforme as disposições contidas na Lei nº 4320, mais especificamente, conforme determina o art. 85.

Art. 85 – Os serviços da contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos

dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

O artigo da lei cuida em estabelecer uma organização administrativa e financeira, visando à realização de ações planejadas e eficientes.

Com a diversidade de ações a serem efetivadas, ocorreu também a necessidade de desdobramentos dessas ações governamentais, todas voltadas a atingir sua finalidade.

2.4.3 Os Balanços nas Entidades Públicas

Segundo Angélico (1995) a contabilidade pública é o ramo da contabilidade que estuda o Patrimônio à disposição das entidades públicas, fornecendo elementos para a tomada e prestação de contas dos responsáveis por bens e valores a eles confiados e para a organização dos balanços e respectivos anexos.

Em primeiro plano, a contabilidade pública divide-se em dois níveis ou graus:

- a) Contabilidade analítica, escriturada pelo método das partidas simples;
- b) contabilidade sintética, escriturada pelo método das partidas dobradas.

Em um segundo plano, de acordo com a especialização e as contas que registram a contabilidade pública divide-se em:

- a) Contabilidade orçamentária;
- b) contabilidade financeira;
- c) contabilidade Patrimonial;
- d) contabilidade de Compensação;

Para o registro de suas operações, a Contabilidade Pública utiliza-se de agrupamentos de contas de acordo com a natureza dos fatos. Esses agrupamentos são denominados Sistemas de Contas.

Para sua evidenciação e análise dos dados, a Lei Federal nº 4.320, instituiu 17(dezessete) anexos, ou demonstrativos que devem ser elaborados pelas entidades públicas. Todos têm caráter obrigatório e servem como importantes instrumentos de evidenciação tanto da previsão como da execução orçamentária.

Dos demonstrativos instituídos pela Lei e, de acordo com o art. 101, três deles são balanços gerais do exercício, a saber: O balanço orçamentário (anexo 12); o balanço financeiro (anexo 13) e o balanço patrimonial (anexo 14).

Nos últimos anos, a contabilidade pública vem ganhando destaque pela sua importância para a manutenção e transparência das contas públicas, principal ponto de sustentação dos regimes democráticos.

A contabilidade pública abrange quase todas as áreas envolvidas na previsão e execução orçamentária, nos registros contábeis, na elaboração dos relatórios financeiros, econômicos e patrimoniais e ainda no controle interno.

Segundo Angélico (1995), sua ação se manifesta de maneira ostensiva em três ocasiões distintas, das quais, segundo o autor destacam-se:

a) No momento da contabilização do empenho da despesa (art.58 da Lei nº 4320/64): nesse momento, deve-se verificar o fiel cumprimento de todas as exigências legais. A autenticação de uma nota de empenho pelos serviços de contabilidade gera a presunção de que o processamento da despesa até aquele momento é perfeito; o empenho da despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição, conforme determina o Art. 58 da Lei n.º 4.320 de 17/03/64.

b) No Estágio “liquidação”: Liquidação em Contabilidade Pública significa a verificação do direito adquirido pelo credor (art.63 da Lei nº 4.320/64). A despesa deve novamente ser objeto de análise criteriosa, ocasião em que se registra a liquidação contábil da despesa, passando esta de não processada para despesa processada. (arts.36 e 92 da Lei n.º 4.320/64). O “pague-se” somente poderá ser dado, com o parecer favorável da contabilidade (art.62 da Lei 4.320/64). A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo, conforme determina o Art. 63 da Lei n.º 4.320/64, de 17/03/64;

c) Na contabilização do pagamento da despesa: (art.62, 64 e 65). A despesa pública passa por seu último estágio e, mesmo nesse momento, os serviços de contabilidade fazem a última análise, pois existindo alguma irregularidade, esse fato deverá ser reconhecido contabilmente, utilizando-se o grupo de contas de Responsabilidades a Apurar e comunicado à autoridade competente, que deverá determinar sua regularização.

2.4.3.1 Balanço Orçamentário

Para Lima e Castro (2003), o balanço orçamentário tem por função demonstrar as receitas previstas e as despesas autorizadas em confronto com as receitas e as despesas realizadas. Do confronto entre as receitas, pode-se avaliar o grau de planejamento e o desempenho da arrecadação em determinado período. Confrontando as despesas, pode-se analisar a postura da administração frente à autorização legislativa que limita a ação do dirigente e a qualidade das estimativas de gastos por programas e estruturas administrativas.

2.4.3.2 Balanço Financeiro

O balanço financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias, bem como os recebimentos e também os pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com o saldo do exercício anterior e os que se transferem para o exercício seguinte, ou seja, apresentará todos os ingressos e dispêndios de recursos conjugados com os saldos de caixa inicial e final do exercício.

Nas receitas extra-orçamentárias, estão computados os valores de restos a pagar do exercício, com a função de compensar os valores das correspondentes despesas orçamentárias realizadas e não pagas, conforme determinação da Lei nº 4320/64 em seu art.103.

2.4.3.3 Balanço Patrimonial

O balanço Patrimonial é o demonstrativo que evidencia a posição das contas constantes no Ativo e o Passivo, apresentando a posição estática dos bens, direitos e obrigações, indicando ainda o valor do saldo patrimonial, que poderá ser positivo ou negativo, da entidade.

Conforme consta no art. nº 105, da Lei nº 4320/64, o balanço patrimonial evidenciará o ativo financeiro, o ativo permanente, o passivo financeiro, o passivo permanente, o saldo patrimonial e, ainda, as contas de compensação.

2.4.4 Sistema de Compensação

As contas desse sistema registram o Ativo e o Passivo Compensado, isto é, aquelas contas que não produzem nenhuma variação no patrimônio, no momento de sua contabilização, mas que poderão ocasionar variações futuras.

Tendo em vista que a contabilidade pública utiliza-se de dezessete anexos para registro de suas ações e efetivo controle, a seguir procurou-se evidenciar todos os anexos, conforme estabelecido pela Lei nº 4320/64:

ANEXO 01 - Demonstração da Receita e Despesa Segundo as Categorias Econômicas

ANEXO 02 - Receita e Despesa, Segundo as Categorias Econômicas, por Fontes

ANEXO 03 - Especificação da Receita Orçamentária

ANEXO 04 - Especificação da Despesa Orçamentária

ANEXO 05 - Classificação Funcional-Programática da Despesa Orçamentária

ANEXO 06 - A Despesa Orçamentária evidenciada por Programas de Trabalho

ANEXO 07 - A Despesa Orçamentária evidenciada por Programas de Trabalho de Governo, Demonstrativo de Funções, Subfunções, Programas, Projetos, Atividades e Operações Especiais

ANEXO 08 - Demonstração da Despesa Orçamentária por Funções, Subfunções e Programas, conforme o vínculo com os Recursos

ANEXO 09 - Demonstrativo da Despesa Orçamentária por Órgãos e Funções de Governo

ANEXO10 - Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada

ANEXO 11 - Comparativo da Despesa Autorizada com a Realizada (empenhada)

ANEXO 12 - Balanço Orçamentário

ANEXO 13 - Balanço Financeiro

ANEXO 14 - Balanço Patrimonial

ANEXO 15 - Demonstração das Variações Patrimoniais

ANEXO 16 - Demonstração da Dívida Fundada

ANEXO 17 - Demonstração da Dívida Flutuante

2.5 A CONTABILIDADE GERENCIAL VOLTADA À GESTÃO PÚBLICA

As administrações públicas, da mesma forma que as demais organizações administrativas, baseiam-se numa estrutura hierarquizada.

Entendendo a amplitude da contabilidade pública, compreende-se sua abrangência e complexidade. Cabe a essa ciência registrar as diversas variações ocorridas nos segmentos orçamentários, financeiros, patrimoniais e de compensação. Cabe a ela, ainda, procurar evidenciar todas essas alterações dentro de uma legislação pertinente que atenda aos diversos níveis de governo e suas organizações administrativas, de forma coerente e organizada.

Para Kohama (1998 p.50) a contabilidade pública é:

É o ramo da contabilidade que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da Fazenda Pública, o patrimônio público e suas variações.

Para Angélico (1995 p.107), a contabilidade pública pode ser definida como sendo a disciplina que aplica, na administração pública, as técnicas de registros e apurações contábeis em harmonia com as normas gerais do Direito Financeiro.

Se a contabilidade pública é ampla e ainda responsável por uma significativa gama de informações, é possível destacar nesse contexto, a necessidade de um planejamento e de um gerenciamento eficaz dos recursos.

Uma entidade do setor privado possui formas maleáveis em suas ações, se comparada com uma entidade do setor público. A contratação de pessoal, a aquisição de bens de consumo ou patrimoniais e a forma com que se administra cada exercício financeiro demonstram as diferenças marcantes entre cada segmento.

As administrações públicas trabalham com previsões de recebimentos de recursos financeiros. Se uma boa efetividade não estiver acontecendo na arrecadação dos impostos, taxas, transferências constitucionais, entre outros, irremediavelmente o orçamento planejado ficará prejudicado e, por conseguinte, as ações governamentais deverão ser retraídas.

O bom gerenciamento dos recursos públicos é a fonte de sua subsistência e, nesse contexto, a contabilidade gerencial pode prestar grande auxílio, pois se entende que não existe administração eficiente sem que haja um controle generalizado de ações e de resultados.

Para Bresser Pereira (2001 p.28), a administração gerencial pública emergiu após 1950 como resposta à crise do Estado, como modo de enfrentar a crise fiscal, como estratégia para reduzir custos e tornar mais eficiente a administração dos imensos serviços que cabiam ao Estado e também como instrumento de proteção ao patrimônio público contra os interesses da corrupção.

Ainda para Bresser Pereira (2001), desde o início dos anos 70, cresceu a insatisfação em relação à administração pública burocrática. Para o autor, a administração pública burocrática concentra-se no processo, ou seja, em definir procedimentos para a contratação de pessoal, para a compra de bens e serviços e em satisfazer a demanda dos cidadãos, ao passo que a administração pública gerencial orienta-se para os resultados.

Um dos objetivos principais da contabilidade gerencial é subsidiar os gestores em seus processos decisórios. Porém cabe salientar que os gestores dos recursos públicos são eleitos por voto popular e nem todos possuem conhecimentos gerenciais.

Incisiva é a afirmação de Valadares (2000 p.7) quando diz:

“As transformações ocorridas nos últimos anos no setor público nos faz repensar acerca do modelo atual de Administração Pública. Os poucos recursos disponíveis para investimentos, somados à exigência do capital estrangeiro circulante no País, sinalizam a necessidade premente do gerenciamento de forma profissional destes recursos, o que pressupõe uma avaliação da manutenção dos órgãos públicos existentes tendo-se como critério o quanto eles agregam para a sociedade”.

Esse autor entende que muitos gestores públicos não possuem um bom conhecimento das áreas que administram e que muitos recursos são investidos pelo que ele denomina de “método das tentativas”, gerando gastos maiores do que o necessário. Com o aparecimento crescente de déficits, a partir de 1994 chegando ao ano 2000, com percentuais surpreendentes, houve a necessidade de ações que restringissem os excessivos gastos e que diminuíssem o resultado até então deficitário em grande parte dos municípios brasileiros.

A LRF impôs aos gestores públicos um maior planejamento de suas ações de governo, detectando prioridades a serem cumpridas e transparência aos atos praticados. Nessas prioridades, o custo e retorno foram para muitos governantes a tônica para a tomada de decisões.

Valadares (2000) entende que: As informações contábeis, desprezadas pela maioria dos administradores públicos, tornam-se um instrumento valioso para tomada de decisões. Técnicas utilizadas pela Contabilidade Gerencial, se adaptadas à Administração Pública, trariam informações de grande valia.

A necessidade de controle sobre as ações governamentais é tão importante que a própria Constituição Federal, em seu art. 70, dispõe sobre as formas e metodologias de controle. Estes envolvem diversas áreas, quais sejam: Contábil, financeira e operacional. Nesse contexto, entende-se que quanto maior for a amplitude dos recursos controlados, maior deverá ser o nível de controle desses recursos.

Entretanto, apenas controlar não é o suficiente, é necessário avaliar informações e ainda saber investir os recursos financeiros, projetando retornos significativos, que podem ser econômicos e sociais.

Peixe (2005, p.64) entende que a gama de informações é oriunda da contabilidade gerencial:

Os dirigentes responsáveis pelas entidades que necessitam da informação monetária para exercerem suas funções, vêm através da contabilidade gerencial. A contabilidade gerencial preocupa-se com a informação contábil útil à administração. Os relatórios contábeis são úteis ao controle gerencial, para fins da avaliação, comunicação e motivação. Objetivam auxiliar a administração nos seus planos gerenciais, de acordo com o tipo de organização e peculiaridades.

Por certo, que sem os devidos instrumentos de apoios gerenciais a administração pública, raramente atingirá seus objetivos e cumprirá a legislação, podendo, além de demonstrar incapacidade e ingerência, sofrer ações judiciais pela má utilização dos recursos financeiros colocados a sua disposição. Nesse aspecto, é imprescindível lembrar o art. 70, parágrafo único, da Constituição Federal que determina:

Art. 70 - Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

Para Silva,L (2000), a contabilidade governamental não pode ficar adstrita ao objetivo de prestação de contas, sendo que esta deverá estudar formas que permitam o controle efetivo da gestão do governo, e deve também pesquisar alternativas que auxiliem o processo decisório. A contabilidade pública ou governamental deve ainda, segundo o autor, romper com barreiras como a de apenas registrar os fatos contábeis, conforme determina a lei, pois a sua importância está na evidenciação, segundo a sua ocorrência econômica ou de custos sobre o Patrimônio Público.

Ainda para Silva,L (2000), existem na contabilidade pública deficiências advindas desde a longo tempo. O autor faz menção sobre trabalho apresentado na Conferência Interamericana de Contabilidade, realizada em Assunção em 1989.

Naquela oportunidade, foram apresentados desafios que deveriam, desde aquela época ser enfrentados e vencidos, o que possibilitaria uma melhoria na gestão pública. Entre os vários desafios apresentados destacam-se:

- 1 – Os demonstrativos contábeis são inadequados, fragmentados e carecem de oportunidade de apresentação;
- 2 – os governantes não utilizam as informações contábeis e financeiras para tomar decisões gerenciais;
- 3 – o pessoal da gerência financeira governamental não é idôneo e está pouco capacitado;
- 4 – os dirigentes não aceitam as normas e princípios da contabilidade;
- 5 – a ênfase aos aspectos da legalidade e orçamentário atua contra o propósito de uma gerência financeira e contábil sólida;
- 6 – os contadores poucas vezes são aceitos pelos governantes como autoridade técnica nesse campo.

Percebe-se também que esse não é um problema isolado de apenas um País, Estado ou Município, mas sim um problema generalizado e que atinge a muitos.

Administrar as finanças públicas é saber o quanto se tem para gastar, quanto se gasta, no que se gasta, como se gasta, quem gasta, quais são as prioridades para gastar, o que pode ser reduzido de custo, quais os resultados, o que deve ser mudado, quais os índices que a legislação determina e como se está atingindo essas metas, se os índices foram atingidos facilmente, era isso que se pretendia executar, entre outros questionamentos.

Compreendendo o universo das informações que se deseja, somando-se ainda ao nível de detalhamento necessário para conhecer todos esses índices, tem-se que a contabilidade gerencial pode suprir essa gama de necessidades do gestor público, pois a contabilidade pública, por mais ampla que possa ser, não atinge o nível de detalhamento requerido pelos relatórios de gestão fiscal atrelados a Lei em vigor.

Nos argumentos de Padoveze (2000, p. 33):

Entendemos que a Contabilidade Gerencial existe ou existirá se houver uma ação que faça com que ela exista. Uma entidade tem Contabilidade Gerencial se houver dentro dela pessoas que consigam traduzir os conceitos contábeis em atuação prática.

Contabilidade Gerencial significa gerenciamento da informação contábil. Ora, gerenciamento é uma ação, não um existir.

Contabilidade Gerencial significa o uso da contabilidade como instrumento da administração. Dessa forma, fica claro que a Contabilidade Gerencial deve utilizar-se das técnicas já desenvolvidas por outras disciplinas, porque nelas o estudo específico é mais aprofundado.

Se a contabilidade gerencial compõe-se desse ferramental para a tomada de decisões, entende-se que as decisões tomadas pelos gestores públicos, baseados nos relatórios de gestão fiscal, instituídos pela LRF, também possuem caráter gerencial, senão vejamos:

Se durante sua gestão, o administrador público quiser saber qual é o índice atingido em despesa com salários e encargos sociais, ou então qual é o valor do resultado primário apurado semestral ou anualmente em sua administração, ou então qual o valor do resultado nominal, ou ainda se foram efetuadas garantias ou contragarantias, ou qual o percentual investido em saúde ou educação, ou ainda qual o montante de sua dívida consolidada líquida, ou se desejar saber qual é o valor de sua receita corrente líquida, por certo, terá que recorrer a outros relatórios que não serão aqueles emitidos pela contabilidade pública.

Se todas essas informações são essenciais para o gerenciamento do ente público, servindo ainda para a tomada de decisões, e se a contabilidade pública não os fornece, deduz-se que esses relatórios possuem características gerenciais. Se forem classificados como relatórios gerenciais, deduz-se também que a contabilidade gerencial está intimamente ligada à administração pública.

Para a administração Pública, antes da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), falar em resultado superavitário parecia utopia. Grande parte dos municípios brasileiros encerrava o ano, demonstrando em seu anexo 15 (que é o demonstrativo das variações patrimoniais), um resultado deficitário. Esse resultado comprometia financeiramente o exercício subsequente, gerando um efeito “bola de neve” da dívida do ente público, ou seja, a cada ano a dívida crescia, ou se não crescia, os efeitos danosos do déficit gerado no ano por certo já tinham deixado sua marca.

Atualmente, os administradores públicos precisam estar atentos aos índices impostos pela lei para não serem responsabilizados por má gestão de recursos. Nesse aspecto, surge a contabilidade gerencial com suas informações vitais, senão

vejamos: Não pode o administrador público contratar pessoal ou dar aumento de salário, sem primeiramente efetuar uma análise dos percentuais que o seu pode já tem comprometido até aquele momento. A contabilidade pública por qualquer um dos seus dezessete anexos não demonstra essa informação. Ela deverá ser elaborada à parte e analisada para a devida tomada de decisões. Vários serão os resultados extraídos dessa análise. Poderá ser que o aumento pretendido possa ser concedido. Poderá ser ainda que o aumento pretendido não possa ser concedido ou apenas concedido em um percentual menor do que o inicialmente vislumbrado. Esses resultados demonstram a ação da contabilidade gerencial na administração pública.

Para se chegar a tomada de decisões, foram necessárias várias etapas para a elaboração desse relatório gerencial. Primeiramente, houve a necessidade em se apurar o valor da Receita Corrente Líquida (RCL).

Conforme a LRF determina em seu art. 2º; § 3º, a RCL será apurada somando-se as receitas arrecadadas no mês de referência e nos onze meses anteriores, excluídas as duplicidades. Nesse caso, tem-se que a RCL deva ser apurada no período de um ano, mas não necessariamente o ano civil.

Também a despesa com pessoal deverá ser apurada no mesmo período em que se apurou a RCL. Do cálculo da despesa com pessoal em relação a RCL, tem-se o percentual apurado no período com o gasto com pessoal e encargos sociais. Para os municípios brasileiros, esse percentual não poderá ultrapassar a 54% da RCL.

Esses relatórios a contabilidade pública não fornece. Ela fornece os dados mensais que serão dispostos para compor os relatórios gerenciais para a tomada de decisões.

De posse desses relatórios, é que o administrador público poderá conceder ou não os reajustes ou aumentos salariais. Poderá ainda decidir se poderá aumentar o contingente de funcionários ou deverá diminuir, ampliar ou suprimir gratificações, conceder ou proibir horas extras.

Verdadeiramente os relatórios de gestão fiscal auxiliam, sobremaneira, o administrador público na tomada de decisões.

3 ANÁLISE DOS RELATÓRIOS DE GESTÃO FISCAL

Para melhor subsídio e entendimento sobre evidências da contabilidade gerencial atrelada aos relatórios de gestão fiscal, optou-se por transcrever dados reais do Município de Iporanga, o qual está localizado na região do Vale do Ribeira, Estado de São Paulo.

Esse município tem uma população de aproximadamente 5.000 habitantes e possui uma extensão territorial de 1.152 km². Possui uma malha viária municipal (estradas de terra) muita extensa, têm várias comunidades quilombolas e ainda faz parte do Parque Estadual PETAR, dificultando ainda mais qualquer tipo de investimento agrícola, pois quase todo o município é de preservação ao meio ambiente, e tudo isso sobrecarrega o setor de saúde, educação e obras (manutenção das vias), contribuindo para a dificuldade do gestor público em administrar o município.

Esse diferencial chamou a atenção para a análise de seus relatórios por existirem programas desenvolvidos para atender essa população. Os programas existentes na área de educação e saúde contemplam o pagamento de profissionais específicos para atender as áreas de quilombolas, sendo também dada especial atenção aos programas de cultivo do palmito pupunha, como forma de subsistência a um lugar que quase nada se pode plantar devido sua proteção ambiental.

Existe uma gama variada de recursos que subsidiam os entes públicos em suas ações, em vista disso, eles compõem os demonstrativos contábeis, uma vez que boa parte das decisões administrativas e financeiras são baseados em relatórios que demonstrem valores arrecadados e para onde foram destinados. Sem recursos financeiros é praticamente impossível gerir qualquer atividade, mesmo que esta não tenha fins lucrativos. Nesse aspecto, a administração pública, mesmo não visando lucros, necessita de recursos para poder direcionar suas ações.

Entende-se como receita todo e qualquer recolhimento aos cofres públicos, em dinheiro ou outro bem representativo de valor a que o governo tem direito de arrecadar em virtude de leis, contratos, convênios e quaisquer outros títulos que lhe pertençam, conforme conceitua Andrade (2002 p.61). “Ingressos, entradas, receitas, são sinônimos quando se trata de Receita Pública”.

As receitas constituem um conjunto de ingressos financeiros com fontes e fatos geradores próprios e permanentes, oriundos da ação e de tributos inerentes à

instituição, que, integrando-se ao patrimônio na qualidade de elemento novo, produz-lhe acréscimos, sem contudo gerar obrigações, reservas ou reivindicações de terceiros. É o que se denomina de receita efetivamente realizada ou efetivada.

Muito embora as operações de crédito e outras entradas financeiras das quais surgem obrigações com terceiros, como os convênios e até alienação de bens, não deveriam ser considerados receitas propriamente, porém a lei as considera como tal.

A única ressalva que a lei faz, em relação à classificação da receita pública, está contemplada no artigo 3º, parágrafo único da lei nº 4320/64;

A Lei de orçamento compreenderá todas as receitas, inclusive as operações de crédito autorizadas em lei.

Parágrafo único. Não se consideram para os fins deste artigo as operações de crédito por antecipação da receita, as emissões de papel-moeda e outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros. (BRASIL, 2003, art.3º)

Claramente é possível observar que a lei ressaltou apenas os recursos por antecipação da receita, a ARO, como é denominada, também a emissão de papel-moeda e as consignações classificadas no Ativo e Passivo Financeiros.

A Receita Pública é dividida num primeiro momento em dois grandes grupos: Receita Orçamentária e Receita Extra-Orçamentária.

A Receita Orçamentária é aquela que, prevista ou estimada em orçamento público, devidamente aprovado pelo Poder Legislativo, segue os padrões legais preconizados pelos Anexos I e II, da Lei nº 4320/64. Conforme estabelece o artigo 11, da Lei nº 4320/64, as receitas orçamentárias classificam-se nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

1 Receitas Correntes: são aquelas de origem tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e as provenientes de recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender aos gastos classificáveis em Despesas Correntes

1.1 Receita Tributária: é aquela resultante da cobrança de tributos pagos pelos cidadãos em razão de suas atividades, suas rendas, suas propriedades e dos benefícios diretos e imediatos recebidos pelo Estado. Os tributos classificam-se em Impostos, Taxas e Contribuição de Melhoria.

1.2 Receita de Contribuições: é a resultante de contribuições sociais econômicas.

1.3 Receita Patrimonial: refere-se ao resultado financeiro da fruição do patrimônio, seja decorrente de bens mobiliários ou imobiliários, seja advinda de participação societária.

1.4 Receita Agropecuária: é a resultante de atividades ou explorações agropecuárias, envolvendo as produções vegetal e animal e seus derivados, bem como atividades de beneficiamento ou transformações desses produtos, em instalações existentes nos próprios estabelecimentos.

1.5 Receita Industrial: é a proveniente de atividades industriais, definidas como tais pela Fundação IBGE e explorados diretamente pelo Poder Público em qualquer de suas esferas governamentais.

1.6 Receita de Serviços: é a derivada de prestação de serviços de comércio, transportes, comunicações, serviços hospitalares, etc.

1.7 Transferências Correntes: são recursos financeiros recebidos de outras entidades de direito público ou privado e destinados ao atendimento das despesas correntes.

1.8 Outras Receitas Correntes: são as provenientes de multas, indenizações e restituições, cobrança da dívida ativa, etc.

2 Receitas de Capital: São aquelas provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas, da conversão em espécie de bens e direitos e aqueles recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado e destinados a atender às despesas de capital. Da mesma forma, passamos a comentar cada uma delas.

2.1 Operações de Crédito: são as resultantes da constituição de dívidas, ou seja, empréstimos e financiamentos.

2.2 Alienação de Bens: são as conversões em espécie de bens e direitos do patrimônio das entidades.

2.3 Amortização de Empréstimos: consiste no retorno de valores emprestados anteriormente a outras entidades de direito público.

2.4 Transferências de Capital: são recursos financeiros recebidos de outras entidades de direito público ou privado e destinados a atender às despesas de capital.

2.5 Outras Receitas de Capital: constituem uma classificação genérica destinada a receber receitas de capital não especificadas em lei.

3.1 DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA

A administração pública é regida por leis e, como a LRF estabelece parâmetros para ações que o ente público deve agir, a receita corrente líquida foi uma das formas utilizadas para estabelecimento dessas regras.

A receita corrente líquida, como o próprio nome sugere, é a soma das receitas correntes deduzidas as contribuições dos servidores ao sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira dos diversos regimes de previdência social, conforme estabelece o artigo 2, Inciso IV, da LRF.

As deduções da União e também dos Estados são diferenciadas das deduções municipais, porém, como o presente trabalho possui foco direcionado apenas para os municípios, fica apenas o registro dessa diferenciação.

A RCL é calculada mensalmente, porém sua utilização pelos entes públicos tem como parâmetro os onze últimos meses anteriores, acrescido a eles o mês em referência, que somados compõem o montante da RCL do período.

QUADRO 1 – Demonstrativo de Apuração da Receita Corrente Líquida

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA													
(Artigo 53, Inciso I da LC. 101/00)													
ADMINISTRAÇÃO DIRETA, INDIRETA E FUNDACIONAL													
MUNICÍPIO DE IPORANGA												6º BIMESTRE - 2011	
ESPECIFICAÇÃO	jan-11	fev-11	mar-11	abr-11	mai-11	jun-11	jul-11	ago-11	set-11	out-11	nov-11	dez-11	TOTAL
RECEITAS CORRENTES (I)	1.330.861,19	1.261.639,06	1.267.515,89	1.195.980,61	1.487.096,74	1.220.534,63	1.494.314,85	1.309.498,70	842.982,87	1.196.808,17	1.408.249,37	1.756.024,91	15.771.506,99
RECEITA TRIBUTÁRIA	69.716,69	23.300,25	21.916,36	12.089,28	22.286,69	14.570,52	10.717,54	25.739,33	21.392,29	8.532,24	20.956,60	13.373,08	264.590,87
I.P.T.U.	22.601,30	2.830,04	2.165,80	1.748,10	1.982,25	1.828,35	1.572,12	2.429,97	1.188,08	566,36	610,00	1.631,01	41.153,38
I.S.S.	19.252,75	10.369,46	7.355,71	5.841,77	16.479,86	7.895,58	6.394,77	14.116,07	16.028,58	6.106,31	11.721,50	6.418,81	127.981,17
I.T.B.I.	2.850,00	210,00	870,00	600,00	0,00	210,00	2.104,80	600,00	435,21	120,00	1.290,60	533,94	9.824,55
I.R.R.F.	10.989,49	1.666,84	8.250,10	2.729,51	3.310,23	3.204,71	414,10	7.808,56	2.844,37	999,57	6.765,94	4.052,62	53.036,04
Outras Receitas Tributárias	14.023,15	8.223,91	3.274,75	1.169,90	514,35	1.431,88	231,75	784,73	896,05	740,00	568,56	736,70	32.595,73
RECEITA PATRIMONIAL	5.762,09	5.713,31	6.207,27	0,00	6.381,67	8.075,56	284.875,50	67.483,79	-332.719,17	2.946,88	3.115,02	2.843,66	60.685,58
RECEITA DE SERVIÇOS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES	1.251.963,41	1.228.833,66	1.235.714,37	1.181.925,11	1.453.097,56	1.191.113,62	1.193.657,20	1.212.168,60	1.148.659,02	1.182.166,01	1.380.753,14	1.734.008,71	15.394.060,41
Cota-Parte do F.P.M.	485.069,28	522.591,02	341.079,65	452.100,00	518.916,18	468.358,42	398.421,16	410.978,55	328.097,17	346.783,44	485.805,54	820.553,49	5.578.753,90
Cota-Parte do I.T.R.	1.808,47	97,29	281,05	63,82	0,00	46,08	246,48	119,21	522,09	4.452,12	414,83	637,50	8.688,94
Transferência da LC 87/1996	2.980,58	0,00	2.980,58	2.980,58	5.961,16	2.980,58	2.980,58	2.980,58	2.980,58	2.980,58	2.980,58	2.980,58	35.766,96
Cota-Parte do I.C.M.S.	452.973,32	434.331,13	515.923,36	452.673,89	577.201,67	439.600,85	470.885,30	558.166,40	456.384,61	487.968,93	534.364,58	533.034,48	5.913.508,52
Cota-Parte do I.P.V.A.	21.218,74	13.406,98	9.359,63	1.444,37	666,68	3.781,26	763,06	5.951,61	2.880,99	1.123,59	3.829,67	3.261,11	67.687,69
Cota-Parte do I.P.I.- Exportação	4.223,41	3.706,45	2.841,35	4.212,91	3.732,11	4.239,14	4.937,99	4.678,30	3.634,19	4.709,26	4.679,39	4.242,84	49.837,34
Transferências do FUNDEB	208.095,63	168.226,77	193.690,71	149.509,47	190.819,21	147.853,43	154.393,72	179.856,51	148.316,97	160.190,21	145.769,51	206.408,76	2.053.130,90
Outras Transferências Correntes	75.593,98	86.474,02	169.558,04	118.940,07	155.800,55	124.253,86	161.028,91	49.437,44	205.842,42	173.957,88	202.909,04	162.889,95	1.686.686,16
OUTRAS RECEITAS CORRENTES	3.419,00	3.791,84	3.677,89	1.966,22	5.330,82	6.774,93	5.064,61	4.106,98	5.650,73	3.163,04	3.424,61	5.799,46	52.170,13
(-) DEDUÇÕES (II)	145.917,18	162.130,96	188.991,74	192.213,76	193.654,70	194.826,56	174.493,06	182.695,07	220.695,50	183.801,21	176.250,86	196.574,88	2.212.245,48
FUNDEB - Recebido	208.095,63	168.226,77	193.690,71	149.509,47	190.819,21	147.853,43	154.393,72	179.856,51	148.316,97	160.190,21	145.769,51	206.408,76	2.053.130,90
FUNDEB - Retido	193.654,70	194.826,56	174.493,06	182.695,07	220.695,50	183.801,21	176.250,86	196.574,88	158.899,54	180.466,49	205.665,89	213.822,68	2.281.846,44
Outras	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA (I-II)	1.137.206,49	1.066.812,50	1.093.022,83	1.046.471,14	1.296.277,53	1.072.681,20	1.339.921,13	1.129.642,19	694.665,90	1.036.617,96	1.262.479,86	1.542.202,23	13.718.376,09

FONTE: Dados da contabilidade do Município de Iporanga

Para os entes públicos municipais, as receitas dos seis primeiros meses do ano têm a tendência sempre crescente, pois é neles que as prefeituras arrecadam

grande parte de impostos próprios, tais como o IPTU, taxas de alvarás e ISSQN. Ainda, nesse mesmo período, são repassados aos Municípios valores significativos do IPVA, que ajudam a compor o coeficiente para cálculo da RCL.

Após o mês de julho, as receitas correntes sofrem reduções significativas, restando aos municípios efetuar bons planejamentos, para que possam suportar durante o exercício financeiro os compromissos assumidos.

O Demonstrativo da Receita Corrente Líquida – RCL, além de evidenciar as evoluções das receitas procurando demonstrar sua efetividade, servirá também de base de cálculo para os limites estabelecidos pela LRF e que deverão ser apurados no relatório de gestão fiscal.

Esse relatório é apontado como sendo um dos mais importantes demonstrativos utilizados pelos gestores públicos para a tomada de decisões.

O demonstrativo da RCL deve ser elaborado a cada quatro meses e deve também publicado para dar amplo conhecimento à população. Esse demonstrativo não é fornecido pela contabilidade pública em seus anexos que compõem a Lei nº 4320/64. Por entender que os resultados apontados nesse demonstrativo são relevantes para a administração pública, entende-se também que ele possui acentuado grau de utilidade gerencial.

Desse demonstrativo diversas análises são extraídas. Inicialmente verifica-se o desempenho dos órgãos arrecadadores municipais pela evolução das receitas próprias. Também pode ser avaliado o acréscimo de recursos das diversas origens, tais como transferências financeiras e demais receitas que compõem o demonstrativo. Cabe salientar que a informação mais preciosa desse relatório é exatamente o valor da receita corrente líquida apurada no período.

É sobre o valor total da receita corrente líquida que serão feitos os cálculos de várias informações que se seguirão nos demais demonstrativos da gestão fiscal.

Para o administrador público que depende de diversas fontes para compor a receita corrente líquida, apurar um valor abaixo do esperado demonstra ineficiência na arrecadação de receitas próprias e ainda um nível de desenvolvimento regional incipiente.

As receitas de capital ficam excluídas do cômputo para o cálculo da RCL, pois são receitas eventuais que os municípios têm, mas que só poderão ser utilizadas em despesas capital.

3.2 DEMONSTRATIVO DE GASTOS COM PESSOAL

Uma das variáveis que interferem drasticamente em qualquer levantamento de custos é o valor destinado à mão de obra. Esta é o produto do esforço humano, sendo um componente básico representativo tanto para produção de bens como também de serviços. Entretanto, existe uma distinção evidente entre o que é custo e despesa envolvendo esse item.

Conforme descreve Iudícibus (2004 p.148).

Custo é o valor resultante de todos os gastos no processo de industrialização e que contribuem com a transformação da matéria prima. Entende como custo, o desgaste de maquinários, as embalagens e também a mão de obra utilizada nesse processo.

As despesas em sentido restrito representam as utilizações ou o consumo de bens e serviços no processo de produção de receitas. As despesas podem ser gastos efetuados no passado, no presente ou que ainda serão realizados. De maneira geral, o fato gerador de despesas é o esforço continuado para produzir receitas, já que a despesa é consequência da receita, conforme também entende IUDICIBUS (2004).

Nos entes públicos não existe produção e comercialização de produtos em escala, conforme ocorre nas empresas privadas, entretanto existem despesas que concorrem para a produção de receitas. Se nas empresas privadas, a mão de obra é classificada como custo, nos entes públicos, esses serviços são contabilizados como despesa. Se nas empresas privadas, procura-se maximizar a mão de obra e também a produção, nos entes públicos tais procedimentos são de difícil mensuração, necessitando de leis que regulamentam os limites máximos de gastos com pessoal.

Essa necessidade existiu pelo fato de que, antes da aprovação da LRF, inúmeros entes públicos gastavam percentuais excessivos de suas receitas nas despesas com pessoal e em encargos sociais. Como até aquela data não existia um limite estabelecido para que os entes públicos gastassem com pessoal e, como cada órgão necessitava cumprir suas funções, ocorreram excessivas contratações limitando sobremaneira as administrações públicas em suas ações, sendo que o maior dispêndio de recursos estava concentrado nessa despesa.

Se a dimensão do ente público pode ser ampla e de difícil controle, advém daí a necessidade de regulamentação de índices e percentuais de dispêndio anual para esse tipo de despesa.

Com a aprovação da LRF, ocorreram limitações para o administrador público, gastar com esse item, conforme contempla o art. nº 20, dessa lei. O percentual máximo aprovado para os entes públicos municipais gastarem seus recursos com pessoal e encargos sociais é de 54%, do total da RCL para o executivo e de 6% da RCL para o Legislativo.

QUADRO 2 – Demonstrativo de Apuração das Despesas com Pessoal - Executivo

MUNICÍPIO DE IPORANGA	
DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DAS DESPESAS COM PESSOAL - PODER EXECUTIVO	
PERÍODO DE REFERÊNCIA: 3º QUADRIMESTRE DE 2.011	
DESPESA COM PESSOAL	Despesa Líquida jan a dez/2011
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I)	6.470.303,25
Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Ativo	5.054.145,03
Pessoal Inativo e Pensionistas	-
Remuneração de Agentes Políticos	265.059,70
Encargos Sociais	1.080.417,21
Sentenças Judiciais	70.681,31
DEDUÇÕES (II)	77.276,07
Indenizações por demissões	-
Incentivo a demissão voluntária	6.594,76
Sentenças Judiciais	70.681,31
TOTAL DA DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	6.393.027,18
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (IV)	13.718.376,09
% DO GASTO COM PESSOAL SOBRE A RCL (V) = (III / IV)	46,60%
LIMITE LEGAL (Incisos I, II e III, art. 20 da LRF <54%>)	7.407.923,09
LIMITE PRUDENCIAL (§ único, art. 22 da LRF <51,30%>)	7.037.526,93

FONTE: Dados da contabilidade do Município de Iporanga

Cabe salientar que a contabilidade pública não fornece em seus demonstrativos e balanços anuais essa valiosa informação. Coube a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, elaborar e um demonstrativo que atendesse às exigências legais e, ato contínuo, normatizar esse demonstrativo para que fosse adotado em todo o território nacional.

Nesse demonstrativo, existem campos destinados à demonstração do limites de prudência e também do limite máximo estabelecidos em lei. Por limite prudencial entende-se que, quando o Município atingir 90% do limite estabelecido por lei (54% da RCL), isto é, quando a despesa com pessoal atingir o limite de 51,3% da RCL, significa que o limite de prudência foi atingido devendo o administrador público tomar ações que venham a retrair essa despesa, sob pena de sofrer sanções.

Esse relatório deve ser elaborado contendo os valores das despesas com pessoal dos últimos 12 meses. Além de assegurar a transparência da despesa com pessoal, esse relatório contempla todos valores gastos com a administração direta e indireta de cada poder.

Para a confecção desse demonstrativo, as despesas deverão ser considerados pelos valores brutos, tanto do pessoal ativo, como dos inativos incluindo ainda as outras despesas decorrentes de contratação de terceirização de mão de obra, quando houver.

Analisando o relatório de despesas com pessoal, é possível extrair informações valiosas para a tomada de decisões. Do total da RCL do Município, praticamente, metade desse valor está sendo canalizado para pagamento de salários e encargos sociais, restando a outra parcela para que a administração municipal utilize-a em seus programas de governo.

Pelo demonstrativo apurado, percebe-se que o ente público está atendendo perfeitamente à legislação vigente, porém é um sinalizador de que providências devem ser tomadas devido ao percentual apurado.

A contenção de gratificações, horas-extras e de novas contratações, deve ser uma medida a ser adotada, especialmente quando o percentual apurado chega próximo ao estipulado pela legislação.

Também a realização de concursos públicos deve ser meticulosamente analisada, sob pena de ocorrer acréscimos significativos no percentual, comprometendo o ente em seus objetivos.

Se a contenção dessas despesas é impossível ou os valores praticamente irreduzíveis, outra solução para o ente público será em fomentar a arrecadação para amenizar o cálculo da despesa recompondo a administração dentro dos limites estabelecidos.

Entende-se neste caso, como fomento de arrecadação a cobrança de dívidas ativas e maior fiscalização nos impostos evitando a sonegação fiscal. O acréscimo de percentuais de impostos existentes e também a imposição de novos tributos somente podem ser realizados com a aprovação do legislativo municipal sendo que essas leis começariam a vigorar somente após o exercício financeiro vigente, não apresentando efeitos imediatos à administração.

Se o presente demonstrativo que traz as informações de despesa com pessoal não constar entre os demonstrativos emitidos pela contabilidade pública, e

se ele fornece informações para a tomada de decisões, deduz-se que seja um relatório gerencial, pois além de atender à legislação vigente, serve ainda para nortear a administração pública em suas ações.

3.3 DEMONSTRATIVO DA DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA

Semelhantemente a uma empresa privada, os entes públicos, em muitas ocasiões, necessitam recorrer a linhas de crédito, para que seus projetos ou programas atinjam os objetivos inicialmente propostos.

Boa parte das ações e programas de governo que existem nas administrações públicas são oriundas ou sustentadas com recursos provenientes de convênios ou de financiamentos de longo prazo. Um dos principais objetivos das administrações públicas é promover o bem comum, sendo tais ações abrangentes e onerosas. A saúde e a segurança são programas que não devem ser subestimados pelo ente público sob pena de um colapso na coletividade.

A sociedade necessita desses tipos de serviços, sendo os entes públicos diretamente responsáveis por eles, mas a gestão responsável de recursos deve ter como premissa básica a não assunção de dívidas gigantescas ou impagáveis para os atendimentos dessas necessidades.

Entretanto, existem entes públicos que não cumprem rigorosamente com suas obrigações de pagarem seus impostos, como é o caso do INSS e também do FGTS (Fundo de Garantia por Tempo de Serviço), advindo dessa atitude o fato de que, em muitos casos, esses valores tornam-se tão significativos a ponto de ser necessário um parcelamento.

Fica evidente a necessidade de se regular também esse valor, o qual pode, se mal administrado, tornar-se em uma dívida praticamente impagável, gerando danos ainda maiores a uma sociedade já carente de recursos.

QUADRO 3 – Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida

DEMONSTRATIVO DA DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA				
MUNICÍPIO DE IPORANGA		3º QUADRIMESTRE - 2011		
LRF, art. 55, inciso I, alínea "b"		Valores Expressos em R\$		
ESPECIFICAÇÃO	SALDO EXERCÍCIO ANTERIOR	SALDO DO EXERCÍCIO DE 2.010		
		Até o 1.º Semestre	Até o 2.º Quadrimestre	Até o 3.º Quadrimestre
DÍVIDA CONSOLIDADA - DC (I)	2.615.796,04	2.397.701,25	2.329.743,31	2.204.821,18
Dívida Mobiliária	-	-	-	-
Dívida Contratual	-	-	-	-
Precatórios posteriores a 5.5.2000 (inclusive)	-	-	-	-
Operações de Crédito inferiores a 12 meses	-	-	-	-
Parcelamentos de Dívidas	2.615.796,04	2.397.701,25	2.329.743,31	2.204.821,18
De Tributos	-	-	-	-
De Contribuições Sociais	1.760.515,92	1.575.703,39	1.527.060,88	1.437.384,08
Previdenciárias	1.760.515,92	1.575.703,39	1.527.060,88	1.437.384,08
Demais Contribuições Sociais	-	-	-	-
Do FGTS	855.280,12	821.997,86	802.682,43	767.437,10
Outras Dívidas	-	-	-	-
DEDUÇÕES (II)¹	-	-	-	-
Ativo Disponível	718.494,06	546.504,94	481.160,06	408.748,41
Haveres Financeiros	(32.146,81)	(32.146,81)	(32.146,81)	(32.146,81)
(-) Restos a Pagar Processados	1.187.822,27	588.524,07	496.375,30	460.622,79
	501.475,02	74.165,94	47.362,05	84.021,19
Precatórios anteriores a 5.5.2000	-	-	-	-
Insuficiência Financeira	501.475,02	74.165,94	47.362,05	84.021,19
Outras Obrigações	-	-	-	-
DÍV. CONSOLID. LÍQUIDA (DCL)=(I - II)	2.615.796,04	2.397.701,25	2.329.743,31	2.204.821,18
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL	12.153.048,00	12.536.269,54	13.397.685,04	13.718.376,09
% da DC sobre a RCL	21,52%	19,13%	17,39%	16,07%
% da DCL sobre a RCL	21,52%	19,13%	17,39%	16,07%
LIMITE DEFINIDO POR RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL: 120%	14.583.657,60	15.043.523,45	16.077.222,05	16.462.051,31

FONTE: Dados da contabilidade do Município de Iporanga

Com a aprovação da LRF, ocorreu limitadores também para os recursos tomados como empréstimos ou parcelamento de débitos existentes. O relatório que demonstra a dívida consolidada do ente público, serve para a tomada de decisões em contratar ou não outras operações de crédito.

Esse demonstrativo é útil, pois traz informações sobre o somatório das dívidas que o ente público possui em determinado período, mostra sua evolução de uma data para outra e traz ainda informações financeiras que são essenciais para a decisão ou não de contratação de nova operação de crédito ou parcelamento de dívidas. Demonstra ainda o valor da RCL e o percentual aprovado pelo Senado Federal para a contratação de operações de crédito, atualmente é de 120%, da RCL, para os Municípios Brasileiros.

A dívida de qualquer ente público resulta de um conjunto de operações de crédito de variadas naturezas. A obtenção desses recursos deverá somente ocorrer

em situações que a administração da entidade julgar estritamente necessárias, pois o excesso de comprometimento financeiro, mesmo sendo a longo prazo, poderá trazer o desequilíbrio das contas públicas.

A Lei de Responsabilidade Fiscal define, em seu art. nº 29, o que é uma operação de crédito:

[...] compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros.

Uma análise gerencial do demonstrativo da dívida consolidada líquida pode trazer considerações que devem ser bem analisadas pelo gestor público, devendo ponderar sobre os seguintes questionamentos:

- a) Qual área será atendida e qual a real necessidade desse investimento?
- b) Qual é a relação custo/benefício do financiamento pleiteado?
- c) O objetivo pretendido será atingido em quanto tempo e quantas pessoas serão beneficiadas com o projeto?
- d) Qual o nível de endividamento existente?

A contabilidade pública possui dois anexos que trazem de forma individualizada a posição da dívida consolidada, porém não a posição da dívida consolidada líquida. O anexo 14 (balanço patrimonial) demonstra a dívida consolidada, e ela constitui um componente do patrimônio da entidade, o qual está registrado em seu passivo permanente. Já no anexo 16 (demonstração da dívida fundada) são evidenciadas informações sobre o número do contrato ou lei que autorizou a cada operação de crédito, o respectivo saldo anterior, o movimento no exercício financeiro e o saldo para o exercício seguinte.

O demonstrativo da dívida consolidada líquida é elaborado com as informações extraídas da contabilidade da entidade pública, evidenciando resultados líquidos de disponibilidade financeira ou de comprometimento real, além de percentuais estabelecidos e que não poderão ser ultrapassados.

Certo é que os relatórios definidos pela Lei nº 4320/64 não contemplam todas essas informações, razão pela qual entende-se que esse “demonstrativo” possui finalidades gerenciais, evidenciando que a contabilidade gerencial está intimamente ligada também a esse setor da administração pública.

3.4 DEMONSTRATIVO DOS RESTOS A PAGAR

Um fator que tem merecido acentuada atenção nas entidades privadas tem sido a metodologia de gerenciamento das dívidas. Saber quando se deve, para quem se deve e quais as taxas de juros que estão sendo pagas, é imprescindível para uma boa gestão e, conseqüentemente, para se atingir bons resultados. Nas entidades públicas esse gerenciamento não deve ser diferente.

Semelhantemente a uma entidade privada, um ente público pode valer-se da análise de valores a pagar para a tomada de decisões. Também para as administrações públicas não é aconselhável o excessivo endividamento, ou um endividamento maior do que a sua capacidade de pagamento, tomando por base o seu ativo disponível.

Os restos a pagar são as despesas legalmente empenhadas e não pagas até o final do exercício financeiro. Existem três fases distintas para a efetivação de uma despesa: o empenho, a liquidação e o pagamento.

O Demonstrativo de restos a pagar por poder e órgão, é um relatório que possibilita o acompanhamento efetivo e periódico dos valores inscritos em restos a pagar e se esses valores já foram liquidados ou não.

A liquidação é uma das etapas da despesa orçamentária pública, onde se verifica o direito pelo credor, tendo por base os títulos ou documentos comprobatórios do respectivo crédito ou empenho.

Os restos a pagar são dívidas de curto prazo, e são classificadas como dívidas flutuantes da administração pública. As dívidas de longo prazo são classificadas como dívida fundada.

QUADRO 4 – Demonstrativo dos Restos a Pagar.

MUNICÍPIO: IPORANGA												
LRF, artigo 53, inciso V DEMONSTRATIVO DE RESTOS A PAGAR												
PERÍODO DE REFERÊNCIA: 6º BIMESTRE - 2.011												
PODER / ÓRGÃO	Saldo de Exercícios Anteriores		Movimentação até o Bimestre				Inscrição ao Final do Exercício		Saldo até o Bimestre		Disponibilidade Financeira até o bimestre	
	Processados	Não Processados	Liquidação	Pagamentos	Cancelamentos		Processados	Não Processados	Processados	Não Processados		
					Processados	Não Proces.						
EXECUTIVO	1.175.979,38	677.768,38	354.889,39	1.077.452,06	216,81	122.268,70		883.585,99	546.774,29	1.380.445,21	703.725,26	(1.675.422,06)
Prefeitura Municipal												
Fonte de Recursos - 01.110	589.130,57	215.418,33	90.505,15	402.684,45	207,77	106.991,67		455.266,67	192.654,08	736.972,42	205.613,34	(906.404,88)
Fonte de Recursos - 01.120	-	-	-	-	-	-		-	-	-	-	18.849,66
Fonte de Recursos - 01.130	-	1.236,70	-	-	-	1.236,70	1.050,00	-	-	1.050,00	-	(872,92)
Fonte de Recursos - 01.200	193.335,69	60.628,78	8.497,21	168.093,91	-	1.321,90	257.775,56	25.615,61	330.211,62	37.728,21	37.728,21	(365.122,99)
Fonte de Recursos - 01.310	206.703,59	37.620,55	21.759,18	163.314,21	-	12.523,43	87.362,57	127.312,84	152.511,13	130.650,78	130.650,78	(282.738,67)
Fonte de Recursos - 01.510	11.784,81	2.688,71	404,76	11.051,99	9,04	195,00	29.408,42	20.367,78	30.536,96	22.456,73	22.456,73	(52.993,69)
Fonte de Recursos - 02.100	50.000,00	139.652,22	13.200,00	53.200,00	-	-	-	-	10.000,00	126.452,22	126.452,22	8.592,43
Fonte de Recursos - 02.200	53.553,89	6.099,40	6.099,40	59.510,23	-	-	49.584,78	24.763,88	49.727,84	24.763,88	24.763,88	(72.196,61)
Fonte de Recursos - 02.300	-	1.930,50	1.930,50	-	-	-	420,00	23.700,00	2.350,50	23.700,00	23.700,00	(25.960,49)
Fonte de Recursos - 02.500	3.585,80	900,00	900,00	4.485,80	-	-	1.990,00	297,00	1.990,00	297,00	297,00	(2.042,98)
Fonte de Recursos - 05.100	-	15.000,00	15.000,00	15.000,00	-	-	-	-	-	-	-	57.470,98
Fonte de Recursos - 05.200	3.440,28	196.020,00	196.020,00	199.460,28	-	-	467,99	39.063,10	467,99	39.063,10	39.063,10	8.277,15
Fonte de Recursos - 05.300	64.444,75	573,19	573,19	651,19	-	-	260,00	93.000,00	64.626,75	93.000,00	93.000,00	(70.869,28)
Fonte de Recursos - 05.500	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	10.590,23
Fonte de Recursos - 06.100	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Órgãos - Prefeitura	1.175.979,38	677.768,38	354.889,39	1.077.452,06	216,81	122.268,70	883.585,99	546.774,29	1.380.445,21	703.725,26	703.725,26	(1.675.422,06)
LEGISLATIVO - Câmara	4.040,00	-	-	4.040,00	-	-	-	-	-	-	-	-
TOTAL -	1.180.019,38	677.768,38	354.889,39	1.081.492,06	216,81	122.268,70	883.585,99	546.774,29	1.380.445,21	703.725,26	703.725,26	(1.675.422,06)

FONTE: Dados da contabilidade do Município de Iporanga

A comparação dos valores de restos a pagar de uma entidade pública, se observados em anos anteriores, revela-se bastante útil por mostrar tendências seguidas pela administração. Uma questão que se revela na elaboração desse demonstrativo é o tamanho da entidade pública, pois cada órgão, fundo ou fundação pode ter seus valores acompanhados e submetidos a uma criteriosa análise, averiguando suas evoluções.

O excessivo comprometimento financeiro pode ao final do ano gerar déficit, situação extremamente desfavorável para qualquer entidade pública, pois além de não atender aos dispositivos legais, provoca quase sempre problemas de liquidez ao ente público.

No demonstrativo geral do município pesquisado, percebe-se que o valor total dos restos a pagar processados e não processados montava no exercício anterior (2.010) R\$ 1.875.787,76.

Durante o exercício financeiro de 2011, ocorreram vários pagamentos que somados chegam a importância de R\$ 1.081.492,06 houve ainda o cancelamento de Restos a pagar que somados chegam a R\$ 122.485,51. Mas foram inscritos no referido exercício mais o valor de R\$. 1.430.360,28 que acumulando com os

exercícios anteriores, restaram a pagar para o ano seguinte um montante de R\$. 2.084.170,47.

Entende-se que a administração deve investigar o porquê de restarem valores que não foram totalmente pagos durante o exercício financeiro de 2011. Essas informações detalhadas não são fornecidas pelos relatórios da contabilidade pública, idealizados pela lei n.º 4320/64, mas são relatórios que servem para a tomada de decisões.

Quando no decorrer do ano são apresentados valores excessivos inerentes a restos a pagar, o ente público deve tomar medidas de contenção de suas despesas, restringindo a emissão de empenhos pelo órgão ou fundo responsável pelo desequilíbrio. Por meio de um contínuo acompanhamento é que os excessivos comprometimentos financeiros poderão ser vencidos por todos os órgãos que compõem a complexa máquina da administração pública.

3.5 DEMONSTRATIVO DO RESULTADO PRIMÁRIO

Conforme define Slomski (2003 p.198) “o demonstrativo do resultado primário é a diferença entre as receitas e as despesas não financeiras”. É o resultado que expressa a situação das contas de um determinado setor público em um período de tempo, através da apuração da diferença entre um conjunto de Receitas e um conjunto de Despesas não Financeiras. Seu objetivo é avaliar como as contas públicas estão sendo organizadas, do ponto de vista do montante das disponibilidades financeiras antes da repercussão dos encargos financeiros, decorrentes dos compromissos assumidos pelo Governo. O Resultado primário pode apontar déficit ou superávit.

QUADRO 5 – Demonstrativo do Resultado Primário

DEMONSTRATIVO DO RESULTADO PRIMÁRIO			
MUNICÍPIO DE IPORANGA	6º BIMESTRE - 2011		
LRF, art 53, inciso III	Valores expressos em R\$		
RECEITAS FISCAIS (B8)	PREVISÃO ANUAL INICIAL	PREVISÃO ANUAL ATUALIZADA	RECEITAS REALIZADAS ATÉ O BIMESTRE
RECEITAS FISCAIS CORRENTES (I)	13.730.850,00	13.730.850,00	13.489.660,35
Receita Tributária	358.575,00	358.575,00	264.590,87
Receita de Serviços	-	-	-
Receita de Contribuição	-	-	-
Outras Contribuições	-	-	-
Receita Patrimonial Líquida	1.050,00	1.050,00	116,19
Receita Patrimonial	51.450,00	51.450,00	60.685,58
(-) Aplicações Financeiras	50.400,00	50.400,00	60.569,39
Transferências Correntes	13.298.775,00	13.298.775,00	13.112.213,77
Outras Receitas Correntes	72.450,00	72.450,00	52.170,13
RECEITAS DE CAPITAL (II)	36.750,00	36.750,00	268.000,01
Operações de Crédito (III)	-	-	-
Amortização de Empréstimos (IV)	-	-	-
Alienação de Ativos (V)	36.750,00	36.750,00	-
Transferências de Capital	-	-	268.000,01
Convênios	-	-	268.000,01
Outras Transferências de Capital	-	-	-
Outras Receitas de Capital	-	-	-
RECEITAS FISCAIS DE CAPITAL (VI)=(II-III-IV-V)	-	-	268.000,01
RECEITAS FISCAIS LÍQUIDAS (VII)=(I+VI)	13.730.850,00	13.730.850,00	13.697.090,97
DESPESAS FISCAIS	DOTAÇÃO ANUAL INICIAL	DOTAÇÃO ANUAL ATUALIZADA	DESPESAS LIQUIDADAS ATÉ O BIMESTRE
DESPESAS CORRENTES (VIII)	12.651.366,00	14.086.928,01	12.987.181,77
Pessoal e Encargos Sociais	5.942.265,00	7.116.848,46	6.768.625,77
Juros e Encargos da Dívida (IX)	63.000,00	34.000,00	33.951,55
Outras Despesas Correntes	6.646.101,00	6.936.079,55	6.184.604,45
DESPESAS FISCAIS CORRENTES (X)=(VIII-IX)	12.588.366,00	14.052.928,01	12.953.230,22
DESPESAS DE CAPITAL (XI)	890.295,00	996.348,57	923.788,28
Investimentos	365.295,00	585.297,01	512.813,42
Inversões Financeiras	-	-	-
Concessão de Empréstimos (XII)	-	-	-
Aquisição de Título de Capital já Integralizado (XIII)	-	-	-
Demais Inversões Financeiras	-	-	-
Amortização da Dívida (XIV)	525.000,00	411.051,56	410.974,86
DESPESAS FISCAIS DE CAPITAL (XV)=(XI-XII-XIII-XIV)	365.295,00	585.297,01	512.813,42
RESERVA DE CONTINGÊNCIA (XVI)	276.339,00	-	-
DESPESAS FISCAIS LÍQUIDAS (XVII)=(X+XV+XVI)	13.230.000,00	14.638.225,02	13.466.043,64
RESULTADO PRIMÁRIO (VII-XVII)	500.850,00	- 907.375,02	231.047,33
DISCRIMINAÇÃO DA META FISCAL	VALOR		
META DE RESULTADO PRIMÁRIO FIXADA NO ANEXO DE METAS FISCAIS DA LDO P/ O EXERCÍCIO DE REFERÊNCIA	R\$		500.850,00

FONTE: Dados da contabilidade do Município de Iporanga

Na apuração do resultado primário, também se exclui alguns valores das entidades públicas. Esse resultado não é um valor financeiro, mas um valor que demonstra a disponibilidade financeira do ente público em determinada data ou período.

O ideal é que o resultado primário apresente-se sempre de forma superavitária. Caso ocorra déficit, demonstra que os recursos arrecadados estão sendo insuficientes para a cobertura dos compromissos financeiros já assumidos.

3.6 DEMONSTRATIVO DO RESULTADO NOMINAL

O resultado nominal de um ente público demonstra a evolução positiva ou negativa de suas dívidas de longo prazo. Essa apuração pode ser realizada bimestralmente ou anualmente.

No bimestre, o resultado nominal representa a diferença entre o saldo da dívida fiscal líquida ao final do bimestre atual e o saldo da dívida fiscal líquida ao final do bimestre anterior. No ano, o resultado nominal representa a diferença entre o saldo da dívida fiscal líquida acumulada até o final do bimestre atual e este saldo em 31 de dezembro do ano anterior.

O saldo da dívida fiscal líquida corresponde ao saldo da dívida consolidada líquida somado às receitas de privatização e, no caso da União, deduzidos os passivos reconhecidos, decorrentes de déficits ocorridos em exercícios anteriores.

A dívida consolidada líquida corresponde ao saldo da dívida consolidada, deduzidos do Ativo disponível e dos haveres financeiros, líquidos de restos a pagar processados.

A dívida líquida é o saldo líquido do endividamento (dívidas e créditos/obrigações e haveres) do setor público não financeiro, do Banco Central com o sistema financeiro (público e privado), do setor privado não financeiro e do resto do mundo.

Se verificado, ao final de cada bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas (resultado primário ou nominal), o poder executivo poderá, por ato próprio, limitar a emissão de empenhos e movimentação financeira para adequação aos limites pré-estabelecidos.

Essa averiguação periódica dos resultados demonstra o grau de responsabilidade do gestor público. Semelhantemente ao setor privado, o gerenciamento contínuo, comparando a evolução de resultados, é uma informação valiosa que serve de suporte para a tomada de decisões.

Uma entidade pública que apresente crescimentos excessivos de suas dívidas traz, nesse demonstrativo, informações e tendências para o exercício financeiro corrente e também para os próximos. Em linhas gerais, pode-se listar algumas informações produzidas pelo demonstrativo do resultado nominal:

- a) Evidências do desempenho da administração;
- b) situação financeira;

- c) quadro evolutivo da dívida;
- d) necessidade de adequações, etc.

O demonstrativo a seguir é muito revelador quanto aos quesitos mencionados, podendo ter noções claras sobre a evolução de uma administração municipal.

Diferentemente de uma empresa privada em que se pode apurar separadamente os percentuais de dívidas vencíveis a curto e a longo prazo, para apuração do resultado nominal, isso não é possível, pois esse relatório envolve essas duas informações simultaneamente. O resultado nominal é um sinalizador para a administração pública, informando em valores reais os acréscimos ou diminuição da dívida existente. Dívida esta, a curto e a longo prazo. Ao analisar o demonstrativo do resultado nominal, fica evidenciado que a Prefeitura pesquisada obteve avanços positivos durante o exercício financeiro de 2011. A redução de 18,63% de sua dívida consolidada atrelou a si um resultado favorável ao final do ano de 2011, pois fez com que a dívida fiscal líquida também diminuísse e o resultado nominal apresentasse decréscimo. Porém, observa-se que apesar do êxito alcançado houve um acréscimo quanto os valores de passivos reconhecidos dando sinal de falta de controle para as dívidas de curto prazo.

QUADRO 6 – Demonstrativo do Resultado Nominal

MUNICÍPIO DE IPORANGA			
DEMONSTRATIVO DO RESULTADO NOMINAL			
6º BIMESTRE - 2011			
LRF, art 53, inciso III			Valores expressos em R\$
ESPECIFICAÇÃO	SALDO		
	Em 31 Dez 2010 (a)	Em 31 Out 2011 (c)	Em 31 Dez 2011 (c)
DÍVIDA CONSOLIDADA (I)	2.615.796,04	2.204.821,18	2.204.821,18
DEDUÇÕES (II) ¹	-	192.961,94	-
Ativo Disponível	718.494,06	709.183,71	464.860,74
Haveres Financeiros	(32.146,81)	(32.146,81)	(32.146,81)
(-) Restos a Pagar Processados	1.187.822,27	484.074,96	1.365.573,14
DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA (III) = (I - II)	2.615.796,04	2.011.859,24	2.204.821,18
RECEITA DE PRIVATIZAÇÕES (IV)	-	-	-
PASSIVOS RECONHECIDOS (V)	-	-	-
DÍVIDA FISCAL LÍQUIDA (III + IV - V)	2.615.796,04	2.011.859,24	2.204.821,18
ESPECIFICAÇÃO	PERÍODO DE REFERÊNCIA		
	No Bimestre (c - b)	Jan a Dez 2011 (c - a)	
RESULTADO NOMINAL	192.961,94	(410.974,86)	
DISCRIMINAÇÃO DA META FISCAL		VALOR	
META DE RESULTADO NOMINAL FIXADA NO ANEXO DE METAS FISCAIS		R\$	(400.000,00)

FONTE: Dados da contabilidade do Município de Iporanga

Pelo resultado apurado, ações de contenção de despesas podem ser tomadas, ou se os valores estiverem dentro das perspectivas da administração, os programas podem continuar sendo desenvolvidos.

Pela importância que esse relatório também demonstra para o gestor público, e pelas ações que possam ser tomadas devido aos resultados apresentados, entende-se que além de atender à legislação vigente, o demonstrativo de resultado nominal também possui finalidades gerenciais, devendo ser entendido como tal.

3.7 DEMONSTRATIVO DE RECEITAS E DESPESAS COM O ENSINO

O artigo nº 212, da Constituição Federal, determina que os administradores Municipais apliquem no mínimo 25% de suas receitas resultantes de impostos, compreendidas as provenientes de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

A Lei Federal nº 9294 criou a partir de 1997 a Lei do Fundo Nacional do Desenvolvimento do Ensino Fundamental - FUNDEF, mas com sua implantação a partir do exercício financeiro de 1998. Essa lei estabelece em linhas gerais que cada ente público deve “contribuir” com determinados percentuais para a composição de um Fundo, e que através do cálculo do “custo-aluno” esses recursos seriam devolvidos às entidades públicas para posterior investimento na área do ensino fundamental. Devido a essa metodologia de cálculo, resulta dizer que existem municípios que recebem maior volume de recursos do que o inicialmente contribuído, em contrapartida existem municípios que contribuem com mais recursos, porém recebem menos.

Ainda a lei nº 9294, estabelece que anualmente e, no mínimo 60% dos recursos recebidos pelos municípios, devem ser investidos no pagamento de salários e encargos sociais dos profissionais diretamente ligados ao ensino, sendo que os outros 40% desses recursos devem ser investidos na manutenção do ensino. Desse intrincado processo de remessa e devolução de recursos, de aplicação e possíveis sobras de valores, houve a necessidade de se aprimorar o demonstrativo de recursos investidos na área de educação.

Ao aplicar recursos na educação entenda-se que esses valores devam ter sido empenhados, liquidados e pagos. Se assim não fosse, existiria a possibilidade de que os entes públicos apenas empenhassem (e não liquidassem) as despesas com a educação e quando um novo exercício financeiro se iniciasse, bastaria estornar os empenhos. Desse modo o índice seria atingido e, os recursos que deveriam ser tido destinados a educação, não o foram.

Para que tal prática não ocorra, e para que não haja mínima possibilidade em se fraudar os cálculos, foram adotadas medidas específicas para o cômputo desses valores, onde serão considerados apenas os valores efetivamente empenhados, liquidados e pagos.

Analisando os valores extraídos do Município, constata-se que houve investimentos na área de educação durante o exercício financeiro de 2011, de 30,08%, das receitas provenientes de impostos atendendo perfeitamente o que dispõe a legislação sobre os recursos destinados a educação.

QUADRO 7 – Demonstrativo da Receita e Despesa com Ensino

RECEITAS E DESPESAS DO ENSINO - PUBLICAÇÃO (ARTIGO 256 DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL)			
MUNICÍPIO:	IPORANGA	PERÍODO:	4º TRIMESTRE EXERCÍCIO 2011
RECEITAS ARRECADADAS	Acumulado	DESPESAS DO ENSINO	Acumulado
Imposto Predial Territorial Urbano - IPTU	41.153,28	12.306 - Alimentação e Nutrição	94.357,93
Imposto s/ Transmissão de Bens Imóveis	9.824,55	12.361 - Ensino Fundamental	4.027.333,30
Imposto s/ Serviços de Qualquer Natureza	127.981,17	12.365 - Educação Infantil	183.830,76
Imposto de Renda Retido na Fonte	53.036,14	12.366 - Educação de Jovens e Adultos	0,00
Dívida Ativa de Impostos	32.429,86	12.367 - Educação Especial	0,00
Atualização de Dívida Ativa de Impostos	8.821,28	(=) Total da Despesa do Ensino	4.305.521,99
Multa/Juros provenientes de impostos	2.197,24	(-) Despesas c/ Recursos do QSE, Convênios e Outros	717.297,93
Fundo de Participação dos Municípios	5.578.753,90	(-) Despesas c/ Rendimentos de Aplicações - Conta LDB	269,71
Imposto Territorial Rural	8.688,94	(-) Despesas c/ Recursos de Operações de Crédito	0,00
Desoneração de Exportações (LC-87/96)	35.766,96	(=) Total da Despesa com Recursos Próprios	3.587.954,35
Imposto s/ Circ. de Mercadorias e Serviços	5.913.508,52	(+) Despesas realizadas com Recursos do FUNDEB	2.064.380,47
Imposto s/ Propriedade de Veículo Automotor	67.687,69	(+) Valor Efetivamente Retido ao FUNDEB	0,00
Imposto s/ Produto Industrial s/ Exportação	49.837,34	(-) Parcela Empenhada do Ganho Líquido - FUNDEB	228.715,74
TOTAL DAS RECEITAS DE IMPOSTOS E TRANSF.	11.929.686,87	(=) TOTAL APLICADO NO ENSINO	5.423.619,08
		APLICAÇÃO NO ENSINO (ART. 212 CF)	30,08%
QSE, Convênios e Outros Recursos Adicionais	692.333,23		
Rend. de Aplicação Financeira - Conta LDB e Adicionais	5.649,91		
Recursos de Operações de Crédito	0,00	FUNDEB	
Recursos recebidos do FUNDEB	2.053.130,90	Aplicação dos recursos recebidos do FUNDEB	100,12%
Rendimentos de Aplicação Financeira do FUNDEB	8.849,57	Aplicação nos profissionais do Magistério - FUNDEB	65,88%
TOTAL DOS RECURSOS ADICIONAIS	2.759.963,61		
TOTAL DA RECETA ARRECADADA	14.689.650,48	REPASSES À CONTA DO ENSINO - ART.69,§5º,LEI9.394/96	386.941,87

FONTE: Dados da contabilidade do Município de Iporanga

Verifica-se ainda que no exercício financeiro analisado, o Município foi contemplado com R\$ 2.053.130,90, ou seja, foram recebidos recursos adicionais oriundos do FUNDEB proporcionalmente ao que o Município contribuiu, entretanto esses valores foram integralmente investidos na área do ensino fundamental e infantil.

O demonstrativo retrata ainda, que foram investidos 65,88% dos recursos do FUNDEB para pagamentos de vencimentos e encargos sociais dos profissionais ligados a área do ensino fundamental.

Existindo a situação em que, os salários mensais, o décimo terceiro, as férias e os encargos sociais dos profissionais da área de educação já foram todos pagos, e se mesmo assim o percentual mínimo de 60% não foi atingido, restará uma única alternativa para o ente público, o qual será ratear recursos financeiros suficientes para atingir esse coeficiente mínimo determinado em lei.

Ao utilizar esses relatórios gerenciais, fica a administração pública consciente das evoluções, tanto de recursos, como de aplicações de valores, podendo ainda durante esse período, providenciar ajustes e correções, prever possíveis desvios orçamentários e agir contra a evasão escolar que debilita e reprime a expansão de recursos.

Pode a administração ainda, de posse desses dados aperfeiçoar mecanismos de participação social, envolvendo a sociedade, com o objetivo de melhorar a eficiência e eficácia da ação governamental e ampliar a legitimidade e transparência como Poder Público.


3.8 DEMONSTRATIVO DE RECEITAS E DESPESAS COM A SAÚDE

Da mesma forma como foi estabelecido para a área de ensino e educação, a Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000, veio determinar, percentuais que os entes públicos deveriam direcionar para custear ações e serviços públicos de saúde. Esse ato Constitucional determina que os Municípios Brasileiros devam investir anualmente um percentual mínimo 15% do produto de seus impostos.

Antes da aprovação dessa Emenda Constitucional, não havia nenhum dispositivo que exigisse a aplicação de percentuais mínimos na saúde, porém em alguns municípios essa exigência existia em Leis Orgânicas Municipais, segundo SILVA (2002 p.161).

Não seria difícil para os Municípios controlarem os recursos destinados para a área de Saúde se não existisse também as leis Federais nºs 8080/90 e 8.142/90 que dispõem sobre a criação e organização dos Fundos de Saúde.

QUADRO 8 – Demonstrativo da Receita e Despesa com Saúde

 MUNICÍPIO DE IPORANGA 4º TRIMESTRE - 2.011 QUADRO RESUMO DA APLICAÇÃO EM SAÚDE RECEITAS E APLICAÇÕES MÍNIMAS						
RECEITAS DE IMPOSTOS			CONSTITUIÇÃO FEDERAL			
Impostos Próprios	275.443,52					
Transferências Constitucionais	11.618.476,39	Aplicação mínima de 15% das receitas de impostos				
Total da Receita de Impostos	11.893.919,91					1.784.087,99
RECURSOS VINCULADOS			APLICAÇÃO TOTAL DE 100%			
Recebidos no Exercício	766.473,14	Eventual saldo não aplicado deverá				
Saldo de Exercício Anteriores	112.885,38	se aplicado no exercício seguinte				
Aplicações Financeiras	7.094,81					
Total de Recursos Vinculados	886.453,33					
DESPESAS/APLICAÇÕES E RESPECTIVOS PERCENTUAIS						
TIPO DE RECURSOS	EMPENHADO	%	LIQUIDADADO	%	PAGO	%
Recursos Próprios Saúde	2.828.617,78	23,78%	2.701.304,94	22,71%	2.613.942,37	21,98%
Recursos Vinculados	910.372,60	102,70%	793.672,60	89,53%	792.992,60	89,46%

FONTE: Dados da contabilidade do Município de Iporanga

O administrador público pode optar por ter uma contabilidade descentralizada do Executivo para o Fundo Municipal de Saúde, porém o foco principal da criação de um Fundo específico é para gerenciar os diversos recursos financeiros de que dispõe, controlando suas fontes de receitas, as datas de ingressos, seus rendimentos financeiros e suas despesas nas ações estabelecidas.

Fica fácil averiguar que o Município adota uma política de direcionamento de recursos muito maior do que o estabelecido em lei. No exercício financeiro de 2011 houve um excessivo volume de recursos canalizados para essa área. Se o Município tivesse direcionado R\$. 1.784.087,99 já teria cumprido com o comando constitucional, porém o valor destinado pelo município para atender esse segmento foi de R\$. 2.867.949,69 ocorrendo um excesso de valores destinados a área de saúde no valor de R\$. 1.044.529,79 fazendo com que o Município pesquisado atingisse o coeficiente de 23,78%.

De posse de todos esses dados, o gestor público pode tomar diversas ações e gerenciar sob medida esse departamento.

Entende-se que somente com demonstrativos e decisões gerenciais é que esse departamento poderá ter ações pautadas e bem estruturadas para atingir os objetivos propostos, os quais sejam, o atendimento e o bem estar da população.

3.9 INFORMAÇÕES GERENCIAIS E OS RELATÓRIOS DE GESTÃO FISCAL

Para um bom gerenciamento, almejando ainda o alcance dos objetivos propostos, necessário se faz, adotar premissas que irão nortear as ações administrativas, quais sejam: planejamento, controle e a avaliação dos resultados.

Entendendo que a administração pública também necessita dessas diretrizes para atingir seus objetivos e, para que não suscite dúvidas quanto a íntima relação existente entre os relatórios de gestão fiscal exigidos pela LRF e a contabilidade gerencial, foi desenvolvido um parâmetro que dará uma visão mais clara e objetiva dessa relação.

Pelo exposto não há dúvidas de que a Contabilidade Gerencial deve enquadrar-se não apenas na visão utilitária da ciência contábil, como, também, na visão econômica, voltando-se, portanto, ao atendimento das necessidades dos usuários internos.

Inquestionavelmente, os relatórios de gestão fiscal oferecem um suporte substancial aos dirigentes das entidades públicas, além de dar ciência aos interessados externos sobre o desenvolvimento do ente em evidência.

Conclui-se também, pelas conceituações dos autores estudados, que os relatórios de gestão fiscal devem ser considerados relatórios gerenciais por atenderem perfeitamente aos conceitos estudados e pelas informações que geram.

Barros (2005, p 109), diz que a contabilidade gerencial é identificada devido aos seus vários objetivos, quais sejam: gerar informações específicas, precisas e atualizadas; buscar formas mais aprimoradas de avaliação patrimonial sob o aspecto econômico, sem restringir-se apenas ao aspecto financeiro; aliar-se a outras áreas de conhecimento para complementar a informação contábil. A contabilidade gerencial é bem sucedida quando fornece aos administradores, informações que melhoram suas decisões de estratégia, planejamento e controle (HORNGREN, DATAR, FOSTER, 2004, p.7).

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conclui-se pelo trabalho desenvolvido, que os relatórios de gestão fiscal, oriundos da Lei de Responsabilidade Fiscal, verdadeiramente são relatórios que contém informações gerenciais para os gestores públicos.

Também, observou-se pela pesquisa realizada, que os profissionais que estão intimamente ligados à contabilidade pública, não utilizam adequadamente o ferramental da contabilidade gerencial para suporte ou subsídio na tomada de decisões.

Ao preencherem e publicarem os relatórios de gestão fiscal, muitos desses profissionais, fazem-no apenas para atender à legislação, sendo que a grande maioria ainda não atentou para a íntima relação existente entre esses relatórios e o ferramental que a contabilidade gerencial oferece.

A utilização exclusiva de dados extraídos somente da contabilidade pública atrela a si, a omissão de informações que possuem caráter econômico e social, determinantes para a tomada de decisões. Tais fatores devem ser considerados, para que a administração pública maximize seus resultados perante a sociedade.

A heterogeneidade existente em cada Estado e em cada Município se reflete intimamente em seus gastos, já que a demanda por serviços públicos é diferenciada entre eles. Entretanto, a forma de gerir esses recursos, direcionando-os para custeio e investimentos, visando beneficiar a sociedade, é idêntica a todos.

Nas administrações públicas, grande ênfase tem sido dada ao resultado primário, principalmente em âmbito federal. Esse demonstrativo ficou evidenciado no item 4.5 do presente trabalho. Esse relatório demonstra o resultado existente antes de se considerar despesas específicas da entidade pública analisada, como os juros das dívidas, por exemplo.

Mesmo a administração pública não visando lucros, como é o caso dos Municípios, o presente estudo é um sinalizador que aponta para a necessidade emergencial de que os governos reflitam e decidam por implantar um sistema de controle gerencial e de custos, o que por certo somente trará benefícios à administração e conseqüentemente à população em geral.

Para o leigo uma ênfase excessiva do resultado primário pode criar uma impressão distorcida e equivocada de que as contas públicas estão equilibradas. Raríssimos são os municípios e estados que possuem níveis de endividamento

baixo. Atualmente o governo federal tem procurado reduzir a sua dívida externa, atrelando a essa redução também o pagamento dos juros.

As ações governamentais devem ser pautadas em relatórios gerenciais evidenciando o seu custo-benefício, evitando imprecisões generalistas e decisões tendenciosas ou prematuras.

Ao considerar que a produção é o produto da soma de trabalho mais capital, conclui-se que o aumento da produtividade requer também um aumento de investimentos em infra-estrutura, o que é basicamente de competência estatal. Os investimentos privados, dependem em grande parte de taxas de juros menores.

Nesse momento um impasse se estabelece, pois uma redução de juros somente pode ser concretizada se as dívidas governamentais também forem reduzidas.

Ao considerar ainda uma possível redução de gastos dos governos, não em investimentos, mas em seu tamanho e complexidade, talvez fosse a solução viável para se chegar a resultados promissores, pois o aumento da carga tributária sacrificaria ainda mais a população carente.

A situação mais plausível para se atingir bons resultados seria uma combinação de redução de custos governamentais com o aumento de uma arrecadação oriunda do crescimento anual de produção das empresas privadas.

Essa redução de custos governamentais somente será possível pelo comprometimento generalizado de seus gestores e pela capacitação sempre crescente de profissionais atrelados aos seguimentos públicos.

O presente estudo não chegou descrever todos os relatórios constados na LRF, por este autor entender que os aqui demonstrados foram os mais importantes ao município de Iporanga e que por ser de pequeno porte, os demais relatórios nada acrescentaria de relevante aos apresentados neste trabalho.

Destaca-se a necessidade de estudos, num futuro próximo, de casos em Municípios que implantaram controles gerenciais, evidenciando os benefícios deste departamento, também a realização de um estudo similar a este, porém com maior abrangência ou em outros estados, ou ainda a realização de uma pesquisa ação em um Município, implantando um departamento de controle interno, voltado a análises gerenciais.

O Município em questão, pelo demonstrado, cumpriu todos os limites exigidos, mostrando claramente que suas principais políticas públicas são a

educação e saúde. Porém devido ao investimento dado a estes segmentos, viu-se no geral o pouco investimento em obras de infraestrutura no município.

As informações gerenciais que podem influenciar o gestor na tomada de decisões são muitas, pois o profissional contábil, por estar em permanente contato com a legislação e com as informações contábeis tem condições de fornecer ao dirigente público os indicadores necessários a uma competente e segura decisão.

Os gestores municipais têm uma ferramenta muito útil nas mãos para ter auxílio em suas decisões, só que não estão dando conta da importância disso. Com isto, suas decisões têm poucos fundamentos se atribuirmos que suas decisões partem exclusivamente de fatores políticos. Devem, sim, verificar como está sua contabilidade, pois com essas informações, poderão ter maior respaldo e fundamentos em qual rumo tomar.

5 ANEXO

5.1 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL



Presidência da República
Casa Civil
Subchefia para Assuntos Jurídicos

LEI COMPLEMENTAR Nº 101, DE 4 DE MAIO DE 2000.

[Mensagem de veto](#)

Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei Complementar:

CAPÍTULO I

DISPOSIÇÕES PRELIMINARES

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

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

§ 2º As disposições desta Lei Complementar obrigam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

§ 3º Nas referências:

I - à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, estão compreendidos:

a) o Poder Executivo, o Poder Legislativo, neste abrangidos os Tribunais de Contas, o Poder Judiciário e o Ministério Público;

b) as respectivas administrações diretas, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes;

II - a Estados entende-se considerado o Distrito Federal;

III - a Tribunais de Contas estão incluídos: Tribunal de Contas da União, Tribunal de Contas do Estado e, quando houver, Tribunal de Contas dos Municípios e Tribunal de Contas do Município.

Art. 2º Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como:

I - ente da Federação: a União, cada Estado, o Distrito Federal e cada Município;

II - empresa controlada: sociedade cuja maioria do capital social com direito a voto pertença, direta ou indiretamente, a ente da Federação;

III - empresa estatal dependente: empresa controlada que receba do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária;

IV - receita corrente líquida: somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos:

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

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

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

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

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

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

CAPÍTULO II

DO PLANEJAMENTO

Seção I

Do Plano Plurianual

Art. 3º (VETADO)

Seção II

Da Lei de Diretrizes Orçamentárias

Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no [§ 2º do art. 165 da Constituição](#) e:

I - disporá também sobre:

a) equilíbrio entre receitas e despesas;

b) critérios e forma de limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses previstas na alínea *b* do inciso II deste artigo, no art. 9º e no inciso II do § 1º do art. 31;

c) (VETADO)

d) (VETADO)

e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;

f) demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas;

II - (VETADO)

III - (VETADO)

§ 1º Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

§ 2º O Anexo conterà, ainda:

I - avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior;

II - demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional;

III - evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;

IV - avaliação da situação financeira e atuarial:

a) dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores públicos e do Fundo de Amparo ao Trabalhador;

b) dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial;

V - demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

§ 3º A lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.

§ 4º A mensagem que encaminhar o projeto da União apresentará, em anexo específico, os objetivos das políticas monetária, creditícia e cambial, bem como os parâmetros e as projeções para seus principais agregados e variáveis, e ainda as metas de inflação, para o exercício subsequente.

Seção III

Da Lei Orçamentária Anual

Art. 5º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar:

I - conterá, em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do documento de que trata o § 1º do art. 4º;

II - será acompanhado do documento a que se refere o [§ 6º do art. 165 da Constituição](#), bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;

III - conterá reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias, destinada ao:

a) (VETADO)

b) atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

§ 1º Todas as despesas relativas à dívida pública, mobiliária ou contratual, e as receitas que as atenderão, constarão da lei orçamentária anual.

§ 2º O refinanciamento da dívida pública constará separadamente na lei orçamentária e nas de crédito adicional.

§ 3º A atualização monetária do principal da dívida mobiliária refinanciada não poderá superar a variação do índice de preços previsto na lei de diretrizes orçamentárias, ou em legislação específica.

§ 4º É vedado consignar na lei orçamentária crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada.

§ 5º A lei orçamentária não consignará dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no plano plurianual ou em lei que autorize a sua inclusão, conforme disposto no [§ 1º do art. 167 da Constituição](#).

§ 6º Integrarão as despesas da União, e serão incluídas na lei orçamentária, as do Banco Central do Brasil relativas a pessoal e encargos sociais, custeio administrativo, inclusive os destinados a benefícios e assistência aos servidores, e a investimentos.

§ 7º (VETADO)

Art. 6º (VETADO)

Art. 7º O resultado do Banco Central do Brasil, apurado após a constituição ou reversão de reservas, constitui receita do Tesouro Nacional, e será transferido até o décimo dia útil subsequente à aprovação dos balanços semestrais.

§ 1º O resultado negativo constituirá obrigação do Tesouro para com o Banco Central do Brasil e será consignado em dotação específica no orçamento.

§ 2º O impacto e o custo fiscal das operações realizadas pelo Banco Central do Brasil serão demonstrados trimestralmente, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias da União.

§ 3º Os balanços trimestrais do Banco Central do Brasil conterão notas explicativas sobre os custos da remuneração das disponibilidades do Tesouro Nacional e da manutenção das reservas cambiais e a rentabilidade de sua carteira de títulos, destacando os de emissão da União.

Seção IV

Da Execução Orçamentária e do Cumprimento das Metas

Art. 8º Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

Art. 9º Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subseqüentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

§ 1º No caso de restabelecimento da receita prevista, ainda que parcial, a recomposição das dotações cujos empenhos foram limitados dar-se-á de forma proporcional às reduções efetivadas.

§ 2º Não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias.

§ 3º No caso de os Poderes Legislativo e Judiciário e o Ministério Público não promoverem a limitação no prazo estabelecido no *caput*, é o Poder Executivo autorizado a limitar os valores financeiros segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias. ([Vide ADIN 2.238-5](#))

§ 4º Até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, o Poder Executivo demonstrará e avaliará o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre, em audiência pública na comissão referida no [§ 1º do art. 166 da Constituição](#) ou equivalente nas Casas Legislativas estaduais e municipais.

§ 5º No prazo de noventa dias após o encerramento de cada semestre, o Banco Central do Brasil apresentará, em reunião conjunta das comissões temáticas pertinentes do Congresso Nacional, avaliação do cumprimento dos objetivos e metas das políticas monetária, creditícia e cambial, evidenciando o impacto e o custo fiscal de suas operações e os resultados demonstrados nos balanços.

Art. 10. A execução orçamentária e financeira identificará os beneficiários de pagamento de sentenças judiciais, por meio de sistema de contabilidade e administração financeira, para fins de observância da ordem cronológica determinada no [art. 100 da Constituição](#).

CAPÍTULO III

DA RECEITA PÚBLICA

Seção I

Da Previsão e da Arrecadação

Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos.

Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

§ 1º Reestimativa de receita por parte do Poder Legislativo só será admitida se comprovado erro ou omissão de ordem técnica ou legal.

§ 2º O montante previsto para as receitas de operações de crédito não poderá ser superior ao das despesas de capital constantes do projeto de lei orçamentária. ([Vide ADIN 2.238-5](#))

§ 3º O Poder Executivo de cada ente colocará à disposição dos demais Poderes e do Ministério Público, no mínimo trinta dias antes do prazo final para encaminhamento de suas propostas orçamentárias, os estudos e as estimativas das receitas para o exercício subsequente, inclusive da corrente líquida, e as respectivas memórias de cálculo.

Art. 13. No prazo previsto no art. 8º, as receitas previstas serão desdobradas, pelo Poder Executivo, em metas bimestrais de arrecadação, com a especificação, em separado, quando cabível, das medidas de combate à evasão e à sonegação, da quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa, bem como da evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa.

Seção II

Da Renúncia de Receita

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

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

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos [incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição](#), na forma do seu [§ 1º](#);

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

CAPÍTULO IV

DA DESPESA PÚBLICA

Seção I

Da Geração da Despesa

Art. 15. Serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público a geração de despesa ou assunção de obrigação que não atendam o disposto nos arts. 16 e 17.

Art. 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de:

I - estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subseqüentes;

II - declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias.

§ 1º Para os fins desta Lei Complementar, considera-se:

I - adequada com a lei orçamentária anual, a despesa objeto de dotação específica e suficiente, ou que esteja abrangida por crédito genérico, de forma que somadas todas as despesas da mesma espécie, realizadas e a realizar, previstas no programa de trabalho, não sejam ultrapassados os limites estabelecidos para o exercício;

II - compatível com o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, a despesa que se conforme com as diretrizes, objetivos, prioridades e metas previstos nesses instrumentos e não infrinja qualquer de suas disposições.

§ 2º A estimativa de que trata o inciso I do *caput* será acompanhada das premissas e metodologia de cálculo utilizadas.

§ 3º Ressalva-se do disposto neste artigo a despesa considerada irrelevante, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias.

§ 4º As normas do *caput* constituem condição prévia para:

I - empenho e licitação de serviços, fornecimento de bens ou execução de obras;

II - desapropriação de imóveis urbanos a que se refere o [§ 3º do art. 182 da Constituição](#).

Subseção I

Da Despesa Obrigatória de Caráter Continuado

Art. 17. Considera-se obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios.

§ 1º Os atos que criarem ou aumentarem despesa de que trata o *caput* deverão ser instruídos com a estimativa prevista no inciso I do art. 16 e demonstrar a origem dos recursos para seu custeio.

§ 2º Para efeito do atendimento do § 1º, o ato será acompanhado de comprovação de que a despesa criada ou aumentada não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo referido no § 1º do art. 4º, devendo seus efeitos financeiros, nos períodos seguintes, ser compensados pelo aumento permanente de receita ou pela redução permanente de despesa.

§ 3º Para efeito do § 2º, considera-se aumento permanente de receita o proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 4º A comprovação referida no § 2º, apresentada pelo proponente, conterà as premissas e metodologia de cálculo utilizadas, sem prejuízo do exame de compatibilidade da despesa com as demais normas do plano plurianual e da lei de diretrizes orçamentárias.

§ 5º A despesa de que trata este artigo não será executada antes da implementação das medidas referidas no § 2º, as quais integrarão o instrumento que a criar ou aumentar.

§ 6º O disposto no § 1º não se aplica às despesas destinadas ao serviço da dívida nem ao reajustamento de remuneração de pessoal de que trata o inciso X do art. 37 da Constituição.

§ 7º Considera-se aumento de despesa a prorrogação daquela criada por prazo determinado.

Seção II

Das Despesas com Pessoal

Subseção I

Definições e Limites

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

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

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

Art. 19. Para os fins do disposto no [caput do art. 169 da Constituição](#), a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados:

- I - União: 50% (cinquenta por cento);
- II - Estados: 60% (sessenta por cento);
- III - Municípios: 60% (sessenta por cento).

§ 1º Na verificação do atendimento dos limites definidos neste artigo, não serão computadas as despesas:

- I - de indenização por demissão de servidores ou empregados;
- II - relativas a incentivos à demissão voluntária;

III - derivadas da aplicação do disposto no [inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição](#);

IV - decorrentes de decisão judicial e da competência de período anterior ao da apuração a que se refere o § 2º do art. 18;

V - com pessoal, do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e Roraima, custeadas com recursos transferidos pela União na forma dos [incisos XIII e XIV do art. 21 da Constituição](#) e do [art. 31 da Emenda Constitucional nº19](#);

VI - com inativos, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas por recursos provenientes:

a) da arrecadação de contribuições dos segurados;

b) da compensação financeira de que trata o [§ 9º do art. 201 da Constituição](#);

c) das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.

§ 2º Observado o disposto no inciso IV do § 1º, as despesas com pessoal decorrentes de sentenças judiciais serão incluídas no limite do respectivo Poder ou órgão referido no art. 20.

Art. 20. A repartição dos limites globais do art. 19 não poderá exceder os seguintes percentuais:

I - na esfera federal:

a) 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas da União;

b) 6% (seis por cento) para o Judiciário;

c) 40,9% (quarenta inteiros e nove décimos por cento) para o Executivo, destacando-se 3% (três por cento) para as despesas com pessoal decorrentes do que dispõem os [incisos XIII e XIV do art. 21 da Constituição](#) e o [art. 31 da Emenda Constitucional nº 19](#), repartidos de forma proporcional à média das despesas relativas a cada um destes dispositivos, em percentual da receita corrente líquida, verificadas nos três exercícios financeiros imediatamente anteriores ao da publicação desta Lei Complementar;

d) 0,6% (seis décimos por cento) para o Ministério Público da União;

II - na esfera estadual:

a) 3% (três por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Estado;

- b) 6% (seis por cento) para o Judiciário;
- c) 49% (quarenta e nove por cento) para o Executivo;
- d) 2% (dois por cento) para o Ministério Público dos Estados;

III - na esfera municipal:

a) 6% (seis por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver;

b) 54% (cinquenta e quatro por cento) para o Executivo.

§ 1º Nos Poderes Legislativo e Judiciário de cada esfera, os limites serão repartidos entre seus órgãos de forma proporcional à média das despesas com pessoal, em percentual da receita corrente líquida, verificadas nos três exercícios financeiros imediatamente anteriores ao da publicação desta Lei Complementar.

§ 2º Para efeito deste artigo entende-se como órgão:

I - o Ministério Público;

II - no Poder Legislativo:

a) Federal, as respectivas Casas e o Tribunal de Contas da União;

b) Estadual, a Assembléia Legislativa e os Tribunais de Contas;

c) do Distrito Federal, a Câmara Legislativa e o Tribunal de Contas do Distrito Federal;

d) Municipal, a Câmara de Vereadores e o Tribunal de Contas do Município, quando houver;

III - no Poder Judiciário:

a) Federal, os tribunais referidos no [art. 92 da Constituição](#);

b) Estadual, o Tribunal de Justiça e outros, quando houver.

§ 3º Os limites para as despesas com pessoal do Poder Judiciário, a cargo da União por força do [inciso XIII do art. 21 da Constituição](#), serão estabelecidos mediante aplicação da regra do § 1º.

§ 4º Nos Estados em que houver Tribunal de Contas dos Municípios, os percentuais definidos nas alíneas *a* e *c* do inciso II do *caput* serão, respectivamente, acrescidos e reduzidos em 0,4% (quatro décimos por cento).

§ 5º Para os fins previstos no art. 168 da Constituição, a entrega dos recursos financeiros correspondentes à despesa total com pessoal por Poder e órgão será a

resultante da aplicação dos percentuais definidos neste artigo, ou aqueles fixados na lei de diretrizes orçamentárias.

§ 6º (VETADO)

Subseção II

Do Controle da Despesa Total com Pessoal

Art. 21. É nulo de pleno direito o ato que provoque aumento da despesa com pessoal e não atenda:

I - as exigências dos arts. 16 e 17 desta Lei Complementar, e o disposto no [inciso XIII do art. 37](#) e no [§ 1º do art. 169 da Constituição](#);

II - o limite legal de comprometimento aplicado às despesas com pessoal inativo.

Parágrafo único. Também é nulo de pleno direito o ato de que resulte aumento da despesa com pessoal expedido nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão referido no art. 20.

Art. 22. A verificação do cumprimento dos limites estabelecidos nos arts. 19 e 20 será realizada ao final de cada quadrimestre.

Parágrafo único. Se a despesa total com pessoal exceder a 95% (noventa e cinco por cento) do limite, são vedados ao Poder ou órgão referido no art. 20 que houver incorrido no excesso:

I - concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalvada a revisão prevista no [inciso X do art. 37 da Constituição](#);

II - criação de cargo, emprego ou função;

III - alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa;

IV - provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança;

V - contratação de hora extra, salvo no caso do disposto no [inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição](#) e as situações previstas na lei de diretrizes orçamentárias.

Art. 23. Se a despesa total com pessoal, do Poder ou órgão referido no art. 20, ultrapassar os limites definidos no mesmo artigo, sem prejuízo das medidas previstas no art. 22, o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro, adotando-se, entre outras, as providências previstas nos [§§ 3º e 4º do art. 169 da Constituição](#).

§ 1º No caso do [inciso I do § 3º do art. 169 da Constituição](#), o objetivo poderá ser alcançado tanto pela extinção de cargos e funções quanto pela redução dos valores a eles atribuídos. ([Vide ADIN 2.238-5](#))

§ 2º É facultada a redução temporária da jornada de trabalho com adequação dos vencimentos à nova carga horária. ([Vide ADIN 2.238-5](#))

§ 3º Não alcançada a redução no prazo estabelecido, e enquanto perdurar o excesso, o ente não poderá:

I - receber transferências voluntárias;

II - obter garantia, direta ou indireta, de outro ente;

III - contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal.

§ 4º As restrições do § 3º aplicam-se imediatamente se a despesa total com pessoal exceder o limite no primeiro quadrimestre do último ano do mandato dos titulares de Poder ou órgão referidos no art. 20.

Seção III

Das Despesas com a Seguridade Social

Art. 24. Nenhum benefício ou serviço relativo à seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a indicação da fonte de custeio total, nos termos do [§ 5º do art. 195 da Constituição](#), atendidas ainda as exigências do art. 17.

§ 1º É dispensada da compensação referida no art. 17 o aumento de despesa decorrente de:

I - concessão de benefício a quem satisfaça as condições de habilitação prevista na legislação pertinente;

II - expansão quantitativa do atendimento e dos serviços prestados;

III - reajustamento de valor do benefício ou serviço, a fim de preservar o seu valor real.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se a benefício ou serviço de saúde, previdência e assistência social, inclusive os destinados aos servidores públicos e militares, ativos e inativos, e aos pensionistas.

CAPÍTULO V

DAS TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS

Art. 25. Para efeito desta Lei Complementar, entende-se por transferência voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde.

§ 1º São exigências para a realização de transferência voluntária, além das estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias:

I - existência de dotação específica;

II - (VETADO)

III - observância do disposto no inciso X do art. 167 da Constituição;

IV - comprovação, por parte do beneficiário, de:

a) que se acha em dia quanto ao pagamento de tributos, empréstimos e financiamentos devidos ao ente transferidor, bem como quanto à prestação de contas de recursos anteriormente dele recebidos;

b) cumprimento dos limites constitucionais relativos à educação e à saúde;

c) observância dos limites das dívidas consolidada e mobiliária, de operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, de inscrição em Restos a Pagar e de despesa total com pessoal;

d) previsão orçamentária de contrapartida.

§ 2º É vedada a utilização de recursos transferidos em finalidade diversa da pactuada.

§ 3º Para fins da aplicação das sanções de suspensão de transferências voluntárias constantes desta Lei Complementar, excetuam-se aquelas relativas a ações de educação, saúde e assistência social.

CAPÍTULO VI

DA DESTINAÇÃO DE RECURSOS PÚBLICOS PARA O SETOR PRIVADO

Art. 26. A destinação de recursos para, direta ou indiretamente, cobrir necessidades de pessoas físicas ou déficits de pessoas jurídicas deverá ser autorizada por lei específica, atender às condições estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias e estar prevista no orçamento ou em seus créditos adicionais.

§ 1º O disposto no *caput* aplica-se a toda a administração indireta, inclusive fundações públicas e empresas estatais, exceto, no exercício de suas atribuições precípuas, as instituições financeiras e o Banco Central do Brasil.

§ 2º Compreende-se incluída a concessão de empréstimos, financiamentos e refinanciamentos, inclusive as respectivas prorrogações e a composição de dívidas, a concessão de subvenções e a participação em constituição ou aumento de capital.

Art. 27. Na concessão de crédito por ente da Federação a pessoa física, ou jurídica que não esteja sob seu controle direto ou indireto, os encargos financeiros, comissões e despesas congêneres não serão inferiores aos definidos em lei ou ao custo de captação.

Parágrafo único. Dependem de autorização em lei específica as prorrogações e composições de dívidas decorrentes de operações de crédito, bem como a concessão de empréstimos ou financiamentos em desacordo com *ocaput*, sendo o subsídio correspondente consignado na lei orçamentária.

Art. 28. Salvo mediante lei específica, não poderão ser utilizados recursos públicos, inclusive de operações de crédito, para socorrer instituições do Sistema Financeiro Nacional, ainda que mediante a concessão de empréstimos de recuperação ou financiamentos para mudança de controle acionário.

§ 1º A prevenção de insolvência e outros riscos ficará a cargo de fundos, e outros mecanismos, constituídos pelas instituições do Sistema Financeiro Nacional, na forma da lei.

§ 2º O disposto no *caput* não proíbe o Banco Central do Brasil de conceder às instituições financeiras operações de redesconto e de empréstimos de prazo inferior a trezentos e sessenta dias.

CAPÍTULO VII

DA DÍVIDA E DO ENDIVIDAMENTO

Seção I

Definições Básicas

Art. 29. Para os efeitos desta Lei Complementar, são adotadas as seguintes definições:

I - dívida pública consolidada ou fundada: montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses;

II - dívida pública mobiliária: dívida pública representada por títulos emitidos pela União, inclusive os do Banco Central do Brasil, Estados e Municípios;

III - operação de crédito: compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e

serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros;

IV - concessão de garantia: compromisso de adimplência de obrigação financeira ou contratual assumida por ente da Federação ou entidade a ele vinculada;

V - refinanciamento da dívida mobiliária: emissão de títulos para pagamento do principal acrescido da atualização monetária.

§ 1º Equipara-se a operação de crédito a assunção, o reconhecimento ou a confissão de dívidas pelo ente da Federação, sem prejuízo do cumprimento das exigências dos arts. 15 e 16.

§ 2º Será incluída na dívida pública consolidada da União a relativa à emissão de títulos de responsabilidade do Banco Central do Brasil.

§ 3º Também integram a dívida pública consolidada as operações de crédito de prazo inferior a doze meses cujas receitas tenham constado do orçamento.

§ 4º O refinanciamento do principal da dívida mobiliária não excederá, ao término de cada exercício financeiro, o montante do final do exercício anterior, somado ao das operações de crédito autorizadas no orçamento para este efeito e efetivamente realizadas, acrescido de atualização monetária.

Seção II

Dos Limites da Dívida Pública e das Operações de Crédito

Art. 30. No prazo de noventa dias após a publicação desta Lei Complementar, o Presidente da República submeterá ao:

I - Senado Federal: proposta de limites globais para o montante da dívida consolidada da União, Estados e Municípios, cumprindo o que estabelece o [inciso VI do art. 52 da Constituição](#), bem como de limites e condições relativos aos incisos VII, VIII e IX do mesmo artigo;

II - Congresso Nacional: projeto de lei que estabeleça limites para o montante da dívida mobiliária federal a que se refere o [inciso XIV do art. 48 da Constituição](#), acompanhado da demonstração de sua adequação aos limites fixados para a dívida consolidada da União, atendido o disposto no inciso I do § 1º deste artigo.

§ 1º As propostas referidas nos incisos I e II do *caput* e suas alterações conterão:

I - demonstração de que os limites e condições guardam coerência com as normas estabelecidas nesta Lei Complementar e com os objetivos da política fiscal;

II - estimativas do impacto da aplicação dos limites a cada uma das três esferas de governo;

III - razões de eventual proposição de limites diferenciados por esfera de governo;

IV - metodologia de apuração dos resultados primário e nominal.

§ 2º As propostas mencionadas nos incisos I e II do *caput* também poderão ser apresentadas em termos de dívida líquida, evidenciando a forma e a metodologia de sua apuração.

§ 3º Os limites de que tratam os incisos I e II do *caput* serão fixados em percentual da receita corrente líquida para cada esfera de governo e aplicados igualmente a todos os entes da Federação que a integrem, constituindo, para cada um deles, limites máximos.

§ 4º Para fins de verificação do atendimento do limite, a apuração do montante da dívida consolidada será efetuada ao final de cada quadrimestre.

§ 5º No prazo previsto no art. 5º, o Presidente da República enviará ao Senado Federal ou ao Congresso Nacional, conforme o caso, proposta de manutenção ou alteração dos limites e condições previstos nos incisos I e II do *caput*.

§ 6º Sempre que alterados os fundamentos das propostas de que trata este artigo, em razão de instabilidade econômica ou alterações nas políticas monetária ou cambial, o Presidente da República poderá encaminhar ao Senado Federal ou ao Congresso Nacional solicitação de revisão dos limites.

§ 7º Os precatórios judiciais não pagos durante a execução do orçamento em que houverem sido incluídos integram a dívida consolidada, para fins de aplicação dos limites.

Seção III

Da Recondução da Dívida aos Limites

Art. 31. Se a dívida consolidada de um ente da Federação ultrapassar o respectivo limite ao final de um quadrimestre, deverá ser a ele reconduzida até o término dos três subseqüentes, reduzindo o excedente em pelo menos 25% (vinte e cinco por cento) no primeiro.

§ 1º Enquanto perdurar o excesso, o ente que nele houver incorrido:

I - estará proibido de realizar operação de crédito interna ou externa, inclusive por antecipação de receita, ressalvado o refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária;

II - obterá resultado primário necessário à recondução da dívida ao limite, promovendo, entre outras medidas, limitação de empenho, na forma do art. 9º.

§ 2º Vencido o prazo para retorno da dívida ao limite, e enquanto perdurar o excesso, o ente ficará também impedido de receber transferências voluntárias da União ou do Estado.

§ 3º As restrições do § 1º aplicam-se imediatamente se o montante da dívida exceder o limite no primeiro quadrimestre do último ano do mandato do Chefe do Poder Executivo.

§ 4º O Ministério da Fazenda divulgará, mensalmente, a relação dos entes que tenham ultrapassado os limites das dívidas consolidada e mobiliária.

§ 5º As normas deste artigo serão observadas nos casos de descumprimento dos limites da dívida mobiliária e das operações de crédito internas e externas.

Seção IV

Das Operações de Crédito

Subseção I

Da Contratação

Art. 32. O Ministério da Fazenda verificará o cumprimento dos limites e condições relativos à realização de operações de crédito de cada ente da Federação, inclusive das empresas por eles controladas, direta ou indiretamente.

§ 1º O ente interessado formalizará seu pleito fundamentando-o em parecer de seus órgãos técnicos e jurídicos, demonstrando a relação custo-benefício, o interesse econômico e social da operação e o atendimento das seguintes condições:

I - existência de prévia e expressa autorização para a contratação, no texto da lei orçamentária, em créditos adicionais ou lei específica;

II - inclusão no orçamento ou em créditos adicionais dos recursos provenientes da operação, exceto no caso de operações por antecipação de receita;

III - observância dos limites e condições fixados pelo Senado Federal;

IV - autorização específica do Senado Federal, quando se tratar de operação de crédito externo;

V - atendimento do disposto no [inciso III do art. 167 da Constituição](#);

VI - observância das demais restrições estabelecidas nesta Lei Complementar.

§ 2º As operações relativas à dívida mobiliária federal autorizadas, no texto da lei orçamentária ou de créditos adicionais, serão objeto de processo simplificado que atenda às suas especificidades.

§ 3º Para fins do disposto no inciso V do § 1º, considerar-se-á, em cada exercício financeiro, o total dos recursos de operações de crédito nele ingressados e o das despesas de capital executadas, observado o seguinte:

I - não serão computadas nas despesas de capital as realizadas sob a forma de empréstimo ou financiamento a contribuinte, com o intuito de promover incentivo fiscal, tendo por base tributo de competência do ente da Federação, se resultar a diminuição, direta ou indireta, do ônus deste;

II - se o empréstimo ou financiamento a que se refere o inciso I for concedido por instituição financeira controlada pelo ente da Federação, o valor da operação será deduzido das despesas de capital;

III - (VETADO)

§ 4º Sem prejuízo das atribuições próprias do Senado Federal e do Banco Central do Brasil, o Ministério da Fazenda efetuará o registro eletrônico centralizado e atualizado das dívidas públicas interna e externa, garantido o acesso público às informações, que incluirão:

I - encargos e condições de contratação;

II - saldos atualizados e limites relativos às dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito e concessão de garantias.

§ 5º Os contratos de operação de crédito externo não conterão cláusula que importe na compensação automática de débitos e créditos.

Art. 33. A instituição financeira que contratar operação de crédito com ente da Federação, exceto quando relativa à dívida mobiliária ou à externa, deverá exigir comprovação de que a operação atende às condições e limites estabelecidos.

§ 1º A operação realizada com infração do disposto nesta Lei Complementar será considerada nula, procedendo-se ao seu cancelamento, mediante a devolução do principal, vedados o pagamento de juros e demais encargos financeiros.

§ 2º Se a devolução não for efetuada no exercício de ingresso dos recursos, será consignada reserva específica na lei orçamentária para o exercício seguinte.

§ 3º Enquanto não efetuado o cancelamento, a amortização, ou constituída a reserva, aplicam-se as sanções previstas nos incisos do § 3º do art. 23.

§ 4º Também se constituirá reserva, no montante equivalente ao excesso, se não atendido o disposto no [inciso III do art. 167 da Constituição](#), consideradas as disposições do § 3º do art. 32.

Subseção II

Das Vedações

Art. 34. O Banco Central do Brasil não emitirá títulos da dívida pública a partir de dois anos após a publicação desta Lei Complementar.

Art. 35. É vedada a realização de operação de crédito entre um ente da Federação, diretamente ou por intermédio de fundo, autarquia, fundação ou empresa estatal dependente, e outro, inclusive suas entidades da administração indireta, ainda que sob a forma de novação, refinanciamento ou postergação de dívida contraída anteriormente.

§ 1º Excetua-se da vedação a que se refere o *caput* as operações entre instituição financeira estatal e outro ente da Federação, inclusive suas entidades da administração indireta, que não se destinem a:

I - financiar, direta ou indiretamente, despesas correntes;

II - refinanciar dívidas não contraídas junto à própria instituição concedente.

§ 2º O disposto no *caput* não impede Estados e Municípios de comprar títulos da dívida da União como aplicação de suas disponibilidades.

Art. 36. É proibida a operação de crédito entre uma instituição financeira estatal e o ente da Federação que a controle, na qualidade de beneficiário do empréstimo.

Parágrafo único. O disposto no *caput* não proíbe instituição financeira controlada de adquirir, no mercado, títulos da dívida pública para atender investimento de seus clientes, ou títulos da dívida de emissão da União para aplicação de recursos próprios.

Art. 37. Equiparam-se a operações de crédito e estão vedados:

I - captação de recursos a título de antecipação de receita de tributo ou contribuição cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido, sem prejuízo do disposto no [§ 7º do art. 150 da Constituição](#);

II - recebimento antecipado de valores de empresa em que o Poder Público detenha, direta ou indiretamente, a maioria do capital social com direito a voto, salvo lucros e dividendos, na forma da legislação;

III - assunção direta de compromisso, confissão de dívida ou operação assemelhada, com fornecedor de bens, mercadorias ou serviços, mediante emissão, aceite ou aval de título de crédito, não se aplicando esta vedação a empresas estatais dependentes;

IV - assunção de obrigação, sem autorização orçamentária, com fornecedores para pagamento a *posteriori* de bens e serviços.

Subseção III

Das Operações de Crédito por Antecipação de Receita Orçamentária

Art. 38. A operação de crédito por antecipação de receita destina-se a atender insuficiência de caixa durante o exercício financeiro e cumprirá as exigências mencionadas no art. 32 e mais as seguintes:

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

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

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

IV - estará proibida:

a) enquanto existir operação anterior da mesma natureza não integralmente resgatada;

b) no último ano de mandato do Presidente, Governador ou Prefeito Municipal.

§ 1º As operações de que trata este artigo não serão computadas para efeito do que dispõe o [inciso III do art. 167 da Constituição](#), desde que liquidadas no prazo definido no inciso II do *caput*.

§ 2º As operações de crédito por antecipação de receita realizadas por Estados ou Municípios serão efetuadas mediante abertura de crédito junto à instituição financeira vencedora em processo competitivo eletrônico promovido pelo Banco Central do Brasil.

§ 3º O Banco Central do Brasil manterá sistema de acompanhamento e controle do saldo do crédito aberto e, no caso de inobservância dos limites, aplicará as sanções cabíveis à instituição credora.

Subseção IV

Das Operações com o Banco Central do Brasil

Art. 39. Nas suas relações com ente da Federação, o Banco Central do Brasil está sujeito às vedações constantes do art. 35 e mais às seguintes:

I - compra de título da dívida, na data de sua colocação no mercado, ressalvado o disposto no § 2º deste artigo;

II - permuta, ainda que temporária, por intermédio de instituição financeira ou não, de título da dívida de ente da Federação por título da dívida pública federal, bem como a operação de compra e venda, a termo, daquele título, cujo efeito final seja semelhante à permuta;

III - concessão de garantia.

§ 1º O disposto no inciso II, *in fine*, não se aplica ao estoque de Letras do Banco Central do Brasil, Série Especial, existente na carteira das instituições financeiras, que pode ser refinanciado mediante novas operações de venda a termo.

§ 2º O Banco Central do Brasil só poderá comprar diretamente títulos emitidos pela União para refinanciar a dívida mobiliária federal que estiver vencendo na sua carteira.

§ 3º A operação mencionada no § 2º deverá ser realizada à taxa média e condições alcançadas no dia, em leilão público.

§ 4º É vedado ao Tesouro Nacional adquirir títulos da dívida pública federal existentes na carteira do Banco Central do Brasil, ainda que com cláusula de reversão, salvo para reduzir a dívida mobiliária.

Seção V

Da Garantia e da Contragarantia

Art. 40. Os entes poderão conceder garantia em operações de crédito internas ou externas, observados o disposto neste artigo, as normas do art. 32 e, no caso da União, também os limites e as condições estabelecidos pelo Senado Federal.

§ 1º A garantia estará condicionada ao oferecimento de contragarantia, em valor igual ou superior ao da garantia a ser concedida, e à adimplência da entidade que a pleitear relativamente a suas obrigações junto ao garantidor e às entidades por este controladas, observado o seguinte:

I - não será exigida contragarantia de órgãos e entidades do próprio ente;

II - a contragarantia exigida pela União a Estado ou Município, ou pelos Estados aos Municípios, poderá consistir na vinculação de receitas tributárias diretamente arrecadadas e provenientes de transferências constitucionais, com outorga de poderes ao garantidor para retê-las e empregar o respectivo valor na liquidação da dívida vencida.

§ 2º No caso de operação de crédito junto a organismo financeiro internacional, ou a instituição federal de crédito e fomento para o repasse de recursos externos, a União só prestará garantia a ente que atenda, além do disposto no § 1º, as exigências legais para o recebimento de transferências voluntárias.

§ 3º (VETADO)

§ 4º (VETADO)

§ 5º É nula a garantia concedida acima dos limites fixados pelo Senado Federal.

§ 6º É vedado às entidades da administração indireta, inclusive suas empresas controladas e subsidiárias, conceder garantia, ainda que com recursos de fundos.

§ 7º O disposto no § 6º não se aplica à concessão de garantia por:

I - empresa controlada a subsidiária ou controlada sua, nem à prestação de contragarantia nas mesmas condições;

II - instituição financeira a empresa nacional, nos termos da lei.

§ 8º Excetua-se do disposto neste artigo a garantia prestada:

I - por instituições financeiras estatais, que se submeterão às normas aplicáveis às instituições financeiras privadas, de acordo com a legislação pertinente;

II - pela União, na forma de lei federal, a empresas de natureza financeira por ela controladas, direta e indiretamente, quanto às operações de seguro de crédito à exportação.

§ 9º Quando honrarem dívida de outro ente, em razão de garantia prestada, a União e os Estados poderão condicionar as transferências constitucionais ao ressarcimento daquele pagamento.

§ 10. O ente da Federação cuja dívida tiver sido honrada pela União ou por Estado, em decorrência de garantia prestada em operação de crédito, terá suspenso o acesso a novos créditos ou financiamentos até a total liquidação da mencionada dívida.

Seção VI

Dos Restos a Pagar

Art. 41. (VETADO)

Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.

CAPÍTULO VIII

DA GESTÃO PATRIMONIAL

Seção I

Das Disponibilidades de Caixa

Art. 43. As disponibilidades de caixa dos entes da Federação serão depositadas conforme estabelece o [§ 3º do art. 164 da Constituição](#).

§ 1º As disponibilidades de caixa dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos, ainda que vinculadas a fundos específicos a que se referem os [arts. 249 e 250 da Constituição](#), ficarão depositadas em conta separada das demais disponibilidades de cada ente e aplicadas nas condições de mercado, com observância dos limites e condições de proteção e prudência financeira.

§ 2º É vedada a aplicação das disponibilidades de que trata o § 1º em:

I - títulos da dívida pública estadual e municipal, bem como em ações e outros papéis relativos às empresas controladas pelo respectivo ente da Federação;

II - empréstimos, de qualquer natureza, aos segurados e ao Poder Público, inclusive a suas empresas controladas.

Seção II

Da Preservação do Patrimônio Público

Art. 44. É vedada a aplicação da receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público para o financiamento de despesa corrente, salvo se destinada por lei aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos.

Art. 45. Observado o disposto no § 5º do art. 5º, a lei orçamentária e as de créditos adicionais só incluirão novos projetos após adequadamente atendidos os em andamento e contempladas as despesas de conservação do patrimônio público, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias.

Parágrafo único. O Poder Executivo de cada ente encaminhará ao Legislativo, até a data do envio do projeto de lei de diretrizes orçamentárias, relatório com as informações necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo, ao qual será dada ampla divulgação.

Art. 46. É nulo de pleno direito ato de desapropriação de imóvel urbano expedido sem o atendimento do disposto no [§ 3º do art. 182 da Constituição](#), ou prévio depósito judicial do valor da indenização.

Seção III

Das Empresas Controladas pelo Setor Público

Art. 47. A empresa controlada que firmar contrato de gestão em que se estabeleçam objetivos e metas de desempenho, na forma da lei, disporá de autonomia gerencial, orçamentária e financeira, sem prejuízo do disposto no [inciso II do § 5º do art. 165 da Constituição](#).

Parágrafo único. A empresa controlada incluirá em seus balanços trimestrais nota explicativa em que informará:

I - fornecimento de bens e serviços ao controlador, com respectivos preços e condições, comparando-os com os praticados no mercado;

II - recursos recebidos do controlador, a qualquer título, especificando valor, fonte e destinação;

III - venda de bens, prestação de serviços ou concessão de empréstimos e financiamentos com preços, taxas, prazos ou condições diferentes dos vigentes no mercado.

CAPÍTULO IX

DA TRANSPARÊNCIA, CONTROLE E FISCALIZAÇÃO

Seção I

Da Transparência da Gestão Fiscal

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

~~Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.~~

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante: [\(Redação dada pela Lei Complementar nº 131, de 2009\).](#)

I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos; [\(Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009\).](#)

II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público; [\(Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009\).](#)

III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A. [\(Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009\).](#)

Art. 48-A. Para os fins a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 48, os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a: [\(Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009\).](#)

I – quanto à despesa: todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado; [\(Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009\).](#)

II – quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários. [\(Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009\).](#)

Art. 49. As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

Parágrafo único. A prestação de contas da União conterá demonstrativos do Tesouro Nacional e das agências financeiras oficiais de fomento, incluído o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, especificando os empréstimos e financiamentos concedidos com recursos oriundos dos orçamentos fiscal e da seguridade social e, no caso das agências financeiras, avaliação circunstanciada do impacto fiscal de suas atividades no exercício.

Seção II

Da Escrituração e Consolidação das Contas

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

I - a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;

II - a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;

III - as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente;

IV - as receitas e despesas previdenciárias serão apresentadas em demonstrativos financeiros e orçamentários específicos;

V - as operações de crédito, as inscrições em Restos a Pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros, deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo de credor;

VI - a demonstração das variações patrimoniais dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos.

§ 1º No caso das demonstrações conjuntas, excluir-se-ão as operações intragovernamentais.

§ 2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.

§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

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

§ 1º Os Estados e os Municípios encaminharão suas contas ao Poder Executivo da União nos seguintes prazos:

I - Municípios, com cópia para o Poder Executivo do respectivo Estado, até trinta de abril;

II - Estados, até trinta e um de maio.

§ 2º O descumprimento dos prazos previstos neste artigo impedirá, até que a situação seja regularizada, que o ente da Federação receba transferências voluntárias e contrate operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária.

Seção III

Do Relatório Resumido da Execução Orçamentária

Art. 52. O relatório a que se refere o [§ 3º do art. 165 da Constituição](#) abrangerá todos os Poderes e o Ministério Público, será publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre e composto de:

I - balanço orçamentário, que especificará, por categoria econômica, as:

a) receitas por fonte, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão atualizada;

b) despesas por grupo de natureza, discriminando a dotação para o exercício, a despesa liquidada e o saldo;

II - demonstrativos da execução das:

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

b) despesas, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando dotação inicial, dotação para o exercício, despesas empenhada e liquidada, no bimestre e no exercício;

c) despesas, por função e subfunção.

§ 1º Os valores referentes ao refinanciamento da dívida mobiliária constarão destacadamente nas receitas de operações de crédito e nas despesas com amortização da dívida.

§ 2º O descumprimento do prazo previsto neste artigo sujeita o ente às sanções previstas no § 2º do art. 51.

Art. 53. Acompanharão o Relatório Resumido demonstrativos relativos a:

I - apuração da receita corrente líquida, na forma definida no inciso IV do art. 2º, sua evolução, assim como a previsão de seu desempenho até o final do exercício;

II - receitas e despesas previdenciárias a que se refere o inciso IV do art. 50;

III - resultados nominal e primário;

IV - despesas com juros, na forma do inciso II do art. 4º;

V - Restos a Pagar, detalhando, por Poder e órgão referido no art. 20, os valores inscritos, os pagamentos realizados e o montante a pagar.

§ 1º O relatório referente ao último bimestre do exercício será acompanhado também de demonstrativos:

I - do atendimento do disposto no [inciso III do art. 167 da Constituição](#), conforme o § 3º do art. 32;

II - das projeções atuariais dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos;

III - da variação patrimonial, evidenciando a alienação de ativos e a aplicação dos recursos dela decorrentes.

§ 2º Quando for o caso, serão apresentadas justificativas:

I - da limitação de empenho;

II - da frustração de receitas, especificando as medidas de combate à sonegação e à evasão fiscal, adotadas e a adotar, e as ações de fiscalização e cobrança.

Seção IV

Do Relatório de Gestão Fiscal

Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatório de Gestão Fiscal, assinado pelo:

I - Chefe do Poder Executivo;

II - Presidente e demais membros da Mesa Diretora ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Legislativo;

III - Presidente de Tribunal e demais membros de Conselho de Administração ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Judiciário;

IV - Chefe do Ministério Público, da União e dos Estados.

Parágrafo único. O relatório também será assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão referido no art. 20.

Art. 55. O relatório conterá:

I - comparativo com os limites de que trata esta Lei Complementar, dos seguintes montantes:

- a) despesa total com pessoal, distinguindo a com inativos e pensionistas;
- b) dívidas consolidada e mobiliária;
- c) concessão de garantias;
- d) operações de crédito, inclusive por antecipação de receita;
- e) despesas de que trata o inciso II do art. 4º;

II - indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites;

III - demonstrativos, no último quadrimestre:

- a) do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro;
- b) da inscrição em Restos a Pagar, das despesas:

- 1) liquidadas;

- 2) empenhadas e não liquidadas, inscritas por atenderem a uma das condições do inciso II do art. 41;

- 3) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa;

- 4) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;

c) do cumprimento do disposto no inciso II e na alínea *b* do inciso IV do art. 38.

§ 1º O relatório dos titulares dos órgãos mencionados nos incisos II, III e IV do art. 54 conterà apenas as informações relativas à alínea *a* do inciso I, e os documentos referidos nos incisos II e III.

§ 2º O relatório será publicado até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder, com amplo acesso ao público, inclusive por meio eletrônico.

§ 3º O descumprimento do prazo a que se refere o § 2º sujeita o ente à sanção prevista no § 2º do art. 51.

§ 4º Os relatórios referidos nos arts. 52 e 54 deverão ser elaborados de forma padronizada, segundo modelos que poderão ser atualizados pelo conselho de que trata o art. 67.

Seção V

Das Prestações de Contas

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

§ 1º As contas do Poder Judiciário serão apresentadas no âmbito:

I - da União, pelos Presidentes do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais Superiores, consolidando as dos respectivos tribunais;

II - dos Estados, pelos Presidentes dos Tribunais de Justiça, consolidando as dos demais tribunais.

§ 2º O parecer sobre as contas dos Tribunais de Contas será proferido no prazo previsto no art. 57 pela comissão mista permanente referida no [§ 1º do art. 166 da Constituição](#) ou equivalente das Casas Legislativas estaduais e municipais.

§ 3º Será dada ampla divulgação dos resultados da apreciação das contas, julgadas ou tomadas.

Art. 57. Os Tribunais de Contas emitirão parecer prévio conclusivo sobre as contas no prazo de sessenta dias do recebimento, se outro não estiver estabelecido nas constituições estaduais ou nas leis orgânicas municipais.

§ 1º No caso de Municípios que não sejam capitais e que tenham menos de duzentos mil habitantes o prazo será de cento e oitenta dias.

§ 2º Os Tribunais de Contas não entrarão em recesso enquanto existirem contas de Poder, ou órgão referido no art. 20, pendentes de parecer prévio.

Art. 58. A prestação de contas evidenciará o desempenho da arrecadação em relação à previsão, destacando as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial, bem como as demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições.

Seção VI

Da Fiscalização da Gestão Fiscal

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;

II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;

III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;

IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;

V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;

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

§ 1º Os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando constatarem:

I - a possibilidade de ocorrência das situações previstas no inciso II do art. 4º e no art. 9º;

II - que o montante da despesa total com pessoal ultrapassou 90% (noventa por cento) do limite;

III - que os montantes das dívidas consolidada e mobiliária, das operações de crédito e da concessão de garantia se encontram acima de 90% (noventa por cento) dos respectivos limites;

IV - que os gastos com inativos e pensionistas se encontram acima do limite definido em lei;

V - fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária.

§ 2º Compete ainda aos Tribunais de Contas verificar os cálculos dos limites da despesa total com pessoal de cada Poder e órgão referido no art. 20.

§ 3º O Tribunal de Contas da União acompanhará o cumprimento do disposto nos §§ 2º, 3º e 4º do art. 39.

CAPÍTULO X

DISPOSIÇÕES FINAIS E TRANSITÓRIAS

Art. 60. Lei estadual ou municipal poderá fixar limites inferiores àqueles previstos nesta Lei Complementar para as dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito e concessão de garantias.

Art. 61. Os títulos da dívida pública, desde que devidamente escriturados em sistema centralizado de liquidação e custódia, poderão ser oferecidos em caução para garantia de empréstimos, ou em outras transações previstas em lei, pelo seu valor econômico, conforme definido pelo Ministério da Fazenda.

Art. 62. Os Municípios só contribuirão para o custeio de despesas de competência de outros entes da Federação se houver:

I - autorização na lei de diretrizes orçamentárias e na lei orçamentária anual;

II - convênio, acordo, ajuste ou congênere, conforme sua legislação.

Art. 63. É facultado aos Municípios com população inferior a cinqüenta mil habitantes optar por:

I - aplicar o disposto no art. 22 e no § 4º do art. 30 ao final do semestre;

II - divulgar semestralmente:

a) (VETADO)

b) o Relatório de Gestão Fiscal;

c) os demonstrativos de que trata o art. 53;

III - elaborar o Anexo de Política Fiscal do plano plurianual, o Anexo de Metas Fiscais e o Anexo de Riscos Fiscais da lei de diretrizes orçamentárias e o anexo de que trata o inciso I do art. 5º a partir do quinto exercício seguinte ao da publicação desta Lei Complementar.

§ 1º A divulgação dos relatórios e demonstrativos deverá ser realizada em até trinta dias após o encerramento do semestre.

§ 2º Se ultrapassados os limites relativos à despesa total com pessoal ou à dívida consolidada, enquanto perdurar esta situação, o Município ficará sujeito aos mesmos prazos de verificação e de retorno ao limite definidos para os demais entes.

Art. 64. A União prestará assistência técnica e cooperação financeira aos Municípios para a modernização das respectivas administrações tributária, financeira, patrimonial e previdenciária, com vistas ao cumprimento das normas desta Lei Complementar.

§ 1º A assistência técnica consistirá no treinamento e desenvolvimento de recursos humanos e na transferência de tecnologia, bem como no apoio à divulgação dos instrumentos de que trata o art. 48 em meio eletrônico de amplo acesso público.

§ 2º A cooperação financeira compreenderá a doação de bens e valores, o financiamento por intermédio das instituições financeiras federais e o repasse de recursos oriundos de operações externas.

Art. 65. Na ocorrência de calamidade pública reconhecida pelo Congresso Nacional, no caso da União, ou pelas Assembleias Legislativas, na hipótese dos Estados e Municípios, enquanto perdurar a situação:

I - serão suspensas a contagem dos prazos e as disposições estabelecidas nos arts. 23, 31 e 70;

II - serão dispensados o atingimento dos resultados fiscais e a limitação de empenho prevista no art. 9º.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no *caput* no caso de estado de defesa ou de sítio, decretado na forma da Constituição.

Art. 66. Os prazos estabelecidos nos arts. 23, 31 e 70 serão duplicados no caso de crescimento real baixo ou negativo do Produto Interno Bruto (PIB) nacional, regional ou estadual por período igual ou superior a quatro trimestres.

§ 1º Entende-se por baixo crescimento a taxa de variação real acumulada do Produto Interno Bruto inferior a 1% (um por cento), no período correspondente aos quatro últimos trimestres.

§ 2º A taxa de variação será aquela apurada pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística ou outro órgão que vier a substituí-la, adotada a mesma metodologia para apuração dos PIB nacional, estadual e regional.

§ 3º Na hipótese do *caput*, continuarão a ser adotadas as medidas previstas no art. 22.

§ 4º Na hipótese de se verificarem mudanças drásticas na condução das políticas monetária e cambial, reconhecidas pelo Senado Federal, o prazo referido no *caput* do art. 31 poderá ser ampliado em até quatro quadrimestres.

Art. 67. O acompanhamento e a avaliação, de forma permanente, da política e da operacionalidade da gestão fiscal serão realizados por conselho de gestão fiscal, constituído por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade, visando a:

I - harmonização e coordenação entre os entes da Federação;

II - disseminação de práticas que resultem em maior eficiência na alocação e execução do gasto público, na arrecadação de receitas, no controle do endividamento e na transparência da gestão fiscal;

III - adoção de normas de consolidação das contas públicas, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal de que trata esta Lei Complementar, normas e padrões mais simples para os pequenos Municípios, bem como outros, necessários ao controle social;

IV - divulgação de análises, estudos e diagnósticos.

§ 1º O conselho a que se refere o *caput* instituirá formas de premiação e reconhecimento público aos titulares de Poder que alcançarem resultados meritórios em suas políticas de desenvolvimento social, conjugados com a prática de uma gestão fiscal pautada pelas normas desta Lei Complementar.

§ 2º Lei disporá sobre a composição e a forma de funcionamento do conselho.

Art. 68. Na forma do art. 250 da Constituição, é criado o Fundo do Regime Geral de Previdência Social, vinculado ao Ministério da Previdência e Assistência Social, com a finalidade de prover recursos para o pagamento dos benefícios do regime geral da previdência social.

§ 1º O Fundo será constituído de:

I - bens móveis e imóveis, valores e rendas do Instituto Nacional do Seguro Social não utilizados na operacionalização deste;

II - bens e direitos que, a qualquer título, lhe sejam adjudicados ou que lhe vierem a ser vinculados por força de lei;

III - receita das contribuições sociais para a seguridade social, previstas na alínea *a* do inciso I e no inciso II do art. 195 da Constituição;

IV - produto da liquidação de bens e ativos de pessoa física ou jurídica em débito com a Previdência Social;

V - resultado da aplicação financeira de seus ativos;

VI - recursos provenientes do orçamento da União.

§ 2º O Fundo será gerido pelo Instituto Nacional do Seguro Social, na forma da lei.

Art. 69. O ente da Federação que mantiver ou vier a instituir regime próprio de previdência social para seus servidores conferir-lhe-á caráter contributivo e o organizará com base em normas de contabilidade e atuária que preservem seu equilíbrio financeiro e atuarial.

Art. 70. O Poder ou órgão referido no art. 20 cuja despesa total com pessoal no exercício anterior ao da publicação desta Lei Complementar estiver acima dos limites estabelecidos nos arts. 19 e 20 deverá enquadrar-se no respectivo limite em até dois exercícios, eliminando o excesso, gradualmente, à razão de, pelo menos, 50% a.a. (cinquenta por cento ao ano), mediante a adoção, entre outras, das medidas previstas nos arts. 22 e 23.

Parágrafo único. A inobservância do disposto no *caput*, no prazo fixado, sujeita o ente às sanções previstas no § 3º do art. 23.

Art. 71. Ressalvada a hipótese do inciso X do art. 37 da Constituição, até o término do terceiro exercício financeiro seguinte à entrada em vigor desta Lei Complementar, a despesa total com pessoal dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 não ultrapassará, em percentual da receita corrente líquida, a despesa verificada no exercício imediatamente anterior, acrescida de até 10% (dez por cento), se esta for inferior ao limite definido na forma do art. 20.

Art. 72. A despesa com serviços de terceiros dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 não poderá exceder, em percentual da receita corrente líquida, a do exercício anterior à entrada em vigor desta Lei Complementar, até o término do terceiro exercício seguinte.

Art. 73. As infrações dos dispositivos desta Lei Complementar serão punidas segundo o [Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940](#) (Código Penal); a [Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950](#); o [Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967](#); a [Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992](#); e demais normas da legislação pertinente.

Art. 73-A. Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para denunciar ao respectivo Tribunal de Contas e ao órgão competente do Ministério Público o descumprimento das prescrições estabelecidas nesta Lei Complementar. [\(Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009\).](#)

Art. 73-B. Ficam estabelecidos os seguintes prazos para o cumprimento das determinações dispostas nos incisos II e III do parágrafo único do art. 48 e do art. 48-A: [\(Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009\).](#)

I – 1 (um) ano para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios com mais de 100.000 (cem mil) habitantes; [\(Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009\).](#)

II – 2 (dois) anos para os Municípios que tenham entre 50.000 (cinquenta mil) e 100.000 (cem mil) habitantes; [\(Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009\).](#)

III – 4 (quatro) anos para os Municípios que tenham até 50.000 (cinquenta mil) habitantes. [\(Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009\).](#)

Parágrafo único. Os prazos estabelecidos neste artigo serão contados a partir da data de publicação da lei complementar que introduziu os dispositivos referidos no *caput* deste artigo. [\(Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009\).](#)

Art. 73-C. O não atendimento, até o encerramento dos prazos previstos no art. 73-B, das determinações contidas nos incisos II e III do parágrafo único do art. 48 e no art. 48-A sujeita o ente à sanção prevista no inciso I do § 3º do art. 23. [\(Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009\).](#)

Art. 74. Esta Lei Complementar entra em vigor na data da sua publicação.

Art. 75. Revoga-se a [Lei Complementar nº 96, de 31 de maio de 1999](#).

Brasília, 4 de maio de 2000; 179º da Independência e 112º da República.

FERNANDO
Pedro
Martus Tavares

HENRIQUE

CARDOSO
Malan

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. São Paulo: Atlas, 2002
- ANGELICO, João. **Contabilidade Pública**. São Paulo: Atlas, 1995.
- ANTHONY, Robert N. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 1979.
- ATKINSON, Anthony A.; et al. **Contabilidade Gerencial**. Tradução de André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. Revisão técnica de Rubens Famá. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- BARROS, Vaine de Magalhães. O novo e velho enfoque da informação contábil. **Revista de Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, n. 38, p. 102-112, Maio/Ago. 2005.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 101**. Lei de Responsabilidade Fiscal de 04/05/2000. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em 13/03/2013.
- BRASIL. Lei Federal nº 4320. **A Lei 4320 comentada**. 31ª ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2003.
- CERVO, Arnaldo Luiz, BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica**. 4ª ed. São Paulo: Makron Books, 1996.
- COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em Administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. 2ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- FRANCIA, Arthur J.; et al. **Managerial accounting**. 9ª ed. Houston: Dame, 1992.
- HORNGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 1985.
- JIAMBALVO, James. **Contabilidade Gerencial**. Trad. Tatiana C. Quírico. São Paulo: LTC, 2002.
- KOHAMA, Heilio; **Contabilidade Pública - Teoria e prática**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros editores, 2001.
- MOSCOVE, Stephen A.; SIMKIN, Mark G.; BAGRANOFF, Nancy A. **Sistemas de informações contábeis**. Trad. Geni G. Goldschmidt. São Paulo: Atlas, 2002.
- PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2000. 430 p.
- _____. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- _____.; BENEDICTO, Gideon Carvalho. A controladoria como ciência e unidade administrativa. **Revista de Contabilidade do CRC-SP**. São Paulo, ano I, nº 5, Julho 1998.
- PEIXE, Blênio César S. **Finanças públicas**. Curitiba: Juruá, 2005.
- PEREIRA, Luiz Carlos Bresser; SPINK, Peter. **Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2001.
- PIZZOLATO, Nélio Domingues. **Introdução à Contabilidade Gerencial**. 2ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Makron Books, 2000. P. 193 - 209.
- RICARDINO, Álvaro. **Contabilidade gerencial e societária: origens e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2005.
- RICHARDSON, Roberto Jarry; et al. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.

SCHMIDT, Paulo. **História do Pensamento Contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SILVA, Ernesto José. **O ensino da contabilidade governamental numa abordagem construtivista da aplicação dos recursos públicos**. Dissertação de Mestrado UNICAMP, 1998.

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade Governamental**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO SÃO PAULO. Instrução Normativa nº 02/2008

VALADARES, Eduardo Monteiro. O novo papel da contabilidade governamental no gerenciamento dos recursos públicos. **Revista de Contabilidade do CRC-RS**. Porto Alegre, outubro 2005.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade Gerencial**. Trad. André O. D. Castro. São Paulo: Thomson Learning, 2003.