



CENTRO DE ESTUDOS SUPERIORES DE ITAITUBA - LTDA
FACULDADE DE ITAITUBA - FAI
CURSO DE BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ISABELA BRENDA ARAÚJO DOS SANTOS

**A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL APLICADA NO CONTROLE
INTERNO NO MUNICÍPIO DE ITAITUBA-PA**

ISABELA BRENDA ARAÚJO DOS SANTOS

**A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL APLICADA NO CONTROLE
INTERNO NO MUNICÍPIO DE ITAITUBA-PA**

Monografia de Graduação apresentada como requisito para
obtenção de título de Bacharelado em Ciências Contábeis da
Faculdade de Itaituba-PA.

Orientadora: Prof.^a Esp. Beatriz Aparecida Machado

Itaituba

2016

ISABELA BRENDA ARAÚJO DOS SANTOS

**A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL APLICADA NO CONTROLE
INTERNO NO MUNICÍPIO DE ITAITUBA-PA**

Monografia de Graduação apresentada como requisito para
obtenção de título de Bacharelado em Ciências Contábeis da
Faculdade de Itaituba-PA.

Orientadora: Prof.^a Esp. Beatriz Aparecida Machado

BANCA EXAMINADORA

Presidente _____ Nota: _____
Prof. Ms. Vitor Hugo Jara Leite

Prof.^a: Orientadora: _____ Nota: _____
Prof.^a Esp. Beatriz Aparecida Machado

Prof.: Avaliador: _____ Nota: _____
Prof. Esp. Augusto César Amorim do Nascimento

Resultado: _____ Média: _____

Data 23 de dezembro de 2016

*À minha voinha, que me observa em algum
lugar do céu, dedico-lhe todo o meu esforço e
consequentemente a minha glória.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais, por serem os melhores pais do mundo, que não me deixaram desanimar em nenhum momento da minha jornada, por sempre me ofertarem o melhor estudo, dos quais não tiveram.

Agradeço também ao meu irmão, que sempre esteve do meu lado ajudando-me, bem como a toda a minha família, por me sustentarem até aqui.

Agradeço aos meus amigos do grupo SNP, da qual tive orgulho em fazer parte juntamente com Adenilson, Andressa, Alexandre, Jéssica, Kelle, Romário, Leane e Luara, agradeço a todos pela amizade, paciência, risadas e convivência destes 4 anos, que serão infindáveis.

Agradeço também ao meu amigo Jarlei Dorriguetti, por todo o companheirismo, que sempre esteve ao meu lado. E pela minha amiga Cinthya Soares, por acreditar em mim.

Agradeço à minha querida e amável orientadora, Beatriz Aparecida Machado por toda a sua paciência e atenção, por nossas tardes tomando chimarrão, enquanto elaboramos o TCC e por ser uma excelente professora e profissional, a qual me espelho.

E finalmente agradeço a Deus, por proporcionar estes agradecimentos a todos que tornaram minha vida mais afetuosa, além de ter me dado uma família maravilhosa e amigos sinceros.

A Deus, que a mim atribuiu alma e missões pelas quais já sabia que eu iria batalhar e vencer, agradecer é pouco. Por isso lutar, conquistar, vencer e até mesmo cair e perder, é o principal, viver é o meu modo de agradecer sempre.

Não importa o quão ruim a vida possa ser, há sempre alguma coisa que você pode fazer e ter sucesso. Enquanto há vida, há esperança.

“Stephen Hawking”

LISTA DE SIGLAS

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

PPA – Plano Plurianual

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

RGF – Relatório de Gestão Fiscal

RREO – Relatório Resumido da Execução Orçamentária

CCI – Coordenadoria de Controle Interno

SPE – Sistema de Processo Eletrônico

TCE – Tribunal de Contas do Estado

RH – Recursos Humanos

PCCR – Plano de Cargos, Carreiras e Remuneração

STJ – Superior Tribunal de Justiça

CREA – Conselho Regional de Engenharia e Agronomia

FUNDEB – O Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação

PIB – Produto Interno Bruto

TCC – Trabalho de Conclusão de Curso

LISTA DE TABELAS

Quadro 01 - Artigos comparativos dos principais aspectos da Lei nº 4.320/64 e da Lei de Responsabilidade Fiscal.....	16
--	----

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso, tem como finalidade constatar de que forma há a aplicabilidade da Lei de Responsabilidade Fiscal perante o controle interno na administração pública no município de Itaituba – Pará, ainda que coordenar o controle interno expressa organizar o andamento de processos referentes à gestão de modo a não ter erros, fraudes e desperdícios de recursos públicos. Na tentativa de solucionar a problemática da ausência de um planejamento, sobre o controle na ação governamental da gestão fiscal responsável, agregam para o desenvolvimento desmazelado da dívida pública. O objetivo desse trabalho foi o de esclarecer a utilidade da Lei de Responsabilidade fiscal no Controle Interno da administração pública, observando os principais aspectos, as ferramentas legais que norteiam a indispensabilidade de controle da gestão pública e a missão dos administradores públicos. O órgão alvo da pesquisa foi a Coordenadoria de Controle Interno (CCI) do Município de Itaituba, órgão responsável pelo controle interno no âmbito do Poder Executivo. A pesquisa de campo foi de caráter exploratório que possibilitou ter uma visão aproximada da realidade do controle interno, onde os resultados obtidos mostram que o órgão tem uma preocupação sustentada em três pilares principais: planejamento, transparência e controle. Ao final da pesquisa adentra-se no estudo do Controle Interno Municipal caracterizada na óptica da Lei de Responsabilidade Fiscal, com apresentação de seu conceito e características encerrando-se a pesquisa com análises.

Palavras-chaves: Lei de Responsabilidade Fiscal. Controle Interno. Administração Pública.

ABSTRACT

The purpose of this work is to determine the applicability of the Fiscal Responsibility Law to the internal control in the public administration in the municipality of Itaituba - Pará, even though it coordinates the internal control expressed to organize the progress of related processes To management so as not to have errors, fraud and waste of public resources. In an attempt to solve the problem of the absence of planning, on the control in the governmental action of responsible fiscal management, they add to the sloppy development of the public debt. The objective of this study was to clarify the utility of the Fiscal Responsibility Law in the Internal Control of public administration, observing the main aspects, the legal tools that guide the indispensability of public management control and the mission of public administrators. The target organ of the research was the Internal Control Coordination (CCI) of the Municipality of Itaituba, body responsible for internal control within the Executive Branch. The field research was an exploratory one that allowed to have an approximate view of the reality of internal control, where the obtained results show that the organ has a sustained concern in three main pillars: planning, transparency and control. At the end of the research, we study the Municipal Internal Control, characterized by the Fiscal Responsibility Law, presenting its concept and characteristics, ending the research with analysis.

Keywords: Fiscal Responsibility Law. Internal control. Public administration.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	12
2 O ORGÃO DE CONTROLE INTERNO NO MUNICÍPIO DE ITAITUBA/PA FRENTE A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	14
2.1 CONTABILIDADE PÚBLICO E O ORÇAMENTO PÚBLICO.....	14
2.2 OBJETIVO DO ORÇAMENTO PÚBLICO.....	21
2.3 CLASSIFICAÇÃO ORÇAMENTARIA NO BRASIL.....	22
2.3.1 Plano Plurianual – PPA.....	23
2.3.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO.....	24
2.3.3 Lei Orçamentária Anual.....	25
2.4 RECEITA PÚBLICA.....	26
2.4.1 Receitas Orçamentárias.....	27
2.5 DESPESA PÚBLICA.....	28
2.5.1 Estágios da Despesa.....	29
2.5.2 Fixação.....	30
2.5.3 Programação.....	30
2.5.4 Licitação.....	31
2.5.5 Empenho.....	32
2.5.6 Liquidação.....	32
2.5.7 Pagamento.....	33
3 RESTOS A PAGAR.....	34
3.1 DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES.....	34
4 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	36
4.1 ANTECEDENTES DA LEI.....	38
4.2 FUNDAMENTOS LEGAIS.....	39
4.2.1 Finalidade e importância.....	39
4.3 PRESSUPOSTOS LEGAIS DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL QUANTO AO COMBATE À CORRUPÇÃO.....	41
5.CONTROLE INTERNO.....	43
5.1 CONTROLE INTERNO MUNICIPAL.....	45
6 METODOLOGIA.....	49
6.1 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS COLHIDOS NO CAMPO.....	50
7 INTERPRETAÇÃO DOS DADOS COLHIDOS NA PESQUISA DE CAMPO.....	51

8 CONCLUSÃO.....	59
REFERÊNCIAS.....	61
APÊNDICES.....	64

1 INTRODUÇÃO

A ausência de um efetivo planejamento, de controle acerca da ação governamental e de uma administração fiscal consciente foram o resultado para o crescimento acelerado da dívida pública. O desequilíbrio fiscal referente as contas públicas, foi um fator predominante na gestão pública brasileira, resultando consequências negativas para a economia. Com isso, o governo criou um programa de Estabilidade Fiscal, com o intuito de diminuir o déficit público.

Como parte do programa, a Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101, criada em 04 de maio de 2000, estabelece normas de finanças públicas com observância para a responsabilidade na administração fiscal dos administradores públicos, com várias exigências a serem cumpridas com objetivo de ter uma gestão pública mais responsável e transparente e, como diretrizes básicas, os seus princípios são empenhados à ação do controle, em que se encontra as principais atividades: controle pela autoridade administrativa, controle pelo Poder Legislativo, controle pelos Tribunais e Contas e controle pelos membros da sociedade em geral.

Diante dessa nova etapa da gestão pública, o planejamento passou a ser destaque. Instrumentos como o (PPA) Plano Plurianual de ação governamental, a (LDO) Lei das Diretrizes Orçamentárias e a (LOA) Lei Orçamentária Anual, que muito antes da Lei de Responsabilidade Fiscal eram vistas como instrumentos de ficção. Hoje, aos poucos, junto com os fortalecimentos de ações de planejamento a um controle inteligente, resultam em uma qualidade melhor da administração pública.

É notório que ultimamente, os administradores públicos estão cada vez mais sendo cobrados pela sociedade, que com o apoio da mídia, divulga a corrupção dos agentes políticos e observa-se a preocupação dos agentes no setor público em se evitar os descumprimentos da legislação.

Organizar um sistema de controle interno significa coordenar o funcionamento dos processos inerentes à administração de forma a evitar erros, fraudes e desperdícios do cofre público. De que forma se dá a atuação do controle interno face a Lei de Responsabilidade Fiscal no município de Itaituba - Pará?

Diante tal constatação a presente monografia tem como objetivo: identificar como o controle interno atuará no combate às fraudes do erário público, diante das contas públicas com a ajuda da Lei de Responsabilidade Fiscal, apresentando o seguinte problema: O que a legislação trouxe em seus dispositivos no que se refere à

prestação de contas como alternativa para manutenção do controle e equilíbrio fiscal na gestão?

Nesse contexto, o primeiro capítulo aborda sobre a contabilidade pública, as leis que são comparadas e as principais características dos orçamentos públicos. Posteriormente, o segundo capítulo discorre da Lei de Responsabilidade Fiscal. Define também os conceitos de controle interno, e especificando a coordenadoria do controle interno. Por fim, o terceiro capítulo discute o processo de pesquisa e a interpretação do material colhido no campo.

Para encontrar respostas aos problemas propostos realizou-se uma pesquisa na coordenadoria do controle interno. É uma pesquisa do tipo exploratória, para que se possa ter maiores esclarecimentos a respeito do tema, levando em consideração que é um tema ainda pouco explorado. Utilizando os procedimentos de levantamento bibliográfico realizado por meios de leituras correntes de livros, periódicos científicos, e outros que trazem um maior detalhamento a respeito do assunto. O meio utilizado foi uma pesquisa de campo através de uma abordagem qualitativa com perguntas de roteiro estruturado.

2 O ORGÃO DE CONTROLE INTERNO NO MUNICÍPIO DE ITAITUBA/PA FRENTE A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

2.1 CONTABILIDADE PÚBLICO E O ORÇAMENTO PÚBLICO

Segundo Fortes (2005), a Contabilidade aplicada à administração pública é um dos setores da contabilidade que possui sua esfera de atuação centrada nas pessoas de direto público, que são: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, que abrangem também suas respectivas autarquias, suas fundações públicas e empresas públicas, possuindo como premissa básica a Lei nº 4320 de março de 1964.

Para Bezerra Filho (2014), a contabilidade pública por ser um meio de grande importância no controle financeiro, econômico e patrimonial de bens públicos, que compete à coletividade, não incluída a um determinado grupo de pessoas, e sim as esferas do governo são como empresas comerciais, no qual a contabilidade pública é vista não só de controle dos próprios órgãos de contabilidade e de controle interno da administração pública, porém se submetendo ao controle externo que, basicamente é o controle da própria sociedade comum acerca do seu uso que é tido aos bens públicos, ademais a submissão ao controle interno, façam-se da própria administração pública e ao externo, do qual é a sociedade, a contabilidade pública é submetida também ao regramento jurídico, antes mesmo da própria teoria contábil.

A contabilidade pública, conforme Andrade (2002) é uma ciência que registra, controla e estuda os fatos administrativos e econômicos no patrimônio de uma entidade pública, viabilizando o desenvolvimento de informações, variações e resultados acerca da composição do mesmo, intercedidos pela administração e usuários. Entretanto, a contabilidade é tida como registro numérico de transações econômicas e financeiras, de pessoas jurídicas e físicas, possuidora de um patrimônio e responsável por seus atos.

Lima e Castro (2003) afirmaram que a contabilidade pública procura na atualidade a transparência, do qual é um dos principais fatores, atribuída na área contábil, na qual é fundamental a sociedade o conhecimento das ações da gestão pública.

Os propósitos dos recursos públicos devem ser realizados de acordo com o orçamento e planos de investimentos dos quais são idealizados pela legislação, ademais a de contar com rotinas e métodos assim como, prescritos por normas

jurídicas, onde os demonstrativos contábeis são ordenados por legislação própria, obtendo seus modelos e a sistemática de realização normatizada em todos os campos da administração. Contudo, a contabilidade pública liga-se diretamente ao direito, bem como, a Constituição Federal fundamentou um capítulo próprio para a organização das finanças públicas. Neste sentido, Angélico (2009, p.109) afirma:

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

As normas previstas na Constituição de 1988, no artigo 163, indicam que as finanças públicas são tratadas por lei complementar em relação a dívida pública interna e externa, garantias, títulos da dívida pública, fiscalização financeira da administração direta e indireta, operações de câmbio por órgãos públicos e funções das instituições oficiais de crédito. Ademais, a jurisprudência brasileira instaurou o orçamento com o fundamento da contabilidade pública, utilizando como plano para a execução das políticas públicas e como instrumento de controle para a própria administração pública, para o uso da sociedade.

De acordo com Kohama (2014) o sistema orçamentário tem o objetivo de evidenciar os registros contábeis, sejam eles receita e despesa, de conformidade com as especificações constantes da Lei Orçamentária e dos Créditos Adicionais - Art. 91 da Lei nº 4.320/64, e ao final de cada exercício evidenciar os resultados e comparar entre a previsão e a execução orçamentária registrada, até mesmo àquelas não compreendidas na execução orçamentária, devendo, entretanto, ser objeto de registro contábil - Art. 93 da Lei nº 4.320/64, mostrando ao final do exercício o resultado financeiro contabilizado.

No Sistema Patrimonial, seu principal objetivo é o registro analítico do conjunto dos bens em caráter permanente, possuindo a nomeação dos elementos necessários para a perfeita objetividade de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração - Art. 94 da Lei nº 4.320/64, podendo manter os registros sintéticos dos bens imóveis e móveis e, mudanças líquidas patrimoniais que incluem os resultados da execução orçamentária, as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas que abrangem elementos do sistema patrimonial, contando a apresentar no final do exercício o resultado da gestão econômica (KOHAMA, 2014).

Já no Sistema de Compensação, tem como finalidade o registro e a movimentação das contas representativas de direito e obrigações, resultantes de contratos, convênios ou ajustes. Entretanto, seja um sistema escriturado com criação de balancetes mensais, independentes. A Lei nº 4.320/64, declarou como contas de compensação e, quando forem feitos os balanços, no final do exercício, os saldos de suas contas serão integrados ao balanço do sistema patrimonial (KOHAMA, 2014).

Contudo, a Contabilidade Pública no Brasil é regulamentada pela Lei complementar nº 4.320 de 17 de março de 1964, da qual esclarece normas para a criação dos orçamentos e balanços dos três âmbitos do governo: federal, estadual e municipal. Possuem como campo de atuação todas as pessoas jurídicas de Direito Público Interno, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, assim como seus fundos, autarquias e fundações (LIMA e CASTRO, 2003).

A Lei nº 4.320/64 e a Lei de Responsabilidade Fiscal, embora sejam reconhecidas como principais normativos que gerenciam a Contabilidade Pública no Brasil, apresentam poucos artigos passíveis de comparação. Observa-se na tabela abaixo, artigos comparativos dos principais aspectos da Lei nº 4.320/64 e da Lei de Responsabilidade Fiscal, encontrando os pontos convergentes e conflitantes entre esses normativos.

ASSUNTO	LEI COMP. 101/00	LEI N. 4.320/64
Alcance dos normativos	Art. 1º, § 2º - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, incluem empresas estatais dependentes.	Art. 1º - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.
Nota: Os dois instrumentos são convergentes, entretanto, enquanto o alcance da LRF é mais amplo, a lei 4.320/64, onde se refere também a empresas estatais dependentes.		
Periodicidade do orçamento	Art. 5º dispõem sobre a Lei Orçamentária Anual.	Art. 2º diz que a Lei do Orçamento obedecerá ao princípio da anualidade.
Nota: As duas leis estão em convergência ao estabelecerem o tempo de um ano para o orçamento. Essa indicação obriga que a contabilidade, também mantenha a sua escrituração de forma a evidenciar o orçamento anual.		
Vedações na consignação de créditos e dotações	Art.5º § 4º - É vedado consignar na Lei Orçamentária créditos com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada.	Art. 5º - A Lei de Orçamento não consignará dotações globais destinadas a atender indiferente a despesas de pessoal, material entre

		outras, ressalvo no disposto no art.20 e o parágrafo único.
Nota: As duas leis estabeleceram proibições para consignação de crédito e dotações na lei orçamentária. Analisa-se no dispositivo a preocupação do legislador de que na lei orçamentária fosse claramente demonstrado em que o governante pretende aplicar os recursos e contribuem para uma maior transparência dos gastos públicos. Já, na escrituração contábil, para atender tanto a LRF tanto a Lei n. 4.320/64, deve ser efetivada pelos valores globais e suas especificações.		
Previsão ou estimativa da receita	Art. 12 - diz que as previsões de receita verificam as normas técnicas e legais, e os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico e também da metodologia de cálculo de suas premissas.	Art. 22, inciso III, 29 E 30 dizem que o projeto de Lei de Orçamento deverá ser composto de tabelas explicativas de receita e despesa, para fins de comparar a receita arrecadada nos últimos exercícios anteriores à elaboração da proposta.
Prestação de contas.	Art. 56 e 57 – As contas prestadas pelos chefes do poder executivo incluirão também a dos presidentes dos órgãos dos poderes legislativos e judiciários, e do chefe do ministério público. Os tribunais de contas emitirão parecer prévio conclusivo sobre as contas no prazo de sessenta dias do recebimento, se outro não estiver estabelecido nas constituições estaduais ou nas leis orgânicas municipais.	Art. 82, § 1º - As contas do poder executivo serão submetidas ao poder legislativo, pois com parecer prévio do tribunal de contas ou órgão equivalente.
Nota: Há um encontro entre os dois ao delimitarem o poder dos tribunais de contas no lançamento do parecer prévio sobre as contas do poder executivo. O aumento da norma jurídica anteriormente existente quando a LRF estabeleceu em um de seus dispositivos que as contas do poder executivo integrassem também as contas dos outros poderes e do ministério público.		

Definição de dívida pública consolidada ou fundada.	Art. 29 – Dívida pública consolidada ou fundada é o montante total que 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 amortizar em prazo superior a doze meses.	Art. 98 – A dívida fundada compreende os compromissos de exigibilidade superior a doze meses, contraídos para atender o desequilíbrio orçamentário ou financeiro de obras e serviços públicos.
Nota: Para a definição da dívida pública consolidada ou fundada, ambos normativos convergem em parte quando o prazo acima de doze meses como intermédio. A LRF trouxe novas regras para a administração da dívida pública, entre elas as operações de crédito, onde receitas tenham constado de o orçamento também compor a dívida fundada ou consolidada, ainda que o prazo seja inferior a 12 meses. Ambos não abalaram a contabilidade, sendo que a mesma já é estruturada de forma a receber registros no curto e no longo prazo.		
Formas de financiamento e obrigações do setor público	Art. 50 – As operações de crédito, as inscrições em restos a pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiro, deverão ser escrituradas de modo que evidencie o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando natureza e tipo de credor	Art. 92, parágrafo único – O registro dos restos a pagar se faz por exercício e por credor, e segrega as despesas processadas das não processadas.
Nota: Houve a preocupação do legislador no que se refere ao registro dos restos a pagar por credor, do qual permanece em evidencia e deste modo, há um mesmo objetivo entre os normativos e não há impacto na estrutura contábil, pois esta já estava estruturada de forma a individualizar os credores.		
Demonstrações das variações patrimoniais.	Art. 50 - A demonstração das variações patrimoniais deu destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos.	Art. 104 - A demonstração das variações patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultante ou independente da execução orçamentária,

		indicará o resultado patrimonial do exercício.
Nota: A LRF coloca a necessidade de destacar na DVP a origem e a destinação dos recursos provenientes da alienação de ativo, da mesma forma atribuída pela Lei 4.320/64 quando esta define a obrigatoriedade de evidenciação na referida demonstração das alterações auferidas no patrimônio.		
Consolidação das contas públicas	Art. 51 - O Poder Executivo da União promove até o dia trinta de junho, a consolidação nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da federação relativas ao exercício anterior, e sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público.	Art. 111 - Cabe ao Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda a função de organizar e publicar o balanço consolidado das contas da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, suas autarquias, bem como quadro baseado em dados orçamentários.
Nota: Interligadas as leis ao regulamentar a necessidade do agrupamento das contas públicas, sendo que a legislação mais recente não apenas reforça uma obrigação já existente no mundo jurídico, como também preenche as lacunas deixadas na lei anterior principalmente ao estabelecimento de prazo para a realização desse agrupamento e na obrigatoriedade da divulgação desses dados.		
Penalidades ao descumprimento dos prazos para a consolidação das contas públicas.	Art. 51 - § 2º - O descumprimento dos prazos estabelecidos para a consolidação e divulgação das contas dos entes da federação impede, até que a situação seja regularizada, que o ente receba transferência voluntária.	Art. 112, Parágrafo único - O pagamento, pela União, de auxílio ou contribuição a estados, municípios ou distrito federal, em que a concessão não decorra de imperativo constitucional, dependerá de prova do cumprimento dos prazos definidos pela própria lei para encaminhamento dos orçamentos do balanço.
Nota: As leis são coerentes ao registrarem a obrigatoriedade do cumprimento dos prazos estabelecidos na legislação para encaminhamento das informações necessárias à elaboração dos demonstrativos consolidados das contas públicas, com principal destaque sobre a proibição de realização de transferência voluntária aos entes que descumprirem esses prazos determinados.		

Quadro 1 - Artigos comparativos dos principais aspectos da Lei nº 4.320/64 e da Lei de Responsabilidade Fiscal. Fonte: <http://portal.tcu.gov.br/cidadao>

Do ponto de vista de Araújo (2009), os dois normativos, em comparação, é identificado que houve mais aspectos em comum entre as Leis nº 4.320/64 e a Lei de Responsabilidade Fiscal, do que aspectos conflitantes em destaque que ressalta a importância da criação e o controle dos orçamentos e balanços da Administração Pública, na qual não houve impedimento, e as melhores técnicas que há sido inserida nos últimos anos pelo Governo, ainda que há muito que precisa ser realizado para que as demonstrações contábeis feitas pela União, Estados, Distrito Federal e municípios sejam mais confiáveis e ofereçam maior clareza à sociedade e ao indivíduo acerca do que o governo realiza com os recursos que arrecada.

A cooperação do Tribunal de Contas nesse procedimento, para assegurar a veracidade dessas informações, é substancial. E evidencia-se que os meios conflitantes foram fundamentais em decorrência da necessidade em moldar a legislação aos novos desejos da sociedade, e consertar algumas situações de improbidade das legislações anteriores a esta, cedendo maior transparência e controle dos gastos públicos, ainda que se faz necessário, um guia prático para a Contabilidade Pública, que oferte uma melhor orientação aos administradores públicos e contadores, para que haja excelentes resultados de uma cultura gerencial dentro da administração pública, e atingindo o cumprimento da LRF, e que manifesta-se bases para uma sociedade progressista.

Segundo Meirelles (2003, p.86) “na Administração Pública não há liberdade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza”. Destaca-se o princípio da legalidade, para se obter uma administração pública responsável e competente, intercedida a contabilidade pública.

O Estado pratica a gestão de atividades que lhe são conferidas através da Administração Pública. Conforme Santos e Silva (200?), o Estado pratica as seguintes funções:

- A de iniciar e estimular uma ordem jurídica (função normativa, ordenadora ou legislativa);
- A de cumprir e fazer cumprir a normas próprias dessa ordem, resolvendo conflitos de interesses (função disciplinadora ou jurisdicional);
- A de cumprir essa ordem, administrando os interesses coletivos, produzindo os bens públicos e atendendo as necessidades gerais (função executiva ou administrativa).

Kohama (2014) afirma que o Estado é uma entidade prestadora de serviços e utilidades para os indivíduos que o compõem. Já o autor Slomski (2003, p.29) discorre que:

A prática brasileira, na Contabilidade Pública, nessas últimas décadas, pauta-se pelo enfoque legal, respondendo, invariavelmente, a perguntas desse gênero: O que é exigido por lei? Há alguma regulamentação específica para este setor? Inibindo qualquer iniciativa que propusesse outras formas de evidenciação contábil.

O documento que normatiza a contabilidade pública atual faz a seguinte distribuição, p. 6 Art. 85, Lei Federal nº 4320/64 ordenam que, os serviços da contabilidade são reunidos de forma a autorizar o acompanhamento da execução orçamentária, composição patrimonial, os custos dos serviços industriais, o levantamento de balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Por essa razão o contabilista deve estar pronto, Santos e Silva (200?), afirma que os profissionais da contabilidade pública devem ter a consciência da importância de assumir o mundo moderno e conhecer vários problemas quer sejam eles jurídicos, econômicos e sociais dos quais irão resolver.

2.2 OBJETIVO DO ORÇAMENTO PÚBLICO

Segundo Mota (2004, p.16):

O orçamento público, portanto, é o ato administrativo revestido de força legal que estabelece um conjunto de ações a serem realizadas, durante um período de tempo determinado, estimando o montante das fontes de recursos a serem arrecadados pelos órgãos e entidades públicas e fixando o montante dos recursos a serem aplicados pelos mesmos na consecução dos seus programas de trabalho, a fim de manter ou ampliar os serviços públicos, bem como realizar obras que atendam às necessidades da população.

O orçamento público é uma Lei de iniciativa do Poder Executivo que pretende determinar as políticas públicas para o exercício que se mencionar. É no orçamento que será enquadrado as despesas em formas de partidas dobradas.

No final de cada ano anterior é realizado o orçamento público e refere-se da administração pública do governo privilegiadas para a administração do seguinte. De acordo com a previsão da receita que será arrecadada, é distribuída a despesas por

Unidades Administrativas com relação as exigências da legislação e prioridades do governo.

Para Moura (2003, p.41):

O orçamento público pode ser entendido como o ato administrativo revestido de força legal, que estabelece um conjunto de ações governamentais a serem realizadas durante determinado período de tempo – que estima o montante de recursos a serem arrecadados –, fixa o montante das despesas a serem realizadas na manutenção da máquina pública e na aquisição de bens e serviços a serem colocados à disposição da comunidade.

A lei 4.320 de 17 de março de 1964, constitui normas de direito financeiro para a criação e elaboração dos orçamentos e balanços dos três domínios do governo, em seu 2º artigo define que “A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo, obedecida os princípios de unidade, universalidade e anualidade”

Com relação ao princípio de unidade, o orçamento deve ser uno, isto é, um para cada exercício. Na universalidade todas as receitas e despesas devem estar contidas, incluindo as isenções, remissões, subsídios e além de outros benéficos que tem de ser anexados ao projeto de lei. No que se refere a anualidade, todas as receitas e despesas fixadas e previstas devem mencionar a um período limitado, como 1º de janeiro à 31 de dezembro do ano que se declarar.

O orçamento público é o suporte da administração pública, é nele que há a projeção de gastos e o alcance das receitas. O orçamento é uma regra que fundamenta políticas para o exercício, que deve respeitar o Plano Plurianual e a Lei das Diretrizes Orçamentárias.

2.3 CLASSIFICAÇÃO ORÇAMENTARIA NO BRASIL

A administração pública deve-se basear em três instrumentos básicos de planejamento. Eles estão previstos na Constituição Federal (Art. 165, I, II e III) e são as seguintes, p. Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

2.3.1 Pano Plurianual – PPA

O Plano Plurianual é um documento que deve ser realizado a cada quatro anos, sempre no primeiro mandato do prefeito, estabelecendo o planejamento dos três anos do seu respectivo mandato e o primeiro ano da administração seguinte. O primeiro Plano Plurianual municipal atende aos requisitos da LRF foi criado no ano de 2001, com vigência para os anos de 2002 a 2005. O cunho plurianual dos planos teve sua criação na Constituição Federal de 1988, que estabelece no seu artigo 165º parágrafo 1º, sobre o PPA

A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada (Constituição Federal 1988, p.99).

Para Kohama (2014), o PPA se define como um plano de médio prazo, cujo se procura ordenar as ações do governo para que os objetivos e metas sejam alcançados para um período de quatro anos, ao nível do governo federal, estadual e municipal. O atual método orçamentário brasileiro foi instituído pela CF/88 nos incisos I a II do art. 165. As ferramentas básicas para a criação da proposta orçamentária são, p. o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais. Tais ferramentas definem o orçamento-programa no Brasil. Não houve mudanças no PPA, os prazos continuam inalterados, e art. 3º que trata do mesmo foi revogado.

De acordo com PEREIRA (1999):

O plano plurianual tem como objetivo formular as diretrizes para as finanças no período do plano, incluindo a política de fomento e o programa de aplicações das agências financeiras de crédito; identificar e avaliar os recursos disponíveis para o desenvolvimento de ações a cargo da administração pública, incluindo aqueles provenientes de financiamento, estabelecer as despesas, segundo função, subfunção e programa de governo, entre outras definições (PEREIRA,1999, p.143).

O PPA tem como objetivo de alcançar as ações associadas a finalidade da administração pública para certo período. O plano é exposto a cada quatro anos em forma de lei ordinária, e há de ser enviado ao Congresso Nacional até o dia 31 de agosto do primeiro ano de cada mandato presidencial. Sua concretização tem início no segundo mandato presidencial e é terminado no primeiro ano do próximo mandato. O parágrafo 1º do artigo 165 da CF/88 dispõe que o PPA

Estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos processos de duração continuada (CF, 1988).

A criação do PPA municipal deve estar em parcerias com as demais esferas do governo, sejam eles do Estado e União e a iniciativa privada, procurando adquirir o máximo de recursos para o financiamento de programas. Para esse fim é necessário que haja uma inclusão do PPA municipal junto ao orçamento do âmbito administrativos superiores, ainda que o mesmo atinja sua maior eficiência, é necessário orientar programas que estejam de acordo com as prioridades de investimento do Estado e União, responsáveis pelos repasses de recursos.

Esta característica do PPA é um componente estratégico a ser analisado pelo administrador ou planejador, do qual, primeiramente deve-se buscar a satisfação das prioridades locais, mas dentro da dotação de recursos. Essa tática estratégica que o PPA assume suas razões na CF, a qual estabelece que as despesas de caráter continuado e de duração superior a um exercício equivalente a um ano, devem constar obrigatoriamente no Plano Plurianual, ou caso isto não ocorra, deverá ser feito projeto de lei que regulamente a elaboração de um crédito adicional suplementar a ser estimado pelo poder legislativo.

Como descrito por Santos e Silva (200?), a criação e execução do PPA e a dos Orçamentos da União, autoriza ao administrador público, um aumento nas possibilidades de associar os processos de planejamento e avaliação com ferramentas voltadas para qualificar a tomada de decisões.

1.3.1 Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO

Conforme os autores Costa e Valverde (2016) a Lei de Diretrizes Orçamentárias, a relação entre o Plano Plurianual e a Lei Orçamentaria Anual. O documento da LDO possui sobre as diretrizes a serem aparadas pela administração municipal em cada ano, possuindo o resumo de ações ou programas exigidos no PPA, com fixação de valores financeiros e metas físicas quantitativas.

A Constituição Federal de 1988, no seu artigo 165 º, parágrafo 2 º, diz que:

A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a

política de aplicação de agências financeiras oficiais de fomento (Constituição Federal, 1988, p. 99).

As diretrizes orçamentárias têm como objetivo estabelecer regras, indicar prioridades e fixar metas para o governo e para a administração pública, execução e retificação da Lei Orçamentária Anual. Nesta lei, as receitas serão estimadas, obedecendo as mudanças na legislação tributária, da mesma maneira que serão fundamentadas as despesas por função, subfunção e por grupo de natureza da despesa.

São integrados ao projeto da LDO o Anexo de Metas Fiscais, que envolve também o Anexo de Riscos Fiscais, em que são determinadas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas e despesas e resultados. Na hipótese dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Ministério Público, não venha a promover por ato próprio e nos montantes necessários, a limitação de empenho e movimentação financeira quando for verificado, ao final de cada bimestre, que a realização da receita não poderá suprir o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidos no Anexo de Metas Fiscais, fica o Poder Executivo autorizado a limitar os valores financeiros (KOHAMA, 2014).

A LRF estabelece que o Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias inclua os anexos de metas fiscais e de riscos fiscais, contudo esta mesma lei complementar (artigo 63º) faculta aos municípios com população a menos de 50 mil habitantes a apresentação dos mesmos anexos.

1.3.1 Lei Orçamentária Anual

De acordo com parágrafo 5º da CF a Lei Orçamentária Anual se distingue em: “orçamento fiscal, orçamento de investimento e orçamento da seguridade social” (CF, 1988, p.97).

Lima e Castro (2003) explicam que no orçamento possuirá a descrição da receita e despesa demonstrando o programa de trabalho do governo, tendo que estar de acordo com o Plano Plurianual, com a Lei das Diretrizes Orçamentárias, adjunto com o anexo de metas fiscais além das normas da Lei de Responsabilidade Fiscal. Deverão estar contidos na referida Lei: Sumário da receita por fontes e da despesa por funções do governo; Quadro demonstrativo da receita e despesa segundo as categorias econômicas na forma do Anexo I da Lei nº 4.320/64; Quadro discriminativo

da receita por fontes e respectiva legislação; Quadro das dotações por órgão do governo e da administração.

Os prazos continuam inalterados, possuirá em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do Anexo de Metas Fiscais – LDO, acompanhará demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrentes de renúncias de receitas, (art. 5º da LRF e art. 165 § 6º da CF/88); deverá evidenciar as medidas de compensação à renúncia de receita e ao aumento das despesas obrigatórias de caráter continuado (art. 5º, II). Conterá reserva de contingência destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais previstos, (art. 5º, III, b).

Para possibilitar a realização das situações previstas no PPA e, concretiza-la em obediência a LDO, cria-se o Orçamento Anual, na qual são programadas as ações a serem efetivadas, objetivando alcançar os objetivos determinados (KOHAMA, 2014). Entretanto, a criação de LOA é adaptável com o Plano Plurianual e a LDO, quando há um processo de planejamento que restrinja um cronograma definindo cada uma das situações orçamentárias e que estabeleça uma relação entre a ação desenvolvida e o resultado final.

Neste estágio, é importante a participação dos responsáveis pelos departamentos, secretárias ou gabinetes, dos quais os mesmos conhecem a necessidade de cada setor que lhe é atribuído. A LRF estabelece a gestão planejada e transparente, o gestor tem a obrigação de convocar toda a população por intermédio de lideranças para que contribuam do planejamento orçamentário, com a finalidade de melhor atender as prioridades do coletivo.

2.4 RECEITA PÚBLICA

Lima e Castro (2003) discorre que a Receita Pública são todos os créditos que de qualquer natureza que o governo tenha direito de colher, em decorrência de leis gerais e especiais, de contratos e quaisquer outros títulos que surjam de direito.

Na concepção de Mota (2004, p.05):

A receita pública é, então, representada pelo conjunto de ingressos ou embolsos de recursos financeiros nos cofres públicos, a ser aplicada na aquisição de meios (bens e serviços), visando financiar a prestação de

serviços públicos à coletividade. Essa aplicação requer autorização legal, que é materializada na lei orçamentária. Então, a receita pública é a orçamentária.

E todo e qualquer recolhimento realizado aos cofres públicos, podendo ser realizados por meio de numerário ou outros bens evidenciados de valores. Por meio da contribuição da coletividade, a entidade pública estabelece de um conjunto de recursos, os quais constituem a então chamada receita pública, objetivando satisfazer suas necessidades, conservar a sua organização, e bancar os serviços públicos.

Com relação ao ambiente, as receitas se dividem em orçamentárias e extraorçamentárias, do qual as primeiras se restringem a fazer a frente as despesas autorizadas, gastos públicos, por exemplo. Enquanto as extras, são receitas que somente são movidas pelo ente público, pois competem a terceiros.

2.4.1 Receitas Orçamentárias

A Receita Orçamentária abrange aos recursos arrecadados conforme autorização da Lei Orçamentária, os quais despesas também são aplicadas em Lei. O art. 11 da lei 4320/64 determina que as receitas sejam classificadas quanto às categorias econômicas em: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

Art. 11 A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas, p. Receitas Correntes e Receitas de Capital. § 1º - São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes. § 2º - São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente. [...]

Nota-se que a Lei estabelece como receita pública as que se incluem ao patrimônio público de forma permanente como também as são originárias de constituição de dívidas.

A LRF engloba a Receita Corrente Líquida, do qual o conceito é o conceito é o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e além de outras receitas também correntes, deduzindo-se as contribuições dos servidores para o sistema previdenciário próprio e as receitas de compensação financeira pagas pela união pelo

tempo de serviço de funcionários públicos que contribuíram para o regime geral de previdência (SANTOS e SILVA, 200?). O demonstrativo da receita corrente líquida é um dos demonstrativos obrigatórios da LRF.

A alienação de bens são receitas originadas da venda de bens, sejam eles móveis e imóveis e direitos que pertencem ao ente público, que só por autorização legislativa e da publicação do edital para a divulgação aos interessados. Para o acontecimento de venda do patrimônio público, obriga-se a seguir os preceitos constantes na Legislação na Lei 8.666 de 21 de junho de 1993, a qual gerencia os contratos e licitações públicas, encontradas nos artigos 17º à 19º. A amortização de empréstimos equivalem a recursos oriundos da amortização de empréstimos oferecidos a terceiros, em outras palavras, é a regressão dos valores emprestados a outros entes públicos. Já a transferência de capital, são recursos recebidos de outros entes que possuem direitos públicos, dos quais são destinados para obras ou aquisição de bens que incluirão o patrimônio público (LIMA e CASTRO, 2003).

As receitas orçamentárias entram por três procedimentos: 1) Previsão – estimativa de quanto se espera arrecadar no exercício; 2) Arrecadação – pagamento feito pelo contribuinte no banco; e 3) Recolhimento – compreende a entrega do produto da arrecadação para a conta da rede estadual ou municipal, conforme o caso.

2.5 DESPESA PÚBLICA

Despesa pública é o gasto financeiro aplicado, de acordo com autorização legislativa, tendo em vista o suprir das necessidades da população. De acordo com Pereira (1999, p.43):

Despesa pública é definida como a aplicação de determinada quantia em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, com base numa autorização legislativa, para execução de um fim a cargo do governo. Os elementos constitutivos da despesa pública são de natureza econômica, de natureza jurídica e de natureza política. As despesas públicas podem ser entendidas como o conjunto de dispêndios do Estado ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos. A despesa, como parte do orçamento, compreende as autorizações para gastos com as várias atribuições e funções governamentais. Nesse sentido, as despesas públicas correspondem à distribuição e ao emprego das receitas para custeio de diferentes setores da Administração e para os investimentos. As despesas, a exemplo das receitas, podem ser orçamentárias e extraorçamentárias, dependendo de estar ou não incluídas no orçamento.

Entendem-se como despesas públicas como a distribuição da receita pública para subsidiar os custos da administração ou em investimentos. As despesas também podem ser orçamentárias, com previsão em orçamento, ou extraorçamentárias. De acordo com os artigos 12 e 13 da Lei nº 4,320, as despesas podem se classificar de acordo com a categoria econômica em Despesas Correntes e de Capital.

Moura (2003, p.37) observa que: “a Lei n. 4.320/1964 não definiu o termo despesa. No seu texto, limitou-se a classificar as despesas e vinculá-las a uma autorização legislativa, ou seja, qualquer gasto efetivado pela administração pública tem de estar fixado na Lei Orçamentária Anual (LOA)”.

Para Mota (2004, p.98):

A despesa pública, então, consiste na realização de gastos autorizados pela lei orçamentária, isto é, a utilização ou a aplicação de recursos financeiros de forma direta (em benefício próprio) na aquisição de meios (bens e serviços) que possibilitem a manutenção, o funcionamento e a expansão dos serviços públicos, ou de forma indireta (quando da realização de transferências a terceiros). Essa aquisição dar-se-á com pagamento imediato (quando da execução da despesa à vista) ou a posteriori (quando da execução da despesa a prazo), implicando a assunção de compromissos.

Segundo Mota (2004), apesar de que todos os gastos dos governos sejam nomeados pela Lei 4.320/64 de despesa e executados na lei orçamentária com esse título, os gastos orçamentários que não ocasionam nenhuma mudança no patrimônio líquido público, devem ser separados em despesas efetivas e não-efetivas.

Com relação às funções e subfunções, elas são pré-fixadas e são padronizadas para uma consolidação nacional perante ao setor público. Quanto a estrutura programática, de acordo com Lima e Castro (2003), está localizada no modelo de gerenciamento de programas, que se iniciou em 1999, substituindo a até então vigente. Cada programa atende a procura da população e é criada no PPA de acordo com as necessidades do município.

2.5.1 Estágios da Despesa

Para Piscitelli *et al.*, (2004) a despesa pública denota-se em estágios nos quais estes se dividem: empenho, liquidação e pagamento. Segundo Carvalho (2009), os estágios ou fases da despesa, estão previstos na Lei nº 4.320/64 e no Decreto 93.872/86, além dos citados acima, também soma-se o da fixação, licitação e programação (orçamento).

De acordo o autor supracitado discorre que a programação financeira está prevista na LRF. Esta norma determina que até 30 dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que ordenam a LDO o poder executivo determina a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso (art. 8º da LRF).

Em seguida, serão listados meticulosamente os estágios da despesa orçamentária, tanto de acordo com a Lei nº 4.320/64 quanto do ponto de vista administrativo.

2.5.2 Fixação

O primeiro estágio da despesa pública é a fixação que possui a finalidade de determinar no orçamento quanto se irá gastar em cada atividade ou projeto que o governo irá realizar.

A fixação, conforme Silva (2004, p.154):

A fixação constitui etapa obrigatória da despesa pública, e está consubstanciada em vários dispositivos Constitucionais, senão vejamos, p. A Constituição Federal veda, expressamente, a realização, por qualquer dos Poderes, de despesas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais. Por outro lado, o mesmo dispositivo reforça o princípio de que a despesa é fixada, quando impõe restrição ao próprio Poder Legislativo, vedando a concessão de créditos ilimitados, e proibindo a abertura de crédito especial ou suplementar sem prévia autorização legislativa e, ainda, a transposição de recursos de uma categoria para outra.

A entidade pública deverá fixar os valores corretos no orçamento de acordo com a despesa, das quais em categorias econômicas correspondentes, pois, nenhuma pode exceder os valores fixados nos créditos orçamentários, conseguindo permissão para a abertura de créditos suplementares e especiais através da autorização do poder legislativo.

2.5.3 Programação

A programação é o segundo estágio da despesa pública. Baseado aos limites fixados no orçamento, é elaborado um cronograma de aplicação das despesas públicas compreendidas na LOA para cada unidade orçamentária.

De acordo com Andrade (2002, p.96) a programação:

Resume-se na elaboração de um cronograma de desembolso para utilização dos créditos orçamentários, por meio de decreto do poder Executivo, com o objetivo de disciplinar os gastos na mesma proporção que a previsão de realização das receitas.

De acordo também com o artigo 47 da Lei nº 4.320:

Art. 47. Imediatamente após a promulgação da Lei de Orçamento e com base dos limites nele fixados, o Poder Executivo aprovará um quadro de cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar.

Em outras palavras, o estágio na programação há a criação de um quadro possuindo detalhadamente as despesas de cada unidade orçamentária poderá usar com o objeto de disciplinar as despesas, controlando que as despesas programadas sejam incorridas na mesma intensidade que as receitas previstas arrecadadas com o objetivo de equilíbrio de resultado financeiro.

2.5.4 Licitação

Como terceiro estágio da despesa orçamentária, a licitação é um ato administrativo que procura no mercado os preços menores para os bens e serviços dos quais o Poder Público necessita, como consequência, uma economia maior dos gastos públicos.

Portanto, ela deve ser feita como forma de obtenção de bens e de materiais e para contratação de serviços e de obras, mas conforme o total valor destas despesas a licitação poderá ser rejeitado.

Conforme Slomski (2003, p.330):

Licitação é o procedimento administrativo mediante o qual a Administração Pública seleciona a proposta mais vantajosa para o contrato de seu interesse. Como procedimento, desenvolve-se através de uma sucessão ordenada de atos vinculantes para a Administração e para os licitantes, o que propicia igual oportunidade a todos os interessados e atua como fator de eficiência e moralidade nos negócios administrativos.

A licitação é regida pela Lei nº 8.666, Brasil (1993), que fundamenta normas para licitações e contratos da administração pública, sendo dividida em cinco categorias: concorrência, tomada de preços, convite, concurso e leilão. Possuindo além dessas cinco categorias constantes na Lei. Modernamente é usada outra categoria chamada de pregão eletrônico, estabelecendo-se na sexta modalidade de

licitação. O pregão eletrônico obedece e foi instituído pela Lei nº 10.520, Brasil (2002), podendo ser dividido em presencial ou não.

2.5.5 Empenho

Como quarto estágio da despesa pública, o empenho é classificado como um comprometimento do orçamento a um determinado valor em concordância a um credor, em outras palavras, diante a realização do empenho que ocorre a obrigação de pagar a uma determinada pessoa física ou jurídica, usualmente chamada de fornecedor, pela obtenção de bens e de materiais ou pela realização de obras contratadas.

O empenho é definido segundo Fortes (2005, p.145) como:

O empenho é momento que os créditos orçamentários são comprometidos pela Administração, ou seja, representa o ato de autorização da despesa pela autoridade competente (Ordenador da Despesa), comprometendo os créditos orçamentários recebidos pela consignação no orçamento ou por descentralização de crédito de outra Unidade Gestora.

Já para Piscitelli *et al.*, (2004), as despesas empenhadas devem seguir o princípio da anualidade, na qual as despesas não podem onerar o ano seguinte. Além do princípio da competência, com a finalidade de ter uma informação correta da execução. É proibida a realização de despesa sem prévio empenho, de acordo com o art. 60 da Lei 4.320/64.

2.5.6 Liquidação

O quinto estágio da despesa pública é a liquidação. Conforme a Lei nº 4.320/64, art. 63, §§ 1º e 2º, determina que “a liquidação de despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”. É neste estágio que o produto ou serviço é entregue ao ente público, logo em seguida da emissão de documento fiscal, como nota fiscal, contrato, recibo, entre outros.

É assinada e emitida a nota de liquidação, pelo responsável pelo recebimento e verificação. A liquidação na contabilidade é a verificação do direito adquirido pelo credor, possuindo por base os documentos e títulos comprobatório do respectivo crédito.

2.5.6 Pagamento

Em observância ao artigo 64 da Lei nº 4.320/64 determina que “a ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga”, diante disso, depois de observado pelo departamento de tesouraria a disponibilidade de recursos para o pagamento do empenho, é expedida pelo setor de contabilidade a ordem de pagamento, assinada pelo regulamentador da despesa e responsável pelo setor financeiro.

Entretanto, para Fortes (2005, p.146) a despesa só poderá ser paga, se atingir os três pontos:

- Liquidação da despesa processada;
- Existência de recursos financeiros;
- Vencimento da obrigação.

2 RESTOS A PAGAR

Leite (2014), alega que a será considerado restos a pagar o montante de despesas empenhadas no exercício e não pagas até 31 de dezembro. O registro de restos a pagar é por meio de exercício e por credor, divididas em despesas processadas e não processadas. Já que despesas processadas são aquelas que foram liquidadas, gerando a obrigação de pagar, enquanto as não processadas, são consideradas as despesas apenas empenhadas e não liquidadas. Os restos a pagar que ficaram em certo exercício são movidos ao subsequente como despesas extraorçamentárias.

De acordo com o artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101, Brasil (2000):

Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres de seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para esse efeito. Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão consideradas os encargos e despesas compromissados a pagar até o final do exercício.

O artigo determina que é vedada ao titular do Poder Público, nos dois últimos quadrimestres do seu mandato, reduzir despesas que não possa ser cumprida dentro do exercício, ou que haja parcelas a serem pagas no exercício subsequente sem que tenha disponibilidade financeira. Entretanto, de acordo com a lei, se a administração não possuir disponibilidades não poderá deixar despesas empenhadas para serem pagas no exercício posterior.

3.1 DESPESAS DE EXERCICIOS ANTERIORES

Para Leite (2014) as despesas de exercícios anteriores, são as despesas resultantes de obrigações realizadas em exercícios anteriores, diferentemente do exercício financeiro, que ocorrerá o efetivo pagamento da obrigação.

Consequência quando não houve a inscrição desta despesa em restos a pagar, pois passou o prazo de pagamento de despesa inscrita em restos a pagar, tendo o cancelamento desta despesa, ou não houve acontecimento do empenho referente a obrigação no exercício financeiro em que foi atribuída.

Segundo o artigo o 37 da Lei 4.320:

Art. 37. As despesas de exercícios encerrados, para os quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente poderão ser pagos a conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica. (BRASIL, 1964)

As despesas de exercícios anteriores são consideradas aquelas que foram atribuídas e programadas em exercícios financeiros anteriores possuindo neste exercício, recursos financeiros para pagá-las totalmente, mas foram pagas unicamente no exercício financeiro corrente através do reconhecimento da dívida.

As despesas, assim como os restos a pagar, terão a prescrição de cinco anos a partir da data em que foi atribuída a obrigação, atribuindo ao credor o que lhe é de direito, realizando o pagamento da despesa e gerando conseqüentemente a quitação da referida obrigação.

4 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A Constituição Federal de 1988, trouxe como revolução ao controle de execução orçamentária e financeira, dentre outras, a recomendação do controle interno em cada poder e de um controle externo que exercido pelo Legislativo, a obrigação da transparência dos gastos públicos e uma Lei Complementar interpretando a responsabilidade na gestão fiscal.

A Lei de Responsabilidade Fiscal tem como principal objetivo, acabar com o desequilíbrio fiscal do país, em especial dos estados e municípios. As principais metas da Lei estão listadas no seu art. 4, dentre as quais destacam-se:

- a) prevenir déficits imoderados e reiterados;
- b) limitar a dívida pública a níveis prudentes;
- c) preservar o patrimônio público líquido;
- d) limitar o gasto público continuado (despesas de pessoal, principalmente previdenciária, e decorrente de manutenção de investimentos);
- e) administração prudente dos riscos fiscais (inclusive reconhecimento de obrigações imprevistas);
- f) amplo acesso da sociedade às informações sobre as contas públicas.

Promovida no mandato de Fernando Henrique Cardoso, trouxe inúmeras mudanças significativas institucionais na esfera das finanças públicas. Como instrumento de implementação da administração pública gerencial, no que se diz a respeito da necessidade de redução e combate ao déficit público, a LRF é hoje a principal ferramenta regulamentadora das contas públicas brasileiras. A lei segue quatro princípios: planejamento, transparência controle e responsabilização.

O primeiro princípio se refere ao planejamento, para Khair (2001) é a elaboração de informações, das metas, limites, da realização de operações de créditos e concessão de garantias. De acordo com Andrade (2002, p.58), “planejar é controlar o futuro”.

Com relação a transparência, se objetiva através da divulgação ampla, seja ela a internet, do número de quatro novos relatórios de acompanhamento da gestão fiscal, permitindo a identificação das receitas e das despesas. Como exemplo de relatórios, são os anexos de riscos fiscais, relatórios resumidos da execução orçamentária; relatório de gestão fiscal. Quanto a responsabilização acontece quando as regras não forem cumpridas. A partir do momento que ocorrer tal fato, haverá a suspensão de

transferências voluntárias, das garantias e da contratação de operações de crédito. Não cumprido as regras, o indivíduo sofrerá punições previstas na legislação (ANDRADE, 2002).

Cruz (2011) ressalta que as principais ferramentas de transparência na gestão fiscal, que são de ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso ao público: O Plano Plurianual de Governo; A Lei de Diretriz Orçamentária; A Lei Orçamentária Anual; O Relatório Resumido de Execução Orçamentária; O Relatório de Gestão Fiscal; A Prestação de Contas e o Respectivo Parecer Prévio.

Para Harada (2008), um dos fundamentos principais da LRF é o controle, princípio em destaque, simplificado pela elaboração de relatórios de acompanhamento da administração fiscal, dos quais são obrigados a publicação, e que devem estar disponíveis em meio eletrônico.

De acordo com Toledo Jr e Rossi (2005), os relatórios contábeis introduzidos também são para a prestação de contas ao órgão de fiscalização externa – Tribunal de Contas: Relatório de Gestão Fiscal – RGF e Relatório Resumido da Execução Orçamentária RREO, do qual o primeiro é divulgado quadrimestral, semestral ou anual de acordo com o número de habitantes do município e no caso do último, a obrigatoriedade é a divulgação bimestral.

Araújo (2009) discorre que os municípios com número de habitantes inferior a 50 mil, publicam seus relatórios RREO bimestralmente, alguns dos RGF semestralmente e outros anualmente, como rege a legislação. Além dos demonstrativos das receitas e despesas até o período, os resultados nominal e primário, a dívida do município, as despesas aplicadas com saúde, educação e pessoal. Estes relatórios são publicados em órgão de divulgação oficial, para que a sociedade acompanhe o montante arrecadado e a destinação dos recursos públicos.

Oliveira (2002) enfatiza que o Relatório de Gestão Fiscal – RGF ressalta as medidas corretivas adotadas ou para se adotar, no caso se ultrapassar qualquer um dos limites. No último quadrimestre, o relatório deve conter os seguintes demonstrativos:

- a) do montante das disponibilidades de caixa em 31 de dezembro;
- b) da inscrição em restos a pagar das despesas liquidadas, das empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa e das não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;

c) do cumprimento disposto da LRF, no que se refere à liquidação da operação de crédito por antecipação de receita, com juros e outros encargos incidentes, até o dia 10 de dezembro de cada ano, além do atendimento à proibição de contratar tais operações no último ano de mandato do presidente, governador ou do prefeito municipal.

Tesouro Nacional (2016) discorre que o Relatório Resumido da Execução Orçamentária se compõem do Balanço Orçamentário e o Demonstrativo de Execução de Receitas e Despesas, possuindo os Demonstrativos da Receita Corrente Líquida; das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Geral de Previdência Social; das Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores Públicos; do Resultado Nominal; do Resultado Primário; dos Restos a Pagar por Poder e Órgão; das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino; e das Despesas com Saúde.

Estes demonstrativos são feitos de acordo com as informações registradas e mantidas em banco de dados pela Contabilidade Pública, principal ferramenta no fornecimento dos dados e de transparência da execução orçamentária e financeira.

A lei também obriga a divulgação mensal na internet da lista daqueles que não desempenhou os limites que foram descritos pelo Senado em caso de dívidas nos cofres públicos. Conforme Pereira (2010, p. 236):

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

4.1 ANTECEDENTES DA LEI

Lima e Castro (2003) afirmam que a Lei de Responsabilidade Fiscal é parte do projeto que faz parte do conjunto de medidas do Programa de Estabilidade Fiscal – PEF, que foi apresentado à sociedade em outubro de 1998, e que tem como objetivo a drástica e veloz redução do déficit público e a estabilização do montante da dívida pública em relação ao PIB da economia.

De acordo com Harada (2008) em dezembro de 1998, foi publicado o “Anteprojeto do Regime de Gestão Fiscal Responsável”, com 111 artigos, além do Anteprojeto de Lei Complementar, legislando os crimes de responsabilidade

referentes ao art. 163 da CF. Já a segunda versão, também contava com 111 artigos e nomeava-se Anteprojeto de LC nº 18/99, e foi encaminhada a Câmara dos Deputados em 13 e abril de 1999. Logo após essa segunda versão, foram observadas muitas inconstitucionalidades no projeto. Entretanto, a terceira versão, com data de 20 de janeiro de 2000, era uma versão reduzida e veio como forma de Sub-emenda Substitutiva, elaborada pelo Deputado Pedro Novais.

Já em fevereiro de 2000, foi apresentada a quarta versão, Lei Complementar nº 18-D, também pelo Deputado Pedro Novais, contendo algumas alterações na redação e com 76 artigos. A quinta versão é o Projeto de Lei Complementar nº 18-E, 2 de fevereiro de 2000, reduzido a 75 artigos. Várias audiências públicas foram promovidas pela Comissão de Responsabilidade Fiscal, da Câmara dos Deputados, até se chegar a versão definitiva da Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei nº 101 de 04 de maio de 2000.

Com o início da LRF, “nada mais pode ser feito no peito e na raça, todas as iniciativas devem ser adrede planejadas e executadas dentro das metas rompendo-se com forma empírica do passado” (ROSA e NETO, 2001, p.119).

4.2 FUNDAMENTOS LEGAIS

4.2.1 Finalidade e importância

A lei integra o programa do Governo denominado “Programa de Estabilidade Fiscal” com o intuito de equilibrar as contas públicas. A legislação propõe normas de finanças públicas ligadas para a responsabilidade na administração fiscal, corrigir as ilegalidades da gestão pública, estabelecer os gastos às receitas, em razão da adoção de técnicas de planejamento governamental, organização, controle interno e externo e por último a transparência das ações do governo perante a população (TOLEDO JR e ROSSI, 2005).

Segundo Rosa e Neto (2001, p.120), através da LRF:

Pretende-se a gestão fiscal transparente, prudente e planejada, munida de mecanismos técnicos capazes de apontar e corrigir os desequilíbrios/desvios das contas públicas, no cumprimento das metas e resultados de receitas e despesas. Busca-se, de forma sintética, gastar máximo o que se arrecada.

Desta forma, segundo Toledo Jr. e Rossi (2005), o objetivo da LRF é fazer que os gestores públicos cumpram metas, realizando despesas no máximo ao valor referente as receitas, de forma a cumprir com suas obrigações. Ainda que ao determinar estratégias de combate ao déficit e a dívida da esfera do governo, a Lei busca a estabilidade de preços e juros.

Para Oliveira (2002, p.20), a LRF foi criada com a finalidade de fazer a com que a Administração Pública tenha uma “ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio da contas públicas, mediante o cumprimento de metas e resultados entre as receitas e as despesas’.

Segundo Pinto (2002, p.391):

O agente público que atua com responsabilidade quando suas ações são planejadas e transparentes, há previsão de riscos, os desvios são corrigidos para impedir o desequilíbrio das contas públicas, através de um permanente monitoramento das despesas e receitas.

Diante disso, a Lei Complementar confere à contabilidade pública funções novas em relação ao controle orçamentário e financeiro, tornando-o com um caráter mais gerencial, ainda que com o controle das receitas e despesas é possível planejar ações com o objetivo de acabar com o desequilíbrio das contas públicas.

Para Rosa e Neto (2001), através de seus artigos, ela objetiva distribuir as políticas públicas com a sociedade civil, com a finalidade do efetivo controle e transparência da gestão fiscal. Ainda que o Estado não pode gastar mais do que arrecada, o equilíbrio das contas públicas deve ser modelo econômico brasileiro.

Com relação ao 2º parágrafo do art. 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, as suas disposições destinam-se:

Art. 1º [...]

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

§ 3º Nas referências, p.

I - À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, estão compreendidos, p.

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

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

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

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

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

I - Ente da Federação, p. a União, cada Estado, o Distrito Federal e cada Município;

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

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

Conforme explicito os entes políticos sujeitos a LRF, e destacamos que a transparência e a publicidade são atos e não se confundem, porque somente a publicidade demonstrando a situação fiscal é insuficiente. Ainda que utiliza-se uma linguagem técnica, ficando inacessível ao cidadão comum. Já a transparência junto a publicidade, exige seu total cumprimento e entendimento dos dados necessários ao acompanhamento da gestão fiscal ao administrador, com um uma linguagem acessível a toda população. Pinto (2002, p.391) destaca que:

A LRF traçou o caminho para que o administrador cumpra bem o seu papel, exercite com eficiência suas múltiplas atribuições. Deixa claro que a Administração Pública não se pode ficar à mercê da incompetência. Do fisiologismo ou da incúria de seus gestores.

Desta maneira, a condução da coisa pública com irresponsabilidade, que antes atribuía popularidade e voto para o gestor incompetente, com a criação da LRF essa conduta é tida como crime, pois, o fisiologismo, que são as ações políticas e decisões tomadas em troca de favores, a incompetência e a irresponsabilidade tornaram-se a ser reprimidas pela legislação.

4.3 PRESSUPOSTOS LEGAIS DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL QUANTO AO COMBATE À CORRUPÇÃO

A LRF trouxe revoluções no processo de criação do planejamento do setor público, dando aos administradores públicos à responsabilidade na gestão fiscal, com o objetivo de combater a corrupção.

De acordo com Lopes, a LRF apresenta dez mandamentos, que se destacam em:

I. "Não terás crédito orçamentário com finalidade imprecisa, nem dotação ilimitada". (Art. 5º, § 4º)

II. "Não farás investimento que não conste do Plano Plurianual". (Art. 5º, § 5º)

III. "Não criarás nem aumentarás despesa sem que haja recursos para o seu custeio". (Art. 17, § 1º)

- IV. “Não deixarás de prever e arrecadar os tributos de sua competência”. (Art. 11)
- V. “Não aumentarás a despesa com pessoal nos últimos seis meses do teu mandato”. (Art. 21, II, § único)
- VI. “Não aumentarás a despesa com seguridade social sem que sua fonte de custeio esteja assegurada”. (Art. 24)
- VII. “Não utilizarás recursos recebidos por transferência para finalidade diversa daquela que foi pactuada”. (Art. 25, § 2º)
- VIII. “Não assumirás obrigação para com teus fornecedores, para pagamento a posterior, de bens e serviços”. (Art. 37, IV)
- IX. “Não realizarás operação de Antecipação da Receita Orçamentária sem que tenhas liquidado a anterior”. (Art. 38, IV, “a”)
- X. “Não utilizarás receita proveniente de alienação de bens para o financiamento de despesas correntes”. (Art. 44)

Segundo Toledo Jr. e Rossi (2005, p.12) comentam em relação ao planejamento orçamentário, no sentido que, se “não planejar, ou fazê-lo mal, significa gastar o dinheiro pública em prioridades imediatas, de conveniência, que vão surgindo à frente”.

Pressupostos dos quais estão contidos no parágrafo 1º, artigo 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal:

Art. 1º [...]

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

No mesmo pensamento, Nascimento (2001, p. 21) afirma que a LRF visa:

Minimizar os efeitos da dívida estatal com medidas saneadoras, atuando na prevenção de riscos fiscais, efetivando as devidas correções, afim de cumprir as metas perseguidas pelo interesse público, especialmente de resultados entre os recursos financeiros disponíveis e os gastos do setor público.

Conforme descrito anteriormente, a Lei de Responsabilidade Fiscal recomenda uma ação planejada e transparente, previne riscos e corrige desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. Ações planejadas destinam –se a planos traçados e executadas dentro das metas. E além de planejadas as ações devem ser transparentes, permitindo a sociedade conhecer e compreender as contas públicas.

5 CONTROLE INTERNO

O Controle Público é exercido por órgãos e entidades com objetivo específico de fiscalizar a administração pública, a Lei 4.320/64 já disponibilizava seus artigos sobre o controle da execução orçamentária e da prestação de contas, com destaque na observância dos aspectos da legalidade dos atos da administração que resultem em arrecadação de receitas e geração de despesa ou no início e fim de direitos e obrigações, bem como a responsabilidade por bens e valores públicos e a realização do programa de trabalho, de acordo com a lei, o controle deve ser feito internamente e externamente (DINIZ *et al.*, 2008).

De acordo aos artigos do 75 ao 80, da Lei 4.320/64, as suas disposições destinam-se:

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá, p.
 I - A legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
 II - A fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;
 III - O cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

CAPÍTULO II
 Do Controle Interno

Art. 76. O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

Art. 77. A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.

Art. 78. Além da prestação ou tomada de contas anual, quando instituída em lei, ou por fim de gestão, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos.

Art. 79. Ao órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária ou a outro indicado na legislação, caberá o controle estabelecido no inciso III do artigo 75.

Parágrafo único. Esse controle far-se-á, quando for o caso, em termos de unidades de medida, previamente estabelecidos para cada atividade.

Art. 80. Compete aos serviços de contabilidade ou órgãos equivalentes verificar a exata observância dos limites das cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária, dentro do sistema que for instituído para esse fim.

Com base nisso, o artigo 70 da CF/88 dispõe que:

Art. 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.

Diante do exposto, A Lei nº 4320/64 dispõe no art. 75 sobre as disposições gerais do controle público, e nos seus artigos 76 a 80 sobre o Controle Interno a Constituição Federal de 1988, já disponibilizava em artigos acerca do controle interno, fundamentam o sistema, sendo obrigatório o controle e a avaliação de resultado, junto a eficiência, eficácia, legitimidade, economicidade e legalidade, através de uma fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial disposto no artigo 70.

Controle Interno, para Meirelles (2003, p. 638):

É todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração. Assim, qualquer controle efetivado pelo Executivo sobre seus serviços ou agentes é considerado interno, como interno será também o controle do Legislativo ou do Judiciário, por seus órgãos de administração, sobre seu pessoal e os atos administrativos que pratique.

De acordo com Santos e Silva (200?), afirma que Controle Interno é realizado pelos órgãos centrais e setoriais da estrutura organizacional do setor público, e devem manter de forma ampla um sistema de controle interno.

Segundo Motta *et al.*, (2000) para se ter uma administração eficiente, precisa-se ter um controle interno. É importante a existência do controle, e que além de tudo seja delineado, competente e capazes de desempenhar cargos. O controle na gestão pública, tornou-se mais importante com a LRF, passando a ser um dos principais pontos, tornando de certa forma, um sistema de controle e informações muitos eficientes.

Conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal, especificamente o artigo 54, o responsável pelo controle interno: será responsável pela certificação dos dados contábeis relativos a pessoal, dívida, inscrição de despesas em restos a pagar e demais informação a serem divulgadas nos relatórios resumidos da execução orçamentária e de gestão fiscal; será responsável pela orientação normativa, pela supervisão técnica e fiscalização específica de todos os atos da gestão fiscal, objetivando o cumprimento das normas estabelecidas na Lei de Responsabilidade Fiscal e outras; deverá manter acompanhamento das metas bimestrais de arrecadação, das limitações de empenho, dos limites com gastos com pessoal, dos limites de endividamento, dos gastos com serviços de terceiros e outros; e, deverá ser o responsável pela prestação de contas anual.

De certo modo, os Tribunais de Contas, assim como os órgãos de controle, recebem da LRF novas e eficazes ferramentas de controle, a respeito de finanças públicas, além da entrada de mecanismos de alerta disposto no artigo 59 da Lei:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5.1 CONTROLE INTERNO MUNICIPAL

O controle interno municipal deve ser visto como uma finalidade de alcançar os objetivos sociais ou políticos. Atentando seus agentes acerca da necessidade do correto manuseio dos recursos públicos, a importância do ciclo orçamentário, com maior atenção na complexidade de seu desempenho sob o entendimento do equilíbrio dos princípios da legalidade, moralidade e transparência, assim como os valores de eficácia e eficiência. De acordo com Lopes (2000, p. 25):

Nenhuma entidade sobrevive se suas despesas forem superiores às suas receitas, preceito quase sempre relegado por alguns administradores públicos. Via de regra, impera a administração descompromissada com as reais necessidades sociais, buscando-se apenas a satisfação pessoal pelo exercício do poder e efetuando-se gastos sem o mínimo controle, limitações

impostas efetivamente a partir da entrada em vigor da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Portanto, o controle tem como principal objetivo, a transparência das contas assim como a administração pública em sua totalidade, dando a sociedade o conhecimento de todos os atos do gestor além de como e onde são colocados os recursos públicos.

Conforme define o Art. 48 da LRF:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público, p. 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.

É visto que a despesa pública é fundamental na atuação do ente governamental, ainda que a utilização dos gastos públicos, convertidos na realização de serviços e programas de governo, objetivando o bem-estar comum e a satisfação da sociedade.

De acordo com Machado Jr. e Reis (2010, p.170):

O controle interno, como o externo, não é estritamente pessoal, mas de natureza funcional. É de importância vital para Administração e necessária se faz a sua definitiva institucionalização, a fim de permitir conhecer os resultados que estão sendo obtidos através dos gastos públicos.

Dessa forma, o sistema de controle interno na esfera da administração municipal, não somente restringe-se no papel de descobrir erros, desvios ou até mesmo fraudes, mas também como um meio de comunicação e prevenção para alcançar resultados, e finalmente fornecer aos usuários conhecimento sobre a administração em todos os seus fundamentos.

A Coordenadoria de Controle Interno (CCI) do Município de Itaituba, órgão responsável pelo controle interno na esfera do Poder Executivo, é formada de três servidores nomeados livremente pelo Prefeito Municipal, reconhecida pela capacidade de exercer o cargo e capacidade técnica, sendo classificados entre eles um coordenador e dois auditores, cujas funções serão detalhadas em regulamento. A

coordenadoria de Controle Interno é direcionada ao Gabinete do Prefeito, a quem cabe fornecer, o suporte administrativo necessário ao seu funcionamento.

De acordo com a Lei nº 1787 de 29 de março de 2005 é responsabilidade da Coordenadoria de Controle Interno – CCI, as seguintes atribuições:

- I – Avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, e na Lei de Diretrizes Orçamentárias, assim como acompanhar a execução dos projetos e atividades constantes da Lei Orçamentária Anual relativos a cada uma das unidades gestoras do Município;
- 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 Municipal, bem como, da 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 do Município;
- IV – Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Compete ao CCI, fiscalizar o cumprimento das normas existentes na LRF, em especial ao que refere condições para inscrição em restos a pagar; medidas para o retorno ou manutenção de despesa com o pessoal; recondução dos montantes das dívidas consolidadas e mobiliárias e destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos (Lei 1787/05).

Segundo o art. 7º da Lei 1787/05:

Art. 7º - No desempenho da função de controle sobre a responsabilidade fiscal, nos termos dos artigos anteriores, a Coordenadoria de Controle Interno deverá:

- I - observar o princípio da segregação das funções, de forma a que seja mantida rígida separação entre as atividades de execução e controle;
- II - separar as atividades fins da ação de controle, de forma que não sejam estabelecidas atividades, rotinas e procedimentos próprios de atividade-meio (controle) para aqueles que se dedicam a atividade-fim;
- III - evitar que suas ações possam inibir, restringir, prejudicar ou por qualquer modo tornar mais onerosa a atividade-fim da Administração Municipal;
- IV - considerar as dificuldades técnicas e complexidade das normas de responsabilidade fiscal, de forma que não venha a penalizar os agentes que agirem com base em tese juridicamente razoável a pretexto de exercer atos de controle de gestão;
- V - envidar esforços no sentido de ensejar mudança na programação das ações do gestor público responsável, visando permanente reavaliação para melhoria qualitativa;
- VI - expedir instrutor e orientações ao gestor responsável visando a regularidade das ações governamentais, observado o disposto nos incisos I a IV deste artigo;
- VII - apresentar ao Prefeito Municipal relatórios bimestrais sobre suas atividades e conclusões a respeito dos controles da legalidade, da finalidade e de execução financeira e orçamentária do Poder Executivo.
- VIII - manter os documentos necessários a verificação de cumprimento ao disposto nos incisos I, II e III do art. 74 da CF/88 em seus arquivos de forma organizada, prontos para serem examinados por ocasião de eventuais

auditorias, inspeções ou tomada de contas levadas a efeito pelo controle externo.

É importante destacar, que as novas regras estabelecidas pela LRF como um instrumento gerencial e contábil para que o Administrador público possa alcançar um ajuste fiscal nas contas públicas e para direcioná-los a trabalhar com mais responsabilidade e transparência durante seu mandato, planejando seus atos e evitando o descontrole que antes era comum a sociedade vivenciar dentro da política do país.

6 METODOLOGIA

Conduzindo a pesquisa de forma a identificar como a Lei de Responsabilidade Fiscal atua no controle interno no município de Itaituba/PA, foi realizado um levantamento bibliográfico para destacar os principais autores que abordam a respeito do tema, contemplando livros, artigos e periódicos que trouxeram um maior detalhamento sobre o assunto.

De acordo com Gil (2010, p.1) a pesquisa é: “o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”. A pesquisa passou por diversas etapas buscando respostas para os questionamentos a fim de se chegar a um resultado.

Sucedendo-se a pesquisa de campo na Prefeitura Municipal de Itaituba, especificamente no Controle Interno, na qual foi verificado de que forma é a atuação da LRF na administração municipal, na consecução dos objetivos e metas governamentais a ela relacionados, a pesquisa de campo houve um roteiro de entrevista estruturado com a Coordenadora de Controle Interno responsável pelo Controle Interno do Município de Itaituba/Pa. Segundo com Severino (2007, p.125):

Entrevista estruturada são aquelas em que as questões são direcionadas e previamente estabelecidas, com determinada articulação interna. Aproxima-se mais do questionário, embora sem a impessoalidade deste. Com questões bem diretas, obtém, do universo de sujeitos, respostas também mais facilmente categorizáveis, sendo assim muito útil para o desenvolvimento de levantamentos sociais.

Por ser um tema pouco explorado, buscou-se realizar uma pesquisa do tipo exploratória, com a finalidade de se obter maiores esclarecimentos a respeito do tema. Para Gil (1999, p.43):

Pesquisas exploratórias são desenvolvidas com o objetivo de proporcionar visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato. Este tipo de pesquisa é realizado especialmente quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil sobre ele formular hipóteses precisas e operacionalizáveis.

De posse dos dados, as informações foram analisadas por meio de uma abordagem qualitativa, nessa abordagem o pesquisador procura interpretar os fatos, procurando solução para o problema proposto. Neste sentido a abordagem qualitativa apresenta inúmeros usos, tais como: descrever a complexidade de uma determinada

hipótese ou problema, analisar a interação entre variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos experimentados por grupos sociais, apresentar contribuições no processo de mudança, criação ou formulação de opiniões de determinado grupo, interpretar dados, fatos, teorias e hipóteses, entre outros (RUDIO, 1992).

6.1 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS COLHIDOS NO CAMPO

Será minudenciado as informações obtidas durante a pesquisa de campo com a Coordenadora de Controle Interno responsável pelo Controle Interno do Município de Itaituba/Pa.

7 INTERPRETAÇÃO DOS DADOS COLHIDOS NA PESQUISA DE CAMPO

A pesquisa teve como objeto de estudo a Coordenadoria de Controle Interno (CCI) do Município de Itaituba, órgão responsável pelo controle interno no âmbito do Poder Executivo, na qual está à frente a Sr.^a Keila Cristina Lopes, a mesma atua como coordenadora. É Bacharel em administração, pregoeira e com título de gestão pelo Tribunal de Contas do Município. A Coordenadoria de Controle Interno (CCI), possui três servidores nomeados livremente pelo Prefeito Municipal, sendo designados dentre eles um coordenador e dois auditores, cujas atribuições serão detalhadas em regulamento. A coordenadoria de Controle Interno é vinculada diretamente ao Gabinete do Prefeito, a quem cabe fornecer o suporte administrativo necessário ao seu funcionamento. A CCI possui sua própria legislação, de nº 1787 de 29 de março de 2005, na qual institui suas responsabilidades, atribuições, competências e obrigações.

A pesquisa foi direcionada através de um roteiro de entrevista pré-definido composto 9 (nove) perguntas subjetivas, onde foi capaz de perceber a visão da coordenadora com relação a aplicação de lei de responsabilidade fiscal no controle interno no município de Itaituba - Pa.

Posterior as perguntas sobre o órgão, prosseguiu o roteiro questionando a gestora sobre a estrutura e organização, o Sistema de Controle Interno atende as necessidades do Município? E a resposta dada foi:

“Hoje sim, atendemos a necessidades do município”. (Material da pesquisa: entrevista dia 28/11/2016).

Quais os relatórios são emitidos pelo sistema de controle interno e para quem estes são direcionados? Na qual a resposta foi:

"Nós temos os relatórios que são pareceres, em que todos os processos administrativos da prefeitura têm uma análise prévia da Controladoria e depois tem uma análise pós-término daquele processo. Os processos de licitações, todos têm análise prévia dos editais e depois que fecha vem todos aqui novamente para a gente analisar e dar o parecer final. Esse parecer final, é feito através de certificação digital e nós encaminhamos para o portal que chama portal dos jurisdicionados que é um

portal do Tribunal de Contas, então tudo que a gente assina aqui, não é assinado apenas em papel, a gente também assina através de certificação digital que é uma resolução de 2014 do Tribunal de Contas do município do estado do Pará, e hoje todo nosso sistema ele é feito online então todos os processos da Prefeitura, são assinados pelo controle interno. Todos os processos contábeis, processo de gestão, eles gerados e são enviados. Os contábeis são enviados para o SPE, que é o Sistema de Processo Eletrônico do Tribunal de Contas dos Municípios do Pará. O Pará está bem à frente de alguns outros municípios do Brasil, ele tá andando muito lado a lado com alguns municípios do Sudoeste do país". (Material da pesquisa, p. entrevista dia 28/11/2016).

O órgão de controle interno do município atua com o auxílio do TCE na execução dos assuntos pertinentes a atribuições de interesse do órgão. Com relatórios denominados de pareceres, dos quais são enviados ao Tribunal de Contas, em observância a modernização, todos os pareceres são assinados virtualmente, obtendo uma maior eficiência e segurança ao órgão. Após foi perguntado a gestora se o Tribunal de Contas do Estado exerce interferência no funcionamento do sistema de controle interno municipal? Em caso afirmativo, como este se dá? Discorreu a entrevistada:

"Não, o tribunal de contas do estado não exerce qualquer interferência ao funcionamento do controle interno". (Material da pesquisa: entrevista dia 28/11/2016).

Com atribuições designadas pela Constituição Federal, e pela legislação infraconstitucional, aumenta-se a responsabilidade e maior força de atuação do controle interno. Entretanto, ele passa a possuir um caráter fiscalizador, do qual é uma das principais funções do órgão de assessoramento da Administração.

Quando perguntado a gestora se o Sistema de Controle Interno cumpre efetivamente as atribuições previstas na Lei 1787/05 que o instituiu? A mesma respondeu que:

"Não, porque além da Lei maior a gente tem essa lei do próprio município. Nós geramos tudo que for de informação para os tribunais com a assinatura do controle interno, então tudo tem que ser analisado por aqui. Lógico que a gente ainda não

conseguiu abraçar toda Gestão Pública por ter a questão do RH, e ainda temos uma deficiência grande de acompanhar, porque todo Servidor Público antes de ser efetivado, antes de ser contratado, teria que ter uma análise prévia do tribunal, de todo o controle interno que também é uma resolução do Tribunal de Contas do município do Pará, e a gente segue essa resolução, onde ele vai dar uma série de documentos. Também já vai tá digitalizado com o parecer, tem que analisar o PCCR, tem que analisar outros STJ. Então hoje nós estamos fazendo mais a questão de contábil e da gestão de programas federais, estamos mais atuantes em programas da federação, como a merenda, transporte escolar, contrato repasse da Caixa Econômica..." (Material da pesquisa: entrevista dia 28/11/2016).

Percebeu durante a entrevista que o CCI, possui como carro chefe a Lei 4320 /64, deixando um pouco de lado a própria lei do município, é claro, sem deixar de seguir seus regimentos. Hoje, o controle, dá uma maior importância em setores contábeis e na administração de programas federais, tornando-o mais atuante nessas áreas. Logo em seguida, perguntou-se a gestora que em sua percepção, existem alguns aspectos que necessitam ser revisados na legislação municipal para aperfeiçoamento na estrutura, organização e funcionamento do Sistema de Controle Interno? E a resposta obtida foi a seguinte:

"Sim, temos uma lei em que ele reestrutura as coordenadorias do organograma da Prefeitura, e dentro dessa reestruturação nós fizemos uma proposta para o controle interno. O controle interno, está propondo que ele tenha um analista para educação, um analista para saúde, um analista para bem-estar e promoção social... e aí dentro a gente vai fazer as divisões, o controle interno pode ser generalista, mas sempre deve ter alguém que tenha um conhecimento mais específico em uma determinada área dentro da gestão. Pois cada centavo do erário que você aplica dependendo do programa que é despesa, ele tem uma específica então a gente tem que fazer mudanças, e estamos propondo. O Tribunal de Contas Municipal já propõe que 100% dos cargos do controle interno municipal seja servidor efetivo. Hoje nós temos 95% servidores do controle de efetivo, eu não sou efetiva e mais uma pessoa que nós contratamos recentemente para alimentar o sistema". (Material da pesquisa: entrevista dia 28/11/2016).

É notório o melhor cumprimento da legislação pela gestora que buscou enfatizar até os mínimos detalhes, como uma nova proposta ao controle interno, como forma de melhorar o desempenho do órgão em relação ao bem-estar da população, propondo um analista a diferentes setores da administração municipal, principalmente aos setores da saúde, bem-estar e promoção social.

Ao ser questionada se o Município de Itaituba desenvolve algum projeto junto aos servidores municipais com o intuito de capacitá-los quanto às exigências previstas da LRF? A resposta dada foi :

"A 101 de 2000 já vem reforçando as outras leis existentes de forma a colocar uma condição expressa para os níveis de capacitações, especialmente os contábeis que é a gestão pública. O Tribunal de Contas ele tem escola de governo, e frequentemente estão ofertando curso, então vai sendo encaminhado os servidores para que eles sejam qualificados, mas isso depende muito de gestor para gestor". (Material da pesquisa: entrevista dia 28/11/2016).

Juntamente com o Tribunal de Contas, o CCI busca capacitar os servidores públicos municipais, principalmente os que atuam na área administrativa dos recursos públicos, com o objetivo de capacitar os servidores a prestar informações normativas e técnicas. Proporcionando uma visão ampla e integrada da LRF, porém essas qualificações dependem muito de mandatos.

Ademais foi perguntado se o Controle Interno do Município atua como ferramenta de auxílio à gestão Municipal no combate aos atos de improbidade administrativa, "que importam enriquecimento ilícito", "que causam prejuízo ao erário" e os "que atentam contra os princípios da Administração Pública? A resposta foi:

"Nós não temos como estender nossos braços dentro diretoria das coordenações, mas não fazemos auditoria quando somos motivados a fazer. Nós acompanhamos muito próximo processo de licitação, fiscalização de contratos, para ver se eles estão sendo desempenhados. Pois o controle interno ele tem o fiscal de engenharia, que está habilitado, tem competência e está escrito no CREA é para isso ele tem um gestor da pasta que é da secretaria educação, secretaria de saúde que eles são responsáveis pelas pastas não é a prefeita. Então a gente faz gestão em cima destas pessoas, destas secretarias, quando vem os documentos para gente ele

vem sobre um atesto e eu tenho que confiar nesse atesto. Então eu só vou fazer alguma coisa, se eu tiver uma denúncia ou se eu for notório a algum desvio, algum enriquecimento. Mas nós fazemos o acompanhamento de todo o processo, o engenheiro fez a medição de uma obra, ele faz o relatório de medição e encaminha para a gente, junto com o atesto do secretário e os relatórios fotográficos. Isso a gente faz através de pessoas habilitadas com competência jurídica e legal". (Material da pesquisa: entrevista dia 28/11/2016).

Percebe-se que não há qualquer meio de combate aos atos de improbidade administrativa, exceto quando são motivados a fazer auditoria quando há qualquer tipo de desconfiança no setor. Restrinjam-se somente a observância de processos de licitações e fiscalização de contratos. Em seguida questionou, se o Órgão de Controle Interno contribui para que os atos praticados por servidores e agentes políticos do Município sejam de acordo com o que prevê a legislação referente a adequada aplicação dos recursos públicos? E a resposta obtida:

"Nós temos uma sindicância no município, no qual se é uma questão Financeira ou de cumprimento de percentuais da lei a gente acompanha. Mas um ato do servidor público vai para sindicância, que é um setor da Secretaria de Administração, onde eles vão averiguar; é como se fosse um a polícia da prefeitura. É lá que eles têm testemunha, tem que depositar seu testemunho de defesa para relatório, tem processos, corre com uma investigação normal". (Material da pesquisa: entrevista dia 28/11/2016).

Observou-se que em se tratando de atos administrativos, realizados pelos servidores públicos, é de total competência de sindicâncias municipais, exceto os atos de caráter financeiro, que ficam a ser tratados pelo próprio CCI. Ao perguntar se a Administração Municipal de Itaituba utiliza os instrumentos de planejamento como ferramenta de apoio para a tomada de decisão? A resposta foi:

"Planejamento não é o controle interno quem faz. O controle interno ele é um agente fiscalizador, a gente não planejamos. Nós temos a coordenação de planejamento em que ela estaria planejando junto com as secretárias. Depois que eles fazem todo o planejamento, passam pela aprovação da câmara, que é o PPA, LDO,

a LOA... de cada ano, aí a aprovação vem pelo controle interno, aí que somos um agente fiscalizador". (Material da pesquisa: entrevista dia 28/11/2016).

De regra, o controle interno é o agente fiscalizador do município, a fiscalização deve ser praticada pelo poder legislativo municipal praticado pelo controle externo e pelo sistema de controle interno. Logo em seguida, foi perguntado se a administração obedece aos limites previstos em lei de gastos com pessoal? E a resposta dada foi:

"No decorrer do ano, temos alguns picos que eles podem até ultrapassar o 53, mas temos que fechar o exercício dentro desse percentual. Então no fechar do exercício, nós estamos dentro do que a norma prevê. Porque eu não posso passar desse limite, se não tenho problema na aprovação de contas pelo tribunal, então a gente sempre trabalha nesse limite, ele pode diminuir ou aumentar, menor ou maior do que o limite previsto em lei, mas ele sempre fecha o exercício". (Material da pesquisa: entrevista dia 28/11/2016).

Observamos que há uma determinada limitação de despesa com servidores e empregados públicos, objetivando sempre a eficiência de exercícios futuros. Em seguida questionou-se o art. 49 da LRF reza que as contas dos municípios fiquem à disposição da sociedade durante todo exercício no Poder Legislativo e no órgão técnico responsável por sua elaboração, esse dispositivo é observado pela Administração Pública Municipal? Em que a resposta foi:

"Sim, hoje nós temos uma forte atuação do segmento da sociedade. Por exemplo, temos a merenda escolar. O conselho é atuante, vai fazer licitação, ele já está lá dentro do processo de licitação, vai fazer a contratação de servidores, conselho do FUNDEB, conselho da merenda escolar, conselho do transporte escolar, conselhos da Assistência Social... então, todos esses conselhos são formados por entes da sociedade civil organizada. Ele está sempre à disposição de qualquer pessoa, se quiser ter acesso às contas ele também pode. Ele tem que protocolar um documento e solicitar os relatórios da prefeitura. Temos o Portal da Transparência, em que você acessa e lá você tem acesso a todos ao movimento financeiro da prefeitura ao seu orçamento, aos seus balanços, as suas licitações". (Material da pesquisa: entrevista dia 28/11/2016).

Transparência é um dos principais pilares da LRF, durante a entrevista, a gestora preocupou-se em enfatizar a busca da sociedade com relação a merenda escolar, observando que a sociedade se divide por conselhos, em buscas de respostas a respeito da administração pública, que facilmente são encontradas no site do Portal da Transparência. Ao perguntar se com o surgimento da LRF houve aumento da consulta da sociedade com relação à prestação de contas do município de Itaituba? Discorreu a entrevistada:

"No primeiro momento que entrei até hoje, os conselhos são mais atuantes do que antes. Pois tem as classes entre os conselhos. Tem o representante da classe de professores, tem representante da classe do servidor público.... Então eles começaram a ficar mais atentos, mesmo porque eles são responsáveis, eles assinam, então eles têm que ficar mais atuante por si. Eu acredito que a sociedade está de forma mais atuante dentro dos conselhos". (Material da pesquisa: entrevista dia 28/11/2016).

Com sua opinião, a gestora nos mostrou que hoje, em sua maior totalidade, a busca por informações, é basicamente feita por conselhos, que possuem representantes, possuindo maior atuação a respeito do que lhes convém, em benefício ao bem comum de classes. Logo em seguida, foi perguntado se há a participação popular nas audiências públicas durante os processos de elaboração e discussão do Plano Plurianual, da *Lei de Diretrizes Orçamentárias*, da *Lei Orçamentária Anual* e dos orçamentos previstos na LRF? A resposta obtida:

"Nós agora ainda não pegamos, porque nós estamos trabalhando ainda com o orçamento do antigo gestor. É quatro anos, então a gente vai cumprir três anos de planejamento e estamos fazendo o próximo planejamento, que vai pegar o PPA dos próximos quatro anos. Tem as reuniões do plano diretor Municipal. Tem conselho das cidades, tem o Conselho de Segurança Pública, então eles são consultados, porque você não pode chamar a população inteira, tem que ter representantes. Então você pega o representante desse conselho e aí eles participam. Mas tem uma participação, sim da sociedade que precisa ter mais que é muito pouca. Prestação de contas na Câmara, pouquíssimas pessoas participam é lei, e nós cumprimos". (Material da pesquisa: entrevista dia 28/11/2016).

Mais uma vez, a gestora enfatizou que a maior procura por informações pertinentes a administração pública, são realizadas por conselhos. Deixando a desejar, a pouca participação da sociedade nos processos de elaboração de planos. Quando perguntado se o município de Itaituba, em respeito ao disposto no art. 48 da LRF, divulga os demonstrativos exigidos em tal artigo, inclusive em meios eletrônicos de acesso ao público? Discorreu a entrevistada:

"Nós atendemos o Portal da Transparência, como também o Portal dos Jurisdicionados, do Tribunal de Contas do Município, lá você tem acesso aos nossos contratos administrativos e no Portal da Transparência, você vai ter acesso a toda a movimentação, inclusive a folha de pagamento de todos os servidores". (Material da pesquisa: entrevista dia 28/11/2016).

É notório que a gestora, cumpre efetivamente o cumprimento do princípio da transparência, pois, estabelece os meios pelos quais se pode assegurar a transparência da gestão fiscal. Por fim a pergunta foi em sua opinião, qual dos pilares que fundamentam a LRF é o mais importante? A resposta obtida foi:

"Creio que não pode desvincular um do outro. Pois para eu ter equilíbrio fiscal, eu preciso ter um planejamento, mesmo que seja presumido da receita, eu tenho que ter um planejamento, e dentro desse planejamento eu vou fazer meu orçamento, e para eu ter para eu ter controle, eu preciso de valores.... Então eu acho que não existe um sem o outro, é impossível no meu ponto de vista. Você vai ter equilíbrio fiscal do quê? Como você vai quantificar uma coisa se você não sabe o tamanho? Você vai controlar o quê? Se você não planejou nada. Eu vou ter transparência de quê? Se não planejei, não tenho controle... como vou publicar isso na transparência desse ato? Então, no meu ponto de vista todos eles são indispensáveis". (Material da pesquisa: entrevista dia 28/11/2016).

Enfatizou a gestora, que cada um dos pilares é fundamental, em que todos os princípios se ligam ao outro de alguma maneira, não desvinculando qualquer um.

8 CONCLUSÃO

A Lei de Responsabilidade Fiscal, também conhecida como Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000, surgiu como integrante do Programa de Estabilidade Fiscal, impulsionado pelo Governo Federal. Com o objetivo de pôr em ordem as finanças públicas, de diminuir o déficit público, estabilizando assim, a dívida pública com relação ao PIB (Produto Interno Bruto), diante disso, a Lei conta com quatro princípios: planejamento, transparência, controle e responsabilização.

Quanto aos gestores públicos, a sua responsabilidade passa a ser maior, ainda que as normas em que a Lei estabelece, são especificamente voltadas para a administração fiscal, trazendo consigo exigências que caso não cumpridas e podem acarretar consequências negativas para a gestão pública, assim como, a suspensão de transferências voluntárias, garantias e contratação de operações de crédito, além das punições penais que variam desde a perda do cargo até a reclusão de 1 a 4 anos.

Sobre o controle interno, a LRF traz mecanismo de controle, referentes a avaliação dos cumprimentos de metas, planejamento, a aplicação de recursos e pagamentos, por fim, tudo aquilo que se diz respeito a administração pública, porém é necessário que se tenha, um sistema de controle e informações muito eficientes.

Levando em conta que este Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) teve como objetivo identificar de que forma se dá a atuação do controle interno face a Lei de Responsabilidade Fiscal no município de Itaituba – Pará. A Coordenadoria do Controle Interno no município de Itaituba-PA objeto de estudo da pesquisa, através da gestora Sr^a Keila Cristina Lopes, mostrou que o órgão trabalha de forma fiscalizadora e de maneira transparente.

Os dados colhidos permitiram concluir que o controle interno da prefeitura municipal de Itaituba, mostra cumprir os aspectos formais e legais dos quais são designados, assim como a função social, na qual a população tem acesso as informações pertinentes a gestão pública, atribuindo-se a um instrumento de apoio administrativo que procuram melhorar a qualidade dos serviços públicos dados a sociedade, ajudando para uma administração pública mais eficiente.

Conhecer sobre o controle interno, em uma gestão pública, permite concluirmos o quanto é indispensável esse setor, que busca o cumprimento da eficácia e eficiência na esfera administrativa pública. Com relação a Lei de Responsabilidade Fiscal, notou-se uma maior transparência nos gastos públicos, com a capacidade de reduzir

os índices de fraudes perante a administração pública. Diante disso, facilitando o acompanhamento da população mediante aos gastos públicos.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, N. A. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal: novos métodos após a LC nº 101/00 e as classificações contábeis da SOF e STN**. São Paulo: Atlas, 2002.
- ANGÉLICO, J. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- ARAUJO, I. P. S. **O essencial da contabilidade pública: teoria e exercícios de concursos públicos resolvidos**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BEZERRA, J. E. F. **Contabilidade Aplicada ao setor público: abordagem simples e objetiva**. São Paulo: Atlas, 2014.
- BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: < www.planalto.gov.br > Acesso em: 15 jul. 2016.
- BRASIL. **Lei complementar Nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 15 jul. 2016.
- BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estabelece normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 15 de jul. 2016.
- CARVALHO, D. **Estágios e pagamento antecipado de despesa**. Disponível em: <http://www.pontodosconcursos.com.br/admin/imagens/upload/3764_D.doc>. Acesso em: 10 out. 2016.
- COSTA, F. A.; VALVERDE, L. H. C. **Elaborando a Lei de Diretrizes Orçamentárias Municipal. Brasília: Ministério do Planejamento**. Disponível em: <www.planejamento.gov.br>. Acesso em: 16 abr. 2016.
- CRUZ, F. **Lei de responsabilidade fiscal comentada: lei complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- FORTES, J. **Contabilidade Pública: Orçamento Público e Lei de Responsabilidade Fiscal**. Brasília: Franco & Fortes, 2005.
- GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- _____. **A. C. Como elaborar projetos de pesquisa**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- HARADA, K. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. Jus Navigandi, Teresina. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1579>>. Acesso em: 14 set. 2016.
- KOHAMA, H. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2014.

KHAIR, A. A. **Gestão Fiscal responsável. Guia de Orientação para as Prefeituras.** Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, RS: 2001.

LEITE, H. **Manual do Direito Financeiro.** Bahia: JusPodivm, 2014

LIMA, D. V.; CASTRO, R. G. **Contabilidade Pública.** São Paulo: Atlas, 2003.

LOPES, J. G. C. **Gerenciamento dos gastos públicos: uma digressão.** São Paulo: NDJ, 2000.

LOPES, M. **Os Dez Mandamentos e a Lei de Responsabilidade Fiscal.** Disponível em: <<http://mayralopes.blogspot.com.br/2015/11/os-dez-mandamentos-e-lei-de.html>>. Acesso em: 22 out. 2016

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro.** São Paulo: Malheiros. 2003

MOTA, F. G. L. **Consolidação de Balanços Públicos: análise empírica da conformidade de balanços estaduais-União no ano de 2003.** Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Fundação Universidade de Brasília, Brasília-DF, 2004.

MOTTA, C. P. C.; SANTANA, J. E.; FERNANDES, J. U. J.; ALVES, L. S. **Responsabilidade Fiscal.** São Paulo: Del Rey, 2000.

MOURA, R. A. **Princípios Contábeis Aplicados à Contabilidade Governamental: uma abordagem comparativa Brasil-Estados Unidos.** Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Fundação Universidade de Brasília, Brasília-DF, 2003.

NASCIMENTO, C. V. **Comentários à lei de responsabilidade fiscal.** São Paulo: Saraiva, 2001

OLIVEIRA, Á. G. **Introdução à contabilidade.** São Paulo: Saraiva, 2002.

OLIVEIRA, R. F. **Responsabilidade Fiscal.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

PEREIRA, J. M. **Finanças Públicas: A Política Orçamentária no Brasil.** São Paulo: Atlas, 1999.

PINTO, D. **Direito eleitoral: improbidade administrativa e responsabilidade fiscal.** São Paulo: Atlas, 2002

PISCITELLI, R. B.; TIMBÓ, M. Z. F.; ROSA, M. B. **Contabilidade Pública: uma abordagem da administração financeira pública.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

REIS, H. C.; JÚNIOR MACHADO, José Teixeira. **A lei 4.320 comentada.** 33 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, IBAM, 2010.

ROSA, A.; NETO, A. G. **Improbidade administrativa e lei de responsabilidade fiscal.** Florianópolis: Habitus, 2001.

RUDIO, F. V. **Introdução ao projeto de pesquisa científica**. 17. Ed. Petrópolis: Editora Vozes, 1992.

SEVERINO, A. J. **Metodologia do trabalho científico**. 23.ed. São Paulo: Cortez, 2007.

SILVA, L. M. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SLOMSKI, V. **Manual de Contabilidade Pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SANTOS, R. C.; SILVA, P. R. **Estudo de Caso: O controle interno aplicado na administração pública perante a lei de responsabilidade fiscal**. Revista Interdisciplinar Científica Aplicada. Disponível em: <<http://rica.unibes.com.br/index.php/rica/article/viewFile/514/396>>. Acesso em: 19 ago. 2016.

TOLEDO JR, F. C. ; ROSSI, S. C.. **Lei de responsabilidade fiscal**. São Paulo: NDJ, 2005.

APÊNDICE

APÊNDICE A: Questionário

1. No que se refere a estrutura e organização, o Sistema de Controle Interno atende as necessidades do Município?
2. Quais os relatórios são emitidos pelo sistema de controle interno e para quem estes são direcionados?
3. O Tribunal de Contas do Estado exerce interferência no funcionamento do sistema de controle interno municipal? Em caso afirmativo, como este se dá?
4. O Sistema de Controle Interno cumpre efetivamente as atribuições previstas na Lei 1787/05 que o Instituiu?
5. Na sua percepção, existem alguns aspectos que necessitam ser revisados na legislação municipal para aperfeiçoamento na estrutura, organização e funcionamento do Sistema de Controle Interno?
6. O Município de Itaituba desenvolve algum projeto junto aos servidores municipais com o intuito de capacitá-los quanto às exigências previstas da LRF?
7. O Controle Interno do Município atua como ferramenta de auxílio à gestão Municipal no combate aos atos de improbidade administrativa: “que importam enriquecimento ilícito”, “que causam prejuízo ao erário” e os “que atentam contra os princípios da Administração Pública?
8. O Órgão de Controle Interno contribui para que os atos praticados por servidores e agentes políticos do Município sejam de acordo com o que prevê a legislação referente a adequada aplicação dos recursos públicos?

9. A Administração Municipal de Itaituba utiliza os instrumentos de planejamento como ferramenta de apoio para a tomada de decisão?
10. A administração obedece aos limites previstos em lei de gastos com pessoal?
11. O art. 49 da LRF reza que as contas dos municípios fiquem à disposição da sociedade durante todo exercício no Poder Legislativo e no órgão técnico responsável por sua elaboração, esse dispositivo é observado pela Administração Pública Municipal?
12. Com o surgimento da LRF houve aumento da consulta da sociedade com relação à prestação de contas do município de Itaituba?
13. Há a participação popular nas audiências públicas durante os processos de elaboração e discussão do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias, da Lei Orçamentária Anual e dos orçamentos previstos na LRF?
14. O Município de Itaituba, em respeito ao disposto no art. 48 da LRF, divulga os demonstrativos exigidos em tal artigo, inclusive em meios eletrônicos de acesso ao público?
15. Em sua opinião, qual dos pilares que fundamentam a LRF é o mais importante?

SANTOS, Isabela Brenda Araújo dos.

A Lei de Responsabilidade Fiscal Aplicada no controle interno no município de Itaituba-PA. Isabela Brenda Araújo dos Santos. Itaituba: FAI, 2016.

65f.

Orientadora: Beatriz Aparecida Machado

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) – Faculdade de Itaituba, 2016.

1. Lei de Responsabilidade Fiscal. 2. Administração Pública 1. Machado, Beatriz Aparecida. II. Faculdade de Itaituba, BR – PA, 2016.