



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA,
CONTABILIDADE E SECRETARIADO-FEAACS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

JORDANO BRUNO ALVES DE AGRELA

ANÁLISE DOS GASTOS COM DESPESA DE PESSOAL DETERMINADOS PELA LEI
DE RESPONSABILIDADE FISCAL: ESTUDO NO MUNICÍPIO DE FORTALEZA

FORTALEZA
2013

JORDANO BRUNO ALVES DE AGRELA

ANÁLISE DOS GASTOS COM DESPESA DE PESSOAL DETERMINADOS PELA LEI
DE RESPONSABILIDADE FISCAL: ESTUDO NO MUNICÍPIO DE FORTALEZA

Monografia apresentada à Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado Executivo da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof^ª. Nirleide Saraiva, Ms.

Co-orientadora: Prof^ª. Joyce Arrais, Ms.

FORTALEZA
2013

AGRADECIMENTOS

Apreendi que ser humilde é essencial para se tornar um vitorioso, ninguém consegue chegar a algum lugar sozinho e esses anos na faculdade me mostraram isso de perto. A vida acadêmica me proporcionou além de conhecimentos técnicos, muitos valores que levarei para a minha vida profissional.

Em primeiro lugar e sempre vai estar, agradeço a Deus por ter me proporcionado experiências fantásticas na faculdade, por ter me abençoado em estudar nesta grande universidade, por ter me concedido sabedoria, saúde, enfim, por tudo; agradeço aos meus pais por terem me ajudado e me orientado a lutar por uma vida melhor e a minha namorada pela compreensão e pelo carinho.

No decorrer da vida acadêmica conhecemos muitas pessoas de diferentes histórias e experiências vida, vindas de vários lugares do país, todas elas acrescentaram algo para minha vida, quero agradecer a todos: aos colegas e aos amigos.

A todos os professores que tive ao longo do curso, todos se doaram e se entregaram a causa máxima da universidade: o conhecimento, o saber. Agradeço em especial às professoras Liliane Ramalho, Joyce Arrais e Nirleide Saraiva que me ajudaram neste trabalho de conclusão de curso dando opiniões e sugestões esclarecedoras que me ajudaram bastante, e estavam sempre disponíveis em ajudar proporcionando momentos de aprendizagem e incentivo.

RESUMO

A Lei de Responsabilidade Fiscal-LRF acrescentou normas de conduta destinadas à administração pública. Os órgãos de controle tiveram que se aperfeiçoar em virtude da LRF, recebendo novas atribuições e competências a fim de monitorar a gestão pública, fiscalizar o cumprimento da LRF e aplicar as devidas sanções, caso necessário. O presente trabalho teve como objetivo geral realizar um estudo comparativo entre o gasto com despesa de pessoal no município de Fortaleza e os limites estabelecidos pela Lei Complementar nº101. O objeto do estudo é analisar as despesas com pagamentos de Pessoal do Município de Fortaleza no período de 2003 a 2011. A pesquisa caracteriza-se como qualitativa de caráter descritiva por se tratar de uma coleta e análise de dados numéricos com mensuração de fenômenos utilizando-se os procedimentos de pesquisa bibliográfica e documental. Primeiramente realizou-se um levantamento da despesa com pessoal através de relatórios de gestão fiscal, demonstrando o desempenho do município de Fortaleza quanto aos Limites de despesas com Pessoal da LRF durante os anos estudados, de 2003 a 2011. Ao final conclui-se que a despesa com pessoal no município de Fortaleza está de acordo com as orientações da lei e que a LRF é um instrumento de controle dos gastos públicos eficiente e que traz resultados satisfatórios.

Palavras-chave: Lei de Responsabilidade Fiscal, Despesas de Pessoal, Limites de despesa com pessoal.

ABSTRACT

The Fiscal Responsibility Law LRF-added standards of conduct for public administration. The control agencies have had to improve because of LRF, getting new powers and tasks to monitor public management, monitor compliance with LRF and apply appropriate sanctions, if necessary. This study aimed to conduct a comparative study between spending on personnel expenses in Fortaleza and the limits established by the Complementary Law No. 101. The object of the study is to analyze the expenses with payments of Staff of the Municipality of Fortaleza in the period from 2003 to 2011. The research is characterized as descriptive qualitative character because it is a collection and analysis of numerical data with measurement of phenomena using the procedures of bibliographic and documentary research. First there was a survey of personnel expenses through fiscal management reports, demonstrating the performance of Fortaleza regarding the limits of LRF Personal expenses during the years studied, 2003 to 2011. At the end we conclude that personnel expenses in Fortaleza is in accordance with the guidelines of the law and that the LRF is an instrument of control government spending is efficient and brings satisfactory results.

Keywords: Fiscal Responsibility Law, Payroll, Personnel expense limits.

LISTA DE QUADROS, TABELAS E GRÁFICOS

Quadro 1 - LRF versus penalidades.....	43
Tabela 1 - Comparação entre o total da Despesa com Pessoal e a RCL, evidenciando os limites: máximo, de alerta e prudencial exigidos pela LRF.....	48
Gráfico 1 - Percentual aplicado pelo Município de Fortaleza.....	51
Gráfico 2 - Percentual aplicado com gasto de pessoal no período 2003 a 2011.....	52

LISTA DE SIGLAS

NBCT - Normas Brasileiras de Contabilidade

NBCASP - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board

PPA - Plano Plurianual

LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA - Lei Orçamentária Anual

CMO - Comissão Mista de Orçamento

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

RGF - Relatório de Gestão Fiscal

RREO - Relatório Resumido de Execução Orçamentária

ARO - Antecipação de Receita Orçamentária

ALS - Aviso de Liberação de Saques

LC - Lei Complementar

RCL - Receita Corrente Líquida

ADCT - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

CF - Constituição Federal

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	8
2. ASPECTOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL.....	11
2.1 Breve Histórico sobre Instrumento Orçamentário Brasileiro.....	11
2.2 Gestão dos Recursos Públicos.....	15
2.3 Mudanças ocorridas a partir da inserção da LRF.....	16
2.4 Transparência na Gestão Pública.....	18
3. DESPESA PÚBLICA.....	22
3.1 Despesa Orçamentária.....	22
3.2 Despesa Extra - Orçamentária.....	23
3.3 Estágios da despesa pública.....	23
3.3.1 Fixação/Programação.....	23
3.3.2 Execução.....	26
3.3.3 Controle e Avaliação.....	32
3.4 Restos a Pagar.....	33
4. DESPESAS COM PESSOAL NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	34
4.1 Definição Despesa com Pessoal.....	34
4.2 Receita Corrente Líquida.....	34
4.3 Relatório de Gestão Fiscal (RGF).....	36
4.3.1 Demonstrativo da despesa com pessoal.....	37
4.4 Limitações de acordo com a Legislação.....	39
4.5 Procedimentos Utilizados para Controlar as Despesas com Pessoal.....	41
4.6 Exigências da LRF e suas penalidades.....	42
5. METODOLOGIA.....	44
5.1 Caracterização da pesquisa.....	44
5.2 Ambiente da pesquisa.....	46
5.3 Instrumento da coleta de dados.....	47
6. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS.....	48
7. CONCLUSÃO.....	53
8. REFERÊNCIAS.....	55

1. INTRODUÇÃO

Em épocas passadas o controle da despesa era um dos maiores problemas enfrentados pelos governos porque não existia uma legislação eficaz sobre os gastos públicos inclusive no que se refere a funcionários públicos. Muitas prefeituras endividaram-se corroborando para o atraso no seu desenvolvimento. Tendo em vista todos esses problemas percebeu-se a importância da informação acerca dos recursos governamentais.

A Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, aprovada em maio de 2000, harmoniza e consolida muitos dos objetivos e avanços alcançados no processo de mudança do regime fiscal no Brasil. É única por constituir verdadeiro código de boas condutas fiscais aplicável a todos os entes da Federação - União, Estados, Distrito Federal e Municípios -, em todos os Poderes, no conceito mais abrangente de administração pública. Aplica-se à administração direta, indireta, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes. Devem cumprir a LRF todos os que exerçam cargo, emprego ou função pública, independentemente do nível hierárquico.

No Brasil, a Lei de Responsabilidade Fiscal, foi uma das normas mais importantes adotada pelo país. Sua promulgação ocorreu seguida ao episódio da crise de endividamento dos Estados brasileiros, que resultou, em 1997, no refinanciamento das dívidas de 25 dos 27 Estados brasileiros pelo Governo Federal. A LRF traz limites de controle dos gastos públicos, são eles: limite de endividamento e limites de gasto com pessoal, busca controlar todos os aspectos do orçamento desde a elaboração até a execução e privilegia a transparência ao exigir a publicação de relatórios de execução orçamentária. As regras de conduta fiscal estabelecidas na LRF se aplicam à União, aos estados e aos Municípios de modo irrestrito. No caso do limite para a despesa com pessoal, Estados e Municípios são tratados de forma igual, devendo obedecer ao limite de 60% da Receita Corrente Líquida - RCL de gastos com pessoal.

A motivação para a realização do presente trabalho se dá pelo fato que as despesas com pessoal são de muita importância no que se refere à aplicação dos gastos públicos em todas as esferas de governo. O estudo tem por finalidade proporcionar maiores informações sobre os limites estabelecidos pela LRF com despesas de pessoal. E também, informar se a Prefeitura do Município está atendendo as normatizações da LC 101 proporcionando um melhor esclarecimento com a utilização do dinheiro público.

Diante do exposto apresenta-se a seguinte problemática: “O Município de Fortaleza atende as limitações de gasto com pessoal no período de 2003 a 2011?”.

O tema foi escolhido sob a perspectiva de fornecer um aperfeiçoamento sobre setor governamental, pois a pesquisa revelou aspectos que podem melhorar o conteúdo e a forma de apresentação das informações produzidas pela contabilidade e conseqüentemente da transparência dos recursos públicos. Para tanto foi imprescindível fazer um mapeamento da Lei de Responsabilidade Fiscal, buscando entendê-la como instrumento de informação, transparência e controle dos recursos públicos.

Buscando responder ao problema orientador da pesquisa, o presente estudo tem como objetivo geral realizar um estudo comparativo entre o gasto com despesa de pessoal no município de Fortaleza e os limites estabelecidos pela Lei Complementar nº 101.

Como objetivos específicos, foram definidos os seguintes:

- a) analisar a despesa pública mencionando os limites exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal 101/2000;
- b) apresentar o percentual aplicado com despesa de pessoal pela Prefeitura Municipal de Fortaleza no período de 2003 a 2011.

A metodologia aplicada quanto aos objetivos é descritiva, pois a partir de dados reais foi verificado a aplicabilidade da Lei de Responsabilidade Fiscal. Foi efetuada também uma abordagem qualitativa através da análise e do estudo de informações nos relatórios de gestão fiscal. O procedimento adotado foi uma pesquisa bibliográfica porque teve como referência outros trabalhos científicos, entretanto foi utilizada em caráter especial a Lei Complementar nº 101/2000 para que através dos limites obrigatórios fossem construídos tabelas e gráficos comparativos.

O presente trabalho está dividido em oito seções incluindo a presente introdução, que demonstra a justificativa, o problema, o objetivo geral, objetivos específicos e a metodologia da pesquisa.

A segunda seção trata sobre os aspectos da Administração Pública no Brasil, onde se demonstra um breve histórico da evolução das Leis aplicadas no que se refere à fiscalização e ao controle dos gastos públicos. Dentro desta seção foi abordada as Leis na Contabilidade Pública e a sua funcionalidade, também se falou um pouco sobre gestão responsável. Foram

demonstradas as principais mudanças ocorridas a partir da inserção da LRF e foi abordada a questão da transparência da gestão pública destacando os motivos da sociedade ter acesso à informação de órgãos públicos.

A terceira seção fala sobre os conceitos, e a classificação da Despesa Pública no Brasil, também aborda todas as fases da despesa pública e traz comentários a respeito de restos a pagar.

A quarta seção trata sobre as Despesas com Pessoal na Administração Pública e suas definições, fala sobre o cálculo do percentual aplicado da Receita Corrente Líquida a as Limitações de acordo com a Legislação. Aborda ainda quais são as medidas e os procedimentos utilizados para controlar as despesas com pessoal e as exigências advindas da LRF e suas penalidades.

A quinta seção aborda as características da metodologia do trabalho científico assim como os meios utilizados para se obter os dados da pesquisa.

A sexta seção é composta pelo estudo de caso feito no município de Fortaleza, demonstrando um estudo na despesa com pessoal deste município no período de 2003 a 2011.

A seção seguinte é a conclusão, onde é feita uma análise geral do trabalho científico e logo após são demonstradas as referências utilizadas para o embasamento teórico.

2. ASPECTOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL

A presente seção traz um estudo acerca da evolução da administração pública brasileira, envolvendo a legislação, o processo orçamentário, e a regulamentação do acesso à informação pública. Fala da importância de cumprir as disposições impostas pela LRF e da divulgação de informações governamentais pelo portal da transparência.

Uma das grandes conquistas para o orçamento público no Brasil foi a publicação da Lei n.4320, de 17 de março de 1964. Partindo dessa referência a história do orçamento público brasileiro tem como marcos principais: o decreto-lei nº200, de 1967, a Constituição Federal de 1988, a reforma gerencial de 2000 e a Lei Complementar nº101, de 2000, conhecida como Lei de responsabilidade Fiscal e atualmente as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) que vieram com a iniciativa de fazer a convergência dos padrões contábeis brasileiros aos internacionais.

2.1 Breve Histórico sobre Instrumento Orçamentário Brasileiro

De início, coube à Lei nº4320, de 1964, conhecida como “Lei de Finanças Públicas”, fixar normas de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. A Lei nº 4320/64 notabilizou-se pela definição dos princípios basilares do Orçamento Público (universalidade, orçamento bruto, unidade, transparência, exclusividade). Além disso, a Lei nº4320/64 regulamentou a abertura de créditos orçamentários, ou seja, a destinação de recursos públicos a ações de governo, especificando condições para sua autorização, como a indicação prévia de recursos e a existência de aprovação legislativa.

O Decreto-Lei nº200, de 1967, dispôs sobre a organização da Administração Pública Federal. Esse decreto promoveu a separação do aparelho administrativo do Estado em duas categorias: administração pública direta e indireta. Entre os órgãos que compõem a administração direta encontram-se os Ministérios. Entre as entidades que compõem a administração indireta, dotadas de personalidade jurídica própria, encontram-se autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e as fundações públicas.

A Constituição Federal, sancionada em 1988, concebeu os instrumentos fundamentais de planejamento e orçamento público: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes

Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA). Além de normatizar diversas orientações de caráter orçamentário, também coube à Constituição Federal fixar prazos de encaminhamento dos documentos orçamentários, determinar a criação de uma comissão parlamentar permanente de orçamento – Comissão Mista de Orçamento – CMO e disciplinar a autorização para abertura de créditos adicionais.

Segundo o artigo 165 da Constituição Federal de 1988,

“O sistema brasileiro de planejamento público, inclui: o Plano Plurianual, que estabelece diretrizes, objetivos e metas para as despesas de capital e programas de duração continuada; a Lei de Diretrizes Orçamentárias, que orienta a elaboração do orçamento anual, adequando-o ao plurianual, assim como estabelece alterações na política tributária e na política das agências de fomento (Anexo de Riscos e Metas Fiscais) e o orçamento anual, que estima as receitas e define as despesas para o ano seguinte.”

A lógica dessas Leis parte do princípio de que o Plano Plurianual procura nortear as ações do setor público pelo prazo de quatro anos, cabendo às Leis de Diretrizes Orçamentárias as estratégias para a elaboração do orçamento, completando-se com a própria elaboração do orçamento anual. A Constituição exige também no seu artigo 167 que nenhum investimento, cuja execução ultrapasse um exercício financeiro, poderá ser iniciado sem prévia inclusão no Plano Plurianual, ou sem Lei autorizativa da inclusão.

Outro mecanismo criado que veio a favorecer o aprimoramento do processo orçamentário brasileiro, foi a Reforma Gerencial de 2000, que deslocou o enfoque, até então incidente sobre o controle da despesa, para a obtenção de resultados, além da adoção do planejamento estratégico. Baseado na ideia de que os programas governamentais devem solucionar os problemas enfrentados pela sociedade, sugeriu-se um conjunto de medidas capazes de otimizar o uso dos recursos públicos, especialmente:

- a) cobrança de resultados;
- b) responsabilização de gestores;
- c) fixação de metas para as ações;
- d) adoção de indicadores de desempenho para medir a eficácia dos programas.

Outro episódio relevante na história do Orçamento brasileiro consistiu na aprovação da Lei Complementar nº 101 de 2000 conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para promover o equilíbrio das contas públicas. A LRF estabeleceu limites para os gastos com pessoal e define diretrizes para o

endividamento público (cujos limites são definidos pelo Senado Federal, como determina a Constituição de 1988).

A Lei de Responsabilidade Fiscal ampliou também o rol de atribuições das leis orçamentárias, tornando imperativa, por exemplo:

- Elaboração do Anexo de Metas Fiscais, no qual são divulgados os valores das metas anuais do setor público;
- Divulgação de informações sobre os resultados nominal, primário e o montante da dívida pública;
- Inclusão de dispositivo determinado que o Poder Executivo estabeleça a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso;
- Promoção da transparência fiscal, mediante a exigência de realização de audiências públicas e o incentivo à participação popular na discussão das leis orçamentárias; e
- Obrigatoriedade da publicação de documentos evidenciando o desempenho das contas públicas.

A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF introduz o princípio da gestão fiscal responsável e a efetiva utilização do planejamento fiscal, realista e responsável; o art. 4º da LRF determina que a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), forneça os parâmetros para a elaboração do orçamento do ano seguinte, incorporando o Anexo de Metas Fiscais e Anexo de Riscos Fiscais, onde devem ser explicitadas, para o exercício a que se referem e para os dois seguintes:

- as receitas e despesas, em valores correntes e constantes;
- resultados nominal e primário;
- montante da dívida pública;
- uma avaliação do cumprimento das metas do ano anterior;
- demonstrativo das metas anuais e metodologia de cálculo comparando com as fixadas nos três exercícios anteriores, destacando a compatibilidade entre as premissas adotadas e os objetivos da política econômica nacional;
- evolução do patrimônio líquido dos últimos três exercícios, destacando a origem e aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;
- avaliação da situação financeira e atuarial dos regimes de previdência e fundos de natureza atuarial;

- demonstrativo da renúncia e compensação de renúncia de receita;
- demonstrativo da margem de expansão das despesas de caráter continuado.

Segundo o Programa Nacional de Educação Fiscal-PNEF (2009, pág. 44),

“A LRF é uma espécie de código de conduta para os administradores públicos de todo o País. Ela é aplicada igualmente aos três níveis de governo que compõem a Federação, e, em cada ente, se aplica a todos os Poderes e também à administração descentralizada, como autarquias, fundações e fundos. Trazendo como objetivo a melhoria da administração das contas públicas no Brasil, a Lei exige dos governantes compromissos com o equilíbrio das contas no médio e longo prazo e estimula a disciplina e a responsabilidade.”

Nenhum governante poderá criar nova despesa continuada, por mais de dois anos, sem indicar sua fonte de receita ou sem reduzir despesas já existentes desde que não comprometam o Orçamento Anual e os Orçamentos futuros.

A LRF veio consolidar, em conjunto com a Lei 4.320/64, que rege a legislação orçamentária, um enfoque mais rígido sobre as despesas de pessoal e os limites de endividamento para a obtenção do equilíbrio orçamentário.

Devemos também observar que a imposição do Anexo de Metas Fiscais quando da elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias antecipa a previsão de receitas e despesas para o ano seguinte e os dois períodos subsequentes. A lógica dessa exigência reside no fato de que em determinadas situações o Executivo inicia ações, para as quais ele conta com recursos para um determinado ano, sem, contudo, efetuar nenhuma previsão de que tais ações podem implicar gastos futuros.

As normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) são uma iniciativa de convergência dos padrões contábeis brasileiros aos internacionais, com a justificativa de que é importante que os entes públicos disponibilizem informações contábeis transparentes e comparáveis, que sejam compreendidas por investidores, auditores, contabilistas, independente de sua origem e localização.

As (NBCASP) foram aprovadas em novembro de 2008 pelas resoluções de nº 1.128 a 1.137, tomando por base os pronunciamentos técnicos emitidos pelo International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), versando sobre dez tópicos, conforme os itens abaixo:

- **NBC T16.1** Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação;
- **NBC T16.2** Patrimônio e Sistemas Contábeis;
- **NBC T16.3** Planejamento e seus Instrumentos sob Enfoque Contábil;

- **NBC T16.4** Transações no Setor Público;
- **NBC T16.5** Registro Contábil;
- **NBC T16.6** Demonstrações Contábeis;
- **NBC T16.7** Consolidação das Demonstrações Contábeis;
- **NBC T16.8** Controle Interno;
- **NBC T16.9** Depreciação, Amortização e Exaustão;
- **NBC T16.10** Avaliação e Mensuração Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.

As NBCASP, efetivamente, apresentam muitas novidades que marcam um novo momento para a profissão contábil e, por isso, permitem concluir que elas fortaleceram a Contabilidade Governamental. Mas os benefícios advindos das normas somente serão auferidos quando elas, efetivamente, estiverem refletidas nas demonstrações contábeis e, para isso, dependem de sua efetiva aplicação na elaboração das peças.

Esta aplicação das normas dependerá não somente de sua publicação e aprovação pelo Conselho Federal de Contabilidade e outras instituições, mas do entendimento delas pelos profissionais da área, para que incorporem no seu dia a dia.

2.2 Gestão dos recursos públicos

Até a edição da Lei Complementar nº101 de 2000, era comum o descontrole dos gastos e da dívida pública no País, sobretudo no último ano de mandato dos governantes nas três esferas de governo. Isso porque os governantes costumavam assumir compromissos e deixar as contas para os seus sucessores, que assumiam a gestão e logo se deparavam com uma difícil situação, já que as receitas disponíveis não eram suficientes para cobrir as despesas, tais como: a folha de pessoal, obras e serviços. Em casos extremos, as despesas com pessoal chegaram a ultrapassar 90% da receita total de um determinado Estado ou Município, o que acabava impossibilitando a continuidade dos serviços essenciais para atender às necessidades da população.

O passado do Poder Público foi de grande descontrole, com muitas entidades públicas se endividando além da capacidade de pagamento. Para mudar essa situação, a LRF regulamentou de forma restritiva determinações que já estavam na Constituição Brasileira há anos, mas nem sempre foram aplicadas com eficiência. Ela estabelece que caberá ao Senado Federal fixar limites e condições para diferentes formas da dívida pública. A LRF previu que

tais limites fossem fixados como percentuais das receitas de cada ente da Federação. A ideia é que cada um respeite uma relação máxima entre a dívida e a receita, para assegurar que um financiamento tomado no presente atenda sua capacidade de pagamento no futuro. Caso continue havendo excesso, a administração pública fica impedida de contratar novas operações de crédito.

De acordo com Programa Nacional de Educação Fiscal-PNEF (2009, pág. 27),

“O orçamento é uma peça política essencial na consecução das prioridades da comunidade, que pode fazer diferença na construção de um modelo de desenvolvimento social sustentável. Para isso é primordial que os elaboradores e executores do orçamento Público saibam eleger essas prioridades e efetivamente executá-las.”

O controle social é essencial para que o orçamento público se torne um instrumento de desenvolvimento econômico e social. A participação da sociedade é importante para assegurar que as prioridades escolhidas sejam respeitadas. A despesa que consta do orçamento é autorizada, mas não obrigatória. Por isso pode ocorrer que a destinação dos recursos, inicialmente prevista nas fases de planejamento e aprovação de peça orçamentária, não se torne efetiva. Isso pode resultar de diversas motivações. Como as despesas autorizadas baseiam-se numa estimativa de receita, o poder executivo pode bloquear, ainda que temporariamente, algumas despesas caso suponha que o ingresso de receita não ocorrerá como previsto. Esse bloqueio tem como o objetivo de assegurar o equilíbrio fiscal e impedir o excessivo endividamento, que onerará as gerações futuras. O bloqueio das despesas é feito por meio da edição dos “Decretos de Contingenciamento”.

Apesar de ter tantos princípios e regras, de impor restrições e até mesmo prever sanções criminais, para a LRF “é melhor prevenir do que punir”. Para tanto, dar o máximo de transparência às coisas e contas públicas é um avanço. Todos os relatórios, demonstrativos e balanços são de acesso público e amplo, inclusive por meio eletrônico. Isto permite a sociedade cobrar ações e providências de seus governantes, para que atuem de forma mais responsável na gestão dos recursos públicos, como um chefe de família toma conta de seus próprios recursos, ainda mais quando eles são contados e sempre ficam aquém das necessidades.

2.3 Mudanças ocorridas a partir da inserção da LRF

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) é o principal instrumento regulador das contas públicas no Brasil, estabelecendo metas, limites e condições para gestão das Receitas e

das Despesas e obrigando os governantes a assumirem compromissos com a arrecadação e gastos públicos.

A LRF contém o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e o Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO). As informações contidas nesses documentos, além de determinar parâmetros e metas para a administração pública, permite avaliar com profundidade a gestão fiscal do Executivo e do Legislativo.

A Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe para os municípios uma importante contribuição para o ajuste fiscal, reforçando o seu potencial tributário, fazendo com que os governantes desenvolvessem uma política tributária responsável e, cobrando, efetivamente, todos os tributos de sua competência. Uma administração transparente e democrática deve mostrar o que fazer e de onde vai tirar os seus recursos, para contar com a confiança da população, que pagará seus tributos de maneira mais consciente e motivada.

A solução estabelecida pela Lei de Responsabilidade Fiscal é consequência de um longo processo de evolução das instituições orçamentárias no Brasil, que gerou na sociedade a percepção de que o governante não deve, em média, gastar mais do que arrecada. Em 1998, quando a Lei começou a ser concebida, no entanto, o diagnóstico da situação fiscal brasileira indicava a presença de déficits imoderados e reiterados em todos os níveis de governo, historicamente financiados através de inflação, impostos, dívida e, mais recentemente, privatização.

Antes da (LRF), os limites para despesa de pessoal estavam previstos na Lei Complementar n. 96 de 31 de maio de 1999, denominada Lei Camata II, aprovada pelo Congresso Nacional, os Poderes Legislativo e Judiciário ficavam fora do alcance dessa lei, agora, com a Lei de Responsabilidade Fiscal, isso mudou e os limites são aplicados a todos os Poderes e às três esferas de governo. Se o governante verificar que ultrapassou os limites para despesa de pessoal, deverá tomar providências para se enquadrar, no prazo de oito meses, caso continue a existir excessos, ele sofrerá penalidades.

De acordo com a legislação o município que ultrapassar o limite prudencial, ou seja, em que houver excessos de despesa com pessoal, será regularizado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro quadrimestre.

A Lei de Responsabilidade Fiscal contém restrições adicionais para controle das contas públicas em anos de eleição, com destaque para o seguinte:

a) fica impedida a contratação de operações de crédito por antecipação de receita orçamentária (ARO);

b) é proibido ao governante contrair despesa que não possa ser paga no mesmo ano. A despesa só pode ser transferida para o ano seguinte se houver disponibilidade de caixa;

c) é proibida qualquer ação que provoque aumento da despesa de pessoal nos Poderes: Legislativo e Executivo nos 180 dias anteriores ao final da legislatura ou mandato dos chefes do Poder Executivo.

Na medida em que os administradores de recursos públicos respeitem a LRF, agindo com responsabilidade, o contribuinte deixa de pagar a conta, seja por meio do aumento de impostos, redução nos investimentos ou cortes nos programas que atendam à sociedade.

Além disso, cada governante terá que publicar a cada dois meses, balanços simplificados das finanças que administra. O acesso público será amplo, inclusive por meio eletrônico (via Internet). A partir daí, caberá à sociedade cobrar ações e providências de seus governantes, bem como julgar se estão procedendo de forma responsável na gestão fiscal.

A intenção é justamente aumentar a transparência na gestão do gasto público, permitindo que os mecanismos de mercado e o processo político sirvam como instrumento de controle e punição dos governantes que não agirem de maneira correta.

Ao mesmo tempo, espera-se que os bons administradores sejam premiados com o reconhecimento da população e do mercado, inclusive com maior acesso ao crédito. É importante saber que esta busca por maior transparência já foi iniciada na elaboração do projeto da LRF, o qual envolveu uma consulta pública realizada através da Internet, onde foram registrados mais de 5.000 acessos.

A consulta pública consolidou a importância e a necessidade de se realizar uma mudança no regime fiscal, que foi manifestada em várias demonstrações de apoio e em sugestões, em sua maioria, incorporadas ao texto final da Lei.

2.4 Transparência na Gestão Pública

A Lei nº 12.527, de 18 de Novembro de 2011, regulamenta o direito constitucional de acesso à informação pública. Trata-se de uma grande e importante mudança de paradigma em matéria de transparência pública, pois o acesso passa a ser a regra e o sigilo, a exceção. A Lei de Acesso prevê procedimentos e prazos para que a Administração responda a pedidos de informação apresentados por qualquer pessoa, física ou jurídica, estabelece obrigações de transparência e determina, entre outras providências, que seja instituído um Serviço de Informações ao Cidadão em todos os órgãos e entidades do Poder Público e designada

autoridade diretamente subordinada ao dirigente máximo do órgão para monitorar a implementação da Lei e assegurar o seu cumprimento.

O Brasil já é referência em matéria de divulgação espontânea de informações governamentais: o Portal da Transparência do Governo Federal, criado e administrado pela CGU, já foi várias vezes premiado, nacional e internacionalmente, sendo considerado um dos mais completos e detalhados sites de transparência do mundo.

Devem cumprir a Lei os órgãos públicos dos três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) dos três níveis de governo (federal, estadual e municipal). No âmbito do Poder Executivo, vale ressaltar que a Lei obriga tanto a Administração Direta quanto a Indireta, aplicando-se, portanto, às autarquias, fundações públicas, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Sujeitam-se também às disposições da Lei, no que se refere à parcela de recursos recebidos e à sua destinação, as entidades privadas sem fins lucrativos que recebam, para realização de ações de interesse público, recursos públicos diretamente do orçamento ou mediante subvenções sociais, contrato de gestão, termo de parceria, convênios, acordo, ajustes ou outros instrumentos congêneres.

Para que uma gestão esteja voltada para os interesses da sociedade, faz-se necessário uma administração planejada com atos praticados por aqueles que gerenciam os recursos, que sejam transparentes e de fácil acesso a todo povo, pois o Brasil, nas últimas décadas, está passando por uma redemocratização com a aproximação e participação da sociedade, via organizações não governamentais, privadas, corporativas ou públicas – na gestão. Silva (2001)

De fato, a questão fundamental sobre como avaliar a gestão pública torna-se cada vez mais uma preocupação cotidiana dos cidadãos. Estes, estimulados a participar da vida sociopolítica, são continuamente informados pelos meios de comunicação, quanto aos impactos dos planos e das políticas, nos orçamentos e nos impactos das decisões dos governos na qualidade de vida de cada cidadão. Com isso demandam cada vez mais que os gestores públicos não apenas se atenham com disciplina aos limites dos escassos recursos orçados, mas aperfeiçoem a aplicação desses recursos em políticas que atendam efetivamente as necessidades da sociedade.

Para Oliveira (2006), “gestão pública seria o mesmo que administrar a coisa pública, consciente das responsabilidades, das dificuldades, dos arranjos políticos e da necessidade de estar sempre interagindo com a comunidade”.

Para Fontes (2005), “gestão pública é a ação que consiste em implantar projeto de governo otimizando e desenvolvendo os meios a que se dispõe”.

Nota-se que uma gestão de qualidade é feita através de implantação de projetos de cunho social, de forma otimizada, onde se possa avaliar a eficácia e a efetividade do mesmo, que se possa acompanhar a execução e que seja oriundo de um estudo cuidadoso das premissas e a identificação do público alvo, antes e depois do programa. Ademais é relevante apontar a magnitude dos seus benefícios em comparação aos seus custos. Com a utilização de metodologia apropriada é possível recomendar, com grau de precisão, as alterações e ou reorientações necessárias para alcançar a efetividade dos programas e projetos.

No Brasil as possibilidades de controle social estão presentes no próprio ordenamento constitucional. A Constituição de 1988 estabelece que no inciso 33 do artigo 5º, que todo cidadão têm direito a receber dos órgãos públicos informações do seu interesse particular ou de interesse público. A mesma legislação define, no parágrafo 2º artigo 74, que qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o órgão de controle externo competente.

O objetivo da transparência é garantir a todos os cidadãos, individualmente, ou por meio das diversas formas em que costumam se organizar, acesso às informações que explicitam as ações a serem praticadas pelos governantes, as quais estejam em andamento e as executadas em períodos anteriores, quando prevê ampla divulgação, inclusive por meios eletrônicos e realização das audiências públicas, dos planos, das diretrizes orçamentárias, orçamentos, relatórios periódicos da execução orçamentária e da gestão fiscal, bem como das prestações de contas e pareceres prévios emitidos pelos Tribunais de Contas.

A LRF tem como finalidade aumentar a transparência na gestão do gasto público, de modo a permitir que os mecanismos de mercado e o processo político sirvam como instrumento de controle e punição dos fiscalmente responsáveis. Ao mesmo tempo, espera-se que os bons administradores sejam premiados com o reconhecimento da população e do mercado.

As qualidades da transparência e da participação popular na gestão pública se materializam na Lei Complementar 101 através da exigência de realização de audiências públicas na elaboração das peças orçamentárias e de ampla divulgação de relatórios da execução fiscal. Isto sem dúvida é um grande avanço, principalmente se pensarmos que a consulta à população torna-se cada vez mais fácil através da tecnologia da informação.

Em relação aos serviços públicos, o que se observa é uma certa insatisfação por parte da população brasileira, seja em decorrência da escassez de serviços, seja por sua baixa qualidade. Há um senso-comum no Brasil de que se paga muito pelo pouco que se recebe, pois há uma ampla gama de possibilidades de combinações possíveis de serviços de qualidade, além da carga tributária ser pesada.

Entretanto, essa percepção do problema, sugere que provavelmente os cidadãos-contribuintes gostariam de ser consultados sobre os serviços que gostariam de ter à sua disposição e como financiá-los, em outras palavras, eles gostariam de fazer parte efetivamente no desenvolvimento do Estado.

Um instrumento adicional para a democratização do novo arranjo legal é a criação do Conselho de Gestão Fiscal, previsto no Artigo 67 da LRF. Este conselho deverá avaliar a política e operacionalização da gestão fiscal responsável, tendo como participantes os representantes de todos os poderes e níveis de governo, do Ministério Público e de entidades representativas da sociedade. Entre suas atribuições, ele deverá padronizar e orientar a execução da LRF, assim como disseminar práticas fiscais adequadas.

A Lei de Responsabilidade Fiscal certamente avança na democratização da escolha do uso dos recursos públicos ao obrigar as autoridades a realizarem audiências públicas e divulgarem as informações pela Internet e demais meios de comunicação, assim como através da disseminação de experiências e modelos de gestão fiscal bem sucedidas. Entretanto, é longo o caminho do aprendizado das novas práticas democráticas e da boa gestão fiscal.

3. DESPESA PÚBLICA

Esta seção apresenta um estudo relacionado à Despesa Pública no Brasil sendo feita as devidas definições. É feita uma explicação geral de todas as fases que uma Despesa Pública tem que percorrer para que o processo desenvolvido seja de acordo com a Lei.

De acordo com Andrade (2009) Despesa Pública compreende todo o gasto ou dispêndio da Administração, no cumprimento das obrigações estipuladas no orçamento, como obras e serviços, aquisição de bens, despesas com a máquina administrativa, nos termos da Constituição ou em função de contratos e outros instrumentos na concretização de uma atividade ou empreendimento governamental.

Segundo Kohama (2012) Constituem despesa pública os gastos fixados na lei orçamentária ou em leis especiais e destinados à execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais; à satisfação dos compromissos da dívida pública; ou ainda à restrição ou pagamento de importâncias recebidas a títulos de cauções, depósitos, consignações, etc.

A Contabilidade Pública, por sua vez, registra os acontecimentos, mostra o que a administração realizou, em termos financeiros. Realiza uma retrospectiva, ao passo que o orçamento é prospectivo. A Contabilidade é um instrumento essencial de controle financeiro e fornece ao orçamento uma metodologia de trabalho, uma estrutura de contas e quantificação de dados produzidos pela gestão administrativa. Portanto, pode-se concluir que a Despesa Pública classifica-se em dois grandes grupos, a saber: Despesa Orçamentária e Despesa Extra-Orçamentária.

3.1 Despesa Orçamentária

A despesa orçamentária é derivada de um crédito já existente no orçamento da entidade, é uma despesa que depende de autorização legislativa para ser realizada.

Conforme Kohama (2012, pág. 99),

“despesa orçamentária é aquela cuja realização depende de autorização legislativa. Não pode se realizar sem crédito orçamentário correspondente; em outras palavras, é a que integra o orçamento, despesa discriminada e fixada no orçamento público.”

Constitui Unidade Orçamentária o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações a unidades administrativas subordinadas ao mesmo órgão.

Na Lei de orçamento, a discriminação da despesa se fará, no mínimo, por elementos. Entende-se por elementos o desdobramento da despesa com pessoal, material, serviços, obras e outros meios de que se serve a administração pública para a consecução de seus fins.

3.2 Despesa Extra-orçamentária

Segundo Angélico (1985 apud Kohama 2012, pág. 99),

“É aquela paga à margem da lei orçamentária e, portanto, independe de autorização legislativa, pois se constitui em saídas do passivo financeiro, compensatórias de entradas no ativo financeiro, oriundas de receitas extra – orçamentárias, correspondendo à restituição ou entrega de valores recebidos, como cauções, depósitos, consignações e outros.”

Deve-se, a título de informação, mencionar os resgates relativos às operações de crédito por antecipação de receita, ou seja, empréstimos e financiamentos cuja liquidação deve ser efetuada em prazo inferior a 12 (doze) meses, que também são considerados extra – orçamentários, pois constituem saídas compensatórias de entradas, no ativo e passivo financeiro, respectivamente.

3.3 Estágios da despesa pública

Para melhor compreensão do processo orçamentário, pode-se classificar a despesa orçamentária em quatro etapas:

- a) Fixação / Programa;
- b) Execução e
- c) Avaliação.

3.3.1 Fixação/Programa

A Fixação, primeira etapa ou estágio desenvolvido pela despesa orçamentária, é cumprida por ocasião da edição da discriminação das tabelas explicativas, baixadas através da

Lei de Orçamento. A Fixação é precedida por toda uma gama de procedimentos que vão desde a elaboração das propostas, a mensagem do Poder Executivo, o projeto de Lei, a discussão pelo Poder Legislativo e a conseqüente aprovação e promulgação, transformando-a em Lei Orçamentária.

A Lei de Orçamento é o documento que caracteriza a fixação da despesa orçamentária, ou seja, o instrumento no qual são legalmente fixadas às discriminações e especificações dos créditos orçamentários, que se constrói no decorrer da chamada etapa de elaboração desenvolvida pelo ciclo orçamentário.

A etapa da elaboração termina com a edição da Lei Orçamentária, que em última análise constitui o estágio da Fixação. A Fixação deve obedecer a alguns critérios para sua utilização, do ponto de vista orçamentário, como:

- imediatamente após a promulgação da lei de orçamento e base nos limites nela fixados, o Poder Executivo aprovará um quadro de cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar;
- a Fixação das cotas mencionadas atenderá aos seguintes objetivos:
 - a) assegurar as unidades orçamentárias, em tempo útil, a soma de recursos necessários e suficientes à melhor execução de seu programa anual de trabalho;
 - b) manter, durante o exercício, na medida do possível, o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, de modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria;
- a programação da despesa orçamentária para efeito dos objetivos mencionados levará em conta os créditos adicionais e as operações extraorçamentárias;
- as cotas trimestrais poderão ser alteradas durante o exercício, observado o limite da dotação e o comportamento da execução orçamentária.
- até 30 (trinta) dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a Lei de Diretrizes Orçamentárias, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso;
- 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;

- 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 30 (trinta) dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira segundo os critérios fixados na Lei de Diretrizes Orçamentárias;
- 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;
- não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive as destinadas ao pagamento da dívida e as ressalvadas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias;
- no caso de os Poderes Legislativo e Judiciário e o Ministério Público não promoverem a limitação no prazo estabelecido, é o Poder Executivo autorizado a limitar os valores financeiros segundo os critérios fixados pela Lei de Diretrizes Orçamentárias;
- 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 artigo 100 da Constituição.

a) os recursos legalmente vinculados à finalidade específica:

Esse dispositivo (parágrafo único do art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal) refere-se à parte da programação financeira e cronograma de desembolso, para indicar que os recursos legalmente vinculados aos fundos especiais, por exemplo, devem ser utilizados exclusivamente para atender ao objetivo de sua vinculação. Esse não é o único caso, pois podem existir outros casos de vinculação de recursos vinculados à finalidade específica, que também deverão ter o mesmo procedimento.

b) a limitação de empenho e movimentação financeira:

Ao final de cada bimestre, durante o exercício, deverá ser verificado se a receita deverá ou não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais. Em caso positivo, deverá haver a limitação de empenho e movimentação financeira, nos montantes necessários. Não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive as

destinadas ao pagamento do serviço da dívida e as ressalvadas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias.

3.3.2 Execução

Os estágios da despesa pública orçamentária são: licitação, empenho, liquidação e pagamento.

1. Licitação

Segundo a cartilha de Licitações e Contratos do Tribunal de Contas da União (2010):

Licitação é o procedimento administrativo formal em que a administração pública convoca, mediante condições estabelecidas em ato próprio (editais e convite), empresas interessadas na apresentação de propostas para o oferecimento de bens e serviços.

A licitação objetiva garantir a observância do princípio constitucional da isonomia e selecionar a proposta mais vantajosa para a administração, de maneira a assegurar oportunidade igual a todos os interessados e possibilitar o comparecimento ao certame do maior número possível de concorrentes.

O valor estimado para a contratação é o principal fator para escolha de licitação, exceto quando se trata de pregão, que não precisa observar restrição de valores. Todo processo de licitação é aberto com um documento chamado Edital de Licitação, que define, além da descrição do que está sendo comprado, também os critérios que serão levados em consideração para a avaliação do produto ou serviço ganhador, entre as propostas apresentadas. Modalidade de licitação é a forma de conduzir o procedimento licitatório, a partir de critérios definidos em Lei.

A Lei Federal nº 8666/93 atualizada pela Lei Federal nº 8883/94 diz que inclusive serviços de publicidade, compras, alienações, concessões, permissões e locações da Administração Pública, quando contratados com terceiros, serão necessariamente precedidos de licitação; entretanto, essa Lei prescreve algumas exceções que dispensam ou tornam inexigível esse procedimento.

2. Empenho

Empenho, segundo o artigo 58 da Lei nº 4.320/64:

É o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Consiste na reserva de dotação orçamentária para um fim específico.

O Empenho da despesa não poderá exceder o limite dos créditos concedidos. Esta determinação é, até certo ponto, óbvia, pois sendo o empenho um valor deduzido da dotação orçamentária, ou seja, do crédito fixado, caso o valor a ser empenhado seja maior do que a dotação ou crédito fixado, não haverá condição para que seja efetuado.

O empenho será formalizado mediante a emissão de um documento denominado “Nota de Empenho”, do qual deve constar o nome do credor, a especificação do credor e a importância da despesa, bem como os demais dados necessários ao controle da execução orçamentária.

Ressalvado o disposto em Lei Complementar, é vedado aos Municípios empenhar, no último mês do mandato do prefeito, mas do que o duodécimo da despesa prevista no orçamento vigente. Essa vedação não se aplica nos casos comprovados de calamidade pública. Reputam-se nulos e de nenhum efeito os empenhos praticados em desacordo com o estipulado, sem prejuízo da responsabilização do prefeito. Kohama (2012).

Para cada empenho deve ser extraído um documento denominado “nota de empenho” que indica o nome do credor, a especificação e a importância da despesa, bem como a dedução desta do saldo da dotação própria. Em termos de administração pública, é sempre necessária a emissão da nota de empenho, para a devida efetivação dos gastos públicos. Portanto, além de um contrato ou ajuste, o credor necessita sempre de uma nota de empenho, para ter garantido o pagamento.

Quando o valor empenhado for insuficiente para atender à despesa a ser realizada, o empenho poderá ser reforçado. Caso o valor do empenho exceda o montante da despesa realizada, o empenho deverá ser anulado parcialmente. Será anulado totalmente quando o objeto do contrato não tiver sido cumprido, ou ainda, no caso de ter sido emitido incorretamente.

Existem três modalidades de empenho:

- I. Ordinário;
- II. Por estimativa;
- III. Global.

I. Empenho ordinário

Utilizado para despesas normais que não tenham nenhuma característica especial.

Segundo Kohama (2012), Nesta modalidade de empenho, é efetuada a quase totalidade dos gastos que os órgãos e repartições são obrigadas a realizar, exatamente pela sua característica básica, despesa normal.

Na execução do orçamento público, todas as despesas relativas a compras e serviços, principalmente, que usual e rotineiramente ocorrem, onde são conhecidos todos os dados necessários à emissão do empenho, como sejam: a razão social ou o nome do credor, a importância exata da despesa, as condições estipuladas etc., o seu processamento deve ser procedido pela forma usual, normal, ordinária, e que, em última análise, é feita regularmente, pela emissão de empenho ordinário ou normal.

II. Empenho por estimativa

Importante nos casos em que não se possa determinar o montante da despesa. Existe uma série de despesas que, por mais que haja esforço na procura de fórmulas ou formas, não se consegue determinar o seu montante exato. É o que ocorre com os gastos de consumo de água, energia elétrica e telefone entre outros. Quaisquer desses tipos de gasto não permitem que se determine o montante a ser realizado por dia, semana ou mês, quanto mais o total anual.

Observa-se que, realmente, não existe possibilidade, por mais que se queira, de se determinar o montante da despesa e para estes casos deve-se utilizar o empenho por estimativa, isto é, devemos proceder a um estudo de previsão que nos permita estimar os valores a serem realizados, o mais próximo da realidade que se possa chegar.

Nessa modalidade de empenho, em vista de sua característica básica ser o valor que não se pode determinar, mas precisa ser estimado, obriga-se a emissão de outro documento, na ocasião do recebimento das contas onde está determinado o valor do gasto efetivo, que pode ser subempenho, ou a ordem de pagamento.

III. Empenho global

Comum no caso de despesas contratuais e outras sujeitas a parcelamento. Existem alguns tipos de gasto que, pela sua natureza, devem ser tratados diferentemente, adequados as suas características, pois, se assim não for, podem provocar entraves de processamento, multiplicidade de trabalho e outros procedimentos supérfluos.

Conforme Kohama (2012), Acontece quando ocorrem despesas contratuais, por exemplo, onde tenhamos de, mensalmente, pagar o valor relativo à utilização de um imóvel alugado.

Para os casos de despesas contratuais e outras, sujeitas a parcelamento, deve-se emitir o empenho global, deduzindo-se os valores correspondentes nas respectivas quotas trimestrais, abrangendo todo o período previsto no contrato, que pode compreender integralmente o exercício financeiro, ou apenas alguns meses, mas, em qualquer caso, sempre mais de uma parcela.

Destacam-se alguns tipos de gastos, que se utilizam do empenho global, como sejam: compra de materiais, com entregas parceladas ou pagamentos parcelados: aluguel de máquinas, equipamentos e imóveis, em que se fixam pagamentos mensais.

3. Liquidação

A Liquidação da despesa, como segundo estágio da execução, consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito. Essa verificação tem por fim apurar:

- I – a origem e o objeto do que se deve pagar;
- II – a importância exata a pagar;
- III – a quem se deve pagar a importância para extinguir a obrigação.

A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base:

- I – o contrato, ajuste ou acordo respectivo;
- II – a nota de empenho;
- III – os comprovantes da entrega do material ou da prestação do serviço.

Existem, entretanto, três modalidades de empenhos, vamos transportar a aplicação desses requisitos especificamente para casos típicos, como sejam:

a) Liquidação de empenhos ordinários ou normais:

Nos casos de aquisição de materiais, quando se referir à entrega única dos materiais e com um pagamento só, após a emissão de empenho, geralmente, o processo deve ser encaminhado ao almoxarifado para aguardar a devida entrega.

O fornecedor, ao efetuar a entrega do material, deve, juntamente com o material adquirido, apresentar a documentação correspondente, ou seja, a nota fiscal, na qual deve-se verificar: o nome ou razão social da empresa, que deve coincidir com o credor da nota de empenho e do contrato ou ajuste, bem como a importância deve ser a adequada.

O encarregado, ou comissão especial, se houver feitas as verificações necessárias, deve juntar a nota fiscal na qual deve colocar uma declaração de que recebeu o material nela constante, o qual se encontra em ordem, ao processo encaminhando-o para o devido processamento do pagamento.

b) Liquidação de empenhos por estimativa:

Nos casos de fornecimento de gás, água, energia elétrica etc., geralmente denominados encargos diversos, como o empenho é feito por uma estimativa, em razão de não se conhecer previamente o valor correto o valor correto da despesa, deve existir um processo para cada credor, que fica a cargo do encarregado da manutenção, por exemplo, ou de outros responsáveis pela verificação e controle desses gastos.

Esse encarregado ou responsável, ao receber a conta do credor, deve proceder à verificação de sua exatidão em termos de objeto e da importância exata a pagar e, se estiver de acordo, deve anexá-la ao respectivo processo, encaminhando-o para o devido processamento do pagamento.

c) Liquidação de Empenhos Globais:

Nos casos de compras de materiais com entregas ou pagamentos parcelados, e nos de despesas contratuais em que sejam previstas parcelas mensais, como é o caso da locação de máquinas, equipamentos e imóveis, também deve existir processos individualizados para cada

credor que ficarão a cargo de encarregados ou responsáveis, para tal designados, que deverão proceder ao devido controle e verificação.

Quanto ao primeiro caso (compra de materiais), o almoxarifado ou comissão especial, se houver, deve seguir os procedimentos já descritos na letra “a”, a cada entrega de material que ocorrer, atestando o seu recebimento e que o material recebido se encontra em ordem. Se a entrega do material for única, porém o pagamento parcelamento, o processo deve ficar a cargo de alguém encarregado ou responsável pelo processamento das demais parcelas a pagar.

Em relação aos contratos de locação, encarregado ou responsável, para tal designação, deve providenciar o encaminhamento do processo, mensalmente, após atestar o uso, ou seja, a locação efetiva, assim como o valor a pagar que deve estar na conformidade com o documento enviado pelo credor, geralmente um recibo ou uma nota fiscal, ou ainda uma fatura, dependendo do tipo do credor. Após a liquidação da despesa, através do processo de verificação do credor, há ainda que se providenciar, como consequência, a devida ordem de pagamento.

A Ordem de Pagamento é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga e só pode ser lavrado em documentos processados pelo Serviço de Contabilidade. Isto quer dizer que, feita a liquidação da despesa à vista da verificação do recebimento do material, do fornecimento do serviço ou da medição da obra executada, indicando a importância a pagar e a quem se deve pagar, emite-se um documento denominado Ordem de Pagamento, ou encaminham-se os autos ao Serviço de Contabilidade, que providenciará o despacho a ser assinado pela autoridade competente.

Após a assinatura da autoridade competente, se encerra a fase ou estágio denominado Liquidação, o que equivale a dizer que a despesa foi realizada.

4. Pagamento

O Pagamento é o último estágio da execução a ser percorrido pela despesa orçamentária, é o ato que o poder público faz a entrega do numerário correspondente, recebendo a devida quitação. O pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação, por tesouraria ou pagadoria regularmente instituídas, por estabelecimentos credenciados e, em casos excepcionais, por meio de adiantamento.

O pagamento consiste na entrega de numerário ao credor por meio de cheque nominativo, ordens de pagamentos ou crédito em conta, e só pode ser efetuado após a regular liquidação da despesa. A Lei nº 4.320/1964, em seu artigo 64, define ordem de pagamento como sendo o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa liquidada seja paga. A ordem de pagamento só pode ser exarada em documentos processados pelos serviços de contabilidade.

Verifica-se que o pagamento da despesa, por estabelecimentos credenciados atendendo ao desenvolvimento administrativo que atinge a todos os setores empresariais, também é praticado pela administração pública.

Os casos em que os pagamentos sejam descentralizados, a sistemática financeira estará voltada para o encaminhamento dos pagamentos a estabelecimento bancário e processa-se órgão central de finanças aprovisiona os créditos dos órgãos executores do orçamento.

O sistema prevê a liberação de limite de saque que a entidade pode utilizar. Essa liberação é feita observando-se a programação financeira do mês, a pedido da entidade que, previamente, indica o valor a ser despendido. Recebendo o Aviso de Liberação de Saques (ALS), ou outro documento equivalente a entidade encaminha, por relações, os pagamentos a serem efetuados ou emite cheques para essa finalidade.

Feito isto, é formalizado o boletim de caixa, onde são anexadas as relações de pagamentos enviadas ao banco, com a devida aposição de carimbo da agência bancária ou dos contracheques emitidos para pagamento, juntamente com os processos de despesas, e encaminhando para os serviços de contabilidade, para os devidos registros e contabilização. Está concluída a quarta fase ou estágio de despesa e, conseqüentemente formalizada a despesa orçamentária.

3.3.3 Controle e Avaliação

Esta fase compreende a fiscalização realizada pelos órgãos de controle e pela sociedade. O Sistema de Controle visa à avaliação da ação governamental, da gestão dos administradores públicos e da aplicação de recursos públicos por entidades de Direito Privado, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, com finalidade de:

- a) Avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; e
- b) Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração Pública, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

Por controle social entende-se a participação da sociedade no planejamento, na implementação, no acompanhamento e verificação das políticas públicas, avaliando objetivos, processos e resultados.

3.4 Restos a Pagar

Consideram-se restos a pagar as despesas empenhadas, mas não pagas, até 31 de dezembro, estando sua execução condicionada aos limites fixados à conta das fontes de recursos correspondentes.

Segundo LC 101/00 Art. 42º: 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.

No final do exercício, as despesas empenhadas e não pagas serão inscritas em Restos a Pagar e constituirão a Dívida Flutuante. São divididos em dois tipos de Restos a Pagar, os processados e os não processados:

- Os restos a pagar processados são aqueles em que a despesa percorreu os estágios de empenho e liquidação, restando pendente, apenas, o estágio do pagamento.
- Os restos a pagar não processados são aqueles em que a despesa percorreu apenas o estágio do Empenho

4. DESPESAS COM PESSOAL NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Esta seção traz como é realizado o cálculo da Receita Corrente Líquida e mostra qual a sua importância, fala sobre o Relatório de Gestão Fiscal demonstrando a importância da transparência dos órgãos públicos. São explicados os limites da despesa com pessoal de acordo com a legislação vigente, e quais são os procedimentos adotados para manter o controle. São abordados também as penalidades para os órgãos de governo que descumprirem a LRF.

4.1 Conceito de despesa com pessoal

A LRF abrange diversos setores e uma de suas metas primordiais é a redução dos gastos com pessoal e estabelecer limites, com a finalidade de disciplinar à gestão dos recursos públicos, onde a transparência das contas é obrigatoriedade da Administração Pública.

A despesa com pessoal é um assunto que vem sendo regulamentado desde 1995, a partir da Lei Complementar nº 82 (Lei Camata) e sua reedição, a Lei Complementar nº 96, revogada pelo artigo 75º da LRF. O artigo 18º da LRF estabelece que despesa total com pessoal consista na soma dos gastos do ente da Federação com os servidores, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros do Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens fixas, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições pelo ente às entidades de previdência.

Conforme aborda Cruz (2001, p. 21),

As despesas com pessoal são as que mais despertam a atenção da população e dos gestores públicos, em razão de serem as mais representativas em quase todos os entes públicos, entre os gastos realizados.

Desta forma entende-se que a despesa com pessoal torna-se um dos pontos mais preocupantes entre os gestores públicos, tendo em vista seu montante significativo. O controle corrente da folha de pagamento influencia diretamente na boa aplicação do dinheiro público.

4.2 Receita Corrente Líquida (RCL)

De acordo com a LRF, cada governante terá que publicar a cada quatro meses o Relatório de Gestão Fiscal, que vai informar em linguagem simples e objetiva as contas da

União, Estados, Distrito Federal e Municípios, do Ministério Público e dos Poderes Legislativo e Judiciário de todas as esferas de governo. Assim, os eleitores, os credores, os investidores e todos os cidadãos terão acesso às contas, com o objetivo de ajudar a garantir a boa gestão do dinheiro público.

O inciso IV do artigo 2º da LRF cita que a RCL consiste no somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, consideradas algumas deduções. De acordo com a LRF, nos Municípios, da RCL são deduzidas:

- a) A contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social;
- b) As receitas provenientes da compensação financeira dos vários regimes de previdência social, na contagem do tempo de contribuição na Administração Pública e em atividades privadas, rural e urbana. Serão computados, também, os valores pagos e recebidos em decorrência do fundo estabelecido no artigo 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), como o Fundeb (Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação).

Segundo Slomski (2009) a RCL será apurada somando-se as receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze anteriores, excluídas as duplicidades, assim como a previsão do desempenho no exercício. Este demonstrativo integra o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), conforme inciso I do artigo 53 da LRF, e deverá ser publicado até 30 dias após o encerramento de cada bimestre. Descrito no artigo 52 da referida lei, a informação constante nesse demonstrativo serve de base de cálculo para limites estabelecidos pela LRF, apresentado no Relatório de Gestão Fiscal (RGF).

O RGF está previsto no artigo 54º da LRF, no qual estabelece que, ao final de cada quadrimestre, esse relatório será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no § 2º do artigo 20. Na esfera municipal, os órgãos são: a Câmara de Vereadores do Poder Legislativo Municipal e o Tribunal de Contas do Município, quando houver.

O supracitado relatório abrangerá todos os Poderes e o Ministério Público, e sua composição se dará através de anexos, com destaque neste estudo o anexo I, com o demonstrativo da despesa com pessoal. Pelo inciso I do artigo 63 da referida Lei, é facultado aos Municípios com população inferior a 50 mil habitantes optar pela divulgação semestral. O

referido demonstrativo visa assegurar a transparência da despesa com pessoal de cada um dos Poderes e órgãos e verificar os limites de que trata a LRF.

O Conceito desse termo é dado pela Lei Complementar nº 101/00, art. 2º, IV, transcrito a seguir, que exclui entre as receitas correntes as referentes a duplicidades, tais como transferências intragovernamentais, transferências ao FUNDEF, contribuição de servidores municipais aos institutos de previdência e assistência social, assim como as de compensação financeira entre os institutos, que é apurada somando-se as receitas arrecadadas no mês em referência e nos 11 anteriores.

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

- a) na União, ao 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.

A Lei de Responsabilidade Fiscal uniformizou o denominador utilizado para cálculo dos limites das despesas total com pessoal, tanto global como por poder e órgãos referenciados no artigo 20 da lei, através do estabelecimento da Receita Corrente Líquida.

Segundo afirma Cruz (2002, p. 77): a apuração da RCL será computada em doze meses (a do mês de referência adicionada a dos onze meses anteriores) atendendo ao regime de caixa previsto no art. 35, inciso I, da Lei n.º 4.320/64.

No âmbito municipal, a receita corrente líquida é obtida pelo somatório das receitas correntes de todos os órgãos, inclusive daqueles que possuem autonomia administrativa e financeira, excluídas apenas as contribuições dos servidores para o sistema previdenciário, como também as transferências intragovernamental e os rateios ao FUNDEF.

4.3 Relatório de Gestão Fiscal (RGF)

A Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu art. 54 disciplina que ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos em seu art. 20 o relatório de gestão Fiscal, de acordo com a portaria nº 559 do STN/MF de 14 de dezembro de

2001; o relatório abrangerá todos os poderes e o Ministério Público e sua composição se dará, conforme segue:

- Demonstrativo de despesa pessoal;
- Demonstrativo de dívida consolidada;
- Demonstrativo das garantias e contragarantias de valores;
- Demonstrativo de operações de crédito;
- Demonstrativo da disponibilidade de caixa;
- Demonstrativo dos restos a pagar;
- Demonstrativo da despesa com serviços de terceiros;
- Demonstrativo dos limites;

É facultado, pelo art. 63 da LRF, aos municípios com população inferior a 50 mil habitantes optar pela divulgação semestral de alguns demonstrativos.

4.3.1 Demonstrativo da despesa com pessoal

O demonstrativo da despesa com pessoal (LRF, art. 55, inciso I, alínea a) é parte integrante do Relatório de Gestão Fiscal. A LRF determina que o RGF deverá ser emitido pelos titulares dos poderes e órgãos, publicado, quadrimestralmente, e disponibilizado ao acesso público, inclusive em meios eletrônicos (LRF art. 48), até 30 dias após o encerramento do período a que corresponder. Prazo que, para o primeiro quadrimestre, se encerra em 30 de maio, para o segundo quadrimestre, se encerra em 30 de setembro e, para o terceiro quadrimestre, se encerra em 30 de janeiro do ano subsequente ao de referência.

Este demonstrativo visa assegurar a transparência da despesa com pessoal de cada um dos Poderes e órgãos e verificar os limites de que trata a LRF. Será computada a despesa com Pessoal da administração Direta e Indireta, inclusive das empresas estatais dependentes. Estas correspondem a empresas controladas que recebam 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 do aumento de participação acionária.

A Despesa com Pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em cada período de apuração, não poderá exceder os limites percentuais da receita corrente líquida previstos na LRF art. 19. O não cumprimento dos limites e a falta de medidas saneadoras, nos prazos e condições estabelecidos em lei, sujeitam o titular do Poder ou órgão a punições que poderão ser:

- impedimento da entidade para o recebimento de transferências voluntárias;
- pagamento de multa com recursos próprios (podendo chegar a 30% dos vencimentos anuais) do agente que lhe der causa;
- inabilitação para o exercício da função pública por um período de até cinco anos;
- perda do cargo público;
- cassação de mandato;
- prisão.

Para a elaboração do demonstrativo, considera-se o 2º nível (grupo) da estrutura da natureza de despesa Pessoal e encargos sociais. A classificação da despesa, segundo sua natureza, compõe-se de:

- categoria econômica;
- grupo de natureza da despesa; e
- elemento da despesa.

Entende-se por grupo de natureza de despesa a agregação de elementos de despesa que apresentam as mesmas características quanto ao objeto do gasto. As informações de pessoal deverão ser consideradas pelo valor bruto de ativos, inativos e serviços de terceirização, quando houver. Consideram-se Serviços de Terceirização as despesas sem contratos de terceirização de mão de obra que se refiram à substituição de servidores e empregados públicos, em atendimento a LRF (Portaria Interministerial nº 519, de 27 de novembro de 2001, da STN e SOF, e LRF, art. 18,§ 1º).

No demonstrativo em referência serão deduzidas – não computadas – (LRF, art. 19 §1º) as seguintes Despesas de Pessoal:

- com inativos, considerando-se, também pensionistas, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas com recursos vinculados, ou seja, provenientes da arrecadação de contribuições dos segurados e 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;
- com indenizações por demissão;
- com programas de incentivos a Demissão voluntária; e
- com Sentenças Judiciais (Precatórios), da competência de período anterior ao da apuração.

No demonstrativo do Poder Legislativo, não serão computadas as Despesas de Pessoal relativas a convocação extraordinária das câmaras municipais, nas respectivas esferas. É imprescindível, para tanto, que as referidas convocações estejam adequadamente contabilizadas em contas públicas que as identifiquem, considerando-se também como dedução a despesa com pessoal de exercícios anteriores, quando se referir a período anterior ao de apuração, no caso, 12 meses.

4.4 Limitações de acordo com a Legislação

A limitação do gasto com pessoal é um dos mecanismos utilizados pela LRF para estabelecer ao gestor público a responsabilidade com os bens públicos com o objetivo que é o equilíbrio das contas públicas.

O controle referente às despesas com pessoal não é novidade para os gestores públicos, pois, anteriormente à LRF, já existiam leis tratando desse assunto. A CF/88, no seu artigo 169, já determinava: “A despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder os limites estabelecidos em lei complementar”.

Na Lei de Responsabilidade Fiscal, existem os limites de gastos com pessoal, como percentual das receitas, para os três Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, assim distribuídos:

- a) Para a União, os limites máximos para gastos com pessoal (50% da Receita Corrente Líquida) são assim distribuídos:
 - 2,5 % para o Poder Legislativo, incluindo o Tribunal de Contas;

- 6 % para o Judiciário;
- 0,6 % para o Ministério Público da União;
- 3 % para custeio de despesas do DF e de ex-territórios;
- 37,9% para o Poder Executivo.

b) Nos Estados, os limites máximos para gastos com pessoal (60% da Receita Corrente Líquida) serão:

- 3% para o Poder Legislativo, incluindo o Tribunal de Contas
- 6% para o Poder Judiciário
- 2% para o Ministério Público
- 49% para as demais despesas de pessoal do Executivo.

c) Nos Municípios, os limites máximos para gastos com pessoal (60% da Receita Corrente Líquida) serão:

- 6% para o Legislativo, incluindo o Tribunal de Contas
- 54% para o Executivo

No que tange à esfera municipal, o inciso III do artigo 20 da LRF diz que a repartição dos limites globais do artigo 19 supracitado não poderá exceder os seguintes percentuais, a saber:

- 6% (seis por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver;
- 54% (cinquenta e quatro por cento) para o Executivo.

O artigo 19, § 1º, da LRF estabelece o que deve ser excluído para fins de apuração dessa despesa. No caso dos Municípios, não serão computados as seguintes despesas:

- a) Despesas com indenização por demissão de servidores ou empregados;
- b) Despesas relativas ao incentivo à demissão voluntária;
- c) Despesas decorrentes de decisão judicial e da competência de período anterior ao da apuração das despesas com pessoal a que se refere o § 2º do artigo 18;
- d) Despesas com inativos custeados com recursos de fundos próprios.

De acordo com o parágrafo único do artigo 22 da referida lei, se a despesa com pessoal em relação à RCL exceder 95% (noventa e cinco por cento) do limite, são vedados ao Poder ou órgão referido no art. 20 que ocorrer no excesso:

- Conceder vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual;
- Criar cargo, emprego ou função;
- Alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa;
- Promoção de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores nas áreas de educação, saúde e segurança;
- Contratar hora extra.

O percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo um terço no primeiro quadrimestre, conforme cita o artigo 23 da LRF. Conforme o § 3º, incisos I, II, III, do artigo 23 da LRF, não alcançada a redução no prazo estabelecido, e enquanto pendurar o excesso, o ente não poderá: receber transferências voluntárias; obter garantia, direta ou indireta, de outro ente; contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução da despesa com pessoal.

Conforme o § 1º, inciso II, do artigo 59 da LRF, o Poder Legislativo, diretamente ou com auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas dessa Lei Complementar, com ênfase no que se refere ao montante da despesa total com pessoal que ultrapassar 90% do limite. Interpretado como limite de alerta aos entes, não cabe penalização, servindo apenas como uma alerta, para chamar a atenção dos gestores públicos de que os limites prudenciais e máximos estão próximos de serem ultrapassados.

4.5 Procedimentos Utilizados para Controlar as Despesas com Pessoal

A Lei Complementar nº 101/2000 traz em seu texto medidas drásticas de controle e impõem uma gama de limites. Dentre eles os que mais trouxeram impactos sobre a administração foram os limites impostos a despesas com pessoal, pois, antes da LRF a folha

de pagamento do setor público era “dilatada”. A partir da promulgação da referida lei os gestores foram obrigados a rever seus conceitos e aprender a conviver com estes limites.

Com relação ao aumento da despesa com pessoal, o Art. 21 da LRF legisla que o acréscimo no gasto com pessoal será nulo caso não respeite as exigências dos Artigos 16 e 17 da mesma lei, o inciso XII do Art. 37 e § 1º do Art. 169 da Constituição Federal e o limite legal de comprometimento aplicado às despesas com pessoal inativo. E conclui que também será nulo o ato que incida aumento a despesa com pessoal, expedido nos 180 dias que antecedem o encerramento do mandato do responsável pelo poder ou órgão.

A LRF é categórica com relação ao cumprimento do limite e deixa claro isso no Art. 23, onde diz que, o administrador público quando ultrapassar o limite estabelecido deverá eliminá-lo nos dois quadrimestres seguintes, podendo realizar em duas etapas sendo pelo menos um terço no primeiro quadrimestre.

Com relação à redução da remuneração dos cargos e funções a LRF permite o gestor público agir de duas maneiras. A primeira pode ser feita com a extinção de cargo e funções, desde que, declarado desnecessário a administração pública. E a segunda pela redução dos vencimentos a eles atribuídos. As duas formas atendem a redução da despesa com pessoal. Claro que nas duas hipóteses a administração deverá observar alguns parâmetros impostos pela legislação.

A precaução com a diminuição dos vencimentos atribuídos aos cargos comissionados e funções de confiança deverá respeitar às leis. Ferraz (2001, p. 209) comenta:

“a redução depende de lei que altere o vencimento correspondente ao cargo ou função, podendo, entretanto, conforme normatização interna do poder, órgão ou entidade haver delegação, em lei, para sua definição”.

Ferraz (2001) ainda comenta que, o cargo ou função deve estar vago no momento da ação para que não se caracterize irredutibilidade dos vencimentos, visto que, a irredutibilidade é garantia constitucional dos servidores. Caso não esteja, o administrador poderá exonerar ou afastar o servidor do cargo ou função e proceder com a medida redutora. Recontratando-o novamente neste novo cenário remunerativo.

4.6 Exigências da LRF e suas penalidades

A LRF prevê penalidades tanto de natureza institucional quanto individual, fazendo referência à despesa com pessoal, conforme o Quadro 1:

Quadro 1 – LRF versus penalidades

LRF	Penalidades
Ultrapassar o limite de despesa total com pessoal em cada período de apuração (art. 19 e 20, LRF).	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201/1967, art. 4º, incisoVII).
Expedir ato que provoque aumento da despesa com pessoal em desacordo com a lei (art. 21, LRF).	Reclusão de um a quatro anos (Lei nº 10.028/2000, art. 2º).
Expedir ato que provoque aumento da despesa com pessoal nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão (art. 21, LRF).	Reclusão de um a quatro anos (Lei nº 10.028/2000, art. 2º).
Deixar de adotar as medidas previstas na LRF, quando a despesa total com pessoal do respectivo Poder ou órgão exceder a 95% do limite (art. 22, LRF).	Reclusão de um a quatro anos (Lei nº 10.028/2000, art. 2º).
Deixar de adotar as medidas previstas na lei, quando a despesa total com pessoal ultrapassar o limite máximo do respectivo Poder ou órgão (art. 23, LRF).	Reclusão de um a quatro anos (Lei nº 10.028/2000, art. 2º).
Manter gastos com inativos e pensionistas acima do limite definido em lei (art. 18 a 20, art. 24, § 2º, art. 59, § 1º, inciso IV, LRF).	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201/1967, art. 4º, inciso VII).
Não cumprir limite de despesa total com pessoal em até dois anos, caso o Poder ou órgão tenha estado acima desse limite em 1999 (art. 70, LRF).	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201/1967, art. 4º, inciso VII).

Fonte: Adaptado do site da Secretaria do Tesouro Nacional/Ministério da Fazenda (BRASIL, 2011).

Verifica-se com este quadro que não só o chefe do executivo, mas todos aqueles que fazem parte da administração pública tem várias obrigações a cumprir sejam elas metas ou prazos todos têm que estar dentro dos limites estabelecidos, caso não seja respeitada a legislação, o município pode deixar de receber recursos importantes provenientes do governo federal afetando assim o seu próprio desenvolvimento.

A LRF instalou uma cultura política de responsabilidade fiscal tanto na opinião pública como no funcionalismo público. Práticas populistas e irresponsáveis perante as contas públicas como as que houveram no passado, serão combatidas fortemente, pois a LRF possui uma importante legislação que reprime essas práticas.

5. METODOLOGIA

A presente seção aborda os procedimentos metodológicos adotados no estudo, envolvendo a caracterização da pesquisa, trata também sobre o ambiente que foi estudado e quais foram os instrumentos da coleta de dados. Fala sobre as etapas da pesquisa e o processo de tratamento de dados.

5.1 Caracterização da pesquisa

De acordo com Andrade (2006) a pesquisa científica é o conjunto de procedimentos sistemáticos, baseados no raciocínio lógico, que tem por objetivo encontrar soluções para os problemas propostos, mediante o emprego de métodos científicos.

Segundo Lakatos e Marconi (2009) “O Método Científico é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimentos válidos e verdadeiros - traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista”.

A metodologia Científica é um conjunto de abordagens, técnicas e processos utilizados pela ciência para formular e resolver problemas de aquisição objetiva do conhecimento, de uma maneira sistemática. A pesquisa científica é um conjunto de procedimentos sistemáticos, baseados no raciocínio lógico, que tem por objetivo encontrar soluções para os problemas propostos mediante o emprego de métodos científicos, portanto, pesquisa é a investigação de um problema realizada a partir de uma metodologia (que envolve tanto formas de abordagem do problema quanto os procedimentos de coleta de dados).

A contabilidade, reconhecida como uma ciência social aplica os métodos científicos e seus procedimentos, que tendem a possuir características próprias moldadas às particularidades do estudo do objeto patrimônio. A pesquisa constitui-se em um conjunto de procedimentos que visam produzir um novo conhecimento e não reproduzir, simplesmente, o que já se sabe sobre um dado objeto em um determinado campo científico.

Quanto aos objetivos a pesquisa se classifica como descritiva, pois não há manipulação de variáveis, nem a busca da relação causal, mas procura-se, a partir de dados presentes na realidade, tal como se apresentam - verificar a relação existente entre variáveis importantes de um dado objeto de investigação, para melhor explicá-lo. A pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registra-los, analisa-los, classifica-los e interpreta-los, e o pesquisador não interfere neles. O pesquisador informa sobre situações, fatos, opiniões ou comportamentos que têm lugar na população analisada.

Quanto aos procedimentos metodológicos empregados, serão adotados os seguintes: pesquisa bibliográfica e pesquisa documental. A pesquisa bibliográfica é parte obrigatória em conjunto com outros tipos de pesquisas, haja vista que é por meio dela que tomamos conhecimento sobre a produção científica existente sobre determinado tema e pesquisa documental, documentos primários, originais, chamados “de primeira mão”, isto é, ainda não utilizados em estudos ou pesquisa: dados estatísticos, documentos históricos, correspondência epistolar de personalidades etc.

Segundo Andrade (2006, p. 21),

As pesquisas de fontes bibliográficas são denominações que se referem muito mais ao ambiente onde se realizam do que ao tipo ou características da pesquisa. Nesse sentido, a pesquisa bibliográfica pode ser um trabalho independente ou constituir-se no passo inicial de outra pesquisa.

A pesquisa bibliográfica requer conhecimento de termos técnicos e sinônimos o que é imprescindível para qualquer pesquisa científica, como também registrar e organizar os dados bibliográficos referentes aos documentos obtidos e empregados na pesquisa científica, os principais objetivos são: desvendar, recolher e analisar as principais contribuições sobre um determinado fato, assunto ou ideia.

De acordo com a ABNT. NBR 6023 (2000) a definição de documento é: “Qualquer suporte que contenha informação registrada, formando uma unidade, que possa servir para consulta, estudo ou prova. Incluem impressos, manuscritos, registros audiovisuais e sonoros, imagens, sem modificações, independentemente do período decorrido desde a primeira publicação”.

A pesquisa documental geralmente visa à obtenção de dados em resposta a determinado problema. Os dados são provenientes dos próprios órgãos oficiais ou particulares que realizaram as observações, tais como: relatórios, fontes estatísticas, fotografias, gravações, etc. Este trabalho científico é documental porque parte de sua fonte de pesquisa foi obtida através de relatórios de gestão fiscal da Secretaria de Finanças de Fortaleza (SEFIN).

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa se classifica como qualitativa, pois os objetivos a que se chegaram se refletem não só na mudança de postura dos administradores públicos no que se refere a sua responsabilidade, mas no benefício que a Lei de Responsabilidade Fiscal tem dado ao município de Fortaleza com a redução de gastos excessivos do dinheiro público.

A pesquisa qualitativa é uma pesquisa descritiva, pois os dados obtidos são analisados indutivamente; a interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa.

O processo de tratamento de dados se deu a partir da análise dos relatórios de gestão fiscal emitidos pela Secretaria de Finanças de Fortaleza (SEFIN) e os valores anuais destes relatórios foram comparados com os limites estabelecidos pela LRF através de tabelas e gráficos, onde foi feito um estudo com relação ao resultado anual de 2003 a 2011 do desempenho do gasto com pessoal. Os valores estudados foram: total da despesa com pessoal, o percentual da receita corrente líquida, e os percentuais da LRF (limite de alerta, limite prudencial, limite máximo).

5.2 Ambiente da pesquisa

Órgão integrante da administração de Fortaleza, a Secretaria de Finanças do município de Fortaleza (SEFIN) tem como missão otimizar as receitas públicas com justiça fiscal e realizar uma eficiente gestão dos recursos financeiros para o desenvolvimento sustentável do município. Tem como finalidade o planejamento, o controle, a avaliação de políticas financeiras e tributárias do Município, mediar os conflitos surgidos no relacionamento entre o fisco e os contribuintes, exercer a cobrança e avaliar as atividades de contabilização.

Dentre as atividades específicas são realizadas: elaboração do balanço anual da administração municipal, prestação de contas, promover o acompanhamento da elaboração dos demonstrativos referentes à LRF.

Criado pela Lei nº 6.832, de 1991, que foi regulamentada pelo Decreto nº 9.852, de 1996, apesar de seu pouco tempo de funcionamento, já é grande a sua contribuição ao pleno exercício da cidadania. Certamente é um órgão que tem a constante preocupação de assegurar a concretização dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, garantindo-se, assim, melhor justiça fiscal.

A SEFIN está localizada no centro da cidade, com estrutura organizacional dividida em duas coordenadorias e duas acessórias, que são: Assessoria Técnica (ASTECA), Assessoria Jurídica (ASJUR), Coordenadoria de Administração Tributária (CATRI) e Coordenadoria Administrativo-Financeira (CAF).

5.3 Instrumento da coleta de dados

Para o devido estudo foi realizada uma análise de dados obtidos nos sites da Secretaria de Finanças (SEFIN), Portal da Transparência de Fortaleza, Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCM-CE), referentes à aplicação com gasto com pessoal do município de Fortaleza, no período compreendido entre os exercícios financeiros de (2003-2011).

O estudo foi feito com base nos relatórios de gestão fiscal que são publicados quadrimestralmente onde foi demonstrado o desempenho do gasto com pessoal no Município de Fortaleza. Através de tabelas e gráficos podem-se acompanhar os valores executados anualmente nos períodos de (2003 a 2011).

Em conformidade com a nova Lei de acesso a Informação nº12.527, de 18 de Novembro de 2011, que fundamenta legalmente a questão de acesso a dados públicos, qualquer um que esteja interessado em saber e se informar sobre dados de repartição pública tem que ser ajudado no que for necessário pelo servidor esclarecendo assim todas as dúvidas, mas o que presenciado na verdade é que por ser uma Lei que foi publicada recentemente, os servidores ainda não estão preparados para ceder às informações, muitas vezes por falta de informação e capacitação.

6. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Os dados das despesas com pessoal são encontrados nos Relatórios de Gestão Fiscal no site da Secretaria de Finanças de Fortaleza (SEFIN) com verificações feitas por quadrimestre. Abaixo, segue Tabela 1 comparativa entre o Total da Despesa com Pessoal, Receita Corrente Líquida, com os limites da LRF (máximo, de alerta e prudencial) das despesas do período de 2003 a 2011:

Tabela 1 – Comparação entre o total da Despesa com Pessoal e a RCL, evidenciando os limites: máximo, de alerta e prudencial exigidos pela LRF com relação a essa despesa. Valores em (R\$ mil).

Anos	Total da despesa com pessoal	Receita Corrente Líquida - RCL	Limite Máximo - 54% da RCL	Limite de Alerta - 48,60% da RCL	Limite Prudencial - 51,30% da RCL	Percentual Aplicado
2003	514.166	1.238.140	668.596	601.736	635.166	41,53%
2004	519.793	1.420.181	766.898	690.208	728.553	36,60%
2005	781.147	1.593.196	860.326	774.293	817.310	49,03%
2006	746.007	1.859.478	1.004.118	903.706	953.912	40,12%
2007	899.646	2.133.360	1.152.014	1.036.813	1.094.414	42,17%
2008	1.108.823	2.631.432	1.420.973	1.278.876	1.349.925	42,14%
2009	1.177.502	2.597.942	1.402.888	1.262.599	1.332.744	45,32%
2010	1.307.289	3.030.235	1.636.327	1.472.694	1.554.511	43,14%
2011	1.483.797	3.525.071	1.903.538	1.713.184	1.808.361	42,09%

Fonte: Secretaria de Finanças-Fortaleza (2012)

A tabela 1 representa bem a evolução dos valores do total da despesa com pessoal comparando-se com os valores da receita corrente líquida, ainda mostra também o valor percentual máximo a ser atingido de acordo com a LRF em cada ano estudado. Percebe-se que ao longo dos anos o município consegue um aumento gradual na sua arrecadação e os investimentos com pessoal têm acompanhando esse crescimento da arrecadação municipal, como também, nota-se, que no período estudado de 2003 a 2011 o limite máximo de 54% da RCL foi respeitado.

Segundo reportagem (O Povo), a receita tributária própria do município tem crescido, a uma taxa média de 17,68% ao ano. Mas Fortaleza não tem tido um crescimento razoável do Fundo de Participação dos Municípios (FPM). A Prefeitura de Fortaleza arrecadou, nos cinco primeiros meses de 2012, R\$ 132,1 milhões (em valores corrigidos) com o IPTU, um crescimento de 5,2% com relação ao valor obtido em igual período de 2011. (O Povo, 2012, on-line).

Esta tabela representa o Total da Despesa com Pessoal relacionado com o Limite de Alerta 48,60%. Pode-se observar o desempenho vertical dos valores do total da despesa com pessoal e da RCL. É importante saber que o percentual de alerta é um valor para o município ficar atento em não ultrapassar os outros limites, como: limite prudencial e o limite máximo. O valor não pode ser ultrapassado como houve em 2005, por exemplo, neste ano o Tribunal de Contas Alertou o município sobre os gastos e o que poderia ocorrer se ultrapassasse os outros limites.

A tabela também demonstra o percentual do total da despesa de pessoal com relação ao limite prudencial. O descumprimento desse limite acarreta várias consequências, dentre as quais, suspensão de transferências voluntárias, de contratação de operações de crédito e a concessão de garantias para a obtenção de empréstimos. Observa-se que nos anos estudados o município de Fortaleza tem conseguido se manter nos padrões normais determinados por este limite.

Para fins de análise, a LRF passou a vigorar a partir do ano de 2001, os primeiros anos foram de adaptação para as prefeituras por conta do descontrole do gasto com pessoal ocorrido no período que antecedia a LRF. No ano de 2000 o que vigorava era a Lei complementar nº 96, de 31 de maio de 1999, que disciplinava os limites da despesa com pessoal conforme art. 169 da Constituição. Mesmo sobre circunstâncias difíceis todos os limites foram executados dentro dos limites acordados na LRF.

No ano de 2003 todos os limites foram executados dentro do que determina a LRF, o valor Total executado com Despesas de Pessoal foi de 514.166 (R\$ mil), ou seja, 41,53% da RCL, estando dentro dos limites da LRF.

Em 2004 foi um ano de eleição, o que indica um ano de economia de despesa por conta de uma série de orientações que a Lei determina, tais como: proibição de aumento de despesa com pessoal nos 180 dias anteriores ao fim de mandato do titular de Poder ou órgão previstas no § 3º do art. 23 da LRF, caso a despesa com pessoal exceda os limites do primeiro

quadrimestre ou do último ano de mandato a LRF determina que o titular de Poder ou órgão seja proibido de contrair obrigações de novas despesas nos dois quadrimestres restantes ao seu mandato que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que possua parcelas a serem pagas no exercício subsequente sem que tenha suficiente disponibilidade de caixa conforme § 1º do art. 31 da LRF. Analisando a regra não é de se achar estranho que o Total da Despesa com Pessoal tenha reduzido em 2004.

No ano de 2005 pode-se observar que houve um gasto de pessoal na faixa de 49,03% sendo representado por um valor de 781.147 (R\$ mil) que ultrapassou o limite de alerta emitido pelos Tribunais de 48,60%. O gasto deste ano se aproximou do Limite Prudencial 51,30% da RCL em torno de 36.163 (R\$ mil); tal acontecimento fez com que o Tribunal de Contas alertasse o município sobre este valor.

Em 2006 houve uma redução no gasto com pessoal em referência ao ano anterior no valor de 35.140 (R\$ mil) ficando com um percentual de gastos com pessoal em 40,12%, a Receita Corrente Líquida ficou no valor de 1.859.478 (R\$ mil). Os valores desse ano ficaram distantes dos limites de excesso e acabou normatizando os gastos no que determina a LRF.

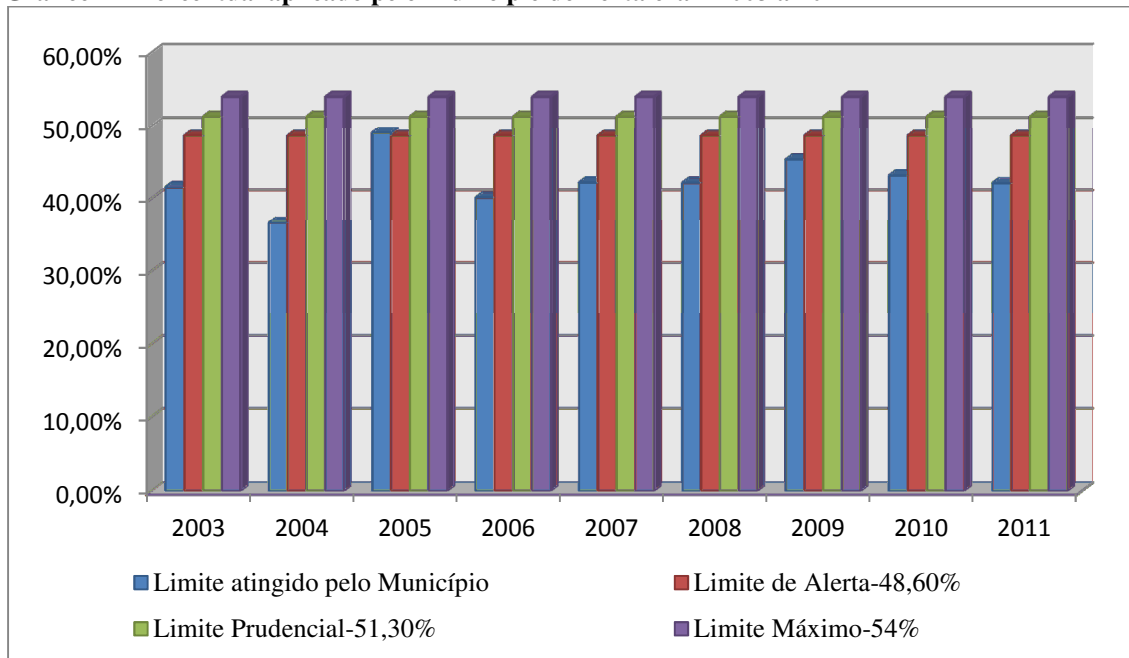
No ano de 2007 houve um pequeno acréscimo no percentual de gastos, mas não chegou a ultrapassar nenhum limite da LRF, o gasto com pessoal ficou em torno 42,17% com um total de 899.646 (R\$ mil) tendo um aumento da Receita Corrente Líquida de 273.882(R\$ mil) em relação ao ano anterior.

Em 2008 o valor correspondente ao Total gasto com despesa de pessoal foi de 1.108.823 (R\$ mil) e a Receita Corrente Líquida foi de 2.631.432 (R\$ mil) que representaram valores bem altos comparados com os anos anteriores, porém não foi ultrapassado nenhum limite da LRF, pois o valor investido com pessoal passou longe de alcançar o limite de alerta, o percentual realizado com pessoal no período foi de 42,14%.

Em 2009 o percentual da RCL foi de 45,32% percebe-se que depois da RCL de 2005 este foi o valor que mais se aproximou do limite de alerta com uma diferença de apenas 85.097 (R\$ mil) que para um município como Fortaleza é uma diferença significativa, porém novamente nenhum limite da LRF foi infringido.

Segue gráfico 1, demonstrando a aplicação de gastos com pessoal no município de Fortaleza relacionado com os limites impostos pela LRF:

Gráfico 1 – Percentual aplicado pelo Município de Fortaleza – 2003 a 2011



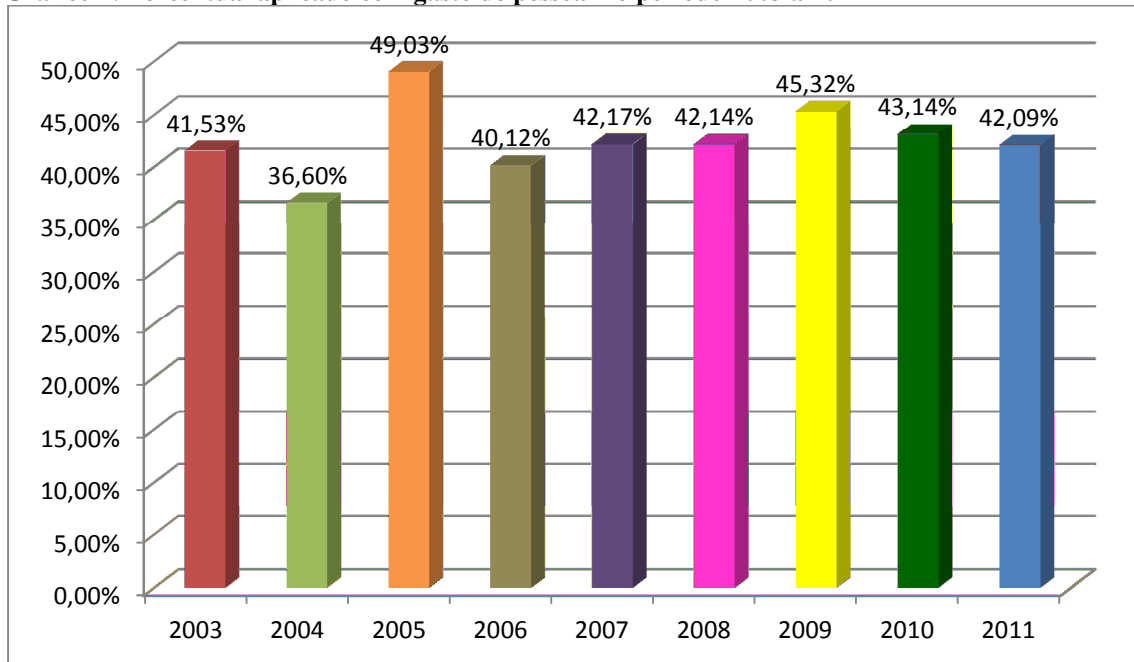
Fonte: Dados da tabela 1.

O ano de 2010 apresenta um gasto com pessoal correspondente a 43,14% da RCL apresentando o Total da Despesa com pessoal e a Receita Corrente Líquida nos valores respectivos de 1.307.289 (R\$ mil) e 3.030.235 (R\$ mil).

Os anos de 2011 e 2010 foram anos em que o município mais recebeu investimentos de outras esferas do governo relacionando com os anos anteriores, ocasionando mais investimentos com pessoal, maior arrecadação de impostos dentre outros aspectos. Em 2011 o Total Gasto com pessoal foi na ordem de 1.483.797 (R\$ mil) e a Receita Corrente Líquida foi de 3.525.071 (R\$ mil) atingindo um patamar de 42,09% da RCL.

Segue gráfico 2 com a análise da aplicação dos gastos com pessoal dos exercícios de 2003 a 2011, observa-se que o ano de menor aplicação foi referente a 2004 e o de maior aplicação foi o de 2005, conforme gráfico:

Gráfico 2: Percentual aplicado com gasto de pessoal no período 2003 a 2011



Fonte: Dados da Tabela 1.

Dos períodos apresentados no gráfico 2: observa-se que o ano de 2005 foi o único que ultrapassou um dos limites da LRF que se refere ao Limite de Alerta (48,60%) emitido pelos Tribunais.

O ano de 2003 é o terceiro ano após a promulgação da LRF período da adaptação, porém não isenta os municípios de serem punidos a rigor do que determina a Lei.

Nota-se a preocupação dos administradores públicos de atenderem sempre as metas fixadas em Lei para não acarretar problemas com repasses dos governos Estadual e Federal, e não atrasar a questão das operações de créditos. Também vários aspectos são analisados para o cálculo das receitas dos exercícios verificados, tais como: crescimento econômico, inflação e arrecadação dos anos anteriores.

Os anos de 2004 e 2005 são os anos de menor e maior investimento respectivamente em relação aos gastos com pessoal. Verifica-se ainda que em 2004 e 2008 houve uma certa prudência no gasto por serem anos eleitorais, verificando-se assim que seus respectivos anos sucessores de 2005 e 2009 houveram um acréscimo nas suas Receitas Correntes Líquidas.

7. CONCLUSÃO

Neste trabalho científico objetivou-se fazer uma análise de como está sendo executada a Lei de Responsabilidade Fiscal no município de Fortaleza observando-se os dados em relação aos limites estabelecidos em Lei, utilizando como parâmetro os Relatórios de Gestão Fiscal divulgados pela Secretaria de Finanças do Município de Fortaleza (SEFIN) e pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). O município em questão foi escolhido por efetuar a maior contribuição no orçamento em relação aos outros municípios cearenses e por ser a capital que sedia a capital do Estado do Ceará.

Foram estudados os Relatórios de Gestão Fiscal (RGF) comparando com os Limites da Lei de Responsabilidade Fiscal e a Receita Corrente Líquida (RCL) compreendidos no período de 2003 a 2011 do município de Fortaleza-CE. Neste período já havia obrigatoriedade da emissão desses relatórios, sendo, portanto de obrigação do município cumprir todos os ditames da Lei. Um dos pilares da LRF busca promover o equilíbrio fiscal e também obriga aos governantes a assumir compromissos com os recursos públicos.

Constatou-se que nos exercícios financeiros avaliados (2003-2011) todos se adequaram ao que impõe a LRF com exceção apenas no ano de 2005, que proporcionou um excesso no que diz respeito ao Limite de Alerta emitido pelos Tribunais quando ultrapassou os 90% (noventa por cento) dos 54% (cinquenta e quatro por cento), que é o limite máximo estabelecido pela LRF, do total da RCL. Todos os outros percentuais da RCL estiveram dentro dos padrões estabelecidos em Lei.

Para o problema de pesquisa deste trabalho ser solucionado, foi avaliado o comportamento da despesa com pessoal, foi analisado também a complementação bibliográfica de outros artigos e monografias, e estudada principalmente a Lei Complementar 101/2000 que deu todo o suporte necessário para demonstrar e fazer comentários sobre os limites alcançados pelo Município de Fortaleza.

Desde o período da vigência da LRF até os dias atuais foi constatado que houve muitos estudos sobre o tema “despesas de pessoal” em diversos municípios brasileiros o que contribuiu bastante para a participação do meio acadêmico na gestão pública. Com a implantação da Lei nº12.527/11 conhecida por Lei de Acesso a Informação, a população terá mais ferramentas para que possa cobrar uma gestão pública correta e transparente.

A LRF estabeleceu normas gerais de finanças públicas, voltadas para o controle da despesa, do resultado fiscal e do endividamento. Em relação às despesas, a LRF trouxe dispositivos para restringir a geração da despesa nos arts. 15 e 16, e com este trabalho observou-se que a prefeitura de Fortaleza tomou por base a LRF para conduzir os seus gastos. A LRF trouxe também dispositivos para limitar as despesas com pessoal em relação à receita corrente líquida nos arts. 18 a 23 e foi demonstrado aqui que a Receita Corrente Líquida de Fortaleza está respeitando os limites da LRF.

Diante dos resultados e respondendo ao problema da pesquisa, foi possível concluir que a LRF conseguiu em maior parte chegar aos seus objetivos para a realização de práticas responsáveis na Administração Pública de Fortaleza. Os objetivos específicos foram executados; foi demonstrando o percentual aplicado com despesa de pessoal pela Prefeitura de Fortaleza no período de 2003 a 2011, sendo confrontando pelos limites exigidos na Lei de Responsabilidade Fiscal. A LRF fez uma mudança de comportamento nos administradores públicos; que hoje são regidos por um modelo a seguir e se orientar.

8. REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. NBR 6023: informação e documentação –referências –elaboração. São Paulo: ABNT, 2000.

ANDRADE, Nilton de Aquino de. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal: métodos com base na LC nº101/00 e nas classificações contábeis advindas da SOF e STN.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BRASIL DECRETO-LEI Nº 200 - DE 25 DE FEVEREIRO DE 1967 "Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. "

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil:** promulgada em 5 de outubro de 1988.

CEARÁ. **Anuário do Ceará 2010-2011.** Jornal o Povo, 2010.

CRUZ, Flávio da et al. **Lei de responsabilidade Fiscal Comentada.** 5 ed. São Paulo Atlas, 2006.

KIYOSHI, Harada. **Lei de Responsabilidade Fiscal: requisitos para concessão de incentivos tributários.** Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/20464/lei-de-responsabilidade-fiscal-requisitos-para-concessao-de-incentivos-tributarios>. Acesso em 15/08/2012.

FONTES, Rebecca. **Município pagará segunda parcela em dezembro.** Jornal O Povo de 21/06/2012, Disponível em:
<<http://www.opovo.com.br/app/opovo/economia/2012/06/21/noticiasjornaleconomia,2862926/municipio-pagara-segunda-parcela-em-dezembro.shtml>>, Acesso: 20/01/2013.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: teoria e prática.** 12º ed. São Paulo: Atlas, 2012.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica.** São Paulo: Atlas, 1991.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do Trabalho Científico.** São Paulo: Atlas, 2009.

MANUAL DE DESPESA NACIONAL, Editado pela STN/SOF.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro.** 31ª edição. São Paulo – SP. Ed. Malheiros Editores Ltda. 2005.

Metodologia do trabalho científico. São Paulo: Atlas, 1991.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento Estratégico: conceitos, metodologia e prática**. 15 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

Orçamento da União – **Cartilhas sobre orçamento público** – Disponível em: http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/_PortalOrcamento. Acesso em 28/04/2012.

PROGRAMA NACIONAL DE EDUCAÇÃO FISCAL – PNEF, Caderno nº4 Ed.4ª Brasília-Escola de Administração Fazendária (ESAF), 2009.

RUDIO, Franz Victor. **Introdução ao projeto de pesquisa científica**.13. ed.Petrópolis: Vozes, 1989.

SENADO FEDERAL (Brasil). Resolução n.20, de 7 de novembro de 2003. Amplia o prazo para o cumprimento dos limites de endividamento estabelecidos na resolução 40, de 2001, do Senado Federal, que dispõe sobre os limites globais para o montante da dívida pública consolidada e da dívida pública mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.[on-line]. Disponível: www.senado.gov.br

SEVERINO, Antônio Joaquim; **Metodologia do Trabalho Científico**. 23 ed. São Paulo. Cortez, 2007.

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

TOLEDO JR, Flávio C. de; ROSSI, Sérgio Ciquera. **Lei de responsabilidade Fiscal comentada artigo por artigo**. 2 ed. São Paulo: NDJ Ltda, 2002.

TEIXEIRA, Elenaldo Celso. **Orçamento Municipal: a participação da sociedade civil na sua elaboração e execução**. Brasília: Instituto de Estudos Socioeconômicos, 1996.

_____. Lei Complementar n.96, de 31 de maio de 1999. Disciplina os limites das despesas com pessoal, na forma do artigo 169 da Constituição. [on-line]. Disponível: www.senado.gov.br. Acesso em 4 mai.2012.

_____. Lei complementar 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Municípios e do Distrito Federal.