



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE E
SECRETARIADO
CURSO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS

LEANDRO SOARES JUCÁ

A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL COMO INSTRUMENTO DA GESTÃO
CORPORATIVA

FORTALEZA
2014



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE E
SECRETARIADO
CURSO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS

LEANDRO SOARES JUCÁ

**A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL COMO INSTRUMENTO DA GESTÃO
CORPORATIVA**

Monografia apresentada à Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado da Universidade Federal do Ceará – UFC, como requisito parcial para obtenção do título de Graduado em Ciências Econômicas.

Orientador: Prof. José de Jesus Sousa Lemos

FORTALEZA
2014

Monografia apresentada à Universidade Federal do Ceará – UFC, como requisito parcial para obtenção do título de Graduado em Ciências Econômicas.

LEANDRO SOARES JUCÁ

Monografia Aprovada em ____ / ____ / _____

Prof. José de Jesus Sousa Lemos
Orientador

1º Examinador

2º Examinador

3º Examinador

Coordenador do Curso

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca da Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade

J84l Jucá, Leandro Soares.

A lei de responsabilidade fiscal como instrumento da gestão corporativa / Leandro Soares Jucá. – 2014.

104 f. : il. color., enc. ; 30 cm.

Monografia (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Curso de Ciências Econômicas, Fortaleza, 2014.

Orientação: Prof. Dr. José de Jesus Sousa Lemos.

1. Responsabilidade fiscal. 2. Transparência na administração pública. I. Título.

CDD 330

DEDICATÓRIA

Ao meu Orientador José de Jesus Sousa Lemos

“O homem se torna muitas vezes o que ele próprio acredita que é. Se eu insisto em repetir para mim mesmo, que não sou capaz de realizar alguma coisa, é possível que realmente me torne incapaz de fazê-la. Certamente adquirirei a capacidade de realizá-la mesmo que não a tenha no começo”.

GANDHI

AGRADECIMENTOS

A Deus, que sempre está comigo em todos os momentos, dando-me força e coragem para que eu siga o meu caminho.

Aos meus pais Joaquim Leite Jucá e Kátia Vieira Soares Jucá, que sempre me deram muita força.

Ao meu professor José de Jesus Sousa Lemos, pela orientação, aprendizagem, experiência e amizade adquirida na realização deste trabalho.

Aos meus irmãos, pela paciência e compreensão que tiveram comigo nesse período de estágio.

A todos que convivem comigo, dando-me incentivo e alegria de viver.

SUMÁRIO

LISTA DE QUADROS

LISTA DE GRÁFICOS

1 INTRODUÇÃO.....	12
1.1 Objetivo Geral	13
1.2 Objetivos Específicos	13
1.3 Considerações Metodológicas	13
1.4 Organização do Trabalho	14
2 REVISÃO DA LITERATURA.....	15
2.1 Reforma do Estado no Brasil e a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.....	15
2.1.1 Antecedentes à aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal.....	16
2.1.2 Reforma do Estado e a Lei de Responsabilidade Fiscal	21
2.1.3 Importância da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) para os Municípios	25
2.2 A Implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal.....	26
2.2.1 Do princípio da crise financeira à Constituição de 1988	26
2.2.2 As principais medidas fiscais que antecederam a Lei de Responsabilidade Fiscal...	34
2.2.2.1 A Dívida Pública e o Estrago da Conta Corrente.....	34
2.2.2.2 O Plano Real e a Lei de Responsabilidade Fiscal	37
2.2.3 Aspectos importantes da Lei de Responsabilidade Fiscal.....	39
2.2.3.1 Gastos com Pessoal.....	42
2.2.3.2 Dívida Pública.....	44
2.3 Controle Interno e Controle Externo na Administração Pública.....	49
2.3.1 Controle Interno	50
2.3.2 Auditoria Interna	56
2.3.3 Controle Externo	59
3METODOLOGIA.....	64
4 RESULTADOS	66
4.1 Análise do cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal no Estado do Ceará.....	66
4.2 Análise do cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal na cidade de Fortaleza...	74
4.2.1 Gestão Fiscal.....	87

<i>4.2.1.1 Análise da Evolução da Receita Corrente Líquida</i>	87
<i>4.2.1.2 Despesa com Pessoal</i>	89
<i>4.2.1.3 Dívida Consolidada Líquida</i>	91
<i>4.2.1.4 Resultado Primário</i>	92
<i>4.2.1.5 Resultado Nominal</i>	94
5CONSIDERAÇÕES FINAIS	95
ANEXO	98
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	102

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Resultado Primário do Tesouro do Estado do Ceará.....	66
Quadro 2 – Taxas de crescimento (%) do PIB, principais indicadores – Brasil e Ceará - 3º Trimestre – 2012	67
Quadro 3 – Receita Total do Município de Fortaleza em reais, ano de 2012	75
Quadro 4 – Receita Orçamentária do Município de Fortaleza prevista para o ano de 2012	76
Quadro 5 – Demonstrativo da Consolidação do Orçamento por Grupo de Despesas.....	78
Quadro 6 – Receita Prevista x Arrecadada.....	80
Quadro 7 – Receita Arrecadada 2011 x Receita Arrecadada 2012	81
Quadro 8 – Demonstrativo da Despesa da Administração Direta por Órgãos	84
Quadro 9 – Demonstrativo da Despesa executada da Administração Indireta por Órgãos.....	85
Quadro 10 – Execução Orçamentária e Patrimonial	86
Quadro 11 – Demonstrativo da Evolução da Receita Corrente Líquida – RCL.....	88
Quadro 12 – Demonstrativo dos Gastos com Pessoal – Poder Executivo: período de 2007-2012.....	89
Quadro 13 – Demonstrativo dos Gastos com Pessoal – Poder Legislativo: período de 2007-2012.....	90
Quadro 14 – Demonstrativo da Evolução da Dívida Consolidada – Período de 2005- 2012	91
Quadro 15 – Demonstrativo da Composição do Resultado Primário.....	93
Quadro 16 – Demonstrativo da Evolução do Resultado Primário – Período de 2008- 2012	93
Quadro 17 – Evolução do Resultado Nominal	94

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Receita Orçamentária Total a preços constantes – Ceará – 2009.....	68
Gráfico 2 – ICMS a preços constantes – Ceará – 2011	69
Gráfico 3 – Composição do ICMS – Ceará – 2011	69
Gráfico 4 – Transferências da União a preços constantes – Ceará – 2009-2012	70
Gráfico 5 – Despesa Total a preços constantes – Ceará – 2009-2012.....	71
Gráfico 6 – Despesas com Investimentos – Ceará – 2009-2012	71
Gráfico 7 – Gasto com Pessoal em relação à Receita Corrente Líquida (%) – Ceará – 2010-2012.....	72
Gráfico 8 – Dívida Consolidada em relação à Receita Corrente Líquida (%) – Ceará – 2010-2012.....	73
Gráfico 9 – Dívida Consolidada Líquida em relação à Receita Corrente Líquida por Estados – Brasil - 2º Quadrimestre de 2012.....	74
Gráfico 10 – Despesa Total dos Poderes Executivo e Legislativo	75
Gráfico 11 – Consolidação do Orçamento por tipo.....	79
Gráfico 12 – Consolidação do Orçamento por Grupo de Despesa.....	79
Gráfico 13 – Estratificação da Receita arrecadada em 2011	82
Gráfico 14 – Estratificação da Receita arrecadada em 2012.....	82
Gráfico 15 – Despesa por função	83
Gráfico 16 – Estratificação da Despesa executada por tipo de Administração.....	84
Gráfico 17 – Evolução da Receita Corrente Líquida.....	88
Gráfico 18 – Evolução dos gastos com Pessoal – Poder Executivo: período de 2007- 2012	90
Gráfico 19 – Evolução dos gastos com Pessoal – Poder Legislativo: período de 2007- 2012	91
Gráfico 20 – Evolução da Dívida Consolidada Líquida – período de 2005-2012	92
Gráfico 21 – Evolução do Resultado Primário – período de 2008-2012.....	93

RESUMO

Uma das grandes dificuldades dos órgãos públicos, desde muito tempo é atender a sociedade de maneira satisfatória. A administração pública no Brasil, fundamentada em um sistema burocrático falho e ineficiente, traz a luz do mundo globalizado, uma série de situações negativas para todo o aparato estatal. Surge, então, a Lei da Responsabilidade Fiscal (LRF) como um novo marco para a administração pública no País, que busca um equilíbrio e uma transparência no uso dos recursos públicos, fortalecendo assim a cidadania. O presente trabalho tem por objetivo verificar a abrangência e os limites da Lei de Responsabilidade Fiscal e avaliar o desempenho das contas públicas do Estado do Ceará no período de 2009 a 2012, bem como o da cidade de Fortaleza (no ano de 2012). A fonte de dados foi composta de informações do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, do Boletim da Conjuntura Econômica Cearense do Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará (IPECE) e da Prefeitura Municipal de Fortaleza. A revisão bibliográfica fez um estudo sobre a responsabilidade fiscal, deixando claro que, além de instrumento eficaz para a obtenção de um equilíbrio sustentado, a LRF busca um direcionamento menos discricionário e mais técnico à condução da política fiscal nacional. Assim, as regras rígidas, trazidas por essa Lei, vêm estabelecer, por meio de um disciplinamento fiscal rigoroso, o equilíbrio das contas públicas, através de um processo de controle interno que, atuando com transparência nas tomadas de decisões fundamentarão uma boa administração pública. Este trabalho foi desenvolvido utilizando-se uma abordagem pluralista que mescla o quantitativo com o qualitativo, avaliando-se o comportamento das receitas/despesas e suas implicações sobre a conduta de gastos com pessoal com ênfase no Resultado Primário, Receitas e Despesas, Resultado Previdenciário do Regime Próprio dos Servidores do Estado, Dívida Pública Estadual e Fundo de Participação dos Estados (FPE). O estudo concluiu que a economia cearense cresceu acima da média nacional para o período em análise e que suas finanças encontram-se equilibradas. Porém, a intensidade da continuidade desse crescimento depende do ritmo da economia brasileira, já que a economia cearense é mais dependente do mercado interno do que do mercado externo.

PALAVRAS-CHAVE: Lei de Responsabilidade Fiscal, Transparência, Controle Interno.

ABSTRACT

One of the great difficulties of public bodies, a long time is to meet society satisfactorily. Public administration in Brazil, based on a flawed and inefficient bureaucratic system, brings the light of the globalized world, a number of negative situations for the entire state apparatus. Then comes the Fiscal Responsibility Law (FRL) as a new framework for public administration in the country, which seeks a balance and transparency in the use of public resources, thereby strengthening citizenship. This study aims to determine the scope and limits of the Fiscal Responsibility Law and evaluate the performance of public accounts of Ceará from 2009 to 2012, and the city of Fortaleza (in 2012). The source of data consisted of information from the Ceará State Court of Auditors, the Bulletin of Economic Environment Cearense the Institute of Economic Research and Strategy of Ceará (IPECE) and the City of Fortaleza. The literature review did a study on fiscal responsibility, making it clear that in addition to effective tool for achieving a sustainable balance, LRF seeks a less discretionary and more technical guidance for the conduct of national fiscal policy. Thus, the rigid rules, brought by this Act, come to establish, through strict fiscal discipline, the balance of public accounts through an internal control process, acting with transparency in decision-making will base a good public administration. This study was conducted using a pluralistic approach that merges the quantitative with the qualitative, evaluating the performance of operating income / expenses and its implications on the conduct of personnel expenses with emphasis on Primary Results, Revenues and Expenses, Social Security Income Own regime of the State Servers, State Public Debt and the State Participation Fund (FPE). The study concluded that Ceara's economy grew above the national average for the period under review and that their finances are balanced. However, the intensity of the continuation of this growth depends on the pace of the Brazilian economy, since the Ceará economy is more dependent on the domestic market than the foreign market.

KEYWORDS: Fiscal Responsibility Law, Transparency, Internal Control.

1 INTRODUÇÃO

Durante os anos 1980, e parte dos anos 1990, a economia no Brasil conviveu com um processo de inflação elevada, contextualizada em dívidas internas e externas, muitas delas criadas em prol de um ambicionado desenvolvimento econômico e bem-estar social que não acontecia, justamente devido ao processo hiperinflacionário então em curso. Depois do mau êxito de vários planos de estabilização e ao conseguir rapidamente passar de níveis hiperinflacionários para uma taxa de inflação comparada àquelas de países desenvolvidos, o Plano Real é considerado como a mais bem sucedida política brasileira de estabilização econômica.

A inflação desajustava os resultados das administrações públicas, servindo como um instrumento para esconder a má gestão dos administradores e do mau uso dos recursos públicos. Essa situação valia como fundamento para a falta de planejamento no processo orçamentário. Após o Plano Realem 1994, a estabilização monetária revelou um estado oculto de recorrentes desequilíbrios das contas públicas. Para contornar tais desequilíbrios houve a necessidade de se implantar instrumentos para aparelhar o equilíbrio fiscal e os recursos públicos.

Nesse contexto, surge a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (2000) – como um componente essencial no estabelecimento da disciplina fiscal nos governos federal, estadual e municipal, bem como nos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, consolidando, desta forma, os elementos essenciais para a gestão das finanças públicas.

A Lei de Responsabilidade Fiscal apresenta uma mudança institucional e cultural no tratamento com o dinheiro público, gerando uma ruptura na história político-administrativa do País, ao mesmo tempo em que introduz uma restrição orçamentária na legislação brasileira. Representa um progresso nas relações entre o Estado fiscal e a sociedade. Enfatiza a necessidade da responsabilidade fiscal, atribuindo caráter de essencialidade à gestão das finanças públicas no comportamento racional do Estado atual. Reforça a ideia de uma ética do interesse público voltada para as regras fiscais visando melhorar o desempenho das funções constitucionais do Estado.

A Lei de Responsabilidade Fiscal desperta interesse de estudos sob inúmeros aspectos. Apesar de se tratar de fenômeno recente – sua publicação deu-se há pouco mais de quatorze anos (Lei aprovada em 02/05/2000) – incontáveis artigos e notas são veiculados na imprensa e inúmeros seminários, cursos e encontros técnicos têm sido promovidos em todo o país voltados para a discussão do seu conteúdo e importância para a estabilidade monetária. Além disso, a boa gestão fiscal é considerada como condição principal para que o Estado institua fundamentos macroeconômicos saudáveis e, assim, consiga favorecer a obtenção de um crescimento econômico sustentável.

1.1 Objetivo Geral

O trabalho tem por objetivo geral verificar a abrangência, o cumprimento e os limites da Lei de Responsabilidade Fiscal no Estado do Ceará no período de 2009 a 2012, verificando, dessa forma, os aspectos da LRF como fator de impacto e controle na gestão corporativa dos administradores públicos.

1.2 Objetivos Específicos

Especificamente, pretende-se evidenciar na Lei de Responsabilidade Fiscal os instrumentos de planejamento e sua importância:

- a) analisar a receita orçamentária total no Estado do Ceará;
- b) analisar a despesa total do governo;
- c) analisar o superávit primário;
- d) analisar a dívida pública estadual;
- e) analisar o desempenho das contas públicas da cidade de Fortaleza (no ano de 2012) considerando o comportamento das receitas/despesas e sua implicação sobre a conduta de gastos com o pessoal

1.3 Considerações Metodológicas

A metodologia adotada neste trabalho inclui uma revisão da literatura, por meio de uma pesquisa documental e bibliográfica. Documental por tratar da análise de instrumentos normativos como Leis, Decretos e Relatórios de Gestão Fiscal elaborados, divulgados pelo governo federal, como fonte de dados no período de 2009 a 2012.

Bibliográfica baseada em fontes, tais como, livros, revistas especializadas e informações disponíveis em meios eletrônicos. A pesquisa bibliográfica procura explicar o problema a partir das referências teóricas publicadas, busca conhecer e analisar as contribuições científicas existentes sobre determinado assunto, tema ou problema. Este tipo de pesquisa é o meio de formação por excelência, pelos quais se busca o domínio do estado da arte sobre determinado tema. Assim, a pesquisa bibliográfica tenta demonstrar que o surgimento da Lei de Responsabilidade Fiscal oferece uma nova concepção sobre alternativas institucionais visando promover maior justiça social nos diferentes planos, já que não é compreensível uma atuação estatal efetiva sem uma afinada reflexão sobre os gastos públicos, seus limites e sua aplicação, sendo assim impossível, conceber qualquer Estado que se intente ao desenvolvimento sem um meticuloso projeto de controle desses gastos.

As análises suscitadas têm como referencial teórico o estudo realizado por Trosa (2000), Khair (2001), Loureiro e Abrúcio (2002), Cavalheiro (2007), com contribuições valiosas de outros autores, além de sites do Tribunal de Contas do Estado do Ceará e do Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará – IPECE.

1.4 Organização do Trabalho

O presente trabalho será apresentado em cinco Seções. Na Primeira Seção será discutida a crise econômica mundial, desencadeada a partir dos anos setenta. Nesta Seção também serão discutidos administração pública gerencial e o Consenso de Washington, com o propósito de evidenciar os fatos que motivaram o surgimento de controles do *déficit* na administração pública resgatando os principais eventos que contribuíram para explicar o surgimento de instrumentos de controle de gastos na gestão pública, e ainda faz uma relação da Lei de Responsabilidade Fiscal com a Reforma do Estado, visando identificar o equilíbrio das finanças públicas como meio de assegurar condições para administração com vistas à promoção de um desenvolvimento sustentável.

A Segunda Seção discute a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), traçando um plano geral sobre o contexto histórico-econômico da dívida pública que levou o Brasil à crise fiscal, passando pelas principais medidas que precederam a implementação da LRF a partir do texto da Constituição, até dois dos seus aspectos mais importantes como os gastos com pessoal e a dívida pública.

A Terceira Seção trata dos controles interno e externo na Administração Pública que se constitui em instrumento eficaz da gestão operando na organização, compreendendo o planejamento, executando atividades planejadas e avaliando periodicamente a sua situação.

A Quarta Seção aborda o delineamento da pesquisa.

A Quinta Seção do Trabalho traz os resultados avaliando o impacto da LRF no Ceará e na cidade de Fortaleza e verificando se os princípios constitucionais e administrativos da ordem fiscal estão sendo devidamente observados.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Reformado Estado no Brasil e a Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF

O Estado foi criado para promover o bem comum da coletividade. Com esse objetivo cria, organiza e mantém uma gama considerável de serviços, através dos quais cumpre sua missão, pondo em prática o desenvolvimento das atividades de sua obrigação, tais como a promoção da saúde, educação, eletrificação, telecomunicação, transporte, segurança nacional interna e externa, habitação em benefício da coletividade. Compreende-se que, para criar, organizar e manter seus serviços, o Estado (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) necessita despender grande soma de recursos financeiros, do que resulta também a necessidade de criar meios de geração de recursos dessa ordem, capazes de cobrir as despesas de custeio da máquina que presta serviço público e de investimentos que preparam o ambiente para o crescimento e o desenvolvimento econômico.

Para custear as despesas advindas da manutenção dos seus serviços ou órgãos, o Estado angaria os meios financeiros, ora intervindo no patrimônio dos particulares, por meio da imposição dos tributos, ora retirando-os do seu próprio patrimônio e de seus serviços. Às vezes o faz por meio de doações recebidas de particulares ou de outros entes públicos. Outras vezes, por meio das contratações de empréstimos celebrados com instituições financeiras internas e externas. Contudo, neste último caso, o ônus sempre recairá sobre os cidadãos, tendo em vistas que a capacidade de gerar recursos pelo Estado é limitada, sendo as suas fontes primordiais a captação de impostos diretos, indiretos, além do que chama de contribuições que, são impostos com outra designação.

Desta forma, percebe-se que a reforma do Estado é um processo complexo e sistemático de mudanças nas finalidades e nas suas funções, no modo como se estrutura, administra e funciona, enfatizando suas inter-relações com a vida econômica e social. Essas mudanças visam arrostar a crise que o Estado brasileiro vem sofrendo, principalmente a partir

da década de 1980, cujos aspectos mais visíveis são: a crise econômica, demonstrada pela falência da estratégia de desenvolvimento que vinha sendo praticada no país, caracterizada por forte intervenção estatal na economia; a crise fiscal, expressa na diminuição da capacidade financeira do Estado para satisfazer as vontades, necessidades e demandas da população, em decorrência do seu alto nível de endividamento e da falta de organização das contas públicas, atingidas por sucessivos déficits; a crise da Administração Pública, cuja maneira, lenta, formal, centralizada, onerosa e burocrática foi considerada incompatível com as exigências dos tempos modernos. O Plano Diretor da Reforma do Estado propôs a transformação da Administração Burocrática em Administração Gerencial, muito “mais ágil e dinâmica, centrada na qualidade dos serviços públicos e no atendimento à população” (MARQUES, 2009, p. 8).

2.1.1 Antecedentes à aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal

As novas medidas tecnológicas e as modificações ocorridas na sociedade têm exercido forte influência, também, sobre a administração pública. Tais modificações produziram três formas de administração do Estado, que evoluíram e se sucederam na seguinte ordem: a administração patrimonial; a administração burocrática e a administração gerencial ou nova administração pública.

Com características bem definidas, a administração pública patrimonial, cujo principal aspecto é a inexistente separação entre o patrimônio público do privado, evoluiu no século XIX, fundamentada em princípios weberianos, para o modelo de administração burocrática. De acordo com Bresser Pereira (2002, p. 6), “foi esta a forma do serviço público, ou reforma burocrática, que Weber analisou admiravelmente tomando a burocracia alemã como seu modelo”. Entretanto, é no século XX, notadamente a partir da crise econômica mundial provocada pela recessão dos anos setenta, que se observa o ponto mais fundamental dessas evoluções.

Com o esgotamento do arranjo institucional do Estado do bem-estar social, um novo modelo de Estado, fundamentado nos argumentos defendidos por Hayek desde 1944, passou a emergir. Nesse novo Estado, a nova administração pública ou simplesmente administração gerencial, é o modelo que vem dando forma às reformas da administração pública de países da Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico – OECD –, na Europa Oriental e na América Latina, além de outros países anglo-saxões, como Austrália e Nova Zelândia (ANDREWS; KOUZMIN, 1998).

Anderson (1995) considera que a crise econômica anteriormente mencionada veio proporcionar as condições necessárias para a ascensão da ideologia do neoliberalismo. Tal ideologia viria a se tornar hegemônica nos anos 1990, década que, como lembra Nogueira (2004), privilegiou a ideia de que seria preciso eliminar o mal que o Estado, convertido em fardo e custo, estava causando à sociedade, ao mercado e à liberdade. Identificou o excessivo tamanho do Estado e a incapacidade deste de gerir o gasto público como a grande causa dessa crise. As eleições de Margareth Thatcher e Ronald Reagan aos governos da Grã-Bretanha em 1979 e dos Estados Unidos em 1980, respectivamente, patrocinaram a disseminação de valores em torno do mito do Estado-mínimo gerando uma onda de direitização que, segundo Anderson (1995), tinha um fundo político para além da crise econômica do período. É exatamente neste contexto de crise que a responsabilidade fiscal na gestão pública começa a adquirir notoriedade.

Muitos são os autores que se alinharam ao pensamento dessa ideologia e apontam o Estado como a causa básica dessa crise. Bresser Pereira e Spink (1998), por exemplo, reconhecem, na existência de uma crise fiscal do Estado, do tipo de intervenção estatal e da forma burocrática de administração do Estado, a raiz de todo esse mal. Noutras palavras, o Estado é o causador de sua própria crise. Entretanto, é importante ressaltar que a visão que identifica o Estado como o grande causador da crise econômica não é consensual, dada a existência de autores que a consideram como o resultado da eterna contradição do capitalismo, tratando-se, portanto, de uma crise de caráter estrutural.

Moraes (1997) é um exemplo dessa linha de pensamento. Esse autor afirma que a causa da crise atual é a mesma da crise vivida nos anos 1920. Para ele, a adoção de políticas do tipo Keynesianas, apenas, empurrou, para frente, as dificuldades do capitalismo em conduzir, de maneira equilibrada, a relação entre a sua capacidade de produção e a sua capacidade de absorção desta produção. Assim, a crise anteriormente manifestada sob a forma de demanda efetiva e que foi dominada por meio da reorganização do Estado e do seu papel para resolver o problema da demanda, manifesta-se agora sob a forma de uma violenta crise fiscal, de um endividamento que, segundo O'Connor (*apud* MORAES, 1997), não resulta do fato de que o Estado é um gastador, um péssimo gestor de recursos e que tampouco tem caráter funcional, isto é, ligado à boa ou má conduta administrativa dos gestores públicos. Mas, sim do fato de que as contradições inerentes ao sistema capitalista requerem estruturalmente que o Estado sempre gaste mais do que arrecada. Afirma Moraes (1997) que, embora possua todas as condições para resolver a crise fiscal, estabilizar os orçamentos públicos, segurar a inflação e tudo o mais, a política neoliberal, assim como a política

Keynesiana, não está atuando nas questões centrais, cruciais, das contradições imanentes do capitalismo.

Tal polêmica, entretanto, não se repete quando o assunto é o modelo gerencial de administração pública. Nesse ponto, observa-se que apesar da existência de certo consenso a respeito da influência da ideologia neoliberal na formação do modelo de administração gerencial, esta tem sido adotada, inclusive por países ligados à social democracia. A ideia hegemônica admite que a administração inspirada no modelo weberiano burocrático precisa ser substituída por modelos pós-burocráticos, tendo, por fonte de inspiração, as organizações privadas. Surge, então, para usar a expressão de Weber, um novo tipo-ideal de administração pública.

Para Bresser Pereira e Spink (1998), embora comumente associado às reformas neoliberais, o modelo gerencial vigente é consequência do capitalismo globalizado, pós-moderno ou pós-industrial e foi uma forma encontrada pelo Estado para superar a crise fiscal interna iniciada nos anos 1970, diante da qual se reconstrói e enfrenta os desafios de uma sociedade exigente e socialmente fragmentada, politicamente democrática, em constante mudança tecnológica: uma sociedade e uma economia que, segundo Bresser Pereira e Spink (1998), estão integradas ao mundo em tempo real pela tecnologia da informação.

Abrúcio (1997) também considera que, embora tenha surgido em governos de cunho neoliberal, o modelo gerencial faz parte de um contexto maior e suas aplicações foram e estão sendo discutidas em toda parte. Para ele, os modelos de avaliação de desempenho e as novas formas de controlar o orçamento e os serviços públicos direcionados às preferências dos consumidores, são atualmente parâmetros fundamentais a partir dos quais diversos países, de acordo com as condições locais, modificam as antigas estruturas administrativas. Nesse sentido, o autor reconhece que as vitórias do Partido Conservador na Grã-Bretanha e do Republicano nos Estados Unidos atuaram como catalisadores políticos para a imposição desse modelo na administração pública.

Três outros fatores socioeconômicos são citados por Abrúcio (1997) como responsáveis pela crise do Estado contemporâneo, além da crise econômica mundial iniciada na década de 1970 que, conseqüentemente, foram propulsores da implantação do modelo gerencial no setor público:

o primeiro deles é a crise fiscal que colocou em xeque o consenso social que sustentara o *Welfare State*, uma vez que a maioria dos governos não tinha mais como financiar os seus *déficits*. Sobrecarregados de atividades acumuladas ao longo do pós-guerra, com muito a fazer e com poucos recursos para cumprir todos os seus

compromissos, os governos, que já vinham perdendo seu poder de ação, estavam inaptos para resolver os seus problemas, constituindo-se assim no segundo fator, a ingovernabilidade. Por último, mas não menos importante, a globalização e as transformações tecnológicas que provocaram o enfraquecimento dos governos para controlar os fluxos financeiros e comerciais, aumentando o poder das grandes multinacionais, constituem-se no terceiro fator de enfraquecimento do Estado nacional pela perda de poder deste em ditar políticas macroeconômicas (ABRÚCIO, 1997, p. 9).

Além dos fatores socioeconômicos, Abrúcio (1997) destaca que a existência de um conceito intelectual extremamente propício às modificações na Administração Pública, como a ascensão de teorias avessas às burocracias estatais, como a Teoria da Escolha Pública e o ideário neoliberal Hayekiano, contribuiu para que o modelo gerencial avançasse no setor público. Hood (1991, *apud* FERLIE *et all*, 1999) também destaca o surgimento de conjunto de teorias tais como a nova economia institucional, que integradas pela teoria da maximização burocrática, a teoria dos custos de transação, a teoria da escolha pública, entre outras, que gozaram de grande influência durante a década de 1980, moldaram o movimento da nova administração pública.

Trosa (2000, p. 19) também alerta para o fato de que, “ainda que seja, às vezes, movida por razões ideológicas, a ideologia não constitui a principal alavanca dessas evoluções, e sim as transformações profundas ocorridas na sociedade”. Segundo essa autora,

o Estado não pode ficar indiferente: à globalização econômica e tecnológica, sob o risco de ver sua capacidade de influência reduzida; à evolução dos usuários que, mais do que serviços mais corteses, desejam, também, serviços adaptados a seus problemas; a seus servidores, que passam, cada vez mais, a se empenhar por resultados e a aproximarem-se dos usuários, mesmo sem terem a capacidade de assumir iniciativas ou apresentar soluções; às pressões da opinião pública, a prestar contas dos serviços prestados aos cidadãos, medindo seus custos e sua eficácia (positivos ou negativos para os cidadãos) (TROSAS, 2000, p. 19).

O entendimento de Trosa (2000) parece estar em sintonia com o exposto por Clarke e Monkhouse (1995, p. 80), que afirmam que,

as novas forças de mudança – as insistentes intervenções de políticos do governo impacientes com as novas demandas criadas pelas mudanças sociais, o novo modo de pensar a respeito da natureza do gerenciamento eficaz e a maior conscientização dos consumidores, combinados com controles financeiros muito mais rígidos, com o severo escrutínio externo dos gastos e do desempenho e com compromissos renovados com a qualidade na prestação de serviços públicos – têm atuado como catalisadoras na transformação de grande parte da provisão do setor público.

Ferlie *et al* (1999, p. 20), advertem que “essa variedade de mudanças não deve ser vista como socialmente neutra, mas como reflexo da ascensão de alguns componentes e queda de outros”. Para estes autores, com a mudança do equilíbrio do poder durante a década de 1980 – o declínio do poder dos sindicatos do setor público, devido às mudanças no contexto legal e à terceirização; o enfraquecimento na autonomia de profissionais dentro do setor público; a valorização dos administradores públicos, conquanto tenham passado a contar com menos segurança no emprego e enfrentar testes de avaliação mais rigorosos; o aumento de uma elite não eleita, mas nomeada pelo Estado, dirigindo os serviços públicos no novo estilo e desempenhando o papel de diretores não executivos e, finalmente, o desenvolvimento de novas formas de responsabilidade com base no mercado – surgiu uma nova economia política do setor público.

Constata-se, assim, que o tema da nova administração pública tem despertado interesse de muitos estudiosos e, na literatura pesquisada, verifica-se que Grã-Bretanha, Nova Zelândia, Austrália, todos os países escandinavos, Estados Unidos, Brasil (entre 1992 e 2002) e Chile (pós Pinochet) destacam-se como os países que foram mais adiante na reforma da gestão pública. A Itália, França e Alemanha também se engajaram nessa reforma, tendo na Itália tal engajamento acontecido de forma mais aprofundada (BRESSER PEREIRA, 2002).

No entendimento de Ferlie *et al*, (1999), tais estudos se dividem entre os críticos que consideram esta uma ideologia com base no mercado, que invadiu as organizações do setor público previamente imbuídas de valores contra culturais (LAUGHLIN, 1991, *apud* FERLIE *et al*, 1999) e os que a veem como uma administração híbrida, à medida que expressa, de uma nova maneira, os valores fundamentais do serviço público (ASHBURNER *et al*, 1994, *apud* FERLIE *et al*, 1999). Não obstante, um ponto comum pode ser destacado nesses estudos: a nova administração pública representa uma ruptura nos padrões de administração do setor público (DUNLEAVY; HOOD, 1994, *apud* FERLIE *et al*, 1999).

Neste ambiente de transformações, termos extraídos do mundo da administração de empresas, tais como *downsizing*, reengenharias, administração por objetivos, *empowerment*, qualidade total, e outros, foram importados pela administração pública (ABRÚCIO, 1997; SPINK, 1998; FERLIE *et al*, 1999), provocando o nascimento de novos conjuntos de ideias e crenças importantes na área administrativa. O fato do modelo burocrático weberiano não responder mais às demandas da sociedade contemporânea (POLLIT, *apud* ABRÚCIO, 1997, p. 7), era considerado incontestável, sendo, portanto, necessário pensar a implantação de um modelo gerencial de Estado.

Para Nogueira (2004), entretanto, essa tese de clonagem da gestão privada para a pública estava recheada de arrogância. Com muita propriedade, esse autor chama a atenção para o fato de que, se for pensada com critérios políticos e pragmáticos consistentes, a meta em qualquer reforma do aparelho do Estado, feita sob o capitalismo, deverá ser a reconstrução da burocracia, e não a sua extinção. Assim, as sugestões derivadas dos procedimentos de mercado deveriam ser recebidas como um elemento reformador adicional e não como o eixo principal.

2.1.2 Reforma do Estado e Lei de Responsabilidade Fiscal

O propósito de promover a Reforma do Estado de modo a que o País alcance novo estágio de desenvolvimento econômico e realize uma ordem social mais justa parece ser um consenso nacional. O crescimento da riqueza nacional e o progresso na distribuição da renda são uma aspiração de toda a Nação, uma meta nacional. Nesse caminho, a Constituição de 1988 (BRASIL, 2005), avançou bastante na proteção dos direitos individuais e coletivos e dos direitos sociais. Avançou também no campo das finanças públicas e noutros pontos. Todavia, representou um retrocesso na ordem política e econômica.

O intuito do Governo Federal foi, principalmente, colaborar para a implantação de medidas consideradas impreteríveis no Plano Diretor da Reforma do Estado, como: ajustamento fiscal duradouro; reformas econômicas orientadas para o mercado; reforma da previdência social; inovação dos instrumentos de política social, aumentando a abrangência e a qualidade dos serviços sociais.

A Carta Magna brasileira de 1988 ampliou o arcabouço político-administrativo do Estado e o elenco dos encargos estatais provocando o aumento das despesas públicas, sobretudo as federais. Criou um sistema tributário totalmente divorciado da divisão de encargos entre os três níveis de governo, o federal, o estadual e o municipal, e que não possui as condições essenciais de suficiência – capacidade de produzir renda adequada – elasticidade – capacidade de produzir maior renda – e flexibilidade – capacidade de se adaptar às exigências do momento (MORAES, 1993).

A Constituição de 1988 (BRASIL, 2005) foi elaborada como uma espécie de resposta radical da nova democracia à autocracia da Carta de 1967, após a Emenda nº 1, de 1969. Segundo Mangabeira (1986), uma Constituição, salvo a hipótese da vitória de uma revolução social, será sempre uma fórmula de equilíbrio e transação entre ideias, correntes e interesses que atuam num meio social determinado. O Governo e a classe política convenceram-se de que o projeto nacional mais importante deveria ser o das reformas.

Tratava-se, na realidade, de reparar a Constituição e formular novas leis, nos diversos campos: político, administrativo, previdenciário, tributário e financeiro, de maneira a adequar o país às próprias exigências da sociedade brasileira, que, na última década, expandiu, marcadamente os seus conhecimentos sobre os níveis e as condições de vida nos países desenvolvidos.

Diante desse cenário, o governo estabeleceu um processo de reformas, chegando a criar um Ministério para a Reforma do Estado. A mais importante dessas reformas seria a política, englobando a organização do Estado Federal e da organização dos Poderes. Concomitantemente, se mostravam ainda imperativas, alterações das disposições constitucionais concernentes à ordem econômica, à previdência social e ao sistema tributário, bem como à implantação de lei complementar para regulamentar as disposições relativas às finanças públicas.

A reforma da organização do Estado compreenderia a revisão e a clara definição dos encargos dirigidos à União, aos Estados e aos Municípios, e a discussão da pluralidade de municípios, na verdade, para favorecer novos mandatos legislativos e executivos e mais cargos públicos para os beneficiários do poder.

A reforma da organização dos Poderes abrangeria a revisão da estrutura e do funcionamento do Legislativo, do Executivo e a reavaliação da posição do Ministério Público e sua integração a um deles para que não se viole o princípio da tripartição e separação dos Poderes. A reforma deveria encontrar uma saída para o grave problema da baixa legitimidade da representação política do país, sendo até cogitada a introdução do voto distrital-misto, para aproximar o eleitor e os candidatos e reduzir a influência do poder econômico nas eleições proporcionais, e da cláusula de barreira para evitar a proliferação dos partidos políticos. Seria necessário, ainda, reduzir o tamanho das representações do povo, sobretudo nas assembleias estaduais e nas câmaras municipais, extinguir a figura do terceiro Senador de cada Estado. Teria também que eliminar a instabilidade jurídica, resultado de uma legislação torrencial, com muitas emendas constitucionais e inúmeras medidas provisórias e suas reedições, com várias alterações que deixa a população confusa, causa perplexidade à comunidade jurídica, afasta os investimentos privados e intranquiliza a sociedade.

A sociedade precisa de soluções para os mais diversos problemas, como os desmandos e o despreparo de autoridades nas três esferas de governo, as altas taxas de desemprego e da pobreza, a insegurança interna, dada a ineficiência da política e a impunidade dos criminosos, o problema da falta de habitações para um número crescente de

brasileiros, cuja solução esbarra nas taxas de juros e em incidências tributárias. Haveria que neutralizar e eliminar as deficiências nos campos da saúde e da educação.

Também podem ser mencionadas as preocupações com a ambição externa sobre a Amazônia, os problemas relacionados com os territórios dos índios e do comércio de drogas, a vulnerabilidade das fronteiras e o enfraquecimento das Forças Armadas. Além disso, mostra-se indispensável a consolidação definitiva da estabilização da moeda nacional e do Plano Real, a realização de um ajuste fiscal, ou seja, um ajuste nas contas públicas, a redução das despesas públicas às reais possibilidades da receita tributária, limitada pela capacidade contributiva das pessoas físicas e jurídicas.

Sem encontrar receptividade no Congresso Nacional para a reforma política, o governo, enquanto desenvolve ações para solucionar os problemas que lhe são afetos, tratou de promover as reformas administrativa, previdenciária, tributária e das finanças públicas. A Reforma Tributária, por exemplo, é objeto de proposta de emenda, com substitutivo, cujo exame se encontra paralisado na Câmara dos Deputados, por falta de consenso entre o governo federal e os governos estaduais, e que não diminui e só piora os problemas principais dos contribuintes, uma vez que aumenta a carga tributária, eleva o número de tributos e enraíza a burocracia fiscal.

Nesse cenário, em que a reforma política não progride, as reformas administrativa e previdenciária não geram os resultados esperados e a reforma tributária não diminui as divergências entre a União e os Estados, sem melhores perspectivas para os contribuintes, a reforma das finanças públicas, essencial ao ajuste fiscal, passou a merecer atenção especial do Governo e do Congresso Nacional.

A Constituição Brasileira de 1988 aborda o tema Finanças Públicas no Capítulo II de seu Título VI, abrangendo na Seção I, as Normas Gerais, e, na Seção II, os Orçamentos, estes englobando as leis relativas ao Plano Plurianual, às diretrizes e aos orçamentos anuais.

A Constituição também estabelece as normas básicas para legislação complementar relativa às finanças públicas, que não dependem de emenda constitucional, mas da edição das leis complementares previstas na Carta Magna. Para elaborar um anteprojeto de lei complementar de finanças públicas, a fim de regular as disposições constitucionais, o Governo organizou, no Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES – um grupo de estudos, composto por especialistas, tendo à frente o economista José Roberto Afonso.

Foram considerados, neste trabalho, os estudos desenvolvidos por organismos internacionais, como o Fundo Monetário Internacional – FMI, Banco Internacional para a

Reconstrução e o Desenvolvimento – BIRD, Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID, e a Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico – OCDE, todos unânimes em relação à obrigatoriedade de uma disciplina fiscal rigorosa, como condição à solidez monetária e à ordem econômica e social, muito embora não haja entre eles um acordo quanto ao modelo a ser adotado, diante das peculiaridades e da cultura de cada país. Queiroz (2001, p. 18) destaca que:

Desses estudos e da contribuição de técnicos de diversos Ministérios e órgãos, de cerca de 5000 sugestões e, em especial, da participação pessoal do Ministro do Planejamento, Orçamento e Gestão, Dr. Martus Tavares – servidor exemplar – resultou o anteprojeto de lei complementar submetido ao Congresso Nacional, pelo Presidente da República, com a Mensagem nº 485, de 23/04/1999, e que se revelava inteiramente inovador, pois não se fundamentava em qualquer texto da legislação nacional ou estrangeira.

O citado anteprojeto tinha por objetivo regular o artigo 163, incisos I, II, III e IV, e o artigo 169 da Constituição, dispondo sobre os princípios fundamentais e as normas gerais de finanças públicas e instituindo o regime de gestão fiscal responsável. O eixo fundamental do projeto foca na enumeração dos princípios fundamentais da gestão responsável das finanças públicas, desmembrados em normas coercitivas para prevenir e corrigir os eventuais desvios de comportamento das autoridades responsáveis pelos atos e ações referentes à geração e à realização da despesa pública, especialmente na área de pessoal e da seguridade social e outras de duração continuada, e nas situações imprevistas, bem como as pertinentes à realização de investimentos, a elevação de dívidas e outras obrigações e ao tratamento das disponibilidades de caixa e das situações de sua insuficiência.

Como um importante instrumento para assegurar o fiel cumprimento das normas de gestão e garantir a concreta transparência das contas públicas, Queiroz (2001, p. 19) afirma que “o projeto previa uma declaração de gestão fiscal responsável, a ser firmada trimestralmente pelos chefes dos três Poderes e do Ministério Público, nas esferas federal, estadual e municipal”. O projeto de Lei Complementar era seguido de um projeto de lei ordinária decretando novos tipos penais de crimes de responsabilidade e de crimes contra as finanças públicas.

A nova lei – Lei de Responsabilidade Fiscal –, ao organizar o campo das finanças públicas e ao regularizar as disposições constitucionais pertinentes, traduz um avanço considerável na limitação do processo aparentemente incontrolável dos gastos públicos, nos três níveis de governo e nos três Poderes. Pelicioli (2000, p. 109) esclarece que a Lei de Responsabilidade Fiscal apoia a criação de um sistema de planejamento, execução

orçamentária e disciplina fiscal, até então inexistente no cenário brasileiro. Seu objetivo é controlar o déficit público, para estabilizar a dívida em nível compatível com o status de economia emergente. De acordo com a análise de Cruz (2001 p. 8) seu aspecto inovador, está no fato de responsabilizar o administrador público pela gestão financeira, criando instrumentos de acompanhamento sistemático (mensal, trimestral, anual e plurianual) do desempenho.

Assim, a Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar 101/2000 – respaldada no artigo 165, §9º da Constituição Federal, vem corrigir as trajetórias da administração pública, seja no âmbito dos Estados-membros, dos municípios, como da própria União, restringindo os gastos às receitas, mediante adoção das técnicas de planejamento governamental, organização, controle interno e externo e transparência das ações de governo em relação à população, ficando os administradores públicos expressamente responsáveis por ações implementadas no exercício de suas funções e sujeitos a penalidades, definidas em legislação própria, reforçada pela Lei Complementar nº 101 (SADDY, 2003, p. 1).

2.1.3 Importância da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) para os Municípios

A importância da LRF para os Municípios se destaca não como um instrumento para cercear a ação ou para a punição dos dirigentes locais, mas como uma premissa básica para a promoção do desenvolvimento local sustentável.

Em um país predominantemente urbano, como o Brasil, favorecido por uma extensa e diversificada rede urbana, as cidades são os centros propulsores do desenvolvimento social, econômico e cultural do país, uma vez que centralizam as atividades de produção e consumo de bens e serviços necessários ao bem-estar social e à qualidade de vida da população urbana e rural.

Segundo as estatísticas feitas pelas Nações Unidas, em todo o mundo, as tendências de urbanização são irreversíveis. Mas os governos, em todos os níveis, particularmente nos países em desenvolvimento, têm demonstrado uma capacidade limitada de lidar com essas transformações na ocupação do seu território.

Os diagnósticos disponíveis no país indicam que as cidades brasileiras apresentam um quadro preocupante de crescente deterioração das condições de vida, moradia e trabalho da população e da economia urbana. Todas essas causas levam ao agravamento da pobreza urbana e das desigualdades sociais.

É imprescindível melhorar a gestão fiscal, em todos os níveis de governo, esperando que sejam produzidos novos recursos para a sustentação dos investimentos públicos indispensáveis à melhoria das condições de vida da população urbana na perspectiva do desenvolvimento local sustentável impedindo, assim, elevados déficits habitacionais, carência de serviços sociais e urbanos, degradação do meio ambiente, baixa produtividade das atividades econômicas, desemprego, marginalização social e violência urbana.

2.2 A implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal

Regulamentando, quatorze anos depois, o disposto no artigo 163 da Constituição Federal (BRASIL, 2005), que estabelece que “lei complementar disporá sobre (I) Finanças Públicas”, foi aprovada a Lei Complementar nº 101, de 04/05/2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal que integra o processo de reformas de ajuste estrutural do Brasil, iniciado com as privatizações no governo Fernando Collor e aprofundado no governo Fernando Henrique Cardoso (1994/2002) com o desencadeamento da Reforma Gerencial de 1995, visa reeducar a administração pública para o uso devido do dinheiro público provocando transformações no ambiente político-institucional brasileiro. A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, com o apoio expressivo dos deputados, recebeu 385 votos favoráveis, 86 contra e apenas 4 abstenções, promoveu uma modificação institucional no trato com o dinheiro público

É interessante, neste momento, para entendimento da aprovação desta lei, fazer algumas considerações sobre o contexto histórico-econômico da dívida pública que levou o Brasil à crise fiscal.

2.2.1 Do princípio da crise financeira à Constituição de 1988

No início de 1889, iniciaram-se as discussões para a elaboração da nova constituição, que seria a primeira constituição republicana e que vigoraria durante toda a Primeira República. Após um ano de negociações com os poderes que realmente comandavam o Brasil, a promulgação da constituição brasileira de 1891 aconteceu em 24 de Fevereiro de 1891. A partir daí, insurgem os governos estaduais como agentes do cenário político-econômico. Assim, garante-se uma autonomia fiscal e administrativa aos entes recém-criados, assegurando-lhes o controle da principal fonte de arrecadação: o imposto sobre exportações, além do direito de manipular os seus tributos e criar outros não concorrentes com a União (LOPREATO, 2002).

Por volta de 1930, época que ocorreu após a quebra da bolsa de valores de Nova York em 1929, a economia brasileira viveu uma intensa crise com a queda de suas receitas, provenientes, a maior parte, da exportação de café. Na tentativa de resolver a situação crítica dos Estados, o governo de Getúlio Vargas (1930 a 1945 e mais tarde de 1951 a 1954) iniciou um processo para centralizar o poder e para configurar um aparelho estatal mais regulamentador. Praticamente, o Estado Novo inspirava-se nos regimes autoritários da Europa, ou seja, o processo de tomada de decisões e da arrecadação tributária voltava-se para o governo central.

Entretanto, com o fim do governo Vargas (1954), houve a ascensão do Congresso Nacional, que passou a ser a via de transação de *lobbies* atraindo verbas federais. Com isso, se criou um ambiente favorável a algumas alterações na estrutura tributária. O voto do parlamento se fortificou, colocando os Estados mais populosos numa situação propícia para a captação de recursos junto à União.

Alguns anos após, o Brasil novamente vive um período de grande agitação política. Por um lado, as instituições democráticas recebem grandes restrições com o golpe de 1964; além disso, o País sofre sua primeira crise econômica da fase industrial, causada especialmente em virtude do desequilíbrio do Plano de Metas (GREMAUD, 2002) do governo Juscelino Kubitschek. Sobre acontecimentos no governo de Juscelino, Lemos (2012, p. 16-17) acrescenta:

[...] as turbulências sociais, políticas e econômicas, que se manifestavam com inflação em crescimento, aumentavam-lhe a intolerância junto ao núcleo mais duro dos quartéis. Para ser mais rigoroso com os fatos, a inflação brasileira já vinha num crescendo, desde o Governo de Juscelino Kubitschek, que antecederia Jânio Quadros. Naquele governo, a construção de Brasília se constituiu numa fonte constante e incontrolável de déficit no orçamento do setor público.

Ainda, segundo Gremaud (2002, p. 392), nessa época de crise, os militares, removeram o poder de decisão do Congresso sobre o orçamento da União, infligindo uma reforma tributária, tendo como principais elementos: a entrada da correção monetária no sistema tributário, com o objetivo de diminuir as distorções já apontadas, a aceleração do formato do sistema tributário e a redefinição do espaço tributário entre as diversas esferas do governo.

Nessa reforma, converteram-se os impostos do tipo cascata, ou seja, aqueles que incidem a cada transação sobre o valor total, em impostos do tipo valor adicionado. Instituíram-se os seguintes impostos: o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o

Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Serviços (ISS). Essas alterações facilitaram a utilização dos impostos como uma ferramenta de política de desenvolvimento e de redução de distorções, ao consentir as diferenciações de alíquotas e facilitar a concessão de isenções e incentivos fiscais às alíquotas específicas.

Com a União ficaram os seguintes impostos: o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto de Renda (IR), os impostos únicos, os impostos de comércio exterior, o Imposto Territorial Rural (ITR). Com os Estados ficou: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); e com os Municípios ficaram o Imposto sobre Serviços (ISS) e o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU). Além disso, surgiu o Fundo de Participação dos Estados e o dos Municípios, de natureza intergovernamental, que se baseava em parcelas de arrecadação do IPI, do IR e do ICMS.

A distribuição dos recursos tinha como critérios de referência a área geográfica, a população e o inverso da renda *per capita*, com o intuito de beneficiar os Estados mais pobres. Muitas decisões ficaram centralizadas sobre a legislação tributária, até mesmo determinando as alíquotas dos impostos das outras esferas, procurando eliminar a conhecida guerra fiscal.

A partir de então a reforma tributária estabelecida mostrou-se um considerável instrumento político, ao subordinar os Estados ao governo central, além de permitir uma descentralização dos gastos com uma maior flexibilidade operacional, já que se vinculou a receita e a criação de órgãos à administração direta.

Após a superação da crise, emerge o Milagre Econômico (1968-1973), onde a economia atinge taxas de crescimento espantosas. Lemos (2012, p. 18) afirma que:

Entre os anos de 1968 e 1972 o Brasil atravessou uma fase de prosperidade de indicadores econômicos (os indicadores sociais eram muito ruins) que ficou conhecida na literatura econômica e política como “O Milagre Brasileiro”, que tinha na emergente indústria automobilística e na participação do Estado, através da implantação de grandes empreendimentos de infra-estrutura, algumas das suas maiores âncoras de sustentação.

Porém, em 1973, frente ao choque do petróleo, inicia-se um período recessivo. Lemos (2012) detalha essa crise destacando a dependência na importação do petróleo:

Estima-se que o Brasil importava mais de 70% do petróleo necessário para atender à demanda interna. Isto deixava a economia muito vulnerável às intempéries externas, associadas às variações dos preços daquela “commodity”. Tanto assim que, em 1973, os principais países exportadores se cartelizaram para controlar a oferta daquela matéria prima e, por esta via, elevar os seus preços. Como decorrência daquela “cartelização” desencadeou-se uma grande crise na economia mundial e brasileira (LEMOS, 2012, p. 18).

Com esse período recessivo, o governo resolve financiar a continuação do crescimento econômico por meio de empréstimos externos e do II Plano Nacional de Desenvolvimento (PND). Essa estratégia consistia em aumentar forçosamente os investimentos sem elevar a arrecadação, a fim de incentivar o consumo. Como consequência, os Estados sentiram-se obrigados a gastar mais dinheiro nos investimentos determinados pelas políticas da União sem, todavia, elevarem suas receitas (para não prejudicar a taxa de consumo), ocasionando um trágico endividamento.

Nesse cenário, a União utilizou o legislativo para conter essas questões, decretando limites para as dívidas. De acordo com a Resolução n. 62 do Senado Federal, tal iniciativa se mostrava ineficiente, pois esta permitia aos estados requererem um aumento temporário de suas dívidas, com o objetivo de efetivar operações de crédito especificamente ligadas a empreendimentos exequíveis e compatíveis com os propósitos do segundo plano nacional de desenvolvimento (II PND).

O final da ditadura militar, no meado da década de 1980, marcou o início das negociações junto ao Fundo Monetário Internacional (FMI), tendo como cenário a crise do petróleo e dos juros em 1979 (que impediam o financiamento via empréstimos externos). A negociação com o Fundo decretava um controle sobre o endividamento; para tanto, o governo lançou a Resolução n. 831/83, que imputava restrições ao crescimento do financiamento do setor público junto ao Sistema Financeiro Nacional (GREMAUD, 2002, p. 392).

Quando a Constituição de 1988 foi instituída, numa época de desequilíbrio fiscal e de redemocratização política, houve uma descentralização fiscal e os governos estaduais passaram a ter maior autonomia. Do ponto de vista da União, a CF/88 agravava suas contas e aumentava o custo da mão de obra. Um dos problemas relevantes introduzidos pela nova constituição foi o aumento do repasse de impostos para as demais unidades da federação, sem que fossem transferidos os demais encargos da responsabilidade fiscal, ocasionando o desequilíbrio orçamentário.

De fato, a Constituição Federal de 1988 procurou desenvolver um arcabouço institucional integrado com o Estado Democrático, fundamentado na institucionalização fiscal (com o reforço dos princípios federativos) e na ênfase à cidadania. No âmbito político-fiscal, foi um ponto de apoio para o processo de redemocratização a crescente participação dos governos locais na receita disponível e também dos encargos sociais. Cada nível de governo teve suas competências tributárias minuciosamente diferenciadas no texto da constituição.

A nova Carta Magna brasileira procurou, com o auxílio de mecanismos compensatórios (sistema de transferências), abrandar os efeitos sobre a arrecadação estadual decorrente das disparidades regionais presentes no Brasil. As receitas estaduais amparam-se basicamente sobre duas fontes: a arrecadação procedente de tributos a ser explorados pelos governos sub-nacionais e aquela decorrente das transferências constitucionais. As principais Transferências Constitucionais, de acordo com Melo, Araújo e Sousa (s/d, p. 7-8) são:

o Fundo de Participação dos Estados (FPE) e o Fundo de Participação dos Municípios (FPM). Ainda há o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e valorização do Magistério (FUNDEF), o Fundo de Compensação pela Exportação de Produtos Industrializados (FPEX), o Imposto sobre Operações Financeiras sobre o Ouro (IOFOuro), entre outros. Excepcionalmente, as regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste possuem mais fundos exclusivos de transferência. Os recursos dos fundos provêm da arrecadação das receitas do Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Algumas mudanças na Constituição de 1988 foram fundamentais, como por exemplo, o aumento da participação dos Estados na receita disponível do setor governo, muito embora já fosse realizada desde o começo dos anos 1980 por meio das transferências negociadas. O governo federal passou, então, a fazer a alocação de recursos segundo as suas prioridades. Assim, definidos constitucionalmente os critérios para a distribuição de recursos, as receitas de transferências assumiram a conotação de receitas próprias. Além disso, ainda que não tenha ocorrido precisamente um aumento de participação na carga tributária, o agregado dos Estados testemunhou uma elevação de uma receita de melhor qualidade.

Também ocorreu uma facilitação do processo de criação de novos municípios e, como estes têm direito a recursos federais por meio do Fundo de Participação Municipal (FPM), iniciou-se uma corrida emancipacionista. Os pequenos distritos, uma vez convertidos em municípios, passavam a receber a quota mínima de fundos. Considerando que a soma total do Fundo de Participação Municipal não se modifica, já que pode ser calculada com base em percentuais da arrecadação federal, a multiplicação de municípios significou uma maior dispersão das verbas.

Segundo Melo, Araújo e Sousa (s/d, p. 8) o FPM é distribuído entre as Capitais (10%) e entre os Municípios os restantes (90%). Essa diferença de valor surge pelo fato das Capitais possuírem outras fontes de recursos, tais como impostos e taxas. As autoras também destacam que são repassados aos municípios pela União:

- 22,5% da arrecadação somada do IR e IPI para o Fundo de Participação dos Municípios;

- 50% da arrecadação de Imposto Territorial Rural (ITR);
- 100% do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) pelo Tesouro Local;
- 70% IOF-Ouro.

Além destes recursos, o município ainda conta com transferências oriundas dos estados, que são:

- 25% dos recursos de FPEX recebidos pelos estados da União (equivalente a 2,5% do IPI);
 - 25% da arrecadação do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS);
 - 50% do Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).
- (MELO; ARAÚJO; SOUSA, s/d, p. 8).

Outros problemas ainda se agravavam: os entes federativos se excediam nos gastos públicos, especialmente nas despesas com pessoal, principalmente em épocas de eleição, quando os governos estaduais e municipais gastavam mais em obras públicas com claras intenções de angariar mais votos no processo eleitoral; os débitos após a transição de mandatos endividavam e imobilizavam a administração futura. Dessa forma, era imprescindível que se tomasse alguma medida legislativa. Eis que surge a Lei Complementar n. 101/2000, à Lei de Responsabilidade Fiscal.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) dá um passo definitivo na institucionalização do sistema de finanças públicas brasileiras. Ela representa uma expressiva mudança do regime fiscal, em resposta aos problemas constatados durante décadas em todos os poderes de todos os entes da Federação. Faz progressos significativos em pontos que restavam mal resolvidos, em especial, aqueles que tratam dos relacionamentos entre a União e os estados-membros. A LRF avança também na aplicação de regras em contexto democrático, abrindo espaço para o controle social e a participação popular (LONDERO, 2004).

Vale lembrar que mesmo antes da aprovação da LRF, existiam instrumentos para o controle do endividamento estadual e municipal. Como afirmam Giamgiagi e Além (2000, *apud* MELO; ARAÚJO; SOUSA, s/d, p. 9-10), esses instrumentos eram:

- Resoluções do Banco Central do Brasil ou do Conselho Monetário Nacional, que não necessitam de aprovação legislativa e que determinam limites para o endividamento global das unidades do setor público;
- Controle das aprovações de projetos com apoio financeiro externo e restrição à concessão de avais aos créditos externos de estados e municípios;
- Limitação dos empréstimos das instituições financeiras federais;
- Definição de regras mais rígidas para a rolagem ou ampliação da dívida bancária;
- Aprovação, através do Congresso Nacional, de restrições ao endividamento mobiliário das unidades subnacionais.

Para Loureiro e Abrúcio (2002), a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal completa, com sucesso, o ciclo das principais mudanças institucionais promovidas no campo

das finanças públicas, na época, no governo de Fernando Henrique Cardoso. Para esses pesquisadores, três fatores básicos contribuíram de forma decisiva neste processo: primeiro, o fortalecimento da União perante os governos sub-nacionais que, por meio da adoção de medidas pró-ajuste fiscal para as quais contava com o apoio do Legislativo, gradualmente, criou restrições mais severas ao endividamento público. Segundo, a formação de um consenso de responsabilidade fiscal tanto na opinião pública como nos atores políticos. Esse consenso pode ter sido influenciado pelo sucesso inicial do Plano Real, pelas pressões do mercado ao exigir confiabilidade para os investidores, menor tolerância à corrupção e pela conscientização dos danos gerados à sociedade por governos insolventes. Por último, a pressão externa dos organismos internacionais, derivada das crises financeiras ocorridas no México (1995), Ásia (1997) e Rússia (1998), e da desvalorização cambial, em janeiro de 1999 (LOUREIRO; ABRÚCIO, 2002, p. 78-79).

Segundo Fioravante, Pinheiro e Vieira (2007, *apud* LEMOS, 2012, p. 31) “a LRF surgiu com o intuito de impor limites aos gestores da política fiscal da União, Estados e Municípios. Um dos seus principais objetivos consiste no controle de gastos e endividamento excessivo por parte dos governos estaduais e municipais”. Arvate e Biderman (2004, p. 365, *apud* LEMOS, p. 31) afirmam que “a LRF estabelece normas de Planejamento e Controle das Contas Públicas, impondo critérios transparentes para a estimativa da Receita e controle da Despesa Pública”.

A Lei de Responsabilidade Fiscal visa a regulamentar a Constituição Federal, na parte da Tributação e do Orçamento (Título VI), cujo Capítulo II estabelece as normas gerais de finanças públicas a serem observadas pelos três níveis de governo: Federal, Estadual e Municipal. Em particular, a LRF vem atender à prescrição do artigo 163 da CF de 1988, cuja redação é a seguinte:

Lei complementar disporá sobre:

- I - finanças públicas;
- II - dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo poder público;
- III - concessão de garantias pelas entidades públicas;
- IV - emissão e resgate de títulos da dívida pública;
- V - fiscalização das instituições financeiras;
- VI - operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;
- VII - compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional.

(BRASIL, 2005, pag. 124)

Com a regulamentação desse artigo 163 da Constituição Federal a LRF traz para os municípios uma importante contribuição para o ajuste fiscal, reforçando o seu potencial tributário, fazendo com que os governantes desenvolvam uma política tributária responsável e, cobrando, efetivamente, todos os tributos que são de sua competência. Uma administração transparente e democrática deve mostrar o que fazer e de onde vai tirar os seus recursos, para que possa contar com a confiança da população, que pagará os seus tributos de uma maneira mais consciente e motivada.

A LRF atende também ao artigo 169 da Carta Magna, que determina o estabelecimento de limites para as despesas com pessoal ativo e inativo da União a partir de Lei Complementar. Neste sentido, ela revoga a Lei Complementar n.º 96, de 31 de maio de 1999, a chamada LeiCamata II (artigo 75 da LRF).

A LRF atende ainda à prescrição do artigo 165 da Constituição, mais precisamente, o inciso II do parágrafo 9º. De acordo com este dispositivo, “[...] Cabe à Lei Complementar estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para a instituição e funcionamento de Fundos” (BRASIL, 2005, p. 126).

Finalmente, a partir do seu artigo 68, a LRF vem atender à prescrição do artigo 250 da Constituição de 1988 que assim determina:

Com o objetivo de assegurar recursos para o pagamento dos benefícios concedidos pelo regime geral de previdência social, em adição aos recursos de sua arrecadação, a União poderá constituir fundo integrado por bens, direitos e ativos de qualquer natureza, mediante lei, que disporá sobre a natureza e administração desse fundo (BRASIL, 2005, p. 167).

Enfim, a Lei de Responsabilidade Fiscal é o instrumento fundamental que regula as 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. É por meio de relatórios – Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e o Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) – que as informações vão determinar parâmetros e metas para a administração pública, permitindo avaliar com profundidade a gestão fiscal do Executivo e do Legislativo.

Para Oliveira *et all* (2012, p. 1), a LRF se apoia em quatro eixos a saber:

- **Planejamento** – é feito por intermédio de mecanismos como o Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA), que estabelecem metas para garantir uma eficaz administração dos gastos públicos.
- **Transparência** – é a ampla e diversificada divulgação dos relatórios nos meios de comunicação, inclusive internet, para que todos tenham oportunidade de acompanhar como é aplicado o dinheiro público.
- **Controle** – é aprimorado pela maior transparência e pela qualidade das informações, exigindo uma ação fiscalizadora mais efetiva e contínua dos Tribunais de Contas.
- **Responsabilização** – são sanções que os responsáveis sofrem pelo mau uso dos recursos públicos. Essas sanções estão previstas na legislação que trata dos crimes de responsabilidade fiscal (Lei 10.028, de 19 de outubro de 2000).

Envolvendo as esferas de governo Executivo, Legislativo, Judiciário, o Tribunal de Contas e o Ministério Público, nos níveis federal, estadual e municipal, a LRF visa melhorar a responsabilidade na gestão fiscal dos recursos públicos, onde os governantes passam a se responsabilizar pelo orçamento e pelas metas que possibilitem prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, reforçando os alicerces do desenvolvimento econômico sustentado, sem inflação para financiar o descontrole de gastos do setor público, sem endividamento excessivo e sem a criação de artifícios para cobrir os buracos de uma má gestão fiscal (OLIVEIRA *et al*, 2012).

2.2.2 As principais medidas fiscais que antecederam a Lei de Responsabilidade Fiscal

Ao se analisar detalhadamente alguns dos principais dispositivos da LRF, se observam os desequilíbrios fiscais que ocorreram em décadas passadas. Parece que os atuais dispositivos dessa lei foram criados especificamente para sanar os antigos desequilíbrios fiscais. A abordagem dos desequilíbrios fiscais facilita o entendimento da essência da Lei. É importante discorrer sobre alguns dos principais itens que levaram à indisciplina fiscal, em décadas passadas, para depois relacioná-los à essência da LRF.

2.2.2.1 A dívida Pública e o Estrago da Conta Corrente

Algumas das variáveis macroeconômicas como inflação, taxa de juros, indexação e estrutura do sistema financeiro, nas últimas décadas, se relacionavam de forma bastante diferenciada com o déficit público. A década de 1960, além de ter sido marcada por um aumento substancial das taxas de inflação, por crescentes déficits públicos e pela necessidade de reformar o sistema financeiro nacional, presenciou também um período de forte instabilidade política e acentuou ainda mais, a forma de relação entre as variáveis

macroeconômicas. Esses fatores, somados com a ineficiência da máquina arrecadadora, contribuíam para a evolução dos déficits fiscais, que tinham como principal fonte de financiamento o aumento da base monetária. Esse aumento pressionava os preços, gerando um círculo vicioso. Círculo este que veio a se repetir, com maior complexidade e intensidade, recentemente, sendo fator preponderante para implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal.

O Programa de Ação Econômica do Governo (PAEG), criado como anteparo para dar sustentação fiscal ao Plano Real em gestação, ao viabilizar uma política de dívida pública teve um importante papel na estabilização econômica brasileira. Saneou as finanças públicas, combateu a inflação e reordenou o sistema financeiro. Por outro lado, gerou condições para o crescimento da dívida pública, tendo em vista a generalização do processo de indexação. Esta generalização era decorrente da forma de relacionamento diferenciada entre as variáveis macroeconômicas e se tornou explícita no relacionamento entre a inflação, indexação e dívida pública.

Outro fator que contribuiu para o aumento da dívida pública era o relacionamento irregular que existia entre as instituições oficiais, fiscais e monetárias, existentes, tornando praticamente impossível a discriminação precisa de registros contábeis. Na condução da política econômica se misturavam operações fiscais com monetárias indiscriminadamente, dificultando a contabilização. Não existia um bom acompanhamento das contas públicas, decorrente da ausência de transparência orçamentária.

Numa abordagem geral da evolução do déficit público, a dívida pública poderia ser interpretada equivocadamente como fator exclusivo à criação de uma regra fiscal rigorosa. Isto se devia não somente à dificuldade de mensuração do déficit público e ausência de estatísticas fiscais, mas à ausência também de instrumentos efetivos de controle dos gastos governamentais que pudessem fazer uma melhor leitura do quadro fiscal. No entanto, sob uma avaliação mais minuciosa da deterioração da conta-corrente do setor público consolidado, entre 1970 e 1988, em que ocorreu uma preocupante transformação nas contas nacionais, observa-se que além da dívida pública, outros relevantes fatores, principalmente fora do âmbito da atuação do Governo Central (Tesouro Nacional e Banco Central) também começavam a ser apontados como causas que já deviam ter sido anteriormente disciplinadas.

O setor público, ao deixar de ser um significativo formador de poupança interna no início da década de 1970 para passar a ser um grande despoupador no final da década de 1980, começou a emitir sinais de forte descontrole fiscal, em que carecia rapidamente de uma intervenção drástica na forma de condução política fiscal. A necessidade de mudar as

estruturas institucionais orçamentárias e fiscais, para que o país não caísse em um círculo vicioso, começou a ser pensada e a aprovação da Constituição Federal de 1988 representou um agravante adicional ao panorama fiscal.

As causas do estrago da conta-corrente, nesse período, podem ser consideradas como principais elementos que vieram ensejar a publicação da LRF e a condução das finanças públicas é ressaltada como embrião dos vários problemas estruturais que vieram arrasar o país, em meados da década de 1990, por dar sustentabilidade política ao governo. A reação à escala de juros internacionais, ao choque do petróleo, à recessão de 1983 e à explosão inflacionária em 1987/88 são exemplos claros em que as decisões deveriam ter sido tomadas sob bases mais técnicas, contribuindo para evitar atingir os prevalecentes níveis de desequilíbrios fiscais.

O Brasil, nesse período, com uma economia de preços altamente instáveis, viu-se obrigado a medir seu déficit sob dois critérios: o nominal e o operacional, de maneira que pudesse minimizar o grau de ilusão monetária. O país precisava ser regido sob forte disciplina, que auxiliasse a medir as informações fiscais, tornando-as mais oportunas, dando maior segurança aos resultados fiscais e terminando com as irregularidades dos dados.

Dentre os motivos que levaram ao estrago da conta-corrente, estão as altas dos juros, a redução da carga tributária real, os aumentos dos gastos com assistência e previdência social, os subsídios indiscriminados, o desequilíbrio externo com o aumento dos juros da dívida externa, os reajustes dos preços públicos, as receitas correntes do governo e o forte aumento das despesas de pessoal e de bens e serviços.

De 1990 até 1994 antes da implantação do Plano Real, os resultados fiscais, apesar de evidenciarem superávits primários em todo o período, bem como operacionais positivos, não convenciam sobre uma melhora real da situação fiscal. A corrente predominante sinalizou que a solução do problema inflacionário tinha como condição básica o equilíbrio do setor público e após uma análise mais profunda da composição dos trabalhos fiscais, começam a surgir suspeitas em relação aos resultados fiscais desse período. Assim, mereceu um estudo mais cauteloso para que não fossem feitas interpretações equivocadas sobre os números das necessidades de financiamento do setor público, o que, por sua vez, oportunamente traria decisões erradas, agravando a situação das contas públicas no país.

No Brasil, o conceito de *core deficit*, que indica os números reais das necessidades de financiamento do setor público e que traz implícitos os níveis isentos de artificialismos de receita e de despesa para um ajuste real, se encaixa perfeitamente, pois neste período foram reveladas necessidades de mudanças estruturais para tentar acabar com a

manobra de caixa por parte da política econômica. Dentre as drásticas mudanças necessárias a um equilíbrio fiscal efetivo, encontram-se as privatizações, a redução do montante dos benefícios pagos pela Previdência Social, as limitações ao endividamento estadual e municipal, a reformulação do setor elétrico, a lei de modernização dos portos e a concessão de serviços públicos. Assim, pode-se notar que para o êxito de uma política fiscal e anti-inflacionária são necessários grandes esforços, não só do Governo Central, mas de todo o setor público, tendo em vista que uma razoável queda da inflação implicaria necessariamente uma queda dos gastos governamentais, para que não ocorresse um aumento do déficit público. Porém não foi o que ocorreu, indicando assim, a necessidade de um ajustamento fiscal rigoroso que atingisse a todos os entes e poderes da federação.

Dois fatores foram importantes para o insucesso dessas questões: a falta de harmonia de metodologias mais rígidas, que evitassem discrepâncias nas informações e a falta de maior transparência dos demonstrativos orçamentários, financeiros e contábeis – as soluções só vieram com a LRF.

Na ausência de disciplina fiscal consistente, decisões discricionárias foram sendo tomadas, com o objetivo de manter a estabilidade de preços a qualquer custo. As despesas (como a alta taxa de juros interno) e as receitas (como a redução do imposto inflacionário) começavam a dar força e velocidade à máquina da miséria, fazendo com que os governos se endividassem ainda mais para poder cumprir os seus gastos orçamentários. Começaram a surgir registros para uma Lei Complementar que enfatizasse os princípios do Planejamento Orçamentário, da Transparência dos Recursos, do Controle Efetivo e da Responsabilização da Instituição separada do Agente, sob o postulado da Prudência Fiscal: gastar apenas o que arrecadar.

2.2.2.2 O Plano Real e a Lei de Responsabilidade Fiscal

No primeiro semestre de 1994, a queda da inflação de 40% a 50% ao mês, para 1% a 2% ao mês, ao final do ano, consagrou o sucesso inicial do Plano Real que foi concebido para desindexar a economia, reduzir a inflação, por meio de uma reforma monetária consistente equilibrar os gastos orçamentários, sem o auxílio da inflação.

No entanto, começaram a se avolumar desequilíbrios em diversas áreas que poderiam desabar o Plano, caso o governo não adotasse, oportunamente, medidas de ajustes fiscais. Um dos principais desequilíbrios foi o das contas externas gerado pela apreciação da moeda doméstica, que se formou rapidamente pela combinação de política monetária de juros

elevados com uma política cambial na qual a intervenção do Banco Central acontecia apenas se o Real se desvalorizasse. As decisões tomadas como respostas a esses desequilíbrios foram de aumentar fortemente a taxa básica de juros e realizar uma desvalorização cambial de 5%, conjugada com a adoção de uma banda cambial “deslizante”. Num primeiro momento, essas decisões levaram o Brasil a correr à sorte dos especuladores, gerando incertezas no mercado, o que reduziu razoavelmente o montante das reservas internacionais.

A indexação dos salários, a apreciação do câmbio e a expansão do crédito foram os fatores que tornaram insustentáveis, inicialmente, a trajetória do Plano Real, que sob um conjunto das medidas corretivas permitiram alcançar um equilíbrio entre produção e consumo. As medidas podem ser consideradas as principais reações do governo utilizadas como ajustes da política econômica para manter o Plano Real funcionando, que, por um lado, juntamente com uma forte restrição ao crédito, lograram grande êxito, mas por outro, mais uma vez, obtiveram reflexos negativos em três áreas. Segundo Bacha (1994, p. 6), “as contrapartidas dos êxitos que se obtiveram nos combates à inflação e ao déficit externo manifestaram-se em pelo menos três áreas: na atividade econômica, na fragilidade financeira e no déficit público”.

O lento processo de negociação política para realizar um ajustamento fiscal consistente contribuiu para persistente e continuada evolução da dívida pública, agravando o quadro fiscal. Após cinco anos do início do Plano e sob forte pressão é que Estado implementou uma disciplina mais rígida no controle de gastos governamentais. Apesar das medidas iniciais corrigirem os desequilíbrios, dando credibilidade ao Plano Real, as combinações de déficit público e de desvalorização cambial com as pressões de custos, não foram compatíveis com a queda da inflação e com a manutenção do equilíbrio externo, uma vez que o déficit operacional intensificou-se nos anos posteriores, chegando a 7,52 % do PIB, em 1998.

Para Franco (1995, p. 14),

o Plano Real precisa tornar-se mais que simplesmente um plano de combate à inflação fundado na boa técnica econômica, mas uma senha para um projeto muito mais ambicioso de renovação das regras e instituições que regulam uma economia em contínua e acelerada transformação.

É consenso que a LRF possibilita, ao mesmo tempo, ruir com o círculo perverso do setor público e trazer o equilíbrio das contas públicas, dar suporte às decisões necessárias à manutenção da estabilidade de preços e ao desenvolvimento sustentável no médio e longo prazo, por meio de demonstrativos técnicos bem fundamentados e mais transparentes.

2.2.3 Aspectos importantes da Lei de Responsabilidade Fiscal

Uma lei sempre se enquadra em um contexto, possui objetivos abrangentes e específicos, passa por um processo de elaboração, que revela como suas ideias repercutem na sociedade, e interage com outras leis. É preciso conhecer bem os aspectos da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), para melhor entender seus objetivos e aplicá-la com resultados efetivos.

No ano de 1997 foi organizado um grupo de trabalho no BNDES para discutir a questão da boa gestão do gasto público, que culminou na elaboração do projeto de Lei de Responsabilidade Fiscal.

O trabalho teve a contribuição de experiências internacionais, tais como o Tratado de Maastricht, de 1992, da União Europeia, o Budget Enforcement Act (BEA), de 1990, dos EUA, o Fiscal Responsibility Act, de 1994, da Nova Zelândia, entre outros. Ao mesmo tempo, por meio da Internet, foram recebidas milhares de mensagens, que, na sua maior parte, também foram agrupadas ao texto final do projeto de Lei.

O projeto de Lei de Responsabilidade Fiscal foi apresentado ao Congresso Nacional, em abril de 1999. Até chegar à sua estrutura final, o projeto foi bem alterado e só em quatro (4) de maio de 2000 foi aprovado como Lei Complementar n. 101, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Muito embora várias matérias tenham sido agregadas e outras, excluídas, o formato central do projeto foi preservado.

A LRF corrobora o arcabouço legal do planejamento de longo prazo: são 28 artigos que tratam desse tema, ficando evidente que a disciplina fiscal só será alcançada com o adequado planejamento das ações do governo e da execução orçamentária. Além disso, a LRF propõe elaborar e divulgar relatórios fiscais transparentes; apresentar um anexo de política fiscal ao Plano Plurianual (PPA) com as metas fiscais plurianuais; e a apresentar outros anexos da lei de Diretrizes Orçamentária (LDO), deixando mais severas as cobranças no que se refere às metas fiscais na sua elaboração. Dessa forma, a LRF fortalece o papel da citada Lei na preparação do orçamento e na gestão fiscal em geral.

O PPA estabelece as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada, abrangendo um período de quatro anos, a ser enviada para apreciação do Poder Legislativo no primeiro ano de mandato do presidente. A LDO possui o papel de orientar a elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA) e deve compreender as metas e prioridades da

administração pública federal, incluindo as despesas de capital, para o exercício financeiro subsequente, bem como dispor sobre as alterações na legislação tributária e estabelecer a política de aplicação das agências oficiais de fomento. A LOA, por sua vez, é formada por três orçamentos, compreendendo o orçamento fiscal da União, incluindo todos os poderes, fundos, órgãos e entidades de administração direta e indireta, o orçamento de investimento das empresas que a União detém maioria do capital social com direito a voto, e o orçamento da seguridade social. Esta lei é o principal instrumento de controle do orçamento público, cujo objetivo principal é administrar o equilíbrio entre despesas e receitas.

Em relação aos limites de despesas com pessoal previsto no art.169, a regulamentação veio com a Lei Complementar nº 82/1995, conhecida como a Lei Camata. Esta lei estabelece o limite para as despesas totais com pessoal ativo e inativo da administração direta e indireta, inclusive de fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista quando pagas com receitas correntes da União, Estados, Distrito Federal e Municípios o valor de 60% das respectivas receitas correntes líquidas. Receita corrente líquida é a receita corrente onde são deduzidas as transferências por participações, constitucionais ou legais. No caso da União, deduzem-se ainda as despesas com o pagamento de benefícios da previdência social. Como a lei não estabelece transferências dos municípios para outros entes da federação sua receita corrente líquida é a própria receita corrente. A lei estabelece ainda que se no exercício da publicação da lei os limites de gastos excederem o fixado, o ente deve atingir o limite no prazo máximo de três exercícios financeiros, a razão de um terço do excedente por ano.

A partir da LRF todos os agentes públicos adotam um compromisso para com o orçamento e com metas, que devem ser apresentadas e aprovadas pelo Poder Legislativo. Assim, perante as despesas criadas, os agentes da administração pública precisam prever uma nova fonte de receita que compense o gasto, o que obriga a Administração a somente aumentar as despesas com salário dos funcionários, criação de cargos públicos, endividamento público, renúncia de receita, mediante previsão, dentro do orçamento, de compensação da verba perdida. Isto pode se dá por meio de novos impostos, de respeito no trato com a coisa pública, do aumento de arrecadação e combate à sonegação, fixação de limites para despesas com pessoal, para dívida pública e a determinação de que sejam elaboradas metas para o controle de receitas e despesas, dentre outros instrumentos (DROPA, 2012).

Essa lei obriga o agente público a não estabelecer uma nova despesa continuada por mais de dois anos, sem que antes seja criada uma fonte de receita ou sem reduzir outras

despesas já existentes. É uma maneira de obrigar o agente a honrar os compromissos assumidos em forma de despesas, contudo sem comprometer o orçamento ou orçamentos futuros (DROPA, 2012). As sanções de natureza pessoal estão contempladas na Lei 10.028, de 19 de outubro de 2000, denominada Lei de Crimes Fiscais (LCF), que juntamente com a LRF, formam um mecanismo disciplinador, sem precedentes na história brasileira, com outros paralelos em outros países.

De acordo com a jurisprudência brasileira e por se tratar de uma Lei de Ordem Pública, os efeitos da LRF são imediatos a partir de sua promulgação sobre os atos e contratos cuja execução se encontra em andamento. Diante de seu caráter moralizador, essa lei foi recebida como um conjunto de medidas eficazes para o país alcançar o ajuste fiscal necessário à definitiva estabilidade monetária, mas que deve ser rigorosamente seguida para sua total eficácia, ou seja, seu objetivo principal é obrigar todos os governantes a obedecerem às normas e limites para administrar as finanças, prestando contas sobre quanto e como gastam os recursos da sociedade e melhorando a administração das contas públicas no Brasil.

De acordo com Nascimento e Debus (2001, p. 5),

A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, visa a regulamentar a Constituição Federal, na parte da Tributação e do Orçamento (título VI), cujo Capítulo II estabelece as normas gerais de finanças públicas a serem observadas pelos três níveis de governo: Federal, Estadual e Municipal.

Sob o ponto de vista jurídico, a origem da LRF no Brasil decorre da previsão expressa contida no artigo 163 da CF/88 (BRASIL, 2005, p. 124),

Art. 163. Lei Complementar disporá sobre:

- I. finanças públicas;
- II. dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo Poder Público;
- III. concessão de garantias pelas entidades públicas;
- IV. emissão e resgate de títulos da dívida pública;
- V. fiscalização financeira da administração pública direta e indireta;
- VI. operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;
- VII. compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional.

Certamente, o caráter complementar da lei cria condições para a implantação de uma nova cultura gerencial na gestão dos recursos públicos e constitui um grande avanço para o aperfeiçoamento das finanças públicas do país, ajudando o governo na administração dos

recursos do patrimônio público de forma transparente e sem artifícios, abusos e imoralidades que fizeram parte de gestões anteriores.

Os principais tópicos da LRF destacam: os gastos públicos, a dívida pública, as metas fiscais, as compensações, o ano de eleição, as penalidades e a lei moralizante. Dado a importância para o trabalho em questão, se faz mister tecer comentários apenas sobre os gastos públicos e a dívida pública.

2.2.3.1 Gastos com Pessoal

Um dos mais importantes dispositivos da LRF é o seu art. 18, que dispõe sobre os limites fixados para as despesas totais de pessoal. De acordo com esse artigo 18, entende-se como despesa de pessoal:

o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência (BRASIL, 2013).

As indenizações pagas a servidores demitidos, ou aquelas relativas aos incentivos à demissão espontânea, não são consideradas como despesas de pessoal, para fins de apuração de tais limites.

Os gastos com pagamento de pessoal é questão determinante para o ajuste estrutural das contas do setor público. As três esferas de governo – Executivo, Legislativo e Judiciário – terão que se adequar aos limites para os gastos de pessoal estabelecido pela LRF, o que significa um importante avanço em relação a legislação anterior, que previa um limite global, sem explicitar a responsabilidade de cada poder no controle desses gastos.

De acordo com a LRF, o total das despesas com pessoal nas três esferas de governo é:

- Para a União, o limite máximo para gastos com pessoal é de 50% da Receita Corrente Líquida, com a seguinte distribuição:

- 2,5 % para o Poder Legislativo (inclui 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.

- Nos Estados, o limite máximo para gastos com pessoal é de 60% da Receita Corrente Líquida, com a seguinte distribuição:

- 3% para o Poder Legislativo (inclui o Tribunal de Contas);
- 6% para o Poder Judiciário;
- 2% para o Ministério Público;
- 49% para as demais despesas de pessoal do Executivo.

- Nos Municípios, o limite máximo para gastos com pessoal é de 60% da Receita Corrente Líquida, com a seguinte distribuição:

- 6% para o Legislativo (inclui o Tribunal de Contas);
- 54% para o Executivo.

A LRF prevê sanções para eventuais abusos cometidos nas despesas com pessoal, em cada Poder ou no Ministério Público. Caso as mesmas ultrapassem o limite da prudência (95% do limite legal), ficarão vedados, salvo ressalvas indicadas no art. 22 da LRF:

a concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação da remuneração a qualquer título; a criação de cargo, emprego ou função; o provimento de cargo público e a admissão ou contratação de pessoal a qualquer título e a contratação de hora-extra (BRASIL, 2013).

Se a despesa com pessoal ultrapassar o limite legal (50% para União e 60% para Estados e Municípios), o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes (sendo pelo menos um terço no primeiro quadrimestre) e para isso poderão ser adotadas as seguintes políticas: redução em pelo menos 20% das despesas com cargos em comissão e funções de confiança; exoneração de servidores não estáveis; a exoneração de servidores estáveis, nos termos do § 4º do art. 169 da CF/98; a redução dos valores atribuídos aos cargos em comissão e a redução temporária de jornada de trabalho com adequação dos vencimentos à nova carga horária (BRASIL, 2013, art. 23, caput e §§ 1º e 2º).

Se a redução do excesso com despesa de pessoal não for alcançada, o ente público não poderá receber transferências voluntárias de recursos, obter garantia de outro ou contratar operação de crédito (BRASIL, 2013, art. 23, § 3º).

Nos Poderes Legislativo e Judiciário, de cada esfera federativa, os limites foram repartidos entre seus órgãos de forma proporcional à média das despesas com pessoal, em

percentual da Receita Corrente Líquida (RCL), verificadas nos exercícios financeiros de 1997, 1998 e 1999 (BRASIL, 2013, art. 20, § 1º). Se o Poder Legislativo encontra-se acima do limite, deverá ser aplicada uma regra de três para a determinação do limite de cada órgão pertencente ao Poder (o Legislativo é composto pelo Tribunal de Contas e a Assembleia Legislativa).

A comparação entre as despesas com pessoal e seus limites deve fazer parte do Relatório de Gestão Fiscal de cada Poder, devendo ter ampla divulgação em até 30 dias após o término de cada quadrimestre (BRASIL, 2013, art. 54 e 55).

De acordo com a Constituição, os Tribunais de Contas são os órgãos responsáveis pela verificação dos cálculos dos limites das despesas com pessoal de cada Poder e Órgão, devendo alertá-los quando houver a possibilidade de ocorrência de um desequilíbrio orçamentário e financeiro e do não cumprimento das metas.

2.2.3.2 Dívida Pública

Embora as despesas com pessoal e encargos pessoais, em relação à RCL sejam muito significativas e indicar, de maneira clara, o seu grau de endividamento, além da falta de gerenciamento desses gastos, observa-se que a evolução do déficit público estava mais relacionada aos serviços da dívida que às despesas de pessoal. Por isso, a necessidade de se criar uma Lei Complementar que valha para os três entes da Federação, com ênfase para o Governo Central (Tesouro Nacional e Banco Central) no que se refere ao endividamento público.

O capítulo VII da Lei de Responsabilidade Fiscal trata da dívida pública dos diversos entes da Federação, disciplinando as operações de crédito contratadas. As sessões deste capítulo julgam os conceitos e características da dívida pública, conforme sua origem e natureza, assim como as exigências estritas para o seu registro e controle. Definem a necessidade de que cada ente federativo, por meio de seu Poder Executivo, disponha de informações atualizadas das suas dívidas interna e externa, inclusive a de responsabilidade de seus órgãos de administração direta, disponíveis de forma centralizada.

Assim, a LRF traz no seu artigo 29 o seguinte texto:

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

I - dívida pública consolidada ou fundada: montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude

de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses;

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

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

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

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

(BRASIL, 2013).

A LRF também expressa o dispositivo constitucional que limita o montante de operações de crédito em cada exercício financeiro àquele definido para as despesas de capital, entretanto, será admitida exceção quando a operação de crédito for prévia e autorizada expressamente por lei e aprovada por maioria absoluta do Poder Legislativo.

De acordo com Nascimento e Debus (2001), a dívida líquida do setor público brasileiro se avolumou significativamente entre 1994 e 1999, o que se deu a partir do incremento nas despesas públicas sem a contrapartida do aumento das receitas próprias, principalmente nos Estados e Municípios.

Outro elemento de controle rigoroso é a dívida mobiliária, exigindo-se a definição das finalidades de seus recursos e a transparência através da prestação de informações sobre forma, critérios, sistema de colocação e remuneração, assim como do competente registro em sistema centralizado de liquidação e custódia. Nesse capítulo, a concessão de garantias por parte do setor público recebe regulamentação para a decisiva disciplina fiscal. Merece destaque a exigência de contragarantia nunca inferior ao montante garantido, a adimplência do garantido e a cobrança de taxa de concessão de garantia.

O controle da dívida pública em nível estadual e municipal é realizado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), desde o exercício de 2002. As autorizações para contratações de operações de crédito passaram a ser realizadas pela Coordenação Geral de Análise de Operações de Crédito de Estados e Municípios – COPEM, da STN, o que anteriormente era operacionalizada pelo Departamento da Dívida Pública do Banco Central – DEDIP.

Outros dispositivos, de igual importância, regulamentam a LRF, tais como as metas fiscais, que determinam que os governantes estabeleçam metas trienais as quais permitirão um melhor planejamento das receitas e despesas públicas, e também a prevenção de possíveis problemas ao longo do exercício fiscal. Desta forma, observa-se uma ação

planejada, prevenindo-se de eventuais riscos e a correção de desvios fiscais capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. Porém, o regramento e o desregramento fiscais podem gerar, como consequência, a contraposição entre metas e riscos fiscais, numa relação inversamente proporcional. A criação de metas pouco impositivas e mal aplicadas cria um maior risco fiscal, que se substancializa na constatação de que os gastos públicos encontram poucos limites; por sua vez, a maior rigidez das metas e sua aplicação efetiva levam a uma redução dos riscos fiscais e, naturalmente, a aplicação mais racional do orçamento.

De acordo com o artigo 17 e seus respectivos parágrafos que dão conta das compensações da LRF (BRASIL, 2013), a lei determina que toda nova despesa continuada que seja superior a dois exercícios deverá ter sua fonte de receita demonstrada ou uma eventual redução de outra despesa que a compense. É uma forma de impor ao administrador público não gastar acima do que está permitido pelas finanças públicas, ou criar uma nova receita para compensar a nova despesa, ou diminuir os gastos para poder compensá-la. Do contrário, não deve assumir nenhum outro compromisso.

Também é necessário destacar o artigo 21 da LRF (BRASIL, 2013) o que a lei determina quanto ao ano de eleição. Assim, diante da mudança de gestão devido a ano eleitoral, a lei proíbe os governantes de assumirem dívidas que não possam ser pagas no mesmo ano. Logo, a mesma só pode ser transferida para o ano seguinte (em outra gestão) se houver fundos disponíveis em caixa. Também está proibida qualquer ação que venha a aumentar gastos com pessoal nos Poderes Executivo e Legislativo no período de 180 dias que antecedem o final da legislatura ou mandato dos chefes do Poder Executivo.

A LRF estabelece também que as infrações cometidas que firam os seus dispositivos devem ser punidas de acordo com o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 do Código Penal Brasileiro, de 10 de abril de 1950, do Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967 e da Lei nº 8.429, de 02 de junho de 1992 – Crime de Improbidade Administrativa – e demais normas da legislação pertinente. Dentre as pena estão: perda do cargo e a inabilitação, até 5 ano ou 8 anos quando se tratar de Presidente da República, para o exercício de qualquer função pública (os dos prefeitos e vereadores também com detenção de até dois anos e reclusão de até 4 anos), e para as infrações administrativas será aplicada multa de 30% sobre os vencimentos anuais do infrator.

Dentro do que a legislação propõe, uma reeducação dos governantes e agentes públicos, no sentido de disciplinar os representantes do povo e dando um novo comportamento moral, a LRF é uma das melhores armas do cidadão no controle e fiscalização dos atos dos governantes e representantes públicos, dentro dos princípios de razoabilidade,

eficiência, moralidade e probidade administrativa. Está fundamentada no planejamento, na transparência, no controle e na responsabilização, definindo no art. 1º, § 1º a responsabilidade na gestão fiscal:

A ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receita e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar (BRASIL, 2013).

A LRF conta com 28 artigos que trata direta ou indiretamente sobre Planejamento, cria novas informações, metas, limites e condições para a renúncia de receita, para a geração de despesas, inclusive com pessoal e de seguridade, para elevação de dívidas, para a realização de operações de crédito, incluindo Antecipação de Receita Orçamentária (ARO), e para a concessão de garantias, o que evidencia, segundo Vignoli, Moraes *et all* (2002) que a disciplina fiscal somente poderá ser alcançada com o adequado planejamento das ações de governo e da execução orçamentária.

A transparência nas ações governamentais tem sido constantemente citada como capaz de colaborar para redução da corrupção no espaço público, e de tornar as relações entre o Estado e a sociedade civil mais democráticas. Para Vignoli, Moraes *et all* (2002), a LRF introduz no Brasil o real entendimento do significado de transparência da gestão fiscal. Para este autor, como tem sido comum a simples prática da publicação dos atos oficiais, das leis relativas aos orçamentos e dos relatórios exigidos pela legislação vigente, restringindo-se, na maioria das vezes, ao mínimo necessário, a utilização do termo transparência no texto da LRF evidencia o desejo de estabelecer, com rigor, a distinção entre o termo utilizado e aquilo que a prática tem referendado. De fato, em relatório elaborado pelo departamento de assuntos fiscais do Fundo Monetário Internacional, consta a declaração de que, nos últimos anos, o Brasil atingiu um elevado grau de transparência fiscal, e conseguiu implementar grandes melhorias na administração de suas finanças públicas, elegendo a aprovação da LRF como o divisor de águas desse processo.

O tema da transparência na LRF está consubstanciado nos seus artigos 48 e 49, como segue:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo

parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

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

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

Parágrafo único. A prestação de contas da União conterá demonstrativos do Tesouro Nacional e das agências financeiras oficiais de fomento, incluído o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, especificando os empréstimos e financiamentos concedidos com recursos oriundos dos orçamentos fiscal e da seguridade social e, no caso das agências financeiras, avaliação circunstanciada do impacto fiscal de suas atividades no exercício (BRASIL, 2013).

Consequência natural da transparência e da qualidade das informações, o controle das contas públicas com o advento da LRF foi bastante aprimorado. Os controles são citados no artigo 59, quando este estabelece que a fiscalização das normas contidas na referida Lei Complementar será exercida pelo Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, pelo sistema de controle interno de cada Poder e pelo Ministério Público.

A responsabilização constitui o aspecto mais forte da LRF, e deverá ocorrer sempre que houver descumprimento das regras nela estabelecidas. Assim é que, para assegurar a efetividade da LRF, foram criadas as sanções institucionais (aquelas que recaem sobre o ente público) e pessoais (que recaem sobre o agente que der causa ou infração administrativa), e através da Lei 10.028/00, de 19.10.00, denominada Lei de Crimes de Responsabilidade Fiscal, alterações foram processadas no Código Penal Brasileiro para garantir a responsabilização dos seus transgressores.

Diante de todo o exposto, não há dúvida de que a LRF inovou, dando um novo direcionamento à administração pública no Brasil. Alguns pontos, no entanto, devem ser ressaltados como fraquezas da LRF. Uma crítica que se faz à Lei é que não há punições fiscais para a União, mas somente sanções penais. As punições fiscais recairão sobre o ente federativo, o que importa a transferência para a população local dos efeitos da irresponsabilidade fiscal de seus governantes. A proibição de contratação de operações de crédito, de obtenção de garantias e do recebimento de transferências voluntárias poderá restringir ainda mais os recursos de cada estado e/ou município, prejudicando o atendimento de serviços essenciais e a aplicação de investimentos.

De outra forma, a LRF estabelece metas de resultado para cada governo, mas garante que os recursos públicos serão aplicados, ou seja, não é fundamentalmente um

instrumento de combate à corrupção, trata-se basicamente do equilíbrio fiscal e da transparência na gestão de recursos públicos. Os aspectos de eficácia, eficiência, economicidade e efetividade na aplicação dos recursos públicos não estão contemplados, e para os casos de negligência ou desvios de dinheiro público a LRF não prevê punições.

2.3 Controle Interno e Controle externo na Administração Pública

Como já foi explanado, a Lei Complementar Federal nº 101 – Lei de Responsabilidade Fiscal – estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Também foi ressaltado que este tema vem sendo amplamente debatido, já que atinge pontos em que a sociedade reivindica maior transparência e responsabilidade do gestor público e com isso ser conquistada a credibilidade em relação à origem e aplicação dos recursos orçamentários. Esta lei trouxe à tona a discussão de que se o Brasil deseja melhorar sua imagem nos países desenvolvidos, deverá antes promover mudanças internas não só nos âmbitos econômico e político, mas naquilo que mais fere a dignidade humana: essas questões sociais evidenciam-se ainda mais quando se descobrem novos escândalos – sejam eles de corrupção, de desvios de recursos, sejam de carência na prestação de contas – o que ocasiona a deficiência nos serviços da seguridade social, da educação e da segurança pública.

Para alcançar níveis aceitáveis, é preciso administrar a gestão pública de modo responsável exercida com base em orçamento equilibrado, com respeito à capacidade contributiva do cidadão e com o repasse à sociedade daquilo que é de credora pelo que recolhe de tributos, a fim de melhorar as condições de vida dos cidadãos. Assim, é gestão responsável: obedecer aos limites e às condições e o cumprimento da legislação e da ética voltado ao bem da coletividade.

Este novo ordenamento jurídico vem ao encontro dos anseios da sociedade e determina uma gestão responsável por parte não só dos políticos, mas também de todo corpo técnico que tem por obrigação funcional gerir os recursos públicos mediante sistemas de controles internos competentes, estabelecidos no art. 74 da Constituição Federal. Tal obrigatoriedade, potencializada pela Lei de Responsabilidade Fiscal, paulatinamente está elevando o grau de conscientização pela mudança de postura ética.

Antes de aprofundar neste tema e para entender melhor e situar a importância da função de controle é necessário desviar atenção para os fundamentos que orientam a atividade de administrar. A administração de uma empresa ou entidade deve estar estruturada e organizada dentro de princípios científicos aplicáveis às funções primordiais que a compõem,

para melhor realizar os seus planos e alcançar os objetivos que constituem a razão da sua existência.

Para os autores Taylor (1911) e Fayol (1916) e outros mais modernos que os sucederam, a Administração deve atender, particularmente, aos princípios de organização, planejamento, comando e controle. O controle compõe um dos princípios fundamentais da administração, de maneira que a falta dessa função ou as falhas que apresentar se reflete direta e negativamente com a mesma intensidade nas demais funções (organização, planejamento e comando), determinando invariavelmente a frustração parcial ou total dos seus objetivos. O controle exige da Administração, uma atenção redobrada destinada à execução de planos e programas, para que os objetivos previamente planejados sejam atingidos. Os resultados medíocres anódinos ou desastrosos na administração pública ou privada sempre são de responsabilidade das falhas do controle, da mesma forma que o sucesso baseia-se fundamentalmente na sua eficiência.

Um bom administrador é aquele que consegue tirar proveito do controle, pois por meio dele se adquire informações sobre o plano organizacional, quanto à sua dinâmica e eficácia; sobre a realização dos projetos e atividades, se está de consonância, ou não, com o que foi planejado; sobre a conduta dos agentes e promotores da execução de projetos e de atividades, e do seu grau de adesão às políticas da Administração; sobre o desempenho da ação executiva e do nível de consecução das metas exigidas; e sobre os resultados alcançados, em confronto com as metas planejadas.

O controle da atividade administrativa nas organizações públicas divide-se basicamente em Controle Interno e Controle Externo. O Controle Interno diz respeito ao próprio controle administrativo/hierárquico com que a estrutura está organizada, além dos Sistemas de Controles Internos obrigatórios constitucionalmente. Já o controle externo é exercido pelo Poder Legislativo, Ministério Público, Tribunais de Contas e a sociedade, tendo, esta última, adquirido maior força no processo de controle da máquina pública, na medida em que se fortaleceu a democratização do Estado brasileiro, criando maior transparência, acesso e informação aos cidadãos. Segundo Mello (2002, p. 791) “no Estado de Direito, a Administração Pública se submete a múltiplos controles, no afã de impedir-se que desgarre de seus objetivos, que desatenda as balizas legais e ofenda interesses públicos ou dos particulares”.

2.3.1 Controle Interno

Segundo Cavalheiros e Flores (2007, p. 20) “a palavra controle tem sua origem no francês, pois o contre-rolê era um registro efetuado em confronto com o documento original, com a finalidade da verificação da fidedignidade dos dados. Para Meirelles (1993), o controle, em termos de Administração, é a possibilidade de vigilância, orientação e correção que um Poder, Órgão ou Autoridade exerce sobre a conduta funcional do outro. Desta forma, o controle é imprescindível para acompanhar a cumprimento de programas, indicar deficiências e desvios, zelar pelo bom uso e guarda dos bens patrimoniais e pelo perfeito aproveitamento dos princípios assumidos e constatar a veracidade das operações realizadas.

Para Gomes (1999), um sistema de controle abrange principalmente a estrutura e o processo de controle. A estrutura de controle contém o sistema de indicadores de informações e de incentivos e deve ser esquematizada em função das variáveis-chave que derivam do contexto social e da estratégia da organização, além de considerar as responsabilidades de cada administrador ou encarregada por centros de competência.

Segundo Chiavenato (1993), o processo de controle consiste em identificar o que se deseja alcançar; avaliar, mensurar, verificar informações sobre aquilo que está sendo controlado; comparar o que foi definido com o que está sendo realizado; e, por último, propor ações corretivas que possibilitem ajustar o que foi estabelecido com os acontecimentos atuais.

O processo de controle atua no sentido de ajustar as operações determinados padrões previamente estabelecidos e funciona de acordo com a informação que recebe. Essa informação permite a oportunidade de ação corretiva, que é a base do controle. O controle, portanto, deve ser definido de acordo com os resultados que se pretende obter a partir dos objetivos, planos, políticas, organogramas, procedimentos, etc. O controle envolve uma comparação com padrões previamente estabelecidos para permitir a tomada de ação corretiva quando um desvio inaceitável ocorre. Essa ação corretiva pode envolver o exercício de autoridade e de direção, embora não necessariamente em todos os casos. A ação corretiva apropriada pode ser também a revisão e a alteração dos padrões existentes (se foram estabelecidos de maneira inadequada) para ajustá-los à realidade dos fatos ou das possibilidades da empresa. (CHIAVENATO, 1993, p. 438).

Os atos e fatos desenvolvidos na atividade pública colaboraram para que fossem cada vez mais aperfeiçoados os mecanismos de controle, segundo a quantidade e complexidade de operações realizadas pelo Ente Público, ou seja, sendo o momento atual marcado pela escassez de recursos e por uma cobrança cada vez maior da sociedade, veio a refletir nos administradores públicos grandes preocupações no que concerne à existência de maior controle nas entidades que lhe cabem administrar.

Na teoria, os gastos públicos há muito já vêm sendo controlados, inclusive fazendo jus a um trato constitucional. Existem dois momentos marcantes em termos de

controle na Administração Pública: o primeiro, com o Regulamento de Contabilidade Pública, de 1922 e o segundo, com a edição da Lei Federal nº 4.320/64, que consolida o modelo orçamentário padrão para os três níveis de governo. Esta lei apresenta 115 artigos, e foi um marco na legislação orçamentária brasileira, estatuinto normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. Disciplinando as práticas orçamentárias no Brasil nos três níveis de governo, a citada lei trata de matéria orçamentária, por meio de dispositivos da receita e da despesa; da elaboração da proposta orçamentária; do exercício financeiro; dos créditos adicionais; da execução orçamentária; dos fundos especiais; do controle da execução orçamentária – tratando de maneira diferenciada os controles interno e externo; da contabilidade (nos segmentos orçamentário, financeiro, patrimonial e industrial); dos balanços; e das autarquias e outras entidades, apresentando um conteúdo bastante amplo no que se refere à legislação.

O artigo 76 da Lei nº 4.320/64 estabelece que o Poder Executivo exerce três tipos de controle da execução orçamentária: a legalidade dos atos que resultem arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos e o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços. A Lei nº 4.320/64 inovou ao aplicar os princípios de planejamento, do orçamento e do controle, instituindo novas técnicas orçamentárias e a eficácia dos gastos públicos.

Oportunamente, o Projeto de Lei 135/96 apresenta uma grande evolução em relação a essa Lei 4320/64, no que tange ao aspecto de controle, ampliando o conceito, na tentativa de refletir todas as ações que, efetivamente, são relacionadas com o assunto. A legislação atual fala exclusivamente em controle da execução orçamentária e a nova lei adicionará aspectos relativos à fiscalização contábil, financeira, operacional e patrimonial.

Os mais diversos conteúdos sobre administração pública nas Constituições encontram-se sob forma de normatização, relacionando o controle como um mecanismo de vigilância de um Poder, especialmente do legislativo sobre o Executivo, a título exemplificativo. De um enfoque limitado à verificação da legalidade dos atos e do cumprimento do programa de trabalho, parte-se agora para uma avaliação, também, da legitimidade, efetividade, economicidade, eficiência e eficácia na administração pública. Esta nova visão exigirá a instrumentalização de controles e uma outra dinâmica nos serviços públicos, culminando com uma nova postura e qualificação dos servidores, que passarão a

atuar numa estrutura organizada, com atribuições e responsabilidades claramente definidas, ou seja, num ambiente propício para fomentar a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade no dia-a-dia das entidades públicas. Cruz (1997, p. 57) apresenta esses conceitos da seguinte maneira:

Economicidade consiste em produzir mais, utilizando os mesmos recursos e mantendo ou melhorando o nível de qualidade; *Efetividade* consiste, de fato, em constatar a existência do objeto ou processo em referência, e *Eficiência* se entende o fazer bem determinada coisa, enquanto a eficácia consiste em fazer a coisa certa diante do objetivo previsto.

O controle é instrumento eficaz de gestão e não é novidade do ordenamento jurídico brasileiro. A Constituição Federal Brasileira (BRASIL, 2005) dispõe sobre o assunto, no seu artigo 70:

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único: prestará contas qualquer pessoa física ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária (BRASIL, 2005, p. 67).

A seguir, no artigo 74, a Constituição complementa,

Os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, o sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como de aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício da sua missão institucional.

§ 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

(BRASIL, 2005, p. 69).

O conceito de Controle Interno, hoje consolidado entre organismos e profissionais que atuam na área de auditoria, como por exemplo, o AICPA - *American Institute of Certified Public Accountant* (apud MOTA, 1988, p. 131), pode ser definido da seguinte forma:

O Controle Interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas, adotadas numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidelidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas.

Controle interno, conforme texto do substitutivo ao Projeto de Lei nº 135/96, que dá nova redação à Lei nº 4320/64 e que tramita no Congresso Nacional, em seu artigo 159, derivou e ampliou este conceito e tem a seguinte redação:

Art. 159. O controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotados pela administração governamental para salvaguardar seus ativos, desenvolver a eficiência nas operações, estimular o cumprimento das políticas administrativas prescritas e verificar a exatidão e a fidelidade dos dados contábeis e a exatidão no cumprimento da lei.

§ 1º - O controle interno deverá ser exercido em todos os níveis e em todos os órgãos e entidades, compreendendo, particularmente:

I - controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que orientam a atividade específica do órgão controlado;

II - o controle, pelos órgãos de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;

III - o controle das aplicações dos dinheiros públicos e da guarda dos bens pertencentes à administração pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria;

IV - a fiscalização da execução contratual de serviços públicos concedidos, permitidos ou autorizados.

§ 2º - O trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e supressão de controles que se revelarem puramente formais ou cujo custo seja comprovadamente superior ao risco.

(MOTA, 1988, p. 133).

Deduz-se desse conceito que o controle interno é desempenhado pela junção da estrutura organizacional com os mecanismos de controle estabelecidos pela administração, incluindo as normas internas que definem responsabilidades pelas tarefas, rotinas de trabalho e procedimentos para revisão, aprovação e registro das operações. Neste contexto, o plano de organização deve prever uma segregação apropriada das responsabilidades funcionais e, como já verificado, o aumento da escassez de recursos, a elevação de novos encargos e a cobrança crescente da sociedade, que acompanham os atos da gestão através da mídia, vêm revelando nos administradores públicos de bons propósitos, grande preocupação no que diz respeito à existência de um permanente controle sobre os bens e recursos que lhe foram confiados administrar.

A falta de controle coopera diretamente para a ocorrência de situações que contrariam os princípios constitucionais que regem as finanças públicas e que foram a base para os Projetos da Lei de Responsabilidade Fiscal e da Lei 10.028, que estabelece pesadas punições aos administradores públicos que não observarem os preceitos definidos na primeira.

Esta nova legislação, por si só já se constitui em fator básico para que o controle interno seja efetivo.

Além de proteger os bens e recursos públicos o controle interno vem constituindo permanente interesse das autoridades governamentais e apresenta, segundo Cavalheiro (2005, p. 21), os seguintes objetivos:

- Obter informações precisas e adequadas para a formulação de diretrizes de ação administrativa. Os princípios básicos de controle interno para alcançar esse objetivo são: documentação hábil e fidedigna; elaboração de conciliações e análises; manutenção de um plano descritivo contendo a função e o funcionamento das contas e utilização de equipamentos de processamentos eletrônicos de dados;
- Comprovação da veracidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais. Os princípios básicos de controle interno para alcançar esse objetivo são: clareza na execução dos relatórios e excelente estado de conservação dos documentos comprobatórios dos dados listados nos documentos;
- Proteção de ativos. Segundo esse objetivo, os ativos devem ser protegidos contra quaisquer situações de riscos, fraudes, desperdícios e contra erros decorrentes de cálculos incorretos, de contabilizações inadequadas, da realização de procedimentos não autorizados ou de omissão, bem como contra erros intencionais ou manipulações.

Desta forma, para que o controle interno possa avaliar e promover a eficiência operacional e garantir que os recursos sejam empregados eficientemente nas operações cotidianas, como forma de se obter a economicidade invocada pelo artigo 70 da Constituição Federal, é necessário que existam políticas administrativas claramente definidas e que estas sejam cumpridas, assim como, que os sistemas de informações, traduzidos em informações contábeis, operacionais e gerenciais sejam eficientes e confiáveis, para o fiel cumprimento à legislação. É importante destacar que o controle interno como instrumento auxiliar de gestão deve ter caráter opinativo, preventivo ou corretivo, ser exercido permanentemente e estar voltado para o controle da execução orçamentária, financeira, contábil, patrimonial e administrativo e ainda, correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos. Assim descreve Neves (2002, p. 14):

O controle interno faz parte das atividades normais da Administração Pública, se subordina ao titular do órgão ou da entidade, tendo como função acompanhar a execução dos atos indicando, em caráter opinativo, preventivo ou corretivo, as ações a serem desempenhadas com vistas a atender o controle da execução orçamentária,

financeira, contábil e patrimonial, bem como os controles administrativos de um modo geral.

O Projeto de Lei Complementar nº 135/96 esclarece que o controle interno é distribuído nos vários segmentos do serviço público, envolvendo desde o menor nível de chefia até o administrador principal que, no caso, se utiliza de uma estrutura de apoio. Aos funcionários com função de chefia compete controlar a execução dos programas afetos à sua área de responsabilidade e a zelar pela observância das normas legais e regulamentares que orientam as respectivas atividades. Para que se possa imputar esta responsabilidade é necessário que a estrutura e a distribuição das funções estejam claramente definidas e aprovadas.

Todas as atividades desenvolvidas pela administração pública devem ser devidamente controladas. Assim, cabe ao órgão designado na estrutura organizacional, responder por recursos humanos e o cumprimento das normas gerais que regulam a administração de pessoal. Aos órgãos responsáveis por licitações e compras, pelo controle patrimonial e de frota, por serviços de apoio etc., cabem, igualmente, responder pela observância das normas e da legislação respectiva e assim por diante. A área de contabilidade, por deter o registro de todos os bens, das receitas, dos investimentos e das despesas da entidade pública, assume um papel de destaque no contexto do controle interno, sendo ainda, em muitos órgãos públicos de pequeno porte a unidade que coordena as atividades de controle interno e que canaliza a remessa de informações para os órgãos externos de controle.

O questionamento feito neste momento é: como poderá o administrador público assumir que sua gestão fiscal foi responsável, se não detém a supervisão direta sobre todas as ações do governo e como poderá o mesmo identificar e caracterizar responsabilidades sem um controle interno bem estruturado?

2.3.2 Auditoria Interna

Diante das circunstâncias descritas e coma valorização do controle interno a partir da nova Constituição Federal, cada vez mais fica patente que é necessário a institucionalização de uma unidade que exerça a sua coordenação e avaliação, como um serviço de apoio à administração. Estes órgãos são normalmente indicados de unidade de controle interno ou de auditoria interna e o sua função principal não está em assumir o exercício do controle, mas, a partir dos exames efetuados, recomendar medidas voltadas a aprimorar o sistema de controle interno da organização. Nesse compasso,

a função auditoria tem passado por expressivos avanços em seus propósitos, posturas e concepções. Identificada inicialmente como uma atividade típica do setor privado, esse posicionamento contamina e emerge obrigatória e positivamente como uma função de auditoria no setor público, pelas seguintes razões: a função controle é parte integrante do processo administrativo; a função auditoria é parte indissociável do controle (CAVALHEIRO, 2007, p. 55).

Na gestão pública, a auditoria divide responsabilidades sobre os resultados de uma gestão nas quais sobrelevam-se, considerando-se a natureza e o alcance de sua repercussão – a alocação dos bens públicos sociais –, sendo imperativo um amplo e complexo processo de mudança organizacional. Para isso, é preciso avaliar o gerenciamento dos programas e da prestação de serviços. Assim, os órgãos e as entidades devem desenvolver sistemas de informações gerenciais confiáveis e a implementação de indicadores de desempenho. Cabe ressaltar que, é por meio desse sistema de informações que se estará permitindo um maior nível de delegação de autoridade sem perda do controle, ou seja, não havendo mais o dono da informação, possibilita maior transparência, maior adesão às políticas estratégicas do órgão e um envolvimento mais efetivo dos gestores, proporcionando-lhes maior segurança no gerenciamento de suas áreas e uma monitoração eficaz dos processos de gestão, com a consequente minimização dos riscos.

Por isso, as diferentes reformas que surgem e o novo modelo de financiamento do desenvolvimento demandam que as atividades de Estado sejam tratadas com rigor técnico, bem planejadas e executadas. Fora isso, é necessário realizar acompanhamentos sistemáticos e avaliações permanentes com o objetivo de aumentar a racionalidade na administração dos recursos públicos e maximizar os benefícios decorrentes de sua aplicação. Entender, mensurar e administrar essa realidade tornam-se fatores importantíssimos no contexto atual.

A Auditoria Interna desempenha suas atividades com base nas Normas Brasileiras para o Exercício da Auditoria Interna, que foram aprovadas e divulgadas pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil em 1991 e exerce uma avaliação independente da adequação e eficácia do sistema de controle interno de uma empresa visando a salvaguarda do patrimônio, a confiabilidade e a eficiência dos sistemas contábeis, financeiros e operacionais, a boa utilização dos recursos e a integração às políticas e normas internas, à legislação e às outras orientações dos órgãos de controle governamental.

Existem dez normas de auditoria geralmente aceitas divididas em três grupos: normas relativas à pessoa do auditor, normas relativas à execução do trabalho e normas relativas ao parecer.

O auditor atua sobre todas as atividades da Administração Pública, tendo como ponto de referência para os testes de auditoria a serem aplicados justamente o controle interno, ou seja, todo o planejamento da auditoria deverá levar em consideração o grau de confiabilidade do controle interno existente no órgão ou na entidade a ser auditada.

Considerando-se a natureza da tarefa que o auditor executa, que é a de emitir um parecer fundamentado, competente e independente sobre fidelidade do conteúdo das demonstrações contábeis, poderia parecer insatisfatória para seus objetivos, qualquer coisa que não fosse um exame completo e detalhado de todas as operações e de todos os lançamentos, ou seja, o grau de confiabilidade dos controles internos é fundamental para o trabalho do auditor interno e da confiança que nele se obtiver dependerá todo o enfoque, amplitude e natureza da auditoria a ser efetuada. Em resumo, o auditor independente deve fazer uma revisão cuidadosa dos controles contábeis, mas não precisa revisar os controles administrativos, exceto quando eles podem oferecer garantia de que as aparentes deficiências nos controles contábeis não são tão graves como poderiam ser, isto é, quando são descobertas deficiências nos controles contábeis, o auditor deve indagar e investigar sobre a existência e natureza de qualquer controle administrativo que pudesse desempenhar a mesma função. .

A segunda norma de auditoria, referente à execução do trabalho, exige não somente que o auditor faça uma revisão adequada do controle interno existente, mas determina também que essa revisão deve fornecer a base para o estabelecimento da extensão resultante dos testes, à qual os procedimentos de auditoria devem limitar-se.

Desta forma, se os controles internos de um órgão ou entidade da administração pública forem aceitáveis, serão escolhidos procedimentos mínimos numa extensão reduzida, quer dizer, poderá ser adotada uma amostragem, ao invés de uma auditoria completa. Por outro lado, se os controles internos se apresentarem insatisfatórios, deficientes, o trabalho do auditor interno deverá ser o mais amplo possível, com ênfase em todo o processo da execução orçamentária e contábil (execução da receita e da despesa), especialmente quanto aos estágios do recolhimento dos numerários por parte dos agentes arrecadadores, da licitação, do empenhamento, da liquidação e do pagamento da despesa pública, bem como quanto aos atos de pessoal e demais controles contábeis e administrativos.

Quando existe um departamento de auditoria interna numa empresa, acrescenta-se um novo elemento de controle, que o auditor levará em conta ao preparar o seu plano de auditoria. O escopo da função da auditoria interna pode variar de um empregado que ocasionalmente revise os fundos da caixa pequena até um departamento completamente organizado que abranja todas as fases das operações da empresa.

A auditoria interna governamental pode ser considerada o vértice da pirâmide do sistema de controle interno, já que a mesma supervisiona, normatiza, fiscaliza e avalia o grau de confiabilidade dos controles internos, com o intuito de garantir a eficiência e eficácia dos mesmos, sem com eles se confundir. É uma parte especializada da auditoria que se dedica à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos e das entidades da administração pública, quanto à legalidade, à legitimidade, à economicidade, bem como à fiscalização dos recursos repassados pelo Estado, que têm como beneficiários os Municípios, Entidades Públicas ou Entidades Privadas sem fins lucrativos.

De acordo com Cruz (1997), o desenvolvimento da auditoria, levando-se em consideração o principal resultado esperado, pode ser classificado em três etapas, a saber: a auditoria fiscalizadora, que se destina a certificar a adequação dos controles internos e apontar irregularidades, truque e fraudes detectados; a auditoria de gestão, na qual deve identificar desvios relevantes e apontar atividades e/ou departamentos fora do padrão de desempenho esperado e, por último, a auditoria operacional que visa a certificar a efetividade e oportunidade dos controles internos e apontar soluções alternativas para melhoria do desempenho operacional, medir o grau de atendimento das necessidades dos clientes e acompanhar, mediante indicadores do nível de eficiência e eficácia, o desvio em relação ao desafio-padrão.

Destacam-se, assim que as atividades de auditoria se sobrepõem às atividades operacionais de um modo geral, inclusive sobre as atividades do controle interno administrativo e contábil, ou seja, as primeiras normatizam, orientam, fiscalizam, avaliam o grau de confiabilidade e controlam a eficiência e a eficácia das segundas.

2.3.3. Controle Externo

O controle externo que é exercido pelo Poder Legislativo, com o suporte do Tribunal de Contas da respectiva esfera de governo, possui limitações para o exercício da fiscalização. Para subsidiar a emissão do parecer para o julgamento das contas, o Tribunal de Contas se vale das informações que periodicamente lhe são repassadas pelo órgão objeto de fiscalização e, principalmente, do processo de prestação de contas anual, além das auditorias efetuadas *in-loco* pelos seus técnicos, compreendendo um conjunto de atividades técnicas ora referidas como inspeção, ora como auditoria, dependendo do Regimento Interno de cada Tribunal de Contas.

Estas inspeções ou auditorias são realizadas de forma habitual, segundo programação estabelecida pelo próprio Tribunal e com o cumprimento de instruções e normas próprias. Além dessas, existem as inspeções ou auditorias consideradas especiais ou extraordinárias, que visam suprir omissões, falhas ou dúvidas e esclarecer aspectos atinentes a atos, documentos ou processos, assim como nas situações cuja relevância ou gravidade exijam exame mais detido e aprofundado. Tais inspeções ou auditorias podem decorrer de solicitação dos órgãos legislativos, baseada em constatações de suas comissões técnicas ou de inquérito ou, ainda, em função de denúncias que, obedecidas certas regras, podem ser apresentadas por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato. Destaca-se a amplitude dessas inspeções ou auditorias, em termos de natureza do trabalho e de área de atuação, abrangendo praticamente todos os órgãos públicos da administração direta e indireta, nas diversas esferas do governo e dos três Poderes.

Os relatórios de auditoria de rotina, juntamente com os correspondentes às auditorias especiais, dependendo da orientação, podem ser encaminhados ou ficam à disposição do órgão de controle interno setorial, a quem cabe dar ciência ao Ministro de Estado supervisor ou entidade equivalente, assim como do Tribunal de Contas. É importante descrever neste momento que, o Tribunal de Contas da União, como órgão auxiliar do Congresso Nacional tem suas atribuições definidas no artigo 71 da Constituição Federal (BRASIL, 2005) e as Constituições de cada Estado dispõem sobre os Tribunais de Contas respectivos:

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I – apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II – julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos de administração direta ou indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

III – apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

IV – realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

V – fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;

- VI – fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estados, Distrito Federal e Municípios;
- VII – prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;
- VIII – aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;
- IX – assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;
- X – sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;
- XI – representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados:
- § 1º No caso de contrato, o ato de sustação será adotado diretamente pelo Congresso Nacional, que solicitará, de imediato, ao Poder Executivo as medidas cabíveis.
- § 2º Se o Congresso Nacional ou o Poder Executivo, no prazo de noventa dias, não efetivar as medidas previstas no parágrafo anterior, o decidirá a respeito.
- § 3º As decisões do Tribunal de que resulte imputação de débito ou multa terão eficácia de título executivo.
- § 4º O Tribunal encaminhará ao Congresso Nacional, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades.
- (BRASIL, 2005, p. 67).

Como decorrência do processo de fiscalização e constatando-se irregularidade de despesa ou irregularidade de contas, o Tribunal de Contas poderá, de conformidade com a lei e com o respectivo Regimento Interno, aplicar sanções aos responsáveis que, além de multa pecuniária, pode incluir: a solicitação, por intermédio do Ministério Público, do arresto dos seus bens; a recomendação sobre a inabilitação para o exercício do cargo ou função de confiança na administração pública, por prazo a ser determinado e, quando aplicável, a proposição ao Governador do Estado ou ao Presidente da República, de intervenção no órgão público.

Para suprir as limitações de controle, as entidades de fiscalização governamental estão sendo instrumentalizadas com sistema de controle interno que, além de auxiliar o controle externo, objetiva assegurar a existência de um controle na extensão proposta pela legislação, sendo exercido de forma preventiva e concomitante aos atos de gestão.

Assim, a primeira e principal finalidade do Controle Externo é verificar se o sistema de controle interno está funcionando adequadamente, com uma estrutura central adequada, que revele em suas ações resultados positivos, no sentido de subsidiar o administrador com informações e elementos técnicos e também de evitar desperdícios, abusos, fraudes e desfalques ainda comuns no nosso cotidiano. Ao Controle Externo cabe a verificação do atendimento das disposições contidas nos artigos 31, 70 e 74 da Constituição Federal, ou seja, a verificação da efetiva atuação do Sistema de Controle Interno dos órgãos e

entidades auditadas. Segundo Cavalheiro (2007, p. 17), os procedimentos mais comumente analisados são:

I – Se a efetiva fiscalização do Município (Executivo e Legislativo) vem sendo realizada pelo Sistema de Controle Interno do Poder, pela Unidade Central do Controle Interno, ou equivalente, com competências e forma de atuação definidas em lei;

II – Se a Unidade de Controle Interno audita, periodicamente, o funcionamento das áreas operacionais vinculadas à realização da despesa (Setor de Compras, de Licitações, de Engenharia, etc.) quanto à observância das normas legais vigentes (em especial a Lei Federal nº 4.320/64 e a Lei Federal nº 8.666/93) e quanto aos princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, eficiência e publicidade, utilizando-se de mecanismos e formas de atuação padronizados;

III – Se os integrantes da Unidade Central de Controle Interno são servidores efetivos especificamente designados para essa finalidade (Parecer da Auditoria nº 03-2003 e da Informação nº 60-2002 da Consultoria Técnica);

IV – Se há para os profissionais da Unidade de Controle Interno salvaguardas legais que lhes assegurem independência para se desincumbir de suas atribuições funcionais;

V – Se a Unidade Central de Controle Interno planeja sua atuação por meio de plano de trabalho que contemple todas as áreas da administração, priorizando maior frequência de investigações nos setores mais suscetíveis a erros/desvios, ou de grande complexidade, ou que consumam expressivo volume de recursos financeiros;

VI – Se as irregularidade/ilegalidade apuradas pelo órgão de fiscalização do controle interno são comunicadas ao Chefe do Poder Executivo, para providências, e ao Tribunal de Contas do Estado, nos termos do art. 74, § 1º, da Constituição Federal;

VII – Se a Unidade Central de Controle Interno exerce a fiscalização prévia, concomitante e posterior nas diversas áreas de atuação da Unidade, emitindo relatórios periódicos;

VIII – Se ocorre a utilização, por parte da administração superior, dos relatórios de auditoria produzidos pela Unidade de Controle Interno, como elemento hábil à tomada de decisões gerenciais e/ou corretivas, com vista a reparar/evitar a ocorrência de ilegalidades/irregularidades/deficiências;

IX – Se os profissionais do controle interno recebem, periodicamente, treinamento/orientação – participação em cursos, seminários, palestras etc. –, propiciando-lhes novos conhecimentos, atualização e aprimoramento, a fim de melhor executarem sua obrigação funcional;

X – Se existem controles cuja manutenção não se justifica, em face de o custo ser superior ao risco, da duplicidade de controle, da existência de outra forma mais racional e menos onerosa de controle, da irrelevância do que se pretende controlar etc.;

XI – Se a realização, por parte da Unidade de Controle Interno, de averiguações periódicas visando a avaliar se o fluxo de operações de receita vem desenvolvendo-se em conformidade com as normas legais, e, ainda, se os procedimentos administrativos praticados pelos agentes públicos asseguram confiabilidade, eficiência e eficácia ao sistema de arrecadação.

O papel do controle externo é de extrema importância, na medida em que é exercido em total independência em relação à administração, através de representantes da comunidade. Embora com características de um controle imediato, culminando com a aprovação ou rejeição das contas ao final do exercício, o acompanhamento externo dos atos da gestão, pelo Poder Legislativo, ao longo do exercício, com base na execução orçamentária e outros instrumentos constitui-se um fator inibidor da malversação do erário.

Os princípios instituídos pelo artigo 37 da Constituição Federal são os balizadores da atuação do controle externo. Além da fiel observância às normas legais e regulamentadoras, os atos de gestão do administrador público e da entidade como um todo, devem ser desprovidos de interesses pessoais, devem ser levados ao conhecimento de todos que, direta ou indiretamente, têm interesse em conhecê-los e devem ser revestidos de moralidade. Em outras palavras, os gestores públicos devem ter em mente a responsabilidade de se preocupar constantemente com os produtos, bens e serviços, que oferecem para os cidadãos aos quais devem prestar contas permanentemente e, para atender a essa premissa, devem estar estruturados de maneira que possam demonstrar contabilmente a origem e a aplicação dos recursos públicos e estar consolidado no compromisso do trinômio da moralidade, cidadania e justiça social.

A ideia de um sistema de controle interno, pautado nos fundamentos da responsabilidade reflete integridade, representando um passo importante no estabelecimento de uma política consistente de controle da desmoralização como um iniciador do caminho para uma política de reformas que garantam o controle sustentável da corrupção. Neste contexto, o controle como um todo é o somatório dos componentes do sistema de controle interno com as ações do controle externo. Assim, quanto mais eficiente for o primeiro e quanto melhor for a sua interação com o controle externo, maior será a garantia de um efetivo controle sobre os atos da administração, em qualquer esfera do governo.

3 METODOLOGIA

O delineamento da pesquisa compreende um estudo de caso que, segundo Yin (2001, p. 19) “se trata de estratégia preferida quando se colocam questões do tipo “como” e “por que”, quando o pesquisador tem pouco controle sobre os eventos e quando o foco se encontra em fenômenos contemporâneos inseridos em algum contexto da vida real”.

Esta pesquisa pode ser considerada como uma pesquisa aplicada, pois tem o objetivo de gerar conhecimentos para aplicação prática dirigidos à solução de problemas específicos. Como bem afirmam Lakatos e Marconi (2002, p. 20) a pesquisa aplicada “[...] caracteriza-se por seu interesse prático, isto é, que os resultados sejam aplicados ou utilizados, imediatamente, na solução de problemas que ocorrem na realidade”.

Quanto à forma de abordagem do problema, trata-se de uma pesquisa quantitativa. Segundo Lakatos e Marconi (2004, p. 61), a pesquisa quantitativa,

Considera que tudo pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las. Requer o uso de recursos e de técnicas estatísticas (percentagem, média, moda, mediana, desvio-padrão, coeficiente de correlação, análise de regressão, etc.).

Do ponto de vista de seus objetivos, pode ser classificada como pesquisa descritiva, pois “tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis” (GIL, 2002, p. 42).

Quanto à tipologia do estudo a pesquisa se classifica como documental e bibliográfica, visto que foi desenvolvida a partir de pesquisas a livros, artigos científicos, anais, normas e base de dados disponível sites do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, da Secretária do Planejamento e Coordenação do Estado do Ceará (SEPLAN), do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC), do Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará – IPECE, da Secretaria da Fazenda do Ceará – SEFAZ e da Prefeitura Municipal de Fortaleza.

É classificada quanto aos procedimentos como empírica e exploratória, por fazer uso de instrumentos de coleta e análise dos dados por meio de métodos estatísticos.

A base de dados utilizada foi coletada a partir de pesquisa de dados secundários. A fonte de dados foi composta de informações do Boletim da Conjuntura Econômica Cearense do Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará - IPECE. Este documento

em que se baseia a pesquisa utiliza como referência os cenários econômicos internacional e nacional, os quais servem para orientar a análise sobre o desempenho da atividade econômica cearense, em seus diversos aspectos. O Boletim contempla uma série de análises, envolvendo indicadores que traduzem o dinamismo socioeconômico do Ceará, destacando principalmente as finanças públicas e a intermediação financeira.

4 RESULTADOS

4.1 Análise do cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal no Estado do Ceará

Este tópico tem o objetivo de verificar a abrangência e os limites da LRF no Estado do Ceará. Para isso a análise se dá desde o ano de 2009 ao terceiro trimestre de 2012, quanto ao comportamento da receita/despesa e sua implicação sobre o desempenho de gastos com pessoal. Especificamente, aborda-se o desempenho das contas públicas do Estado do Ceará, bem como o da cidade de Fortaleza (no ano de 2012), com ênfase no Resultado Primário, Receitas e Despesas, Resultado Previdenciário do Regime Próprio dos Servidores do Estado, Dívida Pública Estadual e Fundo de Participação dos Estados (FPE).

Vale ressaltar que os balanços foram obtidos junto ao Tribunal de Contas do Estado do Ceará, o Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará (IPECE) e da Prefeitura Municipal de Fortaleza, devidamente atualizados e deflacionados para dezembro de 2012.

O Relatório de Gestão Fiscal do Tribunal de Contas do Ceará, visto no Quadro 1, relata no período de 2009 a 2012, resultados primários que acumulam valores equivalentes ao PIB, receitas fiscais correntes e as despesas não financeiras, despesas com pessoal e outras despesas correntes e de capital.

Quadro 1. Resultado Primário do Tesouro do Estado do Ceará.

	2009	2010	2011	2012
Resultado Primário (em milhões)	313	295,8	310,55	2.353,88

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados coletados junto à Secretaria da Fazenda do Ceará – SEFAZ

Analisando esses dados, observa-se que no primeiro semestre de 2010 o Governo do Estado do Ceará registrou um valor menor do que o acumulado no ano anterior. No acumulado até o terceiro trimestre de 2012 o Ceará apresentou um superávit primário, que significa a diferença entre receitas correntes e despesas correntes, ou seja, representa a economia para pagamento dos juros da dívida pública, de R\$ 2.353,88 milhões, segundo dados da Secretaria da Fazenda do Ceará. Comparativamente, no mesmo período de 2011, houve um superávit primário da ordem de R\$ 310,55 milhões. Estes resultados refletem o

grande volume com gastos em investimento em termos nominais de R\$ 2.553 milhões realizados no ano de 2011. Cabe destacar que o acúmulo de poupança gerada em exercícios anteriores tem permitido o governo estadual alavancar seu programa de investimento, sem prejuízo de sua situação financeira.

Graças ao esforço fiscal praticado, o resultado passou a ser positivo, revertendo uma situação de déficit que ocorreu ao final de 2010. Este resultado reflete a trajetória descendente da necessidade de financiamento do governo, o que proporciona uma futura redução da dívida pública.

O quadro 2 demonstra que os resultados da economia cearense se revelam superiores aos do país, o que vem ocorrendo nos últimos anos. No terceiro trimestre de 2012 sobre o terceiro de 2011, não foi diferente, dado que o PIB brasileiro cresceu apenas 0,9%, a economia cearense registrou uma taxa positiva de 3,15%, acumulando no ano, de janeiro a setembro, um crescimento de 3,27% contra 0,7% do PIB nacional. Na análise anualizada, nos últimos quatro trimestres sobre os quatro imediatamente anteriores, a taxa foi de 3,35%, para o Ceará e de 0,9%, para o Brasil.

Quadro 2 - Taxas de crescimento (%) do PIB, principais indicadores - Brasil e Ceará - 3º Trimestre - 2012 (*)

Períodos	3º Trimestre 2012 (%) (*)			
	Ceará		Brasil	
	Valor Adicionado	PIB	Valor Adicionado	PIB
3º Trimestre (**)	3,75	3,15	0,8	0,9
Acumulado ao longo do ano (**)	3,24	3,27	0,6	0,7
Taxa dos últimos quatro trimestres (***)	3,55	3,35	0,8	0,9
3º Trimestre/2º Trimestre (****)	0,5	0,6

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados coletados junto ao IPECE e IBGE.

(*) São dados preliminares e podem sofrer alterações, quando forem divulgados os dados definitivos;

(**) Em comparação a igual período do ano anterior;

(***) Em comparação aos quatro trimestres imediatamente anteriores.

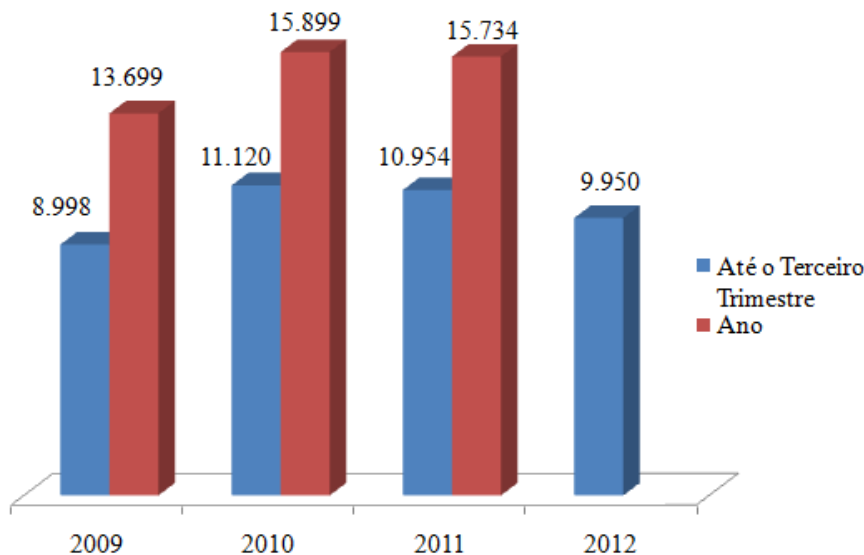
(****) Trimestre corrente frente ao trimestre imediatamente anterior. O IPECE não faz este tipo de estimativa.

Para a economia de um país, os efeitos dos déficits públicos e o acúmulo de dívidas podem gerar menor crescimento do PIB e elevação da taxa de juros. Com dívida maior, aumenta o custo de captação do Governo, elevando as taxas de juros, o que pode aumentar o custo do investimento privado e, como consequência, reduz o crescimento

econômico (DORNBUSCH; FISCHER, 1982). Deve-se lembrar, portanto, que a Lei de Responsabilidade Fiscal foi promulgada para disciplinar os gastos públicos e controlar o endividamento do governo, ou seja, por essa Lei, que é uma norma orçamentária para conter os déficits públicos com o objetivo de atingir um equilíbrio fiscal, tem-se limites para o endividamento público e todos os aspectos de finanças públicas, tendo como consequência ao cumprimento dessas normas, um ajuste fiscal que poderá levar a uma maior disponibilidade de recursos a serem aplicados para a melhoria dos serviços públicos.

A principal fonte de recursos do Estado é constituída pela receita tributária. Até o terceiro trimestre de 2012, as receitas totalizaram R\$ 9.950 milhões, representando uma queda real de 2,04% em relação à igual período do ano anterior (Gráfico 1). Entre as receitas de arrecadação própria, a mais relevante é o ICMS que, até setembro de 2012, apresentou uma arrecadação de R\$ 5.538 milhões, frente a uma arrecadação de R\$ 5.163 milhões no mesmo período de 2011. Isto significou um crescimento real de 7,3% em relação ao ano de 2012, acumulado até o terceiro trimestre, relativamente ao mesmo período de 2011. Ressalte-se que esse tributo representou no ano de 2011, 47% das receitas orçamentárias do Estado.

Gráfico 1. Receita Orçamentária Total a preços constantes – Ceará – 2009-2012 (*)

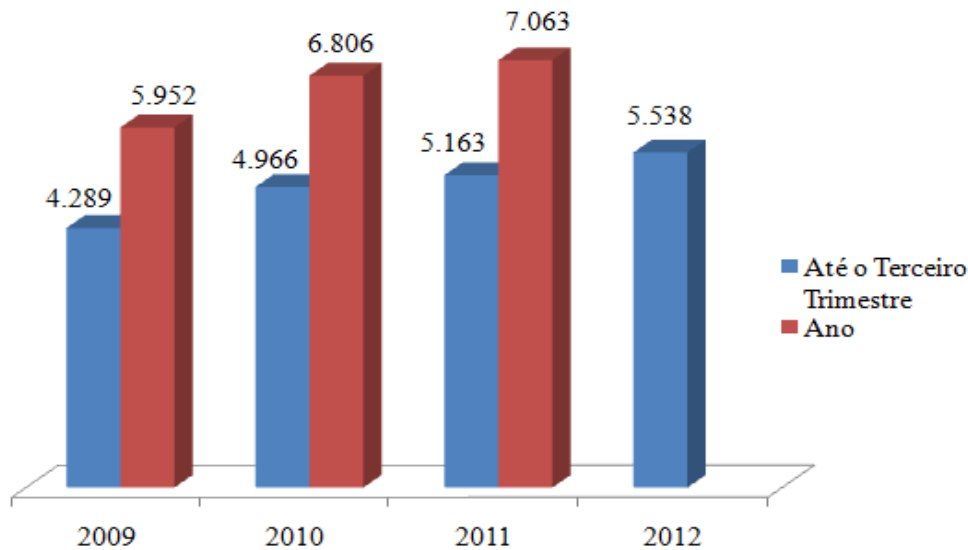


Fonte: Elaboração própria a partir dos dados coletados junto à Sefaz-Sic/Smart.

(*) R\$ milhões, corrigidos pelo IPCA a preços do 3º trimestre de 2012.

É interessante observar, no Gráfico 2, que o crescimento da arrecadação de ICMS superou o crescimento do PIB estadual que, até setembro de 2012, havia crescido 3,27%, em 2012. Esse desempenho é um indicativo de que os esforços para melhorar a eficiência das ações de fiscalização da SEFAZ estão surtindo o efeito desejado.

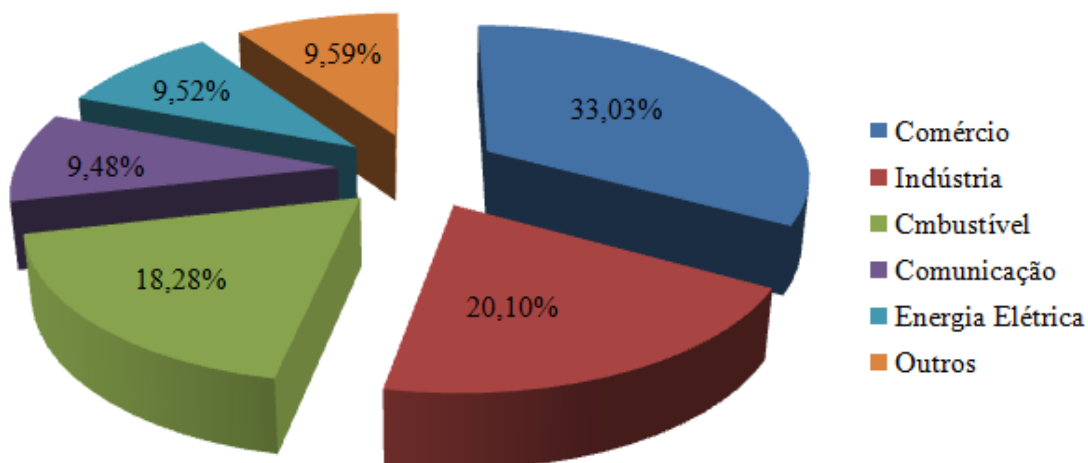
Gráfico 2. ICMS a preços constantes – Ceará – 2009-2012 (*)



Fonte: Elaboração própria a partir dos dados coletados junto à Sefaz-Sic/Smart.
 (*) R\$ milhões, corrigidos pelo IPCA a preços do 3º trimestre de 2012.

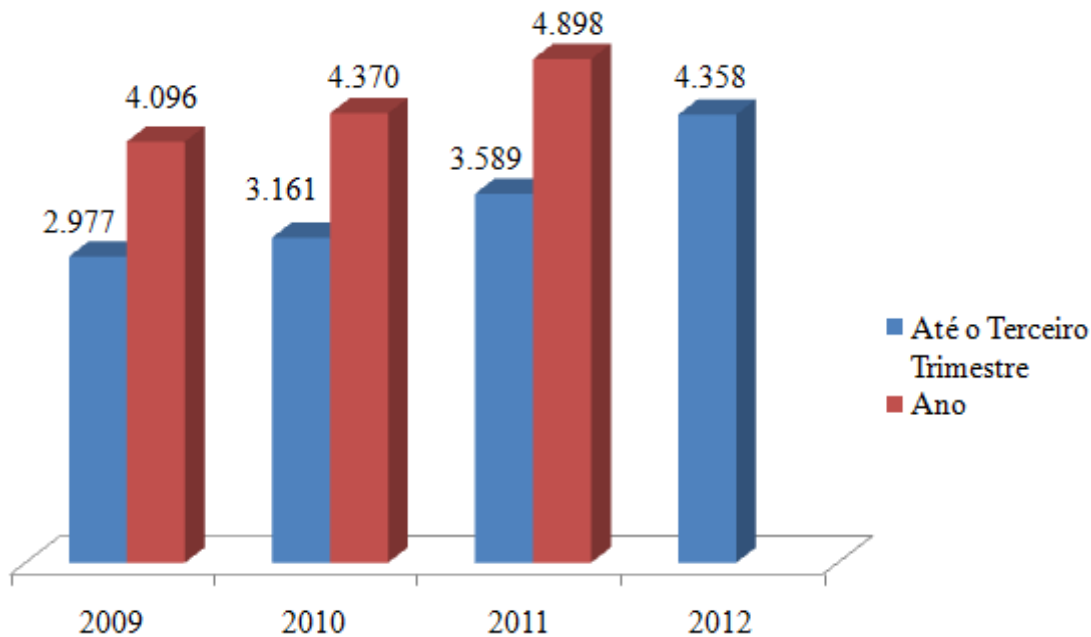
Em relação à composição do ICMS para o ano de 2011, verifica-se pelo Gráfico 3 que a atividade de maior arrecadação é o Comércio, com 33,03 % do ICMS total, seguida da Indústria (20,10%), Combustível (18,28%), Energia Elétrica (9,52%), Comunicação (9,48%) e a Categoria Outros (9,59%).

Gráfico 3. Composição do ICMS – Ceará – 2011.



Fonte: Elaboração própria a partir dos dados coletados junto à Sefaz-Sic/Smart.

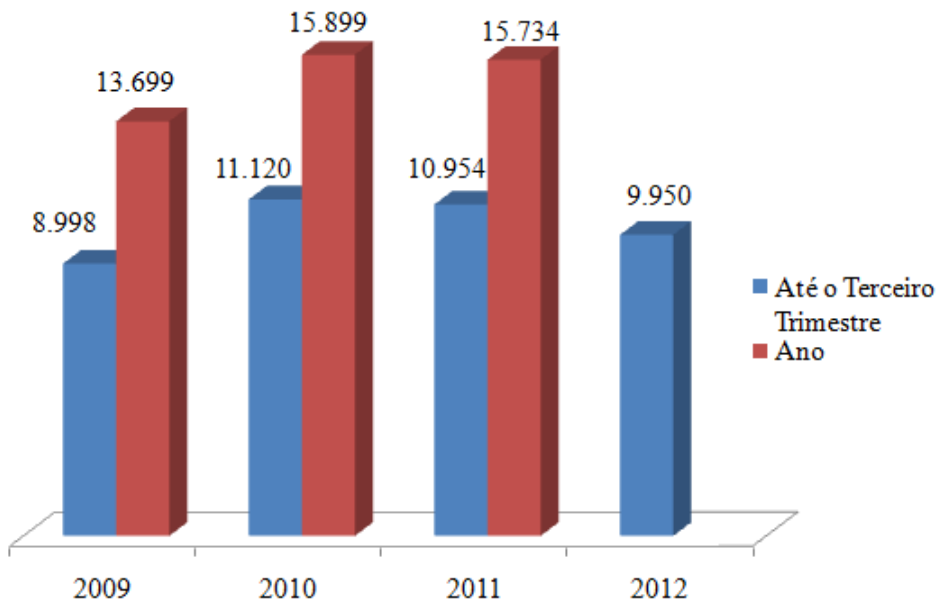
Relativamente às transferências de recursos da União para o Ceará foram transferidos R\$ 4.358 milhões até setembro de 2012. Observa-se que houve um acréscimo em termos reais de 21% em relação ao mesmo período de 2011.

Gráfico 4. Transferências da União a preços constantes – Ceará – 2009-2012 (*)

Fonte:Elaboração própria a partir dos dados coletados junto àSefaz-Sic/Smart.
 (*) R\$ milhões, corrigidos pelo IPCA a preços do 3º trimestre de 2012.

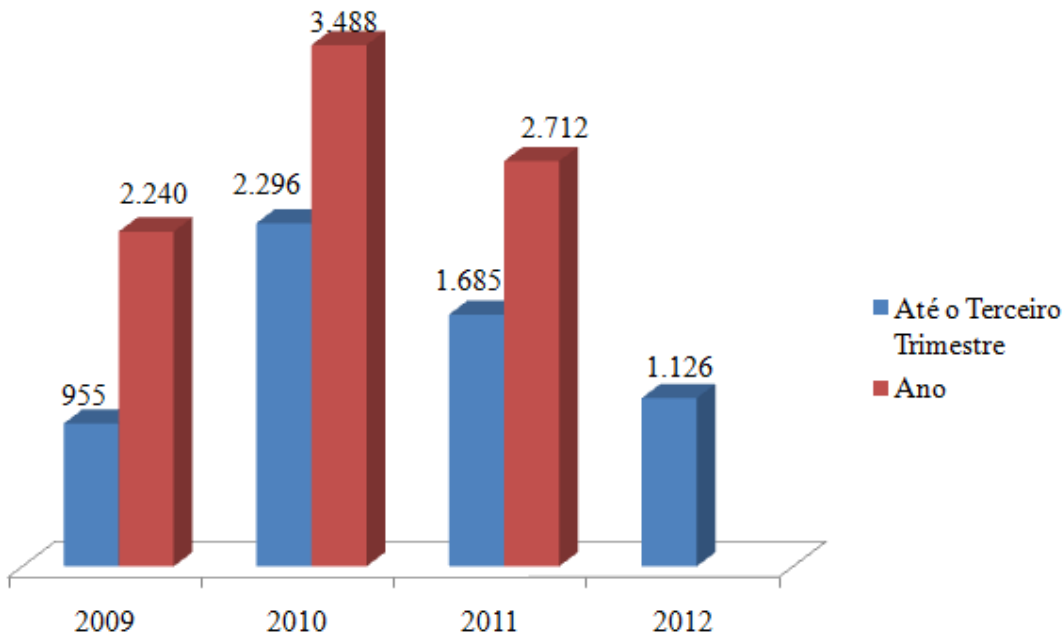
Dentre as receitas oriundas das Transferências da União, a mais relevante é o Fundo de Participação dos Estados (FPE), responsável, no acumulado até o terceiro trimestre de 2012, por 34,85% do total das receitas orçamentárias estadual. Até setembro de 2012, esta receita totalizou R\$ 3.418 milhões, representando, em termos reais, uma queda de 1,01% a igual período de 2011, essa queda do FPE pode ser creditada aos incentivos fiscais para a indústria automobilística e da linha branca, segmentos que foram beneficiados pela redução do IPI, e a redução da arrecadação do Imposto de Renda pelo Governo Federal.

Quanto à Despesa Total do Governo do Estado (Gráfico 5) houve um acúmulo, até o terceiro trimestre de 2012, de R\$ 9.950 milhões, o que significou uma queda real de 9,17% em relação ao mesmo período do ano de 2011. Em termos de participação, para o ano de 2011, os principais componentes da Despesa Total do Estado foram Pessoal e Encargos Sociais (40,75%), Outras Despesas Correntes (37,36%) e Investimentos (17,29%).

Gráfico 5. Despesa Total a preços constantes – Ceará – 2009-2012 (*)

Fonte:Elaboração própria a partir dos dados coletados junto àSefaz-Sic/Smart.
 (*) R\$ milhões, corrigidos pelo IPCA a preços do 3º trimestre de 2012.

A conta Despesa com Pessoal e Encargos Sociais correspondeu até o terceiro trimestre de 2012 a R\$ 4.471 milhões, com recuo real de 1,57% em relação ao mesmo período do ano anterior. Em relação aos gastos com Investimentos, verifica-se pelo Gráfico 6 que nos últimos três anos os gastos médios com investimentos reais situaram-se em R\$ 2.813 milhões.

Gráfico 6. Despesas com Investimentos – Ceará – 2009-2012 (*)

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados coletados junto àSefaz-Sic/Smart.
 (*) R\$ milhões, corrigidos pelo IPCA a preços do 3º trimestre de 2012.

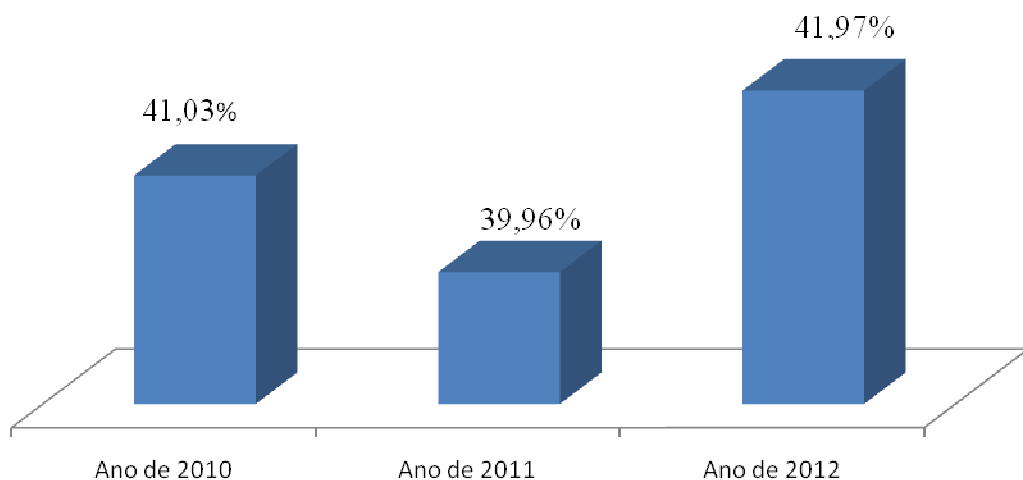
As Outras Despesas Correntes somaram até o terceiro trimestre de 2012, R\$ 3.725 milhões, com uma queda real de, aproximadamente, 12,05% em relação ao mesmo período do ano anterior.

O Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará, cumprindo às determinações contidas no art. 54, combinado com os artigos 18 e 55 da LC nº 101, de 04/05/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, publica anualmente o Relatório de Gestão Fiscal do Tribunal do Contas dos Municípios do Estado do Ceará. O Relatório relativo ao 3º quadrimestre de 2012, que abrange o período de janeiro a dezembro de 2012, é um Demonstrativo de Despesa com Pessoal, Orçamento Fiscal e da Seguridade Social e será apresentado em anexo.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), de maio de 2000, estabeleceu limites para os gastos com pessoal e endividamento das administrações públicas Federal, estadual e municipal. No que se refere ao gasto com pessoal dos estados a LRF estabeleceu o limite de 48,60% da Receita Corrente Líquida (RCL), sendo o limite mais prudente o patamar de 46,17% da RCL.

Nesse sentido, analisando-se o gasto com pessoal do Estado do Ceará (Gráfico 7), observa-se que, no ano de 2012, ele comprometia 41,97% da sua Receita Corrente Líquida com os gastos dessa rubrica, isto é, um montante bem inferior ao estabelecido na LRF. Deve-se salientar que, tanto no segundo quadrimestre de 2010 como 2011, essas despesas também estavam bem inferiores aos limites estabelecidos.

Gráfico 7. Gasto com pessoal em relação à Receita Corrente Líquida (%) – Ceará – 2010-2012.



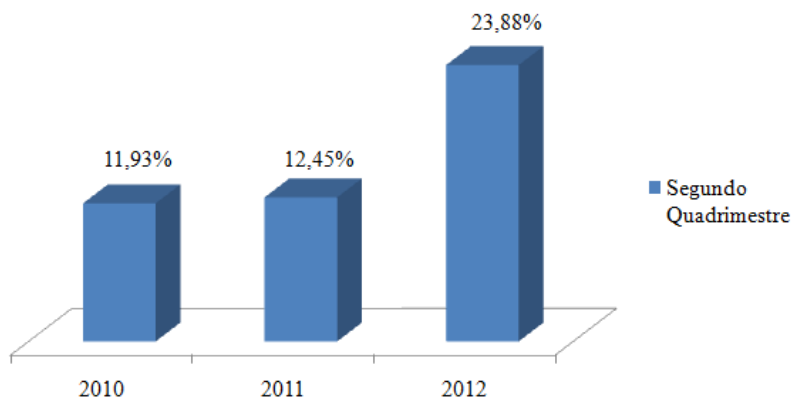
Fonte: Elaboração própria a partir dos dados coletados junto à Sefaz-Sic/Smart.

A dívida líquida (ou dívida consolidada líquida - DCL) define-se como o total da dívida consolidada bruta subtraída de ativos financeiros como: disponibilidades de caixa, aplicações financeiras e os demais haveres financeiros, nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com esta variável visa-se assegurar a transparência das obrigações contraídas pelo município, como também controlar os limites de endividamento, ou seja, respeitar a relação entre dívida e sua capacidade de pagamento (SEFIN, 2008).

Para a LRF, a Receita Corrente Líquida é o principal parâmetro e denominador para as todas as relações fiscais. Relativamente a dívida pública, a LRF estabelece que seu limite é de 200% da RCL, sendo possível constatar que, no segundo quadrimestre de 2012, a dívida do Estado representava 23,88% de sua receita corrente líquida, representando um montante de aproximadamente 2,8 bilhões de Reais (Gráfico 8). Nesse sentido é possível afirmar que o Estado possui uma considerável margem para contratar empréstimos que possam financiar importantes investimentos do setor público estadual.

Dado que a dívida líquida estadual, tanto em termos absolutos como relativos a RCL, está em uma trajetória de crescimento pode-se intuir que essa estratégia já vem sendo utilizada pelo Executivo Estadual.

Gráfico 8. Dívida Consolidada em relação à Receita Corrente Líquida (%) – Ceará – 2010-2012.

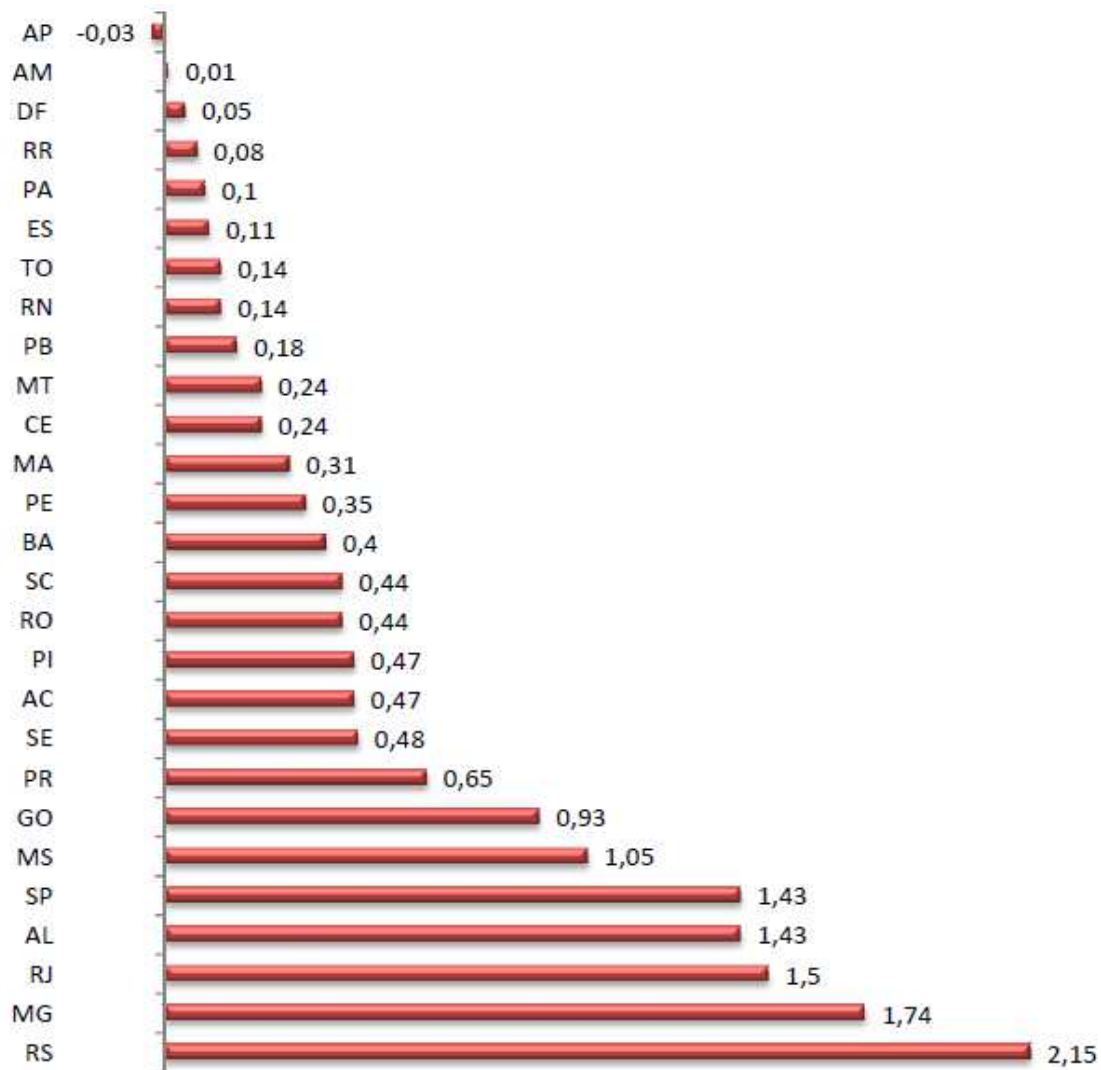


Fonte: Elaboração própria a partir dos dados coletados junto à Sefaz-Sic/Smart.

O Estado do Ceará encerrou o segundo quadrimestre de 2012 com uma Dívida Consolidada Líquida em R\$ 2.732 milhões. Há uma redução contínua da relação Dívida Consolidada Líquida/Receita Corrente Líquida (DCL/RCL) nos últimos anos, atingindo o patamar de 0,24 no final do segundo quadrimestre de 2012, posicionando-se entre os mais baixos da federação e bem abaixo do limite de endividamento que é de duas vezes a Receita Corrente Líquida, que considera o conceito de dívida consolidada líquida, da qual exclui os

haveres financeiros conforme determina a Resolução nº 43, de 2001 do Senado Federal (Gráfico 9). Além do baixo nível de endividamento somado ao alto gasto com investimento, o Estado tem mostrado um pesado compromisso com o pagamento do serviço da dívida, por conta de um cronograma de amortizações concentrado no curto prazo.

Gráfico 9. Dívida Consolidada Líquida em relação à Receita Corrente Líquida por estados – Brasil - 2º Quadrimestre de 2012 (*)



Fonte: Elaboração própria a partir dos dados coletados junto à Secretaria do Tesouro Nacional (STN).
 (*) Os dados dos estados AP e RN referem-se a posição em 30/04/12.

4.2 Análise do cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal na cidade de Fortaleza

Este tópico tem o objetivo de verificar a abrangência e os limites da LRF na cidade de Fortaleza. Destaca-se o período de 2009 a 2012, quanto ao comportamento da

receita/despesa e sua implicação sobre o comportamento de gastos com pessoal. Especificamente, abordamos o desempenho das contas públicas da cidade de Fortaleza, com ênfase no Resultado Primário, Receitas e Despesas e Dívida Pública Estadual.

Vale ressaltar que os balanços foram obtidos junto a Prefeitura Municipal de Fortaleza, devidamente atualizados e deflacionados para dezembro de 2012.

A Lei Orçamentária para o exercício de 2012 compreende o Orçamento Fiscal referente aos Poderes dos Municípios, da Seguridade Social e de Investimentos das Empresas em que o Município detenha a maioria do Capital Social com direito a voto, conforme mostrado no Quadro 3.

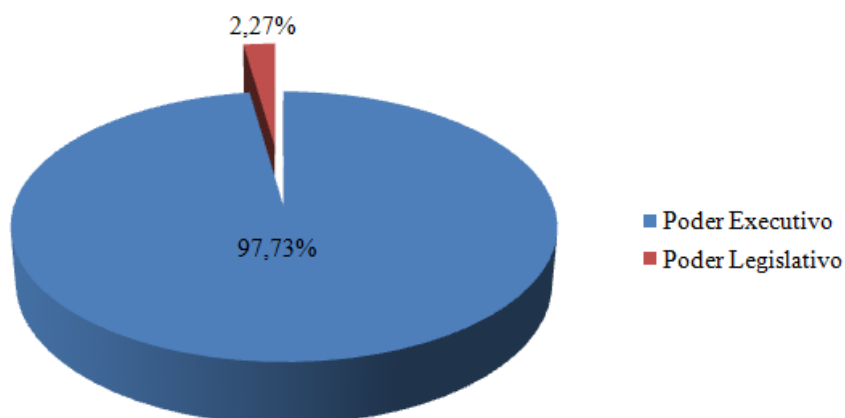
Quadro 3. Receita Total do Município de Fortaleza em reais, ano de 2012.

Orçamento Fiscal (OF)	R\$ 3.196.785.499,00
Orçamento da Seguridade Social (OSS)	R\$ 1.860.188.501,00
Parte Custeada com recursos do OF	R\$ 689.844.493,00
Parte Custeada com recursos do OSS	R\$ 1.170.344.008,00
Orçamento de Investimento	R\$ 0,00
Total Geral	R\$ 5.056.974.000,00

Fonte: LOA. Elaboração própria a partir dos dados coletados junto à Prefeitura Municipal de Fortaleza, 2012.

Destarte, a Receita Total do Município para o exercício financeiro de 2012 foi estimada no montante de R\$ 5.056.974.000,00, fixando a Despesa Total no mesmo valor, a preços correntes de dezembro de 2011, cabendo aos poderes municipais os seguintes valores:

Gráfico 10. Despesa Total dos Poderes Executivo e Legislativo



Fonte: LOA. Elaboração própria a partir dos dados coletados junto à Prefeitura Municipal de Fortaleza, 2012.

Do montante orçamentário autorizado, mais de 97% se destinou às ações do Poder Executivo (R\$ 4.942.260.800,00). Pouco mais de 2% do orçamento foi destinado ao Poder Legislativo (R\$ 114.713.200,00). Os gastos totais do Poder Legislativo devem obedecer a um limite, estabelecido no texto da Emenda Constitucional 25/2000, inserido na Constituição Federal, na forma do atual art. 29-A (para o ano de 2012, o limite, calculado sobre o montante das Receitas Tributárias, de Contribuições e Transferências efetivamente arrecadadas ano de 2012, foi estabelecido em R\$ 9.263.332,66 mensais. O limite anual ficou em R\$ 111.159.991,92.

A Receita Orçamentária para o ano de 2012, autorizada pela Lei Orçamentária Anual de nº 9.855/11, possui a seguinte composição (Quadro 4):

Quadro 4. Receita Orçamentária do Município de Fortaleza prevista para o ano de 2012.

Descrição	Valor(R\$)	%
Receita Corrente	4.404.957.740,00	87,11
Receita Tributária	1.032.917.048,00	20,43
Impostos	856.939.095,00	16,95
ISS	475.339.781,00	9,40
IPTU	187.711.744,00	3,71
ITBI	91.656.275,00	1,81
IRRF	102.231.295,00	2,02
Taxas	13.637.047,00	0,27
Dívida Ativa	79.505.392,00	1,57
Juros e Multas	82.835.514,00	1,64
Receita de Contribuições	514.073.161,00	10,17
Receita Patrimonial	129.385.998,00	2,56
Receita de Serviços	4.209.284,00	0,08
Transferências Correntes	2.553.156.296,00	50,49
FPM	753.959.009,00	14,91
ICMS	694.479.676,00	13,73
IPVA	134.595.087,00	2,66
Outras	970.122.524,00	19,18
Outras Receitas Correntes	171.215.953,00	3,39
Receita de Capital	652.016.260,00	12,89
TOTAL GERAL	5.056.974.000,00	100,00

Fonte: LOA. Elaboração própria a partir dos dados coletados junto à Prefeitura Municipal de Fortaleza, 2012.

Ao analisar a previsão da Receita Orçamentária de Capital, percebe-se que mais da metade das estimativas fixam-se na espécie Transferências Correntes (50,49%). Essa situação ocorre por causa da grande dependência que os municípios brasileiros possuem de

transferências dos governos federal e estadual. Tal dependência provém do próprio pacto federativo e por mais que um município se esforce em aumentar seu poder arrecadador, quer seja aumentando impostos ou combatendo a sonegação, sempre será dependente das transferências governamentais.

Nos últimos anos, a Prefeitura tem se esforçado para elevar a arrecadação, sem, contudo, aumentar a carga tributária e onerar ainda mais a população. Os esforços têm se concentrado na diminuição no nível de sonegação e isto tem gerado aumentos gradativos nas receitas tributárias, reduzindo, aos poucos, o grau de dependência do município em relação aos repasses das demais esferas de governo.

As fontes previstas no Orçamento são constituídas com recursos:

- do tesouro, compreendendo os recursos ordinários, recursos ordinários destinados à manutenção e desenvolvimento da educação básica, recursos ordinários destinados às ações e serviços públicos de saúde, recursos ordinários destinados ao Poder Legislativo;
- de transferências, compreendendo os recursos destinados ao Fundo de Manutenção do Desenvolvimento da Educação Básica e Valorização do Magistério – FUNDEB, a contribuição do salário educação, as transferências do Fundo Nacional de Desenvolvimento do Ensino – FNDE;
- da contribuição para o Custeio da Iluminação Pública Municipal – CIP;
- de outras fontes, compreendendo as demais não previstas nos itens anteriores, como operações de crédito, receitas diretamente arrecadadas pelos órgãos da Administração Indireta e convênios.

Os grupos de despesa utilizados foram estruturados conforme demonstrativo do Quadro 5, sendo que o valor de R\$ 53.500,00, referente à Reserva de Contingência, utilizada para a cobertura de eventos fiscais imprevistos e passivos contingentes, conforme dispõe o Art. 5º, inciso III, “b”, da LRF, está demonstrado no orçamento fiscal em local próprio. Adicionando-se o valor da reserva de contingência ao das demais despesas, tem-se um total geral de R\$ 5.056.974.000,00, sendo idêntico ao valor da receita prevista.

Quadro 5. Demonstrativo da Consolidação do Orçamento por Grupo de Despesas.

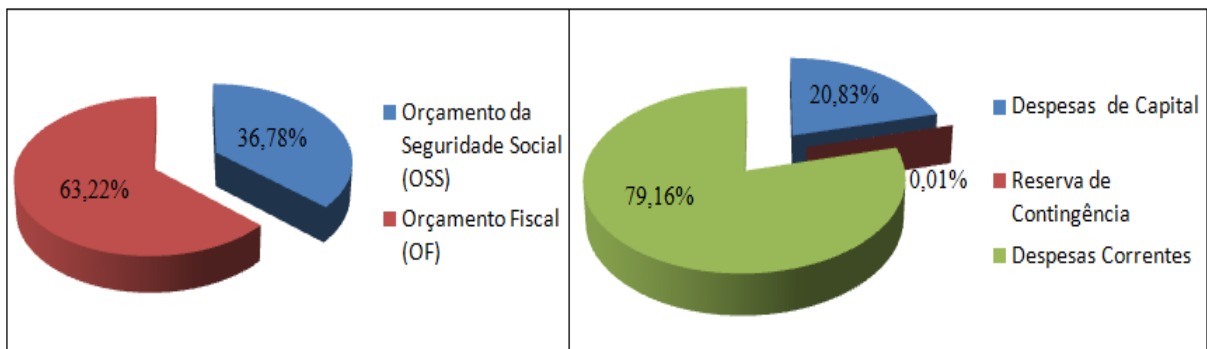
ORÇAMENTO FISCAL		
Descrição	Valor (R\$)	%
Despesas Correntes	2.257.442.902,00	70,61
Pessoal e Encargos Sociais	1.081.094.810,00	33,82
Juros e Encargos da Dívida	12.715.000,00	0,40
Outras Despesas Correntes	1.163.633.092,00	36,40
Despesas de Capital	939.389.097,00	29,38
Investimentos	837.429.339,00	26,20
Inversões Financeiras	36.959.758,00	1,16
Amortização da Dívida Pública	65.000.000,00	2,03
Reserva de Contingência	53.500,00	0,00
TOTAL	3.196.885.499,00	100,00
ORÇAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL		
Descrição	Valor (R\$)	%
Despesas Correntes	1.746.169.229,00	93,88
Pessoal e Encargos Sociais	1.003.487.836,00	53,95
Juros e Encargos da Dívida		0,00
Outras Despesas Correntes	742.681.393,00	39,93
Despesas de Capital	113.919.272,00	6,12
Investimentos	113.919.272,00	6,12
Inversões Financeiras		0,00
Amortização da Dívida Pública		0,00
Reserva de Contingência		0,00
TOTAL	1.860.088.501,00	100,00
TOTAL GERAL		
Descrição	Valor (R\$)	%
Despesas Correntes	4.003.612.131,00	79,17
Pessoal e Encargos Sociais	2.084.582.646,00	41,22
Juros e Encargos da Dívida	12.715.000,00	0,25
Outras Despesas Correntes	1.906.314.485,00	37,70
Despesas de Capital	1.053.308.369,00	20,83
Investimentos	951.348.611,00	18,81
Inversões Financeiras	36.959.758,00	0,73
Amortização da Dívida Pública	65.000.000,00	1,29
Reserva de Contingência	53.500,00	0,00
TOTAL	5.056.974.000,00	100,00

Fonte: LOA. Elaboração Própria a partir dos dados coletados junto à Prefeitura Municipal de Fortaleza, 2012.

O Gráfico 11 mostra que a Lei Orçamentária destinou 63,22% (R\$ 3.196.885.499,00) ao orçamento fiscal e 36,78% (R\$ 1.860.088.501,00) ao orçamento da seguridade social. No Gráfico 12, que mostra o orçamento por despesas, percebe-se o acentuado volume de recursos concentrados em despesas correntes. Isto decorre, principalmente, da própria natureza prestacional do serviço público. A manutenção desta prestação ocorre via pagamento de despesas correntes, como pessoal e seus encargos, energia, água, telefone, serviços de terceiros, entre outros. A expansão da prestação ocorre via despesas de capital, sendo feita avaliando-se com equilíbrio as possibilidades de seu crescimento.

Gráfico 11. Consolidação do Orçamento por Tipo

Gráfico 12. Consolidação do Orçamento por Grupo de Despesa



Fonte: LOA. Elaboração própria a partir dos dados coletados junto à Prefeitura Municipal de Fortaleza, 2012.

No decorrer do exercício de 2012, houve a realização da Receita e Despesa orçamentária conforme a autorização dada pela lei do Orçamento. O panorama da execução orçamentária é demonstrado no Balanço Orçamentário. Nele pode-se observar uma relação entre a Receita Prevista e a Receita Realizada, ou seja, se houve excesso ou não de arrecadação sobre o que se definiu como predição de Receita na elaboração do Orçamento. Nesse Balanço Orçamentário, no lado da Despesa, se demonstra a Despesa Fixada, comparada com a Despesa Executada, identificando se ocorreu uma economia orçamentária e se o Município precisou realizar Créditos Adicionais, ou seja, créditos que ocorreram no decorrer do orçamento, onde se abre possibilidade de adequá-lo em sua execução. No final do ano, foi verificada a execução da Receita, na ordem de R\$ 4.666.283.450,92 (Quadro 6).

Quadro 6. Receita Prevista x Arrecadada

Descrição	Previsto	Arrecadado	%
Receita Corrente	4.404.957.740,00	4.450.839.812,48	101,04
Receita Tributária	1.032.917.048,00	1.065.325.106,44	103,14
Impostos	856.939.095,00	936.430.054,57	109,28
ISS	475.339.781,00	495.746.951,66	104,29
IPTU	187.711.744,00	191.284.814,42	101,90
ITBI	91.656.275,00	110.132.529,38	120,16
IRRF	102.231.295,00	139.265.759,11	136,23
Taxas	13.637.047,00	17.329.115,13	127,07
Dívida Ativa	79.505.392,00	73.030.646,25	91,86
Juros e Multas	8.2835.514,00	38.535.290,49	46,52
Receita de Contribuições	514.073.161,00	553.245.706,62	107,62
Receita Patrimonial	129.385.998,00	203.661.214,21	157,41
Receita de Serviços	4.209.284,00	3.691.332,09	87,70
Transferências Correntes	2.553.156.296,00	2.554.931.756,49	100,07
FMP	753.959.009,00	711.284.640,62	94,34
ICMS	694.479.676,00	713.787.269,60	102,78
IPVA	134.595.087,00	141.475.446,03	105,11
Outras	970.122.524,00	988.384.400,24	101,88
Outras Receitas Correntes	171.215.953,00	69.984.696,63	40,88
Receita de Capital	652.016.260,00	215.443.638,44	33,04
TOTAL GERAL	5.056.974.000,00	4.666.283.450,92	92,27

Fonte: SIOF. Elaboração própria a partir dos dados coletados junto à Prefeitura Municipal de Fortaleza, 2012.

Quando da análise da execução orçamentária da receita, conforme demonstra o Quadro 6, verifica-se que o valor arrecadado ficou bem próximo do valor estimado. Mas quando se trata da Receita Corrente, onde o valor arrecadado chegou a 101,04% do valor previsto, tem-se que a arrecadação foi superior ao valor estimado. No geral houve uma insuficiência de arrecadação na ordem de 7,73%. Dentre as maiores, destaca-se a execução das receitas de capital, chegando a um percentual de quase 67%, ou R\$ 436.572.621,56.

Tal constatação se explica, em grande parte, pela necessidade de constar na Lei do Orçamento as autorizações para a obtenção de operações de crédito. Contudo, mesmo que haja na Lei Orçamentária essa autorização, não há garantia de que a mesma seja executada. Projetos previstos para 2012, como o TRANSFOR (Programa de Transporte Urbano de Fortaleza), PIPPJ (Programa Integrado de Políticas Públicas de Juventude), PRODETUR (Programa de Desenvolvimento do Turismo), DRENURB-CAF (Programa de Drenagem Urbana de Fortaleza) e Copa 2014, possuíam, para seu financiamento, tanto recursos próprios

como recursos vinculados a operações de crédito. Como a maioria destes empréstimos não foram liberados nesse ano, ocasionou em insuficiência de execução de capital.

O Quadro 7 mostra o comparativo entre a execução orçamentária da receita nos anos de 2011 e 2012. Percebe-se que houve uma variação positiva, de 15,50%, entre a arrecadação de 2011 e 2012. Isto representa, em valores absolutos, um incremento de arrecadação na ordem de R\$ 626.100.779,92. Destacam-se entre os incrementos verificados: o crescimento das receitas tributárias próprias (25,70%, ou R\$ 217.814.064,44); o incremento das transferências correntes (12,63%, ou R\$286.412.740,49); e o incremento nas receitas de capital (R\$ 68.255.106,44).

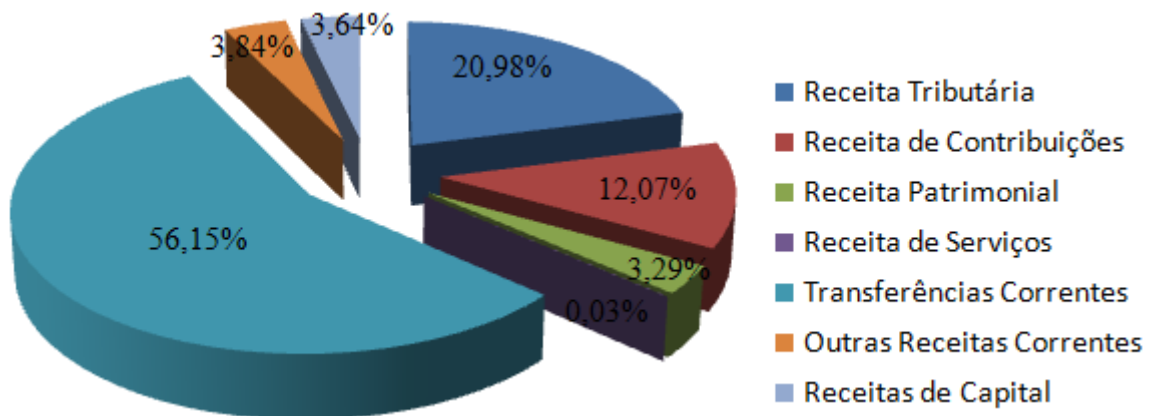
Quadro 7. Receita Arrecadada 2011 x Receita Arrecadada 2012

Descrição	Realizado 2011	Realizado 2012	Variação R\$	Variação %
Receita Corrente	3.892.994.139,00	4.450.839.812,48	557.845.673,48	14,33
Receita Tributária	847.511.042,00	1.065.325.106,44	217.814.064,44	25,70
Impostos	796.456.390,00	936.430.054,57	139.973.664,57	17,57
ISS	427.468.338,00	495.746.951,66	68.278.613,66	15,97
IPTU	172.071.714,00	191.284.814,42	19.213.100,42	11,17
ITBI	88.285.647,00	110.132.529,38	21.846.882,38	24,75
IRRF	108.630.691,00	139.265.759,11	30.635.068,11	28,20
Taxas	13.499.292,00	17.329.115,13	3.829.823,13	28,37
Dívida Ativa	35.296.423,00	73.030.646,25	37.734.223,25	106,91
Juros e Multas	2.258.937,00	38.535.290,49	36.276.353,49	1605,90
Receita de Contribuições	487.774.715,00	553.245.706,62	65.470.991,62	13,42
Receita Patrimonial	133.003.098,00	203.661.214,21	70.658.116,21	53,13
Receita de Serviços	1.169.978,00	3.691.332,09	2.521.354,09	215,50
Transferências Correntes	2.268.519.016,00	2.554.931.756,49	286.412.740,49	12,63
FPM	688.075.380,00	711.284.640,62	23.209.260,62	3,37
ICMS	635.246.987,00	713.787.269,60	78.540.282,60	12,36
IPVA	123.915.965,00	141.475.446,03	17.559.481,03	14,17
Outras	821.280.684,00	988.384.400,24	167.103.716,24	20,35
Outras Receitas Correntes	155.016.290,00	69.984.696,63	(85.031.593,37)	-54,85
Receita de Capital	147.188.532,00	215.443.638,44	68.255.106,44	46,37
TOTAL GERAL	4.040.182.671,00	4.666.283.450,92	626.100.779,92	15,50

Fonte: SIOF. Elaboração própria a partir dos dados coletados junto à Prefeitura Municipal de Fortaleza, 2012.

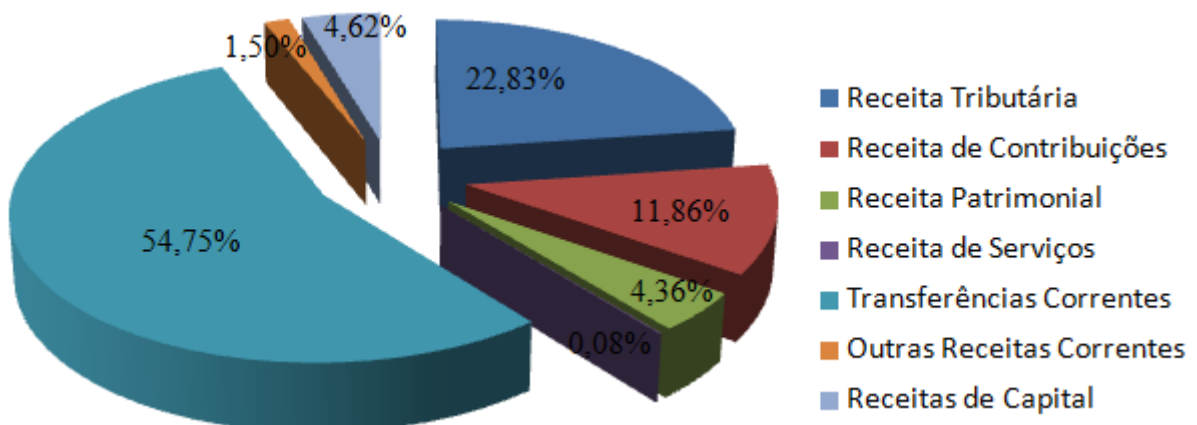
Os Gráficos 13 e 14 se referem a estratificação das receitas arrecadadas nos anos de 2011 e 2012, respectivamente. Percebe-se uma estabilidade na distribuição da arrecadação, com algumas modificações com relação aos percentuais. Dentre as leves modificações no panorama de arrecadação, destacam-se a participação das Transferências Correntes (de 56,15% de participação em 2011 para 54,75% em 2012, queda de 1,40%) e das Receitas Tributárias (de 20,98% de participação em 2011 para 22,83% em 2012 – aumento de 1,85%). Isto implica dizer que o município tornou-se, ainda que levemente, menos dependente das Transferências Correntes para financiamento dos seus gastos.

Gráfico 13. Estratificação da Receita arrecadada em 2011.



Fonte: SIOF. Elaboração própria a partir dos dados coletados junto à Prefeitura Municipal de Fortaleza, 2012.

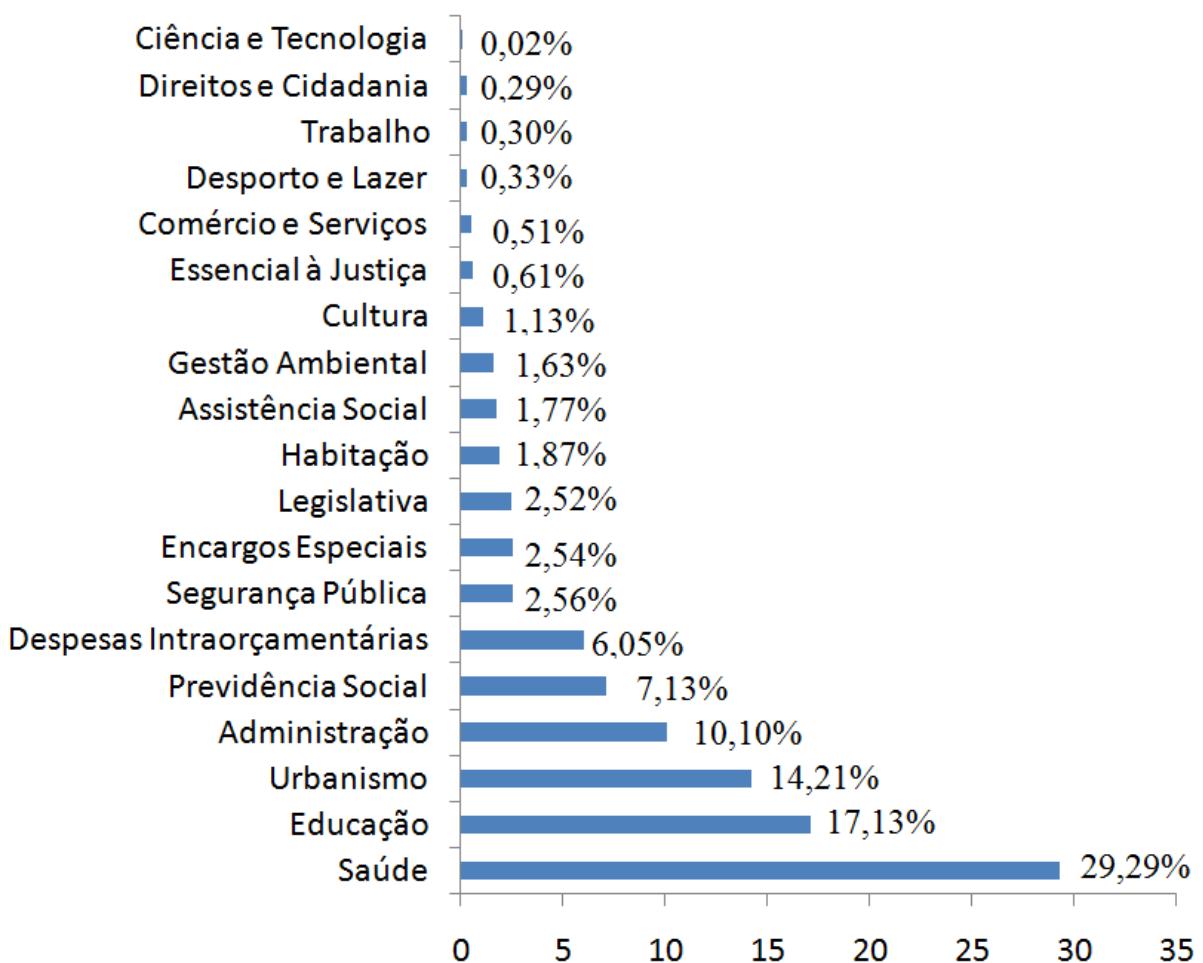
Gráfico 14. Estratificação da Receita arrecadada em 2012.



Fonte: SIOF. Elaboração própria a partir dos dados coletados junto à Prefeitura Municipal de Fortaleza, 2012.

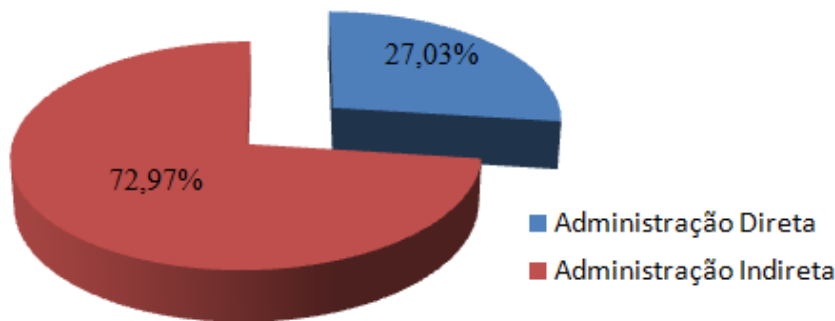
Quando se trata das despesas por função, pode-se verificar que as três principais funções de despesa em 2012, incluindo as despesas intraorçamentárias, foram: saúde, com 29,29% dos gastos totais, educação, com 17,13%, e urbanismo, com 14,21% (Gráfico 15). Cabe ressaltar que as informações relativas aos gastos com saúde e educação consideram os valores totais empenhados, independentemente da fonte de recursos que os suporta, ou seja, considera tanto gastos efetuados com recursos próprios como de terceiros.

Gráfico 15. Despesa por função



Fonte: SIOF. Elaboração própria a partir dos dados coletados junto à Prefeitura Municipal de Fortaleza, 2012.

Das despesas realizadas ao longo do ano de 2012, 27,03% ou R\$1.190.419.171,30, foram aplicados pelos Órgãos da Administração Direta e 72,97% ou R\$3.213.835.635,84 foram aplicados pelos Órgãos da Administração Indireta (Gráfico 16).

Gráfico 16. Estratificação da Despesa executada por Tipo de Administração

Fonte: SIOF. Elaboração própria a partir dos dados coletados junto à Prefeitura Municipal de Fortaleza, 2012.

Na sequência, seguem os valores realizados pela Administração Direta e Indireta.

Quadro 8. Demonstrativo da Despesa da Administração Direta por Órgão

Órgão/Entidade	Valor (R\$)	%
Gabinete da Prefeitura	55.598.351,10	4,67
Câmara Municipal de Fortaleza	111.159.527,23	9,34
Procuradoria Geral do Município	48.636.759,25	4,09
Controladoria Geral do Município	1.623.087,34	0,14
Secretaria Municipal de Defesa do Consumidor	2.595.361,24	0,22
Secretaria Municipal de Planejamento	6.558.087,87	0,55
Secretaria de Administração do Município	24.198.833,59	2,03
Secretaria de Finanças do Município	206.413.268,31	17,34
Secretaria de Desenvolvimento Econômico	19.368.290,60	1,63
Secretaria Municipal de Desenvolvimento Urbano e Infraestrutura	220.964.773,19	18,56
Secretaria Municipal de Meio Ambiente e Controle Urbano	15.653.163,61	1,31
Secretaria de Esporte e Lazer de Fortaleza	11.562.421,81	0,97
Secretaria de Turismo de Fortaleza	25.793.646,44	2,17
Secretaria Municipal de Assistência Social	6.983.653,43	0,59
Secretaria de Cultura de Fortaleza	23.598.417,03	1,98
Secretaria Municipal de Direitos Humanos	12.231.202,78	1,03
Secretaria Executiva Regional do Centro	11.402.988,58	0,96
Secretaria Executiva Regional I	46.225.254,50	3,88
Secretaria Executiva Regional II	72.038.962,62	6,05
Secretaria Executiva Regional III	36.229.868,49	3,04
Secretaria Executiva Regional IV	35.186.022,11	2,96
Secretaria Executiva Regional V	38.623.239,13	3,24
Secretaria Executiva Regional VI	73.595.138,61	6,18
Guarda Municipal de Fortaleza	84.178.852,44	7,07
TOTAL GERAL	1.190.419.171,30	100

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados coletados junto à Prefeitura Municipal de Fortaleza, 2012.

Das despesas executadas pelos Órgãos da Administração Direta, as Secretarias Regionais, Secretaria de Finanças e Secretaria de Desenvolvimento Urbano e Infraestrutura

são responsáveis por 61,26% do montante dos gastos deste grupo que correspondem a R\$729.276.526,96.

Quadro 9. Demonstrativo da despesa executada da Administração Indireta por Órgão

Órgão/Entidade	Valor (R\$)	%
Hospital Distrital Evandro Ayres de Moura	6.194.413,01	0,19
Hospital Distrital Maria José Barroso de Oliveira	5.383.653,14	0,17
Hospital Distrital Gonzaga Mota de Messejana	7.893.958,99	0,25
Hospital Distrital Gonzaga Mota Barra do Ceará	3.873.275,82	0,12
Hospital Distrital Gonzaga Mota José Walter	3.776.173,89	0,12
Hospital Distrital Nossa Senhora da Conceição	5.939.652,91	0,18
Centro de Assistência à Criança Lúcia de Fátima Guimarães e Sá	1.953.131,44	0,06
Hospital Distrital Edmilson Barros de Oliveira	7.616.459,23	0,24
Centro de Especialidades Médicas José de Alencar	7.434.606,25	0,23
Fundo Municipal de Defesa dos Direitos Difusos	3.907,53	0,00
Instituto José Frota	259.109.761,34	8,06
Fundo Municipal de Educação	851.076.473,41	26,48
Instituto de Previdência do Município – Previfor	315.695.386,63	9,82
Fundo Municipal de Desenvolvimento Socioeconômico	1.783.143,86	0,06
Fundo Municipal do Programa CREDJOVEM	2.442.828,11	0,08
Autarquia Municipal de Trânsito, Serviços Públicos e de Cidadania	202.845.425,58	6,31
Fundação da Criança e da Família Cidadã	22.006.816,82	0,68
Fundo Municipal de Saúde – Distrito de Saúde SER I	42.656.019,31	1,33
Fundo Municipal de Saúde – Distrito de Saúde SER II	24.555.426,64	0,76
Fundo Municipal de Saúde – Distrito de Saúde SER III	56.348.203,76	1,75
Fundo Municipal de Saúde – Distrito de Saúde SER IV	57.107.640,71	1,78
Fundo Municipal de Saúde – Distrito de Saúde SER V	78.011.102,30	2,43
Fundo Municipal de Saúde – Distrito de Saúde SER VI	84.630.242,14	2,63
Fundo Municipal de Assistência Social	27.846.011,35	0,87
Fundo Municipal de Saúde – Administração Geral	672.901.546,21	20,94
Empresa Municipal de Limpeza e Urbanização	101.575.929,96	3,16
Fundação de Cultura, Esporte e Turismo de Fortaleza	2.745.805,18	0,09
Instituto Municipal de Pesquisas, Administração e Recursos Humanos	10.446.305,78	0,33
Fundo Municipal de Defesa dos Direitos da Criança e Adolescente	844.192,44	0,03
Fundo de Defesa do Meio Ambiente	115.762,24	0,00
Fundo Municipal de Limpeza Pública	179.781.428,88	5,59
Fundo Municipal de Juventude de Fortaleza	6.396.720,69	0,20
Instituto de Previdência do Município – Saúde	79.774.095,69	2,48
Fundação Habitacional de Fortaleza	74.813.524,79	2,33
Fundo de Aperfeiçoamento da PGM	240.753,27	0,01
Autarquia de Regulação, Fiscalização e Controle dos Serviços Públicos de Saneamento Ambiental	8.015.856,54	0,25
TOTAL GERAL	3.213.835.635,84	100,00

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados coletados junto à Prefeitura Municipal de Fortaleza, 2012.

Das despesas executadas pelos Órgãos da Administração Indireta, o Fundo Municipal de Saúde (Administração Geral e Distritos de Saúde) é responsável pela quantia de R\$1.016.210.181,07, ou seja, 31,62%. A Saúde tem sido o grande foco de ação, e

consequentemente, de gasto da atual administração, na busca de uma melhoria significativa dos padrões da prestação de serviços públicos de saúde à população, principalmente às mais carentes. Somando os valores executados pelo Fundo Municipal de Saúde com os Distritos de Saúde, hospitais, incluindo o IJF – Instituto Dr. José Frota, tem-se a quantia de R\$1.325.385.267,19 ou 41,24% das Despesas Executadas pela Administração Indireta.

Em seguida, vem o Fundo Municipal de Educação, que representa 26,48% ou 851.076.473,41 das despesas executadas pela Administração Indireta.

Um importante instrumento indispensável às tomadas de decisão são as Demonstrações Contábeis de Gestão, pois por meio dele os gestores tomam conhecimento de como se deu o período de administração do patrimônio sob sua responsabilidade, se as execuções orçamentárias e patrimoniais ocorreram de forma satisfatória ou não, quais os pontos positivos e aqueles que precisam ser melhorados.

Alguns quocientes serão utilizados para expor de forma sintética como se deu a execução orçamentária e patrimonial durante o exercício financeiro de 2012 na cidade de Fortaleza.

Quadro 10. Execução Orçamentária e Patrimonial

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO: Anexo 12 da Lei 4.320/64	
Quociente de Equilíbrio Orçamentário: <u>Despesa Fixada = 5.209.146.235,00 = 1,030</u> Receita Prevista 5.056.974.000,00	Quociente de Execução de Despesa <u>Despesa Executada = 4.404.254.807,14 = 0,845</u> Despesa Fixada 5.209.146.235,00
RESULTADO: Foi plenamente atendido ao princípio orçamentário do equilíbrio do orçamento entre receita e despesa.	RESULTADO: Da despesa fixada foram empenhadas 84,55%, mostrando uma economia orçamentária de 15,45%.
BALANÇO FINANCEIRO: Anexo 13 da Lei 4.320/64	
Quociente Financeiro Real de Execução Orçamentária <u>Receita Orçamentária = 4.666.283.450,92 = 1,059</u> Despesa Orçamentária 4.404.254.807,14	Quociente de Execução Extraorçamentária <u>Receita Extraorçamentária = 595.231.455,51 = 0,833</u> Despesa Extraorçamentária 714.208.747,33
RESULTADO: Existência de Superávit na execução da movimentação financeira	RESULTADO: Os recebimentos a título de receita extraorçamentária foram inferiores as despesas da mesma natureza.
Resultado Financeiro	
Receita Orçamentária + Receita Extraorçamentária – Despesa Orçamentária – Despesa Extraorçamentária = 4.666.283.450,92 + 595.231.455,51 - 4.404.254.807,14 - 714.208.747,33 = 143.051.351,96	
RESULTADO: Houve um resultado financeiro superavitário	
BALANÇO PATRIMONIAL: Anexo 14 da Lei 4.320/64	
<u>Ativo Financeiro = 1.173.355.913,30 = 10,115</u> Passivo Financeiro 115.992.384,60	<u>Ativo Permanente = 2.082.889.194,56 = 3,867</u> Passivo Permanente 538.504.501,54
RESULTADO: O ativo financeiro é superior ao passivo da mesma ordem, isto representa um superávit financeiro que pode servir de fonte para abertura de créditos adicionais no próximo exercício.	RESULTADO: Este índice reflete a superioridade do ativo permanente sobre o passivo da mesma espécie e demonstra um superávit nas contas que envolvem o permanente.

Quociente de Resultado Patrimonial $\frac{\text{Soma do Ativo Real}}{\text{Soma do Passivo Real}} = \frac{3.256.245.107,86}{654.496.886,14} = \mathbf{4,975}$
RESULTADO: O ativo real supera o passivo real em mais de duas vezes e meia, ou seja, todos os compromissos exigíveis de curto e longo prazo estão cobertos
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS: Anexo 14 da Lei 4.320/64
Quociente das Mutações Patrimoniais $\frac{\text{Mutações Patrimoniais Ativas}}{\text{Mutações Patrimoniais Passivas}} = \frac{89.509.512,94}{119.103.334,67} = \mathbf{0,449}$
RESULTADO: Este índice demonstra que a variação patrimonial ocasionada pelas variações ativas foram menores que as causadas pelas variações passivas.
Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais $\frac{\text{Total das Variações Ativas}}{\text{Total das Variações Passivas}} = \frac{7.316.576.722,52}{6.857.734.875,05} = \mathbf{1,066}$
RESULTADO: Demonstra um superávit na relação entre as variações patrimoniais, onde as variações ativas superam as variações passivas.

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados coletados junto à Prefeitura Municipal de Fortaleza, 2012.

4.2.1 Gestão Fiscal

Como já comentado, a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e exige ação planejada e transparente dos gestores públicos, a fim de se prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. Para isso, são estabelecidas metas de resultados entre receitas e despesas além do cumprimento de limites e condições relativas à renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Com relação à Prefeitura Municipal de Fortaleza, os números do desempenho de 2012 demonstram o cumprimento das metas fiscais e a manutenção do esforço para uma situação financeira cada vez mais forte para o Município.

4.2.1.1 Análise da Evolução da Receita Corrente Líquida

Conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, a Receita Corrente Líquida – RCL é o somatório das receitas tributárias municipais, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias e de serviços, transferências correntes, exceto a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e as receitas provenientes da

compensação financeira. A RCL serve de parâmetro para o cálculo das despesas com pessoal, e para os limites da dívida pública.

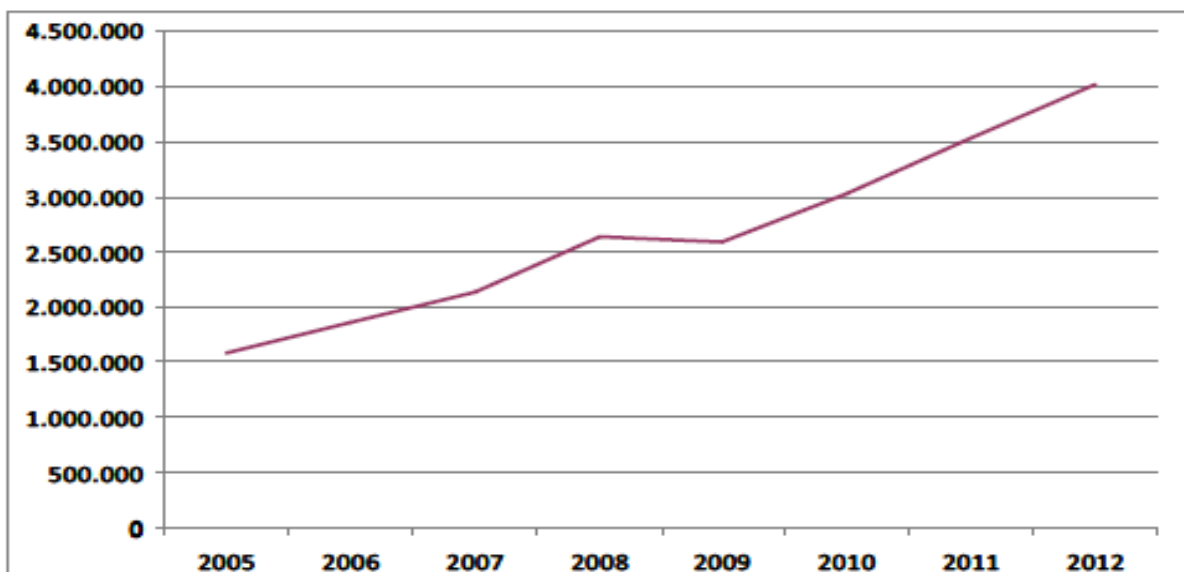
O Quadro 11 demonstra que a Receita Corrente Líquida está em ascensão nos últimos oito anos. O crescimento nominal em 2012 em comparação a 2011 foi de 13,88%. O Gráfico 17 também mostra a grande evolução por qual passou a Receita Corrente Líquida desde o ano de 2005 até 2012. Em oito anos, cresceu em termos nominais de 151,97%. Isto em termos absolutos representa R\$ 2.421.109.000. Tal façanha se deve, de fato, a um grande esforço, nos últimos anos, realizado pela Secretaria de Finanças para expandir a fatia arrecadatória sem, contudo, majorar tributos.

Quadro 11. Demonstrativo da Evolução da Receita Corrente Líquida – RCL

RCL Acumulada (Jan a Dez)	Valor (milhares de R\$)
2005	1.593.196
2006	1.859.478
2007	2.133.360
2008	2.631.432
2009	2.597.942
2010	3.030.236
2011	3.525.071
2012	4.014.305

Fonte: Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO. Elaboração própria a partir dos dados coletados junto à Prefeitura Municipal de Fortaleza, 2012.

Gráfico 17. Evolução da Receita Corrente Líquida



Fonte: Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO. Elaboração própria a partir dos dados coletados junto à Prefeitura Municipal de Fortaleza, 2012.

4.2.1.2 Despesa com Pessoal

O Demonstrativo da Despesa com Pessoal, que integra o Relatório de Gestão Fiscal, consoante parâmetros definidos pela Lei Complementar nº. 101/00 considera Despesa com Pessoal o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

Na esfera municipal a despesa total com pessoal não poderá exceder o limite de 60%, a ser aplicado sobre a receita corrente líquida, sendo 54% para o Executivo e 6% para o Legislativo. O Poder Executivo tem mantido estável a parcela de comprometimento da receita corrente líquida da Prefeitura com as despesas com pessoal, como pode ser verificado nos dados dos últimos seis anos. Isso evidencia o controle realizado para equilibrar as finanças municipais.

Como se verifica no Quadro 12, o Poder Executivo atingiu em 2012 o percentual de 43,67%, constatando-se um equilíbrio nas despesas com pessoal.

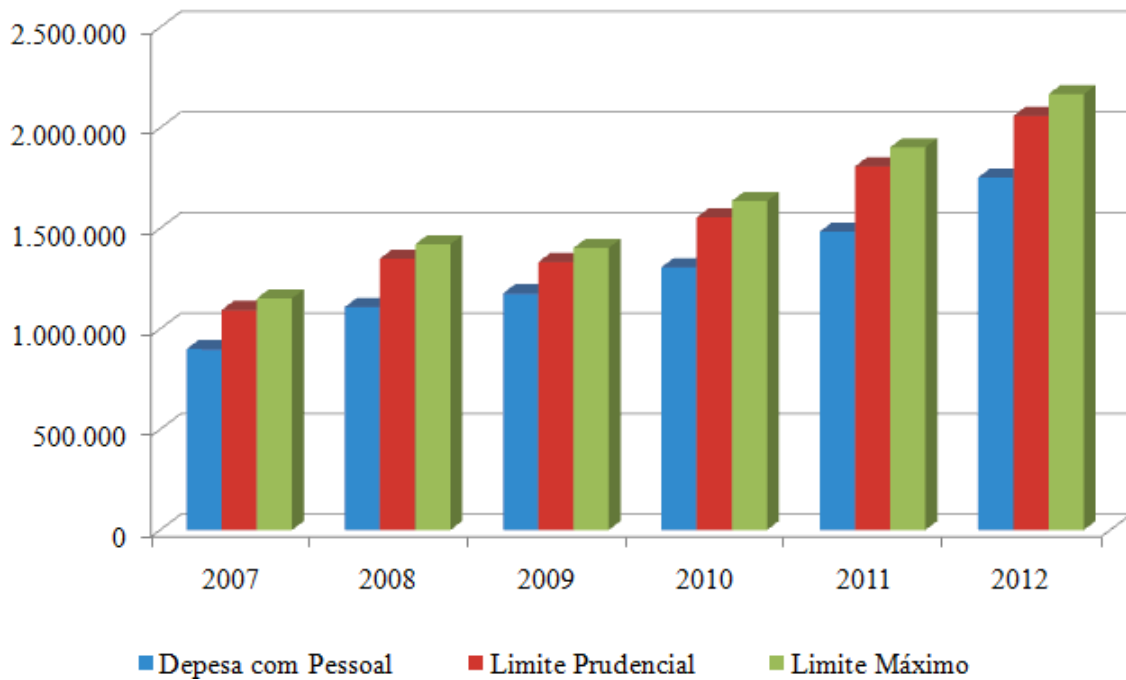
Quadro 12. Demonstrativo dos Gastos com Pessoal – Poder Executivo: Período de 2007-2012

Em milhares de R\$

Descrição	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Total Despesa de Pessoal	899.646	1.108.829	1.177.502	1.307.290	1.483.797	1.753.196
Receita Corrente Líquida	2.133.360	2.631.431	2.597.942	3.030.236	3.525.071	4.014.306
% Despesa de Pessoal	42,17%	42,14%	45,32%	43,14%	42,09%	43,67%
Limite Prudencial	1.094.413	1.349.924	1.332.744	1.554.511	1.808.361	2.059.338
Limite máximo	1.152.014	1.420.973	1.402.889	1.636.327	1.903.538	2.167.725

Fonte: Relatório de Gestão Fiscal – Elaboração própria a partir dos dados coletados junto à Prefeitura Municipal de Fortaleza, 2012.

O Gráfico 18 demonstra essa evolução dos gastos com pessoal do Poder Executivo.

Gráfico 18. Evolução dos Gastos com Pessoal – Poder Executivo: Período de 2007-2012.

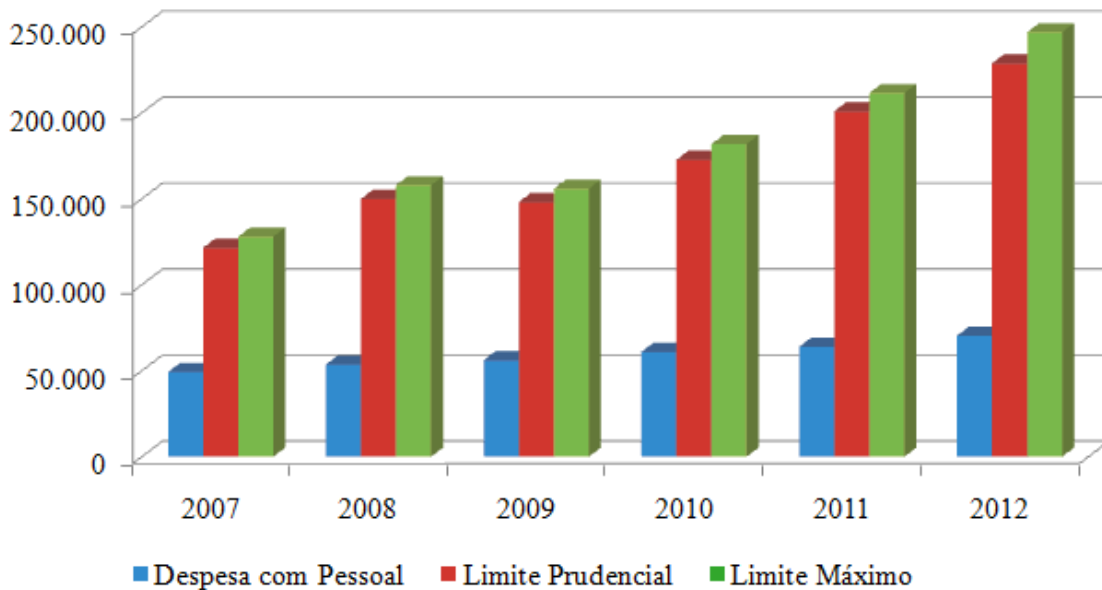
Fonte: Relatório de Gestão Fiscal – Elaboração própria a partir dos dados coletados junto à Prefeitura Municipal de Fortaleza, 2012.

O índice de comprometimento da Receita Corrente Líquida com despesas com pessoal no Poder Legislativo em 2012 foi de 1,75%. Esse índice está abaixo do limite estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal, que é de 6% da receita corrente líquida. Dessa forma, verifica-se pelo Quadro 13, que o Poder Legislativo tem reduzido sua parcela de comprometimento da Receita Corrente Líquida da Prefeitura de Fortaleza, como pode ser observado nos dados dos últimos seis anos. O Gráfico 19 demonstra a evolução dos gastos com pessoal do Poder Legislativo.

Quadro 13. Demonstrativo dos Gastos com Pessoal – Poder Legislativo: Período de 2007-2012.

Descrição	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Total Despesa de Pessoal	49.279	53.628	56.170	61.009	63.952	70.349
Receita Corrente Líquida	2.133.360	2.631.431	2.597.942	3.030.236	3.525.071	4.014.306
% Despesa de Pessoal	2,31%	2,04%	2,16%	2,01%	1,81%	1,75%
Limite Prudencial	121.601	149.992	148.077	172.723	200.929	228.815
Limite máximo	128.002	157.886	155.871	181.814	211.504	246.858

Fonte: Relatório de Gestão Fiscal – Elaboração própria a partir dos dados coletados junto à Prefeitura Municipal de Fortaleza, 2012.

Gráfico 19. Evolução dos Gastos com Pessoal – Poder Legislativo: Período de 2007-2012.

Fonte: Relatório de Gestão Fiscal – Elaboração própria a partir dos dados coletados junto à Prefeitura Municipal de Fortaleza, 2012.

4.2.1.3 Dívida Consolidada Líquida

A Dívida Consolidada Líquida corresponde aos saldos das dívidas de longo e de curto prazos, deduzidas as disponibilidades financeiras. Conforme resolução do Senado Federal, o limite máximo da dívida consolidada líquida é de 120% da receita corrente líquida. Pelo Quadro 14, verifica-se que na Prefeitura de Fortaleza esse percentual fechou no final de 2012 em 13,41% em relação à receita corrente líquida.

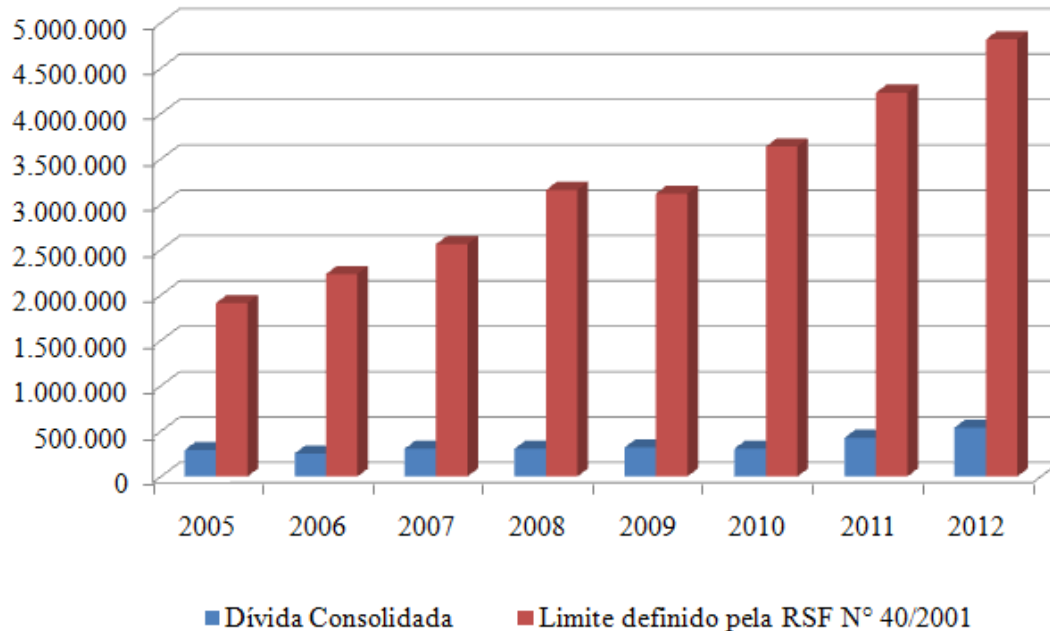
Quadro 14. Demonstrativo da Evolução da Dívida Consolidada Líquida – Período de 2005-2012.

	Em milhares de R\$							
Dívida Consolidada Líquida	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Dívida Consolidada	291.169	252.285	305.193	305.011	3 19.801	307.674	426.483	538.504
(-) Deduções	86.624	543.039	606.231	384.485	4 19.655	349.922	418.438	367.039
Dívida Consolidada Líquida	(95.455)	(290.754)	(301.038)	(79.474)	(99.854)	(42.248)	8.045	171.465
% Dívida Consolidada Receita Corrente Líquida	18,28%	13,57%	14,31%	11,59%	12,31%	10,15%	12,10%	13,41%
% Dívida Consolidada Líquida Receita Corrente Líquida	-1,58%	-15,64%	-14,11%	-3,02%	-3,84%	-1,39%	0,23%	4,27%
Limite definido pela RSF N° 40/2001	1.911.835	2.231.374	2.560.032	3.157.718	3.117.531	3.636.283	4.230.085	4.817.167

Fonte: Relatório de Gestão Fiscal – Elaboração própria a partir dos dados coletados junto à Prefeitura Municipal de Fortaleza, 2012.

O Gráfico 20 demonstra a evolução da Dívida Consolidada Líquida.

Gráfico 20. Evolução da Dívida Consolidada Líquida – Período de 2005-2012



Fonte: Relatório de Gestão Fiscal – Elaboração própria a partir dos dados coletados junto à Prefeitura Municipal de Fortaleza, 2012.

4.2.1.4 Resultado Primário

O Resultado Primário, como já comentado, corresponde à diferença entre as receitas e as despesas não financeiras. Tem como principal função determinar a capacidade de pagamento dos compromissos da dívida pública e, conseqüentemente, de obtenção de novos financiamentos. Sua apuração fornece uma melhor avaliação do impacto da política fiscal em execução pelo ente da Federação.

Quando o resultado primário é positivo ocorre o que se chama de superávit primário, que é direcionado para o pagamento de serviços da dívida e contribui para a redução do estoque total da dívida líquida. Em contrapartida, déficits primários, resultado negativo, indicam a parcela do aumento da dívida, resultante do financiamento de gastos não-financeiros que ultrapassam as receitas não-financeiras.

A meta do Resultado Primário estabelecida na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) para o exercício de 2012 foi valor de R\$ - 283,79 milhões, e ao final do exercício, o resultado primário foi de R\$ 337,50 milhões superou a meta estabelecida para o exercício, conforme o Quadro 15.

Quadro 15. Demonstrativo da Composição do Resultado Primário.

Em milhares de R\$

Receitas Primárias Correntes	4.580.056
Receitas Primárias de Capital	89.104
Receitas Primárias Líquidas	4.669.160
Despesas Primárias Correntes	3.980.230
Despesas Primárias de Capital	351.427
Despesas Primárias Líquidas	4.331.657
Resultado Primário	337.503

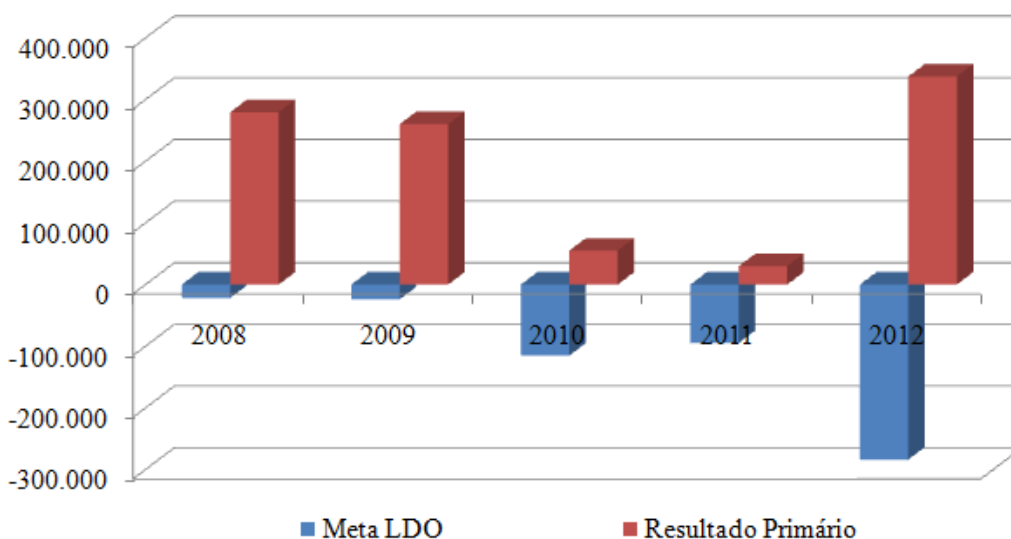
Fonte: Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO. Elaboração própria a partir dos dados coletados junto à Prefeitura Municipal de Fortaleza, 2012.

O Quadro 16 mostra a evolução do Resultado Primário nos últimos cinco anos em Fortaleza.

Quadro 16. Demonstrativo da Evolução do Resultado Primário – Período de 2008-2012.

Ano	Meta LDO (1)	Resultado Primário (2)	Diferença (3) = 2 – 1
2008	(21.773)	279.506	301.279
2009	(23.943)	260.253	284.196
2010	(115.195)	55.116	170.311
2011	(94.522)	29.919	124.441
2012	(283.793)	337.503	621.296

Fonte: Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO. Elaboração própria a partir dos dados coletados junto à Prefeitura Municipal de Fortaleza, 2012.

Gráfico 21. Evolução do Resultado Primário – Período de 2008-2012

Fonte: Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO. Elaboração própria a partir dos dados coletados junto à Prefeitura Municipal de Fortaleza, 2012.

4.2.1.5 Resultado Nominal

O resultado nominal corresponde à diferença da dívida consolidada líquida acumulada até o exercício na comparação com o ano anterior, e tem por objetivo demonstrar a variação da Dívida Fiscal Líquida.

Conforme o Quadro 17 verifica-se ao final do exercício de 2012 que a Prefeitura Municipal de Fortaleza alcançou um resultado nominal de R\$ 163,42 milhões, que corresponde a um aumento de 225% em comparação ao exercício de 2011.

Quadro 17. Evolução do Resultado Nominal

Em milhares de R\$

Ano	Resultado Nominal	Dívida Fiscal Líquida
2011	50.293	8.045
2012	163.420	171.465

Fonte: Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO. Elaboração própria a partir dos dados coletados junto à Prefeitura Municipal de Fortaleza, 2012.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O momento atual é propício para o desenvolvimento de estudos sobre a cultura política. Desta forma, visualizando o cenário brasileiro é que surge o desejo de que as práticas de clientelismo, nepotismo e corrupção, ainda existentes no país, sejam erradicadas. Sendo a cultura política brasileira essencialmente patrimonialista e buscando base teórica nos estudos realizados nesta área, o presente trabalho procura verificar os aspectos da Lei da Responsabilidade Fiscal como fator de impacto e controle na gestão corporativa dos administradores públicos, delineando os aspectos para a condução da política fiscal no Brasil.

O estudo verificou que a economia cearense vem crescendo acima da média nacional e que para os próximos anos a tendência é de continuidade com a efetivação dos projetos estruturantes que estão em implantação e os que estão previstos, aliados a um incentivo maior das potencialidades naturais do Estado. O Ceará, bem como a cidade de Fortaleza, encontram-se com suas finanças equilibradas, o que facilitará os investimentos.

No caso da economia cearense, seu desempenho, no segundo trimestre de 2012 e no fechamento do semestre, apresentou resultados superiores ao do país, com um crescimento de 3,15% no trimestre (em comparação com o PIB de 0,9%) e de 3,27% no acumulado do ano (comparando ao PIB brasileiro registrou 0,7%). Para esses resultados foram decisivos o desempenho dos Setor de Serviços – Comércio e Turismo – e da Indústria – da Construção Civil e de Setores ligados a Eletricidade, gás e água.

Outro dado animador que mostra o Estado em situação bastante confortável é a redução contínua da relação Dívida Consolidada Líquida/Receita Corrente Líquida (DCL/RCL) nos últimos, que atingiu um patamar de 24% no final do segundo quadrimestre de 2012. Esse resultado está bem abaixo do limite de endividamento que é de duas vezes a Receita Corrente Líquida. Essa redução foi determinada por alguns fatores como: o elevado volume de amortizações; o volume de liberações das operações de créditos contratadas; não foram contratadas novas operações de crédito.

A intensidade desse crescimento depende do ritmo da economia brasileira para os próximos anos. Isso porque a economia cearense é mais dependente do mercado interno do que do externo. Adverte-se, no entanto, que para a economia brasileira crescer mais e de forma sustentável tem que haver mais investimentos, tanto por parte do poder público, como da iniciativa privada. Deve apresentar um melhor gerenciamento das operações de crédito e suas liberações, a fim de que se atinjam padrões mais elevados de operacionalização, o que permitira maior segurança na execução dos programas e projetos planejados, garantindo

impactos sociais importantes, satisfazendo e melhorando o bem-estar da população de acordo com o que fora proposto nos orçamentos do Governo.

Além disso, fica claro que, se a formulação de políticas públicas for bem desenvolvida e vinculada às normas preestabelecidas e rígidas de maneira que a disciplina fiscal seja transparente e responsável, as decisões para um acerto na política fiscal, levarão o país a um crescimento sustentável e seus resultados serão percebidos por toda a sociedade. Porém, algumas das mudanças necessárias para a implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal, são, não só estruturais, mas também culturais.

Vários fatores contribuíram para o apontamento de uma Lei de Finanças Públicas. A evolução do déficit público com a conseqüente deterioração da conta-corrente do governo, aumento dos gastos com pessoal e encargos sociais, principalmente das administrações estaduais e locais, as altas taxas de juros praticadas no decorrer do Plano Real e os choques externos, foram fatores determinantes à implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Alguns outros aspectos causam impactos na gestão administrativa e têm reflexos na cultura política do país, tais como, o aumento da receita própria (embora não seja a única razão, motivou o empreendimento de esforços para ampliar a arrecadação tributária, por meio de ações como recadastramento de imóveis, aplicação de correções de base de cálculo de impostos, aquisição de sistemas de processamento de dados e cobrança da dívida pública); as despesas; a qualificação no quadro administrativo (a realização de concursos e de treinamentos figuram como medidas adotadas pelos gestores do município para melhorar a profissionalização dos funcionários); o planejamento; a transparência na administração pública; o controle interno (que deve estar consolidado no compromisso do trinômio da moralidade, cidadania e justiça social) e as sanções institucionais e pessoais, ou seja, a responsabilização pelo descumprimento ao determinado pela LRF. Desta forma, a contribuição da LRF foi a de reforçar nos gestores o sentido da responsabilização pela busca do equilíbrio das contas públicas.

Os avanços observados desde a implementação da LRF, ainda são insuficientes para sinalizar uma consolidação de uma cultura política mais democrática no país. Porém, essa trajetória não é passível de reversão em tão pouco tempo, afinal, a LRF vive a sua primeira infância, ou seja, o tempo transcorrido de pouco mais de treze anos ainda é muito curto para que se processem mudanças essenciais numa cultura política. Trata-se, portanto, de um lento aprendizado, onde a construção de uma nova cultura, em substituição à cultura conservadora e enraizada, tanto no governo quanto na sociedade, certamente levará mais tempo.

Estudos dessa natureza precisam ser realizados para que possam servir de alerta à sociedade quanto à necessária participação desta, na exigência do cumprimento dos aspectos substantivos estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, antes que sejam descobertos expedientes que permitam burlá-la com maior eficiência, e que façam perder a confiança da população.

Vale ressaltar a necessidade da regulamentação do Conselho de Gestão Fiscal, estabelecido no artigo 67 da LRF, já que estaperde muito da sua importância se a sua contribuição limitar-se, apenas, à demonstração aos investidores em títulos públicos, da certeza do recebimento de seus investimentos. Portanto, os aspectos da LRF que colaboram para o fortalecimento da democracia e para a afirmação da cidadania, instrumentalizando a sociedade para o exercício do controle social, não podem ficar rebaixados ao segundo plano.

Diante de limitações que uma pesquisa de caráter essencialmente exploratório permite apresentar, fica a sugestão de estudos complementares para conhecer a percepção dos atores do Legislativo sobre a LRF, e se esta influencia o seu modo de atuação. Também, por meio de *surveys*, verificar até que ponto os cidadãos comuns se sentem confortáveis com a linguagem utilizada nos demonstrativos da LRF, a ponto de interpretarem adequadamente as informações disponibilizadas. Esses estudos futuros também podem solucionar questões sobre a proporção adequada entre ajuste fiscal e crescimento econômico, bem como entender se realmente um forte ajuste fiscal ajuda no crescimento do país, ou ainda, identificar a relação da influência de um equilíbrio fiscal, obtido discricionariamente, ou por meio de uma regra rígida, na estabilização monetária e crescimento econômico.

ANEXO

O PRESIDENTE DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO CEARÁ, em cumprimento às determinações contidas no art. 54, combinado com os arts. 18 e 55 da LC nº 101, de 04/05/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, torna público o Relatório de Gestão Fiscal do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, relativo ao 3º quadrimestre de 2012, que abrange o período de Janeiro a Dezembro de 2012, com dados definitivos.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO CEARÁ
RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL

DEMONSTRATIVO DA DESPESA COM PESSOAL
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
Janeiro a Dezembro de 2012

RGF - ANEXO I (LRF, art. 55, inciso I, alínea "a")

R\$ 1,00

DESPESA COM PESSOAL	DESPESAS EXECUTADAS	
	Últimos 12 meses	
	LIQUIDADAS (a)	INSCRITAS EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (b)
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I)	49.831.439,08	
Pessoal Ativo	38.501.004,13	
Pessoal Inativo	11.330.434,95	
Outras despesas de pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)		
DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º do art. 19 da LRF) (II)	11.331.247,13	
Indenizações por Demissão e Incentivo à Demissão Voluntária		
Decorrente de Decisão Judicial	812,18	
Despesas de Exercícios Anteriores		
Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	11.330.434,95	
DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I) – (II)	38.500.191,95	-
DESPESA TOTAL COM PESSOAL – DTP (IV) = (III a + III b)		38.500.191,95

APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL	VALOR
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA – RCL (V)	12.130.620.626,00
% da DESPESA TOTAL COM PESSOAL – DTP sobre a RCL (VI) = (IV / V) * 100	0,32
LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III do art. 20 da LRF) - 0,44 %	53.374.730,75
LIMITE PRUDENCIAL (§ único do art. 22 da LRF) - 0,42 %	50.948.606,63

FONTE: RECEITA CORRENTE LÍQUIDA – SEFAZ
 RECEITA E DESPESAS INATIVOS – SEPLAG
 DESPESA – Sistema de Gestão Governamental por Resultado - S2GPR

Disponível em:

<<http://www.tce.ce.gov.br/component/jdownloads/finish/133/1806?Itemid=0>>. Acesso em: 30 abr. 2013.

**DEMONSTRATIVO DA DISPONIBILIDADE DE CAIXA
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
Janeiro a Dezembro de 2012**

RGF – Anexo V (LRF, art. 55, Inciso III, alínea "a")

R\$ 1,00

DESTINAÇÃO DE RECURSOS	DISPONIBILIDADE DE CAIXA BRUTA (a)	OBRIGAÇÕES FINANCEIRAS (b)	DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA (c) = (a - b)
GOVCONTA CAIXA – TCE MP PROMOEEX Nº 0919/006/103-7	0,00	0,00	0,00
TCE MP PROMOEEX POUPANÇA Nº 0919/013/6903-3	386.155,79	0,00	386.155,79
TOTAL DOS RECURSOS VINCULADOS (I)	386.155,79	0,00	386.155,79
GOVCONTA CAIXA – TCE-CE Nº 0919/006/700200-4	0,00	0,00	0,00
BRADESCO - FOPAG Nº 643/10168-0	2.675.168,27	2.675.168,27	0,00
BANCO DO BRASIL-PASEP Nº 8-6/21343-8	0,00	0,00	0,00
Nº 8-6/1700200-1	0,00	0,00	0,00
TOTAL DOS RECURSOS NÃO VINCULADOS (II)	2.675.168,27	2.675.168,27	0,00
TOTAL (III) = (I + II)	3.061.324,06	3.061.324,06	386.155,79

Fonte: Extratos Bancários

Disponível em:

<<http://www.tce.ce.gov.br/component/jdownloads/finish/133/1806?Itemid=0>>. Acesso em: 30abr. 2013.

**DEMONSTRATIVO DOS RESTOS A PAGAR
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
Janeiro a Dezembro de 2012**

RGF – Anexo VI (LRF, art. 55, Inciso III, alínea "b")

R\$ 1,00

DESTINAÇÃO DE RECURSOS	RESTOS A PAGAR				DISPONIBILIDADE E DE CAIXA LÍQUIDA (ANTES DA INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS DO EXERCÍCIO).	EMPENHOS NÃO LIQUIDADOS CANCELADOS (NÃO INSCRITOS POR INSUFICIÊNCIA FINANCEIRA)
	Liquidados e não Pagos (Processados)		Empenhados e não Liquidados (Não Processados)			
	De Exercícios Anteriores	Do Exercício	De Exercícios Anteriores	Do Exercício		
FONTE 48 – SWAp2				0,00	0,00	
FONTE 82 – CONV. PROMOEEX				0,00	386.155,79	
TOTAL DOS RECURSOS VINCULADOS (I)				0,00	386.155,79	
FONTE 00 – TESOURO			11.817,31	8.025.195,78		-
TOTAL DOS RECURSOS NÃO VINCULADOS (II)			11.817,31	8.025.195,78		-

Fonte: DESPESA – Sistema de Gestão Governamental por Resultado - S2GPR

NOTA: As despesas inscritas em restos a pagar, exercícios 2011 e 2012, serão pagas com recursos do Tesouro Estadual, tendo em vista o Estado do Ceará utilizar sistema de conta única. Aludidas despesas foram realizadas com respaldo nas Notas de Programação Financeiras fixadas para esse Tribunal.

Disponível em:

<<http://www.tce.ce.gov.br/component/jdownloads/finish/133/1806?Itemid=0>>. Acesso em: 30 abr. 2013.

DEMONSTRATIVO SIMPLIFICADO DO RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
 Janeiro a Dezembro de 2012

LRF, art. 48 - Anexo VII

R\$ 1,00

DESPESA COM PESSOAL	VALOR	% SOBRE A RCL
Despesa Total com Pessoal – TDP	38.500.191,95	0,32 %
Limite Máximo (incisos I, II e III, art. 20 da LRF) - <%>	53.374.730,75	0,44 %
Limite Prudencial (parágrafo único art. 22 da LRF) - <%>	50.948.606,63	0,42 %
RESTOS A PAGAR	INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS DO EXERCÍCIO	DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA (ANTES DA INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS DO EXERCÍCIO)
Valor Total – Fonte 48 SWAp2	0,00	-
Valor Total – Fonte 82 Conv. PROMOEX	0,00	-
Valor Total – Fonte 00(Tesouro)	8.025.195,78	-

Fonte: Sistema de Gestão Governamental por Resultado - S2GPR.

NOTA: As despesas inscritas em restos a pagar, exercício 2012, serão pagas com recursos do Tesouro Estadual, tendo em vista o Estado do Ceará utilizar sistema de conta única. Aludidas despesas foram realizadas com respaldo nas Notas de Programação Financeiras fixadas para esse Tribunal.

Disponível em:

<<http://www.tce.ce.gov.br/component/jdownloads/finish/133/1806?Itemid=0>>. Acesso em: 30 abr. 2013.

Tribunal de Contas do Estado do Ceará, Fortaleza (CE), 29 de abril de 2013.

Ana Cristina Uchoa de Albuquerque Andrade
Secretária de Administração

Luiz Gonzaga Costa Evangelista
Controlador

José Valdomiro Távora de Castro Júnior
Presidente

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABRÚCIO, Fernando Luiz. O impacto do modelo gerencial na administração pública: Um breve estudo sobre a experiência internacional recente. Brasília, **Cadernos ENAP**, n.10, p. 6-49, 1997.
- ANDERSON, Perry. Balanço do Neoliberalismo. In: SADER, E.; GENTIL, P.(orgs).**Pós neoliberalismo: as políticas sociais e o Estado democrático**. Rio de Janeiro: Paz e Terra,p. 9-23, 1995.
- ANDREWS, Christina W.; KOUZMIN Alexander. O discurso da nova administração pública. São Paulo, **Revista Lua Nova**, n.45, p. 97-129, 1998.
- BACHA, Edmar Lisboa. O Fisco e a Inflação: uma interpretação do caso brasileiro. **Revista de Economia Política**, n. 1, jan-mar, p. 5-17, 1994.
- BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 28 nov. 2013.
- _____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília. Promulgada em 5 de outubro de 1988. 35 ed. Atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2005.
- BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. Reforma da nova gestão pública: agora na agenda da América Latina, no entanto... Brasília: **Revista do Serviço Público**, Ano 53, n.1, jan-mar, p. 05-26, 2002.
- BRESSER PEREIRA, L. C.; SPINK, P. (orgs). **Reforma do Estado e Administração Pública gerencial**. Rio de Janeiro: FGV, p. 39-73,1998.
- CARVALHO, José Carlos Oliveira de. **Orçamento Público: teoria e questões atuais comentadas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.
- CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo César. **A Organização do Sistema de Controle Interno Municipal**. 4. ed. rev. e atual. Porto Alegre: CRCRS – Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2007.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Teoria geral da administração: abordagens prescritivas e normativas da administração**. São Paulo: McGraw-Hill, Makron Books, 4. ed. 1993.
- CLARKE, Thomas; MONKHOUSE, Elaine. **Repensando a empresa**. São Paulo: Pioneira, 1995.
- CRUZ, Flávio da. **Comentários à Lei nº 4.320**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- _____. **Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas. 1997.

DORNBUSCH, Rudiger; FISCHER, Stanley. **Macroeconomia**. São Paulo: McGraw-Hill doBrasil, 1982.

DROPA, Romualdo Flávio. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Artigos Jurídicos. Disponível em:
<<http://www.advogado.adv.br/artigos/2003/romualdoflaviodropa/leideresponsabilidadefiscal.htm>>. Acesso em: 20 dez. 2012.

FAYOL, Henry. **Teoria Clássica da Administração**. França. 1916.

FERLIE, Ewan *et all*. **A nova administração pública em ação**. Brasília, Universidade de Brasília. ENAP, 1999.

FRANCO, Gustavo H. B. O Plano Real e a URV: Fundamentos da Reforma Monetária Brasileira de 1993-1994. Em: Gustavo H. B., Franco. **O Plano Real e Outros Ensaios**. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1995.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2002.

GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GREMAUD, Amaury Patrick. **Economia Brasileira Contemporânea**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

KHAIR, Amir Antonio. **Lei de Responsabilidade Fiscal - Guia de orientação para as Prefeituras**. Brasília, 2001.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Técnicas de Pesquisa**. São Paulo: Ed. Atlas, 2002.

LEMOS, José de Jesus Sousa. **Mapa da exclusão social no Brasil: radiografia de um país assimetricamente pobre**. 3. ed., Fortaleza: Banco do Nordeste do Brasil, 2012.

LONDERO, Daiane. **O Comportamento Fiscal dos Municípios do Estado do Rio Grande do Sul e a Lei de Responsabilidade Fiscal: uma Análise Empírica**. Santa Maria: Universidade Federal de Santa Maria, 2004 (Relatório Final de Projeto de Pesquisa PIBIC/CNPq).

LOPREATO, Francisco Luiz Cazeiro. **O Colapso das Finanças Estaduais e a Crise da Federação**. São Paulo: Unesp-Unicamp, 2002.

LOUREIRO, Maria Rita; ABRÚCIO, Fernando Luiz. Incrementalismo, negociação e accountability. Análises das reformas fiscais no Brasil. **O Estado numa era de reformas: os anos FHC (parte 2)**. Brasília: Coleção – Gestão Pública. v. 7, p. 57-102, 2002.

MANGABEIRA, João. **Poder Legislativo. Estudos Constitucionais**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas. Instituto de Direito Público e Ciência Política, 1986.

MARQUES, Jales Ramos. **Introdução à lei de responsabilidade fiscal**. Adequação do conteúdo Rízia Guimarães, Maurício Silva, Neyara Kelna. Brasília: TCU, ISC, 2009.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 1993.

MELO, Wlândia Castelo Branco; ARAÚJO, Fernanda Torres de Oliveira; SOUSA, Francisca Erivânia Teixeira de. **Capacidade de pagamento e de endividamento: um estudo de caso do município de Fortaleza**. Artigo Científico – Estudantes de Graduação. Prêmio Sefin de Finanças Municipais. 2. ed. s/d. Disponível em: <<http://www3.sefin.fortaleza.ce.gov.br/premiosefin2008/arquivos/File/anais/Pesquisa/Artigo%20Cient%20C3%ADfco/Artigo%20Estudantes%20de%20Gradua%C3%A7%C3%A3o/Artigo%20-%20Estudante%20de%20Gradua%C3%A7%C3%A3o%20-%201%C2%BA%20Lugar.pdf>>. Acesso em: 20 jan. 2013.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MORAES, Antonio Carlos. **A crise do Estado e as políticas neoliberais: globalização, metropolização e políticas neoliberais**. São Paulo: EDUC, 1997.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 2. ed. rev. aumentada e atualizada. Rio de Janeiro, Forense, 1993.

MOTA, João Maurício. **Auditoria: Princípios e Técnicas**. São Paulo: Atlas, 1988.

NASCIMENTO, E.R.; DEBUS, I. **Lei Complementar 101 de 2000: Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal**. Brasília, jul. 2001.

NEVES, Wanderlei Pereira de. **IV Jornada Brasileira de Controle Interno**. Florianópolis. SC., 2002.

NOGUEIRA, Marco Aurélio. **Um Estado para a sociedade civil: temas éticos e políticos da gestão democrática**. São Paulo: Cortez Editora, 2004.

OLIVEIRA, Ângela Fernandes de.; BRITO, Eriberto Costa; CARVALHO, Newton Siqueira Feitosa; FERREIRA, Frimério Asevedo. **Lei de Responsabilidade Fiscal – Guia Prático para o Cidadão**. Prefeitura Municipal de Fortaleza. ed.: Patrícia Karam. Disponível em: <http://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/apresentacoes/gerados/cartilha_lrf_final_revisada01.pdf>. Acesso em: 13 dez. 2012.

PELICLIOLI, Ângela Cristina. A lei de responsabilidade na gestão fiscal. In: **Revista de informação legislativa**. Brasília, ano 37, n. 146, abr/jun, p. 109-117, 2000.

QUEIROZ, Cid Heráclito de. **A Lei de Responsabilidade Fiscal no contexto da Reforma do Estado**. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Mai. 2001. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/livro_lrf/Cid.pdf>. Acesso em: 22 nov. 2012.

SADDY, André. Lei de responsabilidade fiscal e democratização da gestão pública. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 8, n. 65, 1 maio 2003. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4006>>. Acesso em: 2 dez. 2012.

SEFIN. Secretaria Municipal das Finanças. **Guia Prático do Cidadão**. Prefeitura de Fortaleza. 2008. Disponível em: <<http://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/mr-legislacao/lrf>>. Acesso em: 25 nov. 2012.

SPINK, Peter. Possibilidades técnicas e imperativos políticos em 70 anos de reforma administrativa. In BRESSER PEREIRA, L. C.; SPINK, P. (orgs). **Reforma do Estado e Administração Pública gerencial**. Rio de Janeiro: FGV, p.141-172, 1998.

TAYLOR, F. **Princípios de Administração Científica**. USA. 1911.

TROSA, Sylvie . **Gestão pública por resultados: quando o Estado se compromete**. Brasília: ENAP, 2000.

VIGNOLLI, Francisco Humberto; MORAES, Adelaide M. Bezerra *et all*. **A Lei de Responsabilidade Fiscal comentada para municípios**. São Paulo: FGV / EAESP, 2002.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.