

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC**

**CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**DANIELA STÜPP FERREIRA**

**LEI DA RESPONSABILIDADE FISCAL: UMA ANÁLISE DA ADMINISTRAÇÃO  
PÚBLICA E DOS CRIMES DE RESPONSABILIDADE**

**CRICIÚMA/SC**

**2016**

**DANIELA STÜPP FERREIRA**

**LEI DA RESPONSABILIDADE FISCAL: UMA ANÁLISE DA ADMINISTRAÇÃO  
PÚBLICA E DOS CRIMES DE RESPONSABILIDADE**

Trabalho de Conclusão do Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis no Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof. Esp. Everton Perin

**CRICIÚMA/SC  
2016**

**DANIELA STÜPP FERREIRA**

**LEI DA RESPONSABILIDADE FISCAL: UMA ANÁLISE DA ADMINISTRAÇÃO  
PÚBLICA E DOS CRIMES DE RESPONSABILIDADE**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis no Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade Governamental

Criciúma, 29 de novembro de 2016.

**BANCA EXAMINADORA**

Prof. Everton Perin - Especialista - UNESC – Orientador

Prof. Marja Mariane Feuser - Especialista - UNESC - Examinador

Dedico este trabalho especialmente a Deus, ao meu esposo Eduardo, aos meus pais Sidnei e Terezinha, aos familiares e amigos, e à toda Família Contábeis.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente a Deus, meu maior companheiro, por me guiar e me amparar nos momentos mais difíceis. Por sempre me agraciar com saúde, fé e uma família maravilhosa. Por todas as conquistas alcançadas, e pela sabedoria de cada dia. Aos meus pais, Sidnei e Terezinha, pelo incentivo aos estudos e pela educação que me foi dada. Agradeço ao meu esposo Eduardo, por toda paciência nesses anos, por todas as vezes que escutou minhas reclamações e elogios. Por toda compreensão e incentivo, por sempre estar do meu lado me motivando e me ajudando e, principalmente, por nunca ter soltado da minha mão em nenhum momento.

Agradeço aos amigos que fiz durante esta caminhada, em especial à Daniela Oliveira, Fernanda Lourenço, Luana Pinheiro e Pablina Bauer. Por estarem presente em (quase) todas as noites ao longo desses anos, por todo apoio, pelo nosso desenvolvimento nas salas de aula, pelos momentos dentro e fora delas, por todas as brigas, discussões e reconciliações, por sempre estarem torcendo por mim e, por serem essas amigas maravilhosas que guardarei no meu coração para sempre.

E, finalmente, à toda família contábeis, a todos os professores que se tornaram amigos e espelhos pro nosso futuro. Ao professor Luciano com quem aprendi seriedade e disciplina; ao professor José Luiz Possoli pro ensinar o dom da paciência e ao professor e orientador, Everton Perin, pelo bom humor, disposição e conhecimento. Esses valores aprendidos com cada um, fazem e irão fazer muita diferença profissionalmente. A todos, muito obrigada!

“No que diz respeito ao empenho, ao compromisso, ao esforço, à dedicação, não existe meio termo. Ou você faz uma coisa bem feita ou não faz.”

**Ayrton Senna**

## RESUMO

FERREIRA, Daniela Stüpp. **Lei da Responsabilidade Fiscal: Uma análise da administração pública e dos crimes de responsabilidade.** 2016. Orientador : Prof. Esp. Everton Perin. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

A Lei de Responsabilidade advém da necessidade de uma gestão pública responsável e transparente. Baseando-se neste conceito, o presente Trabalho de Conclusão de Curso busca apresentar a formação republicana do Brasil, juntamente com a Criação da Constituição Federal e a importância do poder constituinte em uma república. Seguidamente mostra-se a organização da administração pública a partir da tripartição dos poderes com suas respectivas características e funções. Após esclarecida a organização político-administrativa brasileira, explana-se sobre os instrumentos de planejamento utilizados pela administração pública anexados à Lei de Responsabilidade Fiscal. Sobre a mesma, será citado sua origem e criação, princípios norteadores, abrangência e seu impacto no orçamento público. Logo após, o funcionamento da fiscalização do cumprimento da Lei e quais as sanções e penalidades para os crimes caracterizados de responsabilidade. Por derradeiro, um estudo de caso, tomando como exemplo a Presidente Dilma Rousseff, que busca esclarecer, de forma prática e analítica, a aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal no ambiente público, seus limites e obrigações, e a penalidade imposta pelo seu não cumprimento, mediante provas técnicas.

**Palavras-chave:** Administração Pública. Responsabilidade Fiscal. Crimes de Responsabilidade. Orçamento Público.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

|                  |    |
|------------------|----|
| Quadro 01 .....  | 33 |
| Tabela 01 .....  | 42 |
| Gráfico 01 ..... | 43 |
| Gráfico 02.....  | 44 |
| Quadro 02 .....  | 45 |
| Gráfico 03.....  | 47 |
| Gráfico 04.....  | 48 |
| Gráfico 05.....  | 49 |
| Gráfico 06.....  | 50 |
| Gráfico 07.....  | 51 |
| Quadro 03 .....  | 52 |
| Gráfico 08.....  | 52 |



## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

|       |  |
|-------|--|
| BNDES | Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social |
| CEF   | Caixa Econômica Federal                              |
| CF    | Constituição Federal                                 |
| DF    | Distrito Federal                                     |
| FGTS  | Fundo de Garantia do Trabalhador                     |
| LDO   | Lei de Diretrizes Orçamentárias                      |
| LOA   | Lei Orçamentária Anual                               |
| LRF   | Lei de Responsabilidade Fiscal                       |
| PIB   | Produto Interno Bruto                                |
| PPA   | Plano Plurianual                                     |
| TCU   | Tribunal de Contas da União                          |

## SUMÁRIO

|  |           |
|--|-----------|
| <b>1 INTRODUÇÃO</b> .....                                | <b>12</b> |
| 1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO DA PESQUISA .....           | 12        |
| 1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA .....                          | 13        |
| <b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....                     | <b>15</b> |
| 2.1 REPÚBLICA .....                                      | 15        |
| <b>2.1.1 O Regime Republicano</b> .....                  | <b>16</b> |
| 2.2 PODER CONSTITUINTE .....                             | 16        |
| <b>2.2.1 Constituição Federal de 1988</b> .....          | <b>17</b> |
| 2.3 ORGANIZAÇÃO POLÍTICO-ADMINISTRATIVA BRASILEIRA ..... | 18        |
| <b>2.3.1 Poder Executivo</b> .....                       | <b>19</b> |
| <b>2.3.2 Poder Legislativo</b> .....                     | <b>20</b> |
| 2.3.2.1 Tribunal de Contas da União.....                 | 22        |
| <b>2.3.3 Poder Judiciário</b> .....                      | <b>22</b> |
| 2.4 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA .....                          | 23        |
| <b>2.4.1 Estado</b> .....                                | <b>23</b> |
| <b>2.4.2 Sociedade e Governo</b> .....                   | <b>24</b> |
| 2.5 PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO PÚBLICO .....               | 25        |
| <b>2.5.1 Plano Plurianual</b> .....                      | <b>25</b> |
| <b>2.5.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias</b> .....       | <b>26</b> |
| <b>2.5.3 Lei Orçamentaria Anual</b> .....                | <b>27</b> |
| 2.6 LEI DA RESPONSABILIDADE FISCAL .....                 | 29        |
| <b>2.6.1 Origem e criação da LRF</b> .....               | <b>29</b> |
| <b>2.6.2. Princípios norteadores da LRF</b> .....        | <b>31</b> |
| 2.6.2.1 Ação planejada e transparente.....               | 31        |
| 2.6.2.2 Prevenção de riscos.....                         | 31        |
| 2.6.2.3 Equilíbrio das contas públicas .....             | 31        |
| <b>2.6.3. Abrangência da LRF</b> .....                   | <b>32</b> |
| <b>2.6.4 Impacto da LRF no orçamento</b> .....           | <b>33</b> |
| 2.6.4.1 Equilíbrio das Contas Públicas.....              | 34        |
| 2.6.4.2 Previsão e arrecadação da receita.....           | 35        |
| 2.6.4.3 Metas bimestrais de arrecadação .....            | 35        |
| 2.6.4.4 Despesa pública.....                             | 35        |

|   |           |
|---|-----------|
| 2.6.4.5 Despesas com pessoal .....  | 36        |
| <b>2.6.5 Dívida Pública.....</b>  | <b>37</b> |
| <b>2.6.6 Fiscalização da gestão fiscal .....</b>  | <b>38</b> |
| <b>2.6.7 Crimes caracterizados de responsabilidade fiscal e sanções<br/>constitucionais .....</b> | <b>39</b> |
| <b>3 ESTUDO DE CASO .....</b>   | <b>41</b> |
| 3.1 PRESIDENTE DILMA ROUSSEFF .....   | 41        |
| <b>3.1.1 Reprovação das contas do exercício de 2014 .....</b>                                     | <b>41</b> |
| <b>3.1.2 Irregularidades apontadas.....</b>   | <b>42</b> |
| 3.1.2.1 Situação Econômica Brasileira.....  | 42        |
| 3.1.2.2 Planejamento e Orçamento.....   | 45        |
| 3.1.2.3 Gestão Fiscal .....   | 51        |
| 3.1.2.4 Auditoria do Balanço Geral da União .....   | 53        |
| 3.1.2.5 Processo de Impeachment.....  | 54        |
| <b>4 CONSIDERAÇÕES FINAIS DO ESTUDO DE CASO .....</b>   | <b>56</b> |
| <b>5 CONCLUSÕES FINAIS .....</b>  | <b>57</b> |
| <b>REFERÊNCIAS.....</b>   | <b>59</b> |

## 1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo apresenta-se o tema e o problema de pesquisa bem como os objetivos e a justificativa para estudo. Ademais, demonstra-se a estrutura do trabalho.

### 1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO DA PESQUISA

A Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2.000 estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, destinando-se a regulamentar toda a atividade relacionada às finanças públicas administradas pelos entes da Federação, Estados e Municípios.

Inspirada em acordos internacionais, cujos resultados foram positivos, ela foi instituída com o objetivo de gerar ações de prevenção de riscos, correção de desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas e a redução da dívida pública. Juntamente com a idealização de cumprir com o disposto no art. 30 da Emenda Constitucional 1988 que estabeleceu prazo de 6 (seis) meses para o Congresso Nacional apresentar lei complementar visando regulamentar o art. 163 da Constituição Federal que trata das Finanças Públicas.

Para garantia das informações apresentadas, toda e qualquer entidade necessita ter controle financeiro das demonstrações contábeis, sobretudo as de ordem pública, que utilizam do dinheiro arrecadado da população. Assim sendo, os governos estaduais, municipais e federais são obrigados a tornar clara e verdadeira toda informação sobre as contas públicas. Apesar dessa obrigatoriedade, um problema encontrado em nosso país no cenário atual, é o alto volume de dados adulterados no intuito de beneficiar apenas, ou em sua maioria, uma minoria de pessoas, no caso os administradores do patrimônio público. Diante do exposto surge a seguinte questão de pesquisa: Qual o impacto da Lei da Responsabilidade Fiscal no orçamento público?

Através desta pesquisa, será possível compreender como se estabelece a administração pública, como o governo se organiza com a arrecadação, investimentos e dívida pública e, também o que caracteriza um crime de responsabilidade.

## 1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

Para a elaboração deste trabalho, o objetivo geral da pesquisa consiste em verificar e analisar a aplicação da Lei da Responsabilidade Fiscal na administração pública.

Para alcançar o objetivo geral têm-se os seguintes objetivos específicos:

- Descrever a organização politico-administrativa brasileira.
- Analisar os fundamentos da Lei da Responsabilidade Fiscal, identificando os princípios da gestão fiscal responsável; e,
- Apresentar um caso específico de descumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal.

## 1.3 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA

O presente trabalho toma como embasamento a Lei Complementar 101/2000, mais conhecida como Lei da Responsabilidade Fiscal, no qual em seu art. 1º, § 2º obriga a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios do seu cumprimento.

É notório que há anos a sociedade tem-se mostrado insatisfeita com os governos e sua administração, independentemente de partidos políticos ou das pessoas que os integram. Os desagrados são evidentes em toda a população, não distinguindo classes sociais ou área profissional. As principais queixas são contra a alta carga tributária, escândalos de corrupções cada vez maiores, uma distribuição de recursos inapropriada, deixando faltar medicamentos em alguns municípios e merendas escolares, juntamente com os serviços públicos ineficientes. Deste modo, acaba sendo necessário pagar duas vezes por serviços como educação, saúde e segurança, acarretando em uma justificada revolta, visto que os pagamentos desses tributos não representam nenhum lucro para a sociedade.

Por outro lado, a população pouco sabe sobre a administração pública e como ela é regida, não entendendo também como se realiza o uso do dinheiro arrecadado nos impostos, taxas e contribuições. Além de não se ter um conhecimento mínimo de como se faz a organização das finanças pública e da política em nosso país, a sociedade criou uma cultura de comodismo, onde não se busca explorar nada mais do que a obrigatoriedade do voto a cada 4 anos nas

eleições. Diante do exposto, a presente pesquisa pretende apresentar a Lei da Responsabilidade Fiscal e seu emprego na gestão pública, a organização e administração das finanças públicas, a identificação dos crimes no descumprimento desta lei e a procedência cabível diante destes.

Neste contexto, realiza-se por meio de pesquisa com embasamento em referências bibliográficas, estudo de caso, tornando possível sua execução e colaborando para possíveis informações necessárias conforme a necessidade da sociedade.

#### 1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

Após a seção introdutória, este estudo está organizado de acordo com as seguintes etapas: fundamentação teórica; procedimentos metodológicos; análises e discussão dos conhecimentos empíricos; e considerações finais. Na fundamentação teórica é exposto um breve histórico da criação da Lei Complementar n° 101/2000, e posteriormente, conceitua-se os assuntos da administração e da gestão pública, a organização e o manejo do orçamento e das contas públicas e, conseqüentemente a caracterização dos crimes de responsabilidade. Em seguida, apresentam-se os procedimentos metodológicos com o método, abordagem, objetivos, estratégia e técnicas de pesquisa que explicará a importância da Lei da Responsabilidade Fiscal na administração pública. A ênfase é identificar os pontos principais desta Lei; descrever a forma de organização financeira da administração pública; compreender o manejo do orçamento e das contas públicas, conhecer os crimes qualificados como de responsabilidade, e levantar, por meio de pesquisa, uma análise sobre a administração pública do ano de 2014

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo apresenta-se o conceito de República, juntamente com as características desta forma de governo. Em seguida, explica-se sobre a origem da constituição, bem como o funcionamento e a organização da administração pública federal. Consequente, descreve-se a criação da Lei da Responsabilidade Fiscal, enfatizando seus pontos principais com ênfase nos crimes caracterizados de responsabilidade.

### 2.1 REPÚBLICA

Iniciado com a revolução francesa, o regime republicano passou a ser adotado em vários países, vindo a ser implantado no Brasil cerca de cem anos mais tarde, anexado à queda da monarquia portuguesa.

O regime republicano opõe-se ao regime monárquico, na acepção de que a república tem como característica básica a alternância no poder, baseada na eletividade dos representantes da população. Já na monarquia a titularidade de representante do Estado dá-se ao monarca, não tendo alternância de poder, sendo, portanto, vitalícia. Führer e Führer explicam (2006, p. 76) que “o termo república advém de *res publica*, ou seja, coisa do povo. Em outras palavras, república é a forma de governo do povo, presumivelmente para o povo”.

Andrada (2014, p. 155) complementa enfatizando os objetivos fundamentais da república como sendo o de

construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização; reduzir as desigualdades sociais e regionais; promover o bem de todos sem preconceito de origem, raça, sexo, cor, idade ou qualquer outra discriminação.

Avelar (2006) também menciona que além de ser republicano, o Brasil classifica-se como um Estado Federal Democrata. Na qual o termo federação assinala a descentralização do poder, promovendo assim a autonomia política, financeira e administrativa para os estados e municípios. A autonomia política permite que cada um se regule conforme suas necessidades, podendo criar suas próprias leis e constituições; a autonomia financeira dá-lhes o poder de ter orçamento próprio e a autonomia administrativa a liberdade de ter uma

administração local própria. Já no quesito democrata, implica a exigência de reger-se por normas democráticas, com eleições livres, periódicas e pelo povo.

O desenvolvimento do fim do regime monárquico e a ascensão da ordem republicana no Brasil passou por um longo processo histórico, transitando por várias transformações advindas de revoltas e manifestações elencadas pelo povo.

### **2.1.1 O Regime Republicano**

Em 1822 quando se tornou independente de Portugal, o Brasil foi o único país da América que optou pela continuidade da Monarquia. Anos mais tarde, apenas em 1860, foi que começaram a surgir as primeiras manifestações republicanas e liberais no país, tais como Inconfidência Mineira e a Guerra dos Farrapos. Somente em 1870 que o Brasil começou a passar por mudanças socioeconômicas que modificaram o perfil da sociedade. Seriacopi e Seriacopi (2005) citam os pontos principais dessas mudanças: o trabalho escravo passou a ser substituído pelo trabalho livre e assalariado, atraindo cada vez mais imigrantes europeus; o setor de serviços se expandiu com a entrada de capital inglês; as linhas férreas ampliaram-se; a produção industrial acelerou o processo de urbanização; a vida cultural se intensificou; as relações entre Estado e Igreja enfraqueceram e os militares passaram a apresentar um grande nível de descontentamento.

Com esses fatores a opinião pública tornou-se capaz de lutar contra a opressão da monarquia. Deste modo, com o enfraquecimento das colunas de apoio ao Império, em 15 de novembro de 1889 a República é proclamada pelo Marechal Deodoro da Fonseca, afastando-se do poder Dom Pedro II e a dinastia de Bragança.

Após proclamada a República, precisava-se criar um conjunto de leis que regulamentasse a administração do governo por diante. Para este fim, foi instituída a Assembleia Constituinte juntamente com o Poder Constituinte.

## **2.2 PODER CONSTITUINTE**

Para estabelecer os ditames do novo regime, foi organizada uma reunião de políticos responsáveis por elaborar a Carta Magna. Essa reunião foi oficializada como Assembleia Constituinte, criada dentro da ordem política e institucional de um Estado e dotada do poder Constituinte.



Moraes (2011) define o Poder Constituinte como a manifestação soberana da suprema vontade política de um povo, social e juridicamente organizado. Em outras palavras, o poder constituinte é o poder que tudo pode, o poder que dita as leis. Considera-se a Constituição Federal (CF) como obra do poder constituinte. AVELAR (2006) relata que a CF é considerada a norma de ordem superior que dispõe sobre a organização do Estado, sobre os direitos e garantias individuais e sobre outros assuntos considerados relevantes para uma determinada sociedade, em uma determinada época. Avelar (2006, p. 23) complementa idealizando que a “Constituição é o conjunto de regras jurídicas que regem a organização política, econômica e social de um Estado, que estabelecem os direitos e deveres fundamentais de seu povo e que constroem as diretrizes de atuação de seus governantes e criam as garantias de seu cumprimento”.

Do mesmo modo, PINHO (2001, p. 10-11) afirma que

a Constituição é a lei fundamental de organização do Estado, ao estruturar e delimitar os seus poderes políticos. Dispõe sobre os principais aspectos de sua estrutura. Trata das formas de Estado e de governo, do sistema de governo, do modo de aquisição, exercício e perda do poder político e dos principais postulados da ordem econômica e social. Estabelece limites de atuação do Estado, ao assegurar respeito aos direitos individuais. O Estado, assim como seus agentes, não possui poderes ilimitados. Devem exercê-los na medida em que lhes foram conferidos pelas normas jurídicas, respondendo por eventuais abusos a direitos individuais.

A Constituição Federal passou por diversas alterações a contar da sua criação até os dias atuais. No total foram elaboradas 7 (sete) diferentes Constituições, visto que cada uma delas caracteriza pontos importantes do período em que se encontrava, tais como a economia do país, a sociedade e a política.

### **2.2.1 Constituição Federal de 1988**

A Constituição Federal Brasil de 1988, também conhecida como a Constituição Cidadã, foi a sexta constituição do Brasil desde a Proclamação da República. Elaborada por uma Assembleia Constituinte de 559 parlamentares, foram instituídos 245 artigos, dividida em nove títulos. Esta Constituição é considerada a mais completa, principalmente, no sentido de garantir os direitos à cidadania para o povo brasileiro, afirma Cysne (2016)

Iniciada em 1891, juntamente com a Proclamação da República, a CF sempre foi apresentada como Carta Magna, como o poder supremo das Leis, devendo ser seguida rigorosamente pelo governo e cidadãos. Aprecia-se a Constituição de 1988 como símbolo de uma história de sucesso: a transição de um Estado autoritário, intolerante e violento para um Estado democrático de direito, (AVELAR, 2006).

Nela resgatou-se princípios de dignidade da pessoa humana e qualquer forma de preconceito e discriminação foram inimizadas. Reconheceu a união estável como unidade familiar. Procurou dar igualdade a todos perante a lei, principalmente entre homens e mulheres, e os estados e municípios passaram a adotar uma administração financeira e política independente. Denominada de Constituição Cidadã pela ênfase à cidadania, ela traz direitos e garantias individuais conforme seu art. 5º complementa Avelar (2006).

A CF firmou o sistema presidencialista, a forma de governo ficou instituída como república federativa democrática. O Congresso Nacional ficou composto pela Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal. O voto passou a ser secreto para todos os cidadãos brasileiros, ficando facultativo para analfabetos, maiores de 70 anos e menores entre 16 e 18 anos. Os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário permaneceram com funções, periodicidade, direitos e deveres reformulados (LENZA, 2011).

A CF de 88 também foi a primeira Constituição a separar a ordem econômica da ordem social. A ordem social passa a ser tratada em título próprio e a ordem econômica, por sua vez, recebe matérias sobre o sistema financeiro nacional e sobre a administração do orçamento público, também em título próprio.

### 2.3 ORGANIZAÇÃO POLÍTICO-ADMINISTRATIVA BRASILEIRA

Todo Estado precisa de uma correta organização para que sejam cumpridos os objetivos e deveres dentro da administração pública, no Brasil a organização política administrativa está descrita na CF de 88. Moraes (2011, p. 424) cita que “a Constituição Federal, visando, principalmente, o arbítrio e o desrespeito aos direitos fundamentais do homem, previu a existência dos Poderes do Estado”.

A divisão nos três poderes, Executivo, Legislativo e Judiciário foi baseada na famosa teoria de Montesquieu “*O espírito das leis*”, Comenta Moraes (2011). Andrada (2014, p. 155) ressalta essa afirmação no seguinte trecho:

Os poderes da República Federativa do Brasil são os clássicos: Legislativo, Executivo e Judiciário, independentes e harmônicos. Os objetivos fundamentais da República estão ali indicados, isto é, construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização; reduzir as desigualdades sociais e regionais; promover o bem de todos sem preconceito de origem, raça, sexo, cor, idade ou qualquer outra discriminação.

Moraes (2011) defende que, um sistema de governo que é composto por uma pluralidade de órgãos requer, essencialmente, que o relacionamento entre vários centros do poder seja regulado por normas de lealdade constitucional. Sendo esta lealdade dividida em duas vertentes, uma positiva e uma negativa. A primeira consiste em que os diversos órgãos do poder devem cooperar na medida necessária para realizar os objetivos constitucionais e para permitir o funcionamento do sistema com o mínimo de atritos possíveis. A segunda determina o respeito mútuo entre os órgãos do poder, a renúncia do abuso de poder, a retaliação gratuita ou de desconsideração grosseira.

Os poderes Executivo e Legislativo possuem funções consideráveis relacionadas à elaboração, execução e fiscalização da administração e do orçamento público.

### **2.3.1 Poder Executivo**

Como o nome sugere, o poder executivo tem a qualificação de executar as leis. Vaz e Castro (2007, p. 8) citam que o Poder Executivo “tem como função a gestão pública, com a aplicação prática das leis”. O poder executivo federal é exercido pelo Presidente da República que auxiliado pelos Ministros de Estado, atua liderando, sancionando, promulgando, dando ordens para publicação das leis, criando cargos, funções ou empregos públicos na administração pública, aumentando salários, vetando projetos de leis e coordenando a administração federal. Ele também é o responsável pela elaboração do Orçamento (Lei Orçamentária Anual) e pela prestação de contas acontecidas no exercício financeiro, até o final do primeiro bimestre do exercício subsequente.

Lenza (2014) explica que os detentores de altos cargos públicos poderão praticar, além de crimes comuns, os crimes de responsabilidade, sendo estas infrações político administrativas, podendo vir se submeter ao processo de *impeachment*. O art. 88º da CF descreve que os atos do Presidente da República que atentarem contra a CF serão considerados crimes de responsabilidade. Antes de se executar o orçamento planejado o Poder Executivo depende da aprovação do Poder Legislativo.

### **2.3.2 Poder Legislativo**

O Poder Legislativo é aquele que possui a função de legislar, ou seja, fazer as leis. No regime constitucional, a separação das funções não se confundem e nem se subordinam, mas se harmonizam. Dentro dessa técnica, cabe ao Executivo a realização das atividades administrativas, mas em algumas delas dependerá do Legislativo, dada a relevância do ato e duas extensas repercussões políticas internas ou externas, que só o Parlamento está em posse de valorar ou decidir sobre sua legitimidade. (TELLES, 1997, p. 398).

O art. 44º da CF refere-se ao Poder Legislativo, nele é citado que o mesmo é realizado pelo Congresso Nacional, que reúne as duas Casas, o Senado e a Câmara dos Deputados, além do Tribunal de Contas da União. Balloussier (1997, p. 53) menciona que “a função clássica do Poder Legislativo é a elaboração e aprovação de leis, embora ele também atue como fiscalizador das ações do Poder Executivo”.

Ainda conforme o art.º 59 da CF, o processo legislativo compreende a elaboração de: arrumar o alinhamento de 4 cm.

- I – emendas à Constituição;
- II – leis complementares;
- III – leis ordinárias;
- IV – leis delegadas;
- V – medidas provisórias;
- VI – decretos legislativos;
- VII – resoluções.

No âmbito federal, o Senado é formado por 3 (três) representantes de cada estado, chegando a um total de 81 (oitenta e um) senadores, com mandato de 8 (oito) anos. A Câmara dos Deputados é formada por representantes do povo,

eleitos nos estados e no DF. Balloussier (1997) discorre que a eleição é feita de acordo com o número da população de cada estado, contudo, a Constituição estabelece o número máximo de 70 (setenta) e o número mínimo de 8 (oito) deputados. O tempo de mandato é de 4 (quatro) anos.

Outra função de categórica importância é o que dispõe o art. 70º da CF

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 interno de cada poder.

Os Senadores e Deputados, apesar das garantias que possuem, estão sob o risco da perda de mandato, anulada assim a sua delegação dada pelo povo, ou seja, sua representação política, o que pode ocorrer de acordo com os art. 15º, 54º e 55º da CF. Contudo, fica evidente nos § 1º e 2º do art. 55, que a perda de mandato só poderá ser decidida pelo voto secreto da maioria absoluta da Câmara ou do Senado.

Independentemente do nível hierárquico, o Poder Legislativo é dividido em três instâncias, sendo elas Mesa, Plenário e Comissões. A Mesa é responsável pela administração do funcionamento da Casa. Balloussier (1997) (citação direta entre aspas) cita que é o presidente da mesa quem organiza a pauta das reuniões, partindo do resultado das juntas políticas dos parlamentares e das pressões exercidas pela opinião pública, decidindo os assuntos que serão discutidos pelo plenário, sendo este de instância máxima e que tem soberania para qualquer decisão do Legislativo.

As comissões são criadas para tratar de assuntos específicos, definidas por regimentos internos e próprios, tem caráter temporário e poder para discutir e votar projetos de lei específicos sem a avaliação do plenário e poder para discutir e votar projetos de lei específicos sem autorização do plenário, salvo quando houver recurso de, no mínimo, 10% (dez por cento) dos membros deste. Balloussier (1997, p. 54) enfatiza que as comissões também podem realizar audiências públicas, convocar autoridades e cidadãos comuns para prestar explicações ou receber queixas contra atos ou omissões do poder público. Uma comissão popularmente conhecida é a CPI (Comissão Parlamentar de Inquérito).

Para auxiliar nas decisões cabíveis ao Poder Legislativo, este conta com a colaboração do Tribunal de Contas da União.

### **2.3.2.1 Tribunal de Contas da União**

O tribunal não está ligado diretamente a nenhum poder, o que faz com que seja um órgão independente. Conforme Balloussier (1997), o Tribunal de Contas é um órgão auxiliar, existente nos três níveis de estado: federal, estadual e municipal. Formado por nove ministros, sendo que 3 (três) são escolhidos pelo Presidente da República e 6 (seis) pelo Congresso Nacional, é responsável pelo controle do gasto do dinheiro público, fiscalizando possíveis irregularidades no seu uso.

Andrada (2014, p. 187) também cita que entre outras tarefas, compete ao TCU: apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República mediante parecer prévio; julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos da administração direta e indireta; apreciar para fins de registro, a legalidade dos atos de administração pessoal; realizar inspeções de auditoria de natureza contábil-financeira na administração e, ainda, prestar informações ao Congresso Nacional e aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade, as sanções previstas em lei. Por ser um órgão auxiliar, o Tribunal de Contas da União não possui poderes para destituir nenhum ente político de seu cargo, podendo apenas dar seu parecer ao Poder Legislativo, ficando este sobre o poder do julgamento.

### **2.3.3 Poder Judiciário**

Adverso aos demais poderes, no Poder Judiciário não existem cargos eletivos, e o acesso se dá através de concurso público. Em conformidade com o art. 95º da CF o juiz tem cargo vitalício, não podendo ser substituídos por decisão administrativa e nem terem seus vencimentos reduzidos. Também em conformidade com o art. 95º da CF (1988), em seu § único, afirma que a eles é proibido o exercício de qualquer outro cargo ou função, exceto o magistério.

A função principal do Poder Judiciário incide sobre a aplicação das leis e distribuição da justiça entre as pessoas da sociedade. Balloussier (1997) afirma que

o Poder judiciário é o único poder da República que não é controlado por um poder externo, ou seja, ele pode fiscalizar o Executivo e o Legislativo, mas não pode ser fiscalizado por eles, ficando esta tarefa sob a responsabilidade de suas instâncias interna. Ele é formado pelos seguintes órgãos: Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça, Tribunais Regionais Federais, Tribunais do Trabalho, Eleitorais e Militares e seus respectivos Juízes, e ainda pelos Tribunais e Juízes dos Estados e do DF. O nível municipal é o único que não tem justiça própria, recorrendo à Justiça Estadual ou Federal, quando necessário. Na junção dos três poderes e suas respectivas funções, tem-se a organização da administração pública no Brasil.

## 2.4 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

“A administração pública é a gestão da coisa pública, dos bens públicos”, cita AVELAR (2006, p. 257). Em outras palavras, a administração pública é o conjunto das normas, lei e funções desempenhadas para organizar a administração dos Estados em todas as suas instâncias e tem como principal objetivo o interesse público, seguindo os princípios constitucionais.

MORAES (2007, p. 74), ainda assegura que

a administração pública pode ser definida objetivamente como a atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve para a consecução dos interesses coletivos, e subjetivamente como o conjunto de órgãos de pessoas jurídicas aos quais a lei atribui o exercício da função administrativa do Estado.

Para compreender as normas e funções desempenhadas na administração pública, faz-se necessário conhecer o ambiente administrativo e seu membros, Estado, sociedade e governo.

### 2.4.1 Estado

Ao definir a composição de um Estado, pesquisadores explicam suas presumíveis origens, podendo advir de linhagem familiar ou patriarcal, origem em atos de força ou de conquista, causas econômicas e patrimoniais ou então pelo fracionamento de uma parte do território e pela união de Estados. No caso brasileiro, a composição da estrutura do Estado é definida pela Constituição Federal:

“Art. 18º. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”

Castro (2015) explica que as características do Estado Constitucional são a afirmação da supremacia do indivíduo, necessidade de limitação do poder dos governantes; busca da racionalização e separação dos Poderes. A funcionalidade de um Estado é dependente de outros dois instrumentos, a sociedade e o Governo. A sociedade são os indivíduos que compõe o Estado e vivem no território delimitado por ele e o Governo consiste no ente responsável pela administração de ambos.

#### **2.4.2 Sociedade e Governo**

A sociedade são os indivíduos que compõe o Estado e vivem no território delimitado por ele e o Governo consiste no ente responsável pela administração de ambos. O termo governo muitas vezes é associado à administração pública, contudo são sinônimos distintos.

Etimologicamente governo significa autoridade, poder de direção que preside a vida do Estado e provê as necessidades coletivas de uma sociedade, afirma Castro (2015). Em contrapartida, a administração deve ser interpretada como o conjunto de órgãos instituídos para o alcance concreto dos objetivos do Governo. Em outras palavras, a administração pública é o conjunto de meios institucionais, materiais, financeiros e humanos organizados e necessários para executar as decisões políticas, complementa Castro (2015).

A administração pública Federal foi definida pelo Decreto-Lei nº 200/67 que a dividiu em Administração direta e Administração indireta. Visto que a administração direta busca dar maior eficiência à gestão governamental, ela consiste no conjunto de órgãos que integram as pessoas federativas, aos quais foi atribuída a competência para o exercício, de forma centralizada, das atividades administrativas. Este tipo de administração abrange os três poderes: Executivo, Legislativo e Judiciário. Já a administração indireta do Estado se forma no conjunto de pessoas administrativas que, vinculadas à administração direta, têm o objetivo de desempenhar as atividades administrativas de forma descentralizada. MORAES (2007, p. 75) aponta que “ela compreende as seguintes categorias de entidades de



personalidade jurídica própria: autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista; fundações públicas”.

Para realizar uma boa administração, nenhuma entidade deve trabalhar na base da improvisação, precisando esta, antemão a qualquer ação, fazer o planejamento das metas e dos objetivos a serem traçados para alcançá-la.

## 2.5 PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO PÚBLICO

Seguindo nesta linha de raciocínio, o planejamento figura como a primeira função administrativa, pois para executar precisa-se planejar antes. Castro (2015) cita que o planejamento é a função administrativa que determina, antecipadamente, quais os objetivos a atingir e o orçamento, as ações a empreender para alcançá-lo.

Giacomoni, (2005) menciona que, a partir da Reforma Constitucional de 1988, os sistemas de planejamento público brasileiro foram reestruturados, pois se tratava de modelos de planejamento de curto prazo. Com a nova Constituição, o Estado passou a exercer a função de planejamento a partir de duas modalidades, uma que abrange planos e programas nacionais, regionais e setoriais e a segunda que se refere aos planos plurianuais.

O art. 165º da CF dispõe

Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:  
I – o plano plurianual;  
II – as diretrizes orçamentárias;  
III – os orçamentos anuais.

O planejamento se inicia com a determinação dos objetivos, para assim se fazer a mensuração do orçamento disponível para a realização das ações e projetos delimitados. Na área pública, o responsável por esse planejamento denomina-se Plano Plurianual, também titulado de PPA.

### 2.5.1 Plano Plurianual

O PPA, Plano Plurianual procura abranger todos os planos apresentados pelo governo durante a campanha política. Ele é o instrumento que expressa o planejamento do governo federal, estadual e municipal para um período de quatro anos, iniciando-se no segundo ano de mandato do chefe do Poder Executivo e

terminando no primeiro ano de mandato do chefe do Poder Executivo Subsequente, objetivando garantir a continuidade dos planos e programas instituídos pelo governo anterior. (LIMA, CASTRO, 2015).

O objetivo principal do PPA é conduzir os gastos públicos, durante a sua vigência, de maneira racional, possibilitando a manutenção do patrimônio público e a realização de novos investimentos. Andrada (2014) comenta que a experiência brasileira dos últimos anos revela que as atividades do Poder Público não estão se desenvolvendo como deveriam, pelo menos, não com a mínima disciplina que deveria ocorrer. As irregularidades estão dominando alguns setores, gerando assim, riscos para a confiabilidade e o respeito para com os entes públicos.

Conforme Fühler e Fühler (2002), a lei do plano plurianual traz as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública para as despesas de capital e programas de duração continuada. Deste modo, nenhum investimento cuja execução se estenda além de um exercício financeiro pode ser iniciado sem a prévia inclusão no plano plurianual.

Para atenuar o que será realizado em cada ano dos quatro exercícios planejados no PPA, a CF traz a Lei de Diretrizes orçamentárias, cuja função é direcionar os programas e ações de governo que pretende-se executar no exercício financeiro.

### **2.5.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias**

A Lei de Diretrizes Orçamentárias traz os parâmetros para a elaboração do orçamento do próximo exercício, estabelecendo metas e prioridades. Ela foi introduzida no Direito Financeiro brasileiro pela CF de 1988, tornando-se, a partir de então, o elo entre o Plano Plurianual e a Lei Orçamentaria Anual, afirma Lima e Castro (2015).

Com a criação da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101 de 2000), aumentou a importância da LDO que passou a ter novas regras e funções, como o equilíbrio entre as receitas e despesas, a inclusão do Anexo de Metas Fiscais e o Anexo de Riscos Fiscais. No Anexo de Metas Fiscais são informadas as metas de receitas, despesas e dívida pública e no Anexo de Riscos Fiscais, a previsão dos possíveis contratempos que possam afetar as contas

públicas, acompanhada das providências que devem ser adotadas para a correção destas contas. (FÜHER e HÜHER, 2002)

Para mensurar a disponibilidade financeira a fim executar os planos estabelecidos na LDO, a administração pública conta com outro instrumento de planejamento, a Lei Orçamentária Anual.

### **2.5.3 Lei Orçamentaria Anual**

A Lei Orçamentária Anual é a lei que estabelece o real valor do orçamento disponível para a execução das Diretrizes propostas na LDO. Ela identifica o que o governo pretende realizar com a arrecadação dos impostos. Este documento apresenta em termos monetários as receitas e as despesas públicas que o ente público pretende realizar no exercício financeiro. Esta lei é elaborada pelo Poder Executivo e aprovada pelo Poder Legislativo. (LIMA e CASTRO, 2015)

Conforme o art. 165º, §5º da CF:

A Lei Orçamentária compreenderá:

- I – o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
- II – o orçamento de investimentos das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito ao voto;
- III – o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Lima e Castro (2015) também explicam que o ente público elabora o orçamento a partir de uma estimativa de quanto se espera arrecadar e das despesas que pretende realizar. No Brasil a metodologia usada é a do orçamento-programa, ele é um plano de trabalho expresso por um conjunto de ações a realizar e pela identificação dos recursos necessários à sua execução. Cada ente público definirá os prazos para as suas respectivas leis orçamentárias. Na ausência de um instrumento legal nesse sentido, o ente público deverá adotar, obrigatoriamente, os prazos fixados pela CF no art. 57º:

| <b>INSTRUMENTO</b>              | <b>PRAZO FINAL PARA ENCAMINHAMENTO</b>                  | <b>PRAZO FINAL PARA VOTAÇÃO</b> |
|---------------------------------|---|---------------------------------|
| Plano Plurianual                | 31 de agosto<br>(no primeiro ano de cada administração) | 22 de dezembro                  |
| Lei de Diretrizes Orçamentárias | 15 de abril   | 17 de julho                     |
| Lei Orçamentária Anual          | 31 de agosto  | 22 de dezembro                  |

O sistema orçamentário precisa ser integrado, assim a LOA deve ser compatível com o plano plurianual e respeitar as metas e prioridades previstas na lei de diretrizes orçamentárias.

Se em determinado tempo a entidade pública, constatar orçamento inferior ao necessário para finalizar alguma ação ou programa, a mesma poderá solicitar a liberação de créditos adicionais. Lima e Castro (2007, p. 26) descrevem que “são créditos adicionais as autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na lei do orçamento”. A CF, em seu art. 167º, apresenta três classificações para os créditos adicionais, a primeira é chamada de créditos suplementares, estes destinam-se ao reforço de uma programação orçamentária já existente; a segunda são os créditos especiais, estes são propostos às despesas para as quais não haja programação orçamentária específica, dirigindo-se a atender determinado objetivo não previsto no orçamento e, por fim, os créditos extraordinários, cuja finalidade é atender as despesas urgentes e imprevisíveis, como nos casos de calamidade pública.

Além destas três leis orçamentárias, a Constituição prevê ainda uma lei complementar para regular as normas gerais orçamentárias e a execução do orçamento, a Lei Complementar ° 101 de 2000, titulada de Lei da Responsabilidade Fiscal.

## 2.6 LEI DA RESPONSABILIDADE FISCAL

A Lei de Responsabilidade Fiscal, complementada pela Lei n° 10.028/00 (Lei de Crimes) trouxe grande impacto nas regras orçamentárias de como deve ser gasto o dinheiro público.

A LRF foi aprovada em 2000 pelo Congresso Nacional, introduziu novas obrigações para o gestor público dos três poderes: Executivo, Legislativo e Judiciário, impondo disciplina fiscal em relação à elaboração e execução dos orçamentos da União, do Distrito Federal, dos Estados e dos Municípios. Outra cooperação da LRF foi contribuir para maior controle, organização e transparência do orçamento público.

### 2.6.1 Origem e criação da LRF

A Lei de Responsabilidade Fiscal tem sua origem, no governo do presidente Fernando Henrique Cardoso, instituída através da CF, na qual autoriza a criação de uma Lei Complementar para regulamentar normas gerais de finanças públicas a serem observadas pelos três níveis de governo: Federal, Estadual e Municipal. A LRF vem atender à prescrição do artigo 163° da CF de 1988, cuja redação é a seguinte:

Lei complementar disporá sobre:

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

Martins e Marques (2013) citam que a LRF atende também ao artigo 169° da Carta Magna, onde determina o estabelecimento de limites para as despesas com pessoal ativo e inativo da União e, também, à prescrição do artigo 165° da Constituição, em seu inciso II do § 9°: “Cabe à Lei Complementar: [...] II -

estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos”.

A LRF foi elaborada com base em acordos positivos realizados em outros países, incorporando em si alguns princípios e normas utilizados em cada um, sendo eles *Fundo Monetário Internacional* na qual o Brasil é Estado-membro, o *Fiscal Responsibility* da Nova Zelândia, o *Tratado de Maastricht* da Comunidade Econômica Europeia e o *Budget Enforcement Act*, aliado ao princípio de “*accountability*” dos Estados Unidos.

Nascimento e Debus (2013) explicam as características e pontos fundamentais dos citados referenciais: o *FMI* traz como característica a transparência dos atos, de maneira que as funções de política e de gestão devem ser bem definidas e divulgadas ao público, informando sobre as atividades fiscais passadas, presentes e programadas. As informações orçamentárias devem facilitar sua análise, por isso as contas fiscais devem ser apresentadas periodicamente ao Legislativo e ao público. O *Tratado de Maastricht* define critérios para verificação da sustentação financeira de cada governo, assim os Estados membros conduzem duas políticas com relativa independência, convergindo para critérios acordados, além disso, os mesmos devem evitar déficits excessivos. No *Fiscal Responsibility* da Nova Zelândia o Congresso fixa princípios e exige forte transparência do Executivo, que tem a liberdade para orçar e gastar. Deve-se gerenciar prudentemente os riscos fiscais da Coroa, mantendo-se os níveis de patrimônio líquido e protegidos contra fatores imprevistos. O *Budget Enforcement Act* dos EUA exige que o Congresso fixe metas de superávit e mecanismos de controle de gastos, exige também uma limitação de empenho para garantir limites e metas orçamentárias. Este acordo possui uma espécie de compensação orçamentária, no qual qualquer ato que provoque aumento de despesas deve ser compensado através da redução em outras despesas ou aumento de receitas.

Através da união destes itens, a LRF foi elaborada para atender às expectativas da sociedade brasileira, visando a responsabilidade e o bom uso dos recursos públicos.

## **2.6.2. Princípios norteadores da LRF**

Os princípios norteadores da LRF estão descritos no § 1º do artigo 1º da LRF, no qual é citado que a gestão fiscal está ligada a três princípios básicos, sendo a ação planejada e transparente, a prevenção de riscos e a garantia do equilíbrio nas contas públicas.

### **2.6.2.1 Ação planejada e transparente.**

A síntese deste princípio é planejar antes de executar, assim cada ação deve ser planejada a fim de se obter o cumprimento das metas preestabelecidas explica Neto (2000). Deve haver transparência, a qual está diretamente ligada ao princípio da publicidade, garantindo à sociedade o acesso às informações de todos os atos e ações praticados pelos governantes, devendo estes ter ampla divulgação, inclusive por meios eletrônicos, demonstrando detalhadamente o planejamento, a transparência e o controle da execução orçamentária.

A ação planejada do poder público, elaborada pelo Poder Executivo, está sujeita à apreciação e aprovação da instância legislativa, garantindo-lhes a necessária legitimidade, característica do regime democrático de governo.

### **2.6.2.2 Prevenção de riscos**

O Administrador Público deve prever os possíveis riscos e efetuar a correção de desvios que possam afetar o equilíbrio das contas públicas. Para tanto, este deve se valer de assessorias técnicas especializadas nas respectivas áreas de atuação afirma Martins e Marques (2013).

### **2.6.2.3 Equilíbrio das contas públicas**

O ponto crucial a ser seguido neste princípio é o de não gastar mais do que se arrecada. Devendo assim, garantir o equilíbrio nas contas mediante o cumprimento de metas de resultado entre receitas e despesas, obedecendo aos limites e condições para a renúncia da receita e a geração de despesas. (MARTINS e MARQUES, 2013)

Nascimento e Debus (2013) mencionam que o gestor público tem o dever, desde a vigência da LRF, de conduzir todo o seu planejamento em favor da administração dos recursos financeiros do órgão de sua responsabilidade, visando o controle das contas públicas, planejando cada ação, prevenindo riscos futuros, preestabelecendo normas que contribuam para a melhoria da economia e buscando investimentos externos, e tudo isso acompanhado de transparência.

Para alcançar tal objetivo, o administrador público deve se limitar a certas condições e restrições dispostas na LRF, os quais servem de base para a gestão fiscal responsável.

### **2.6.3. Abrangência da LRF**

A LRF em seu § 2º dispõe que a lei alcançará as três esferas de governo, União, Estados, os Municípios e o Distrito Federal. Sua abrangência é estabelecida no § 3º

- I - à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, Estão compreendidos:
  - a) o Poder Executivo, o Poder Legislativo, neste abrangidos os Tribunais de Contas, o Poder Judiciário e o Ministério Público;
  - b) as respectivas administrações diretas, fundos, autarquias, Fundações e empresas estatais dependentes;
- II - a Estados entende-se considerado o Distrito Federal;
- III - a Tribunais de Contas estão incluídos: Tribunal de Contas da União, Tribunal de Contas do Estado e, quando houver, Tribunal De Contas dos Municípios e Tribunal de Contas do Município.

A LRF também introduziu uma nova classificação para as empresas estatais, classificando-as como dependentes. Nestas se enquadram as estatais que são dependentes do orçamento fiscal, entre outras palavras, são as estatais controladas que recebem do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesa com pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária. Considera-se ainda que uma empresa seja controlada pelo governo quando a maioria de seu capital social, com direito a voto, pertença direta ou indiretamente a um determinado ente da federação. (CASTRO, 2015). Empresas com esta classificação estão sujeitas à obediência da LRF.



### 2.6.4 Impacto da LRF no orçamento

Para cumprir seus objetivos a LRF atribuiu novas e importantes funções aos instrumentos de planejamento LDO e LOA. Castro (2015, p. 71) explana que “pela CF a LDO já estabelecia como função básica orientar a elaboração dos orçamentos anuais, além determinar as prioridades e metas da administração, no exercício financeiro subsequente, sempre de acordo com o PPA”. Com a LRF, a LDO tornou-se o instrumento mais importante para a obtenção do equilíbrio nas contas públicas, a partir de um conjunto de compromissos que é assumido pelo governo por meio das metas aprovadas. Abaixo, tem-se as novas funções atribuídas à LDO e a LOA a partir da criação da LRF.

Quadro 01: Novas funções da LDO e LOA a partir da LRF

| <b>Novas Funções da LDO a partir da LRF</b>  | <b>Novas Funções da LOA a partir da LRF</b>  |
|--|--|
| Dispor sobre o equilíbrio entre receitas e despesas;   | Demonstrativo da compatibilidade do orçamento com as metas da LDO previstas no respectivo Anexo de Metas Fiscais;  |
| Estabelecer critérios e formas de limitação de empenho, na ocorrência de arrecadação da receita inferior ao esperado, de modo a não comprometer as metas de resultado primário e nominal previstas para o exercício;   |  |
| Dispor sobre o controle de custos e avaliação dos resultados dos programas financiados pelo orçamento;   | Previsão da Reserva de Contingencia, em percentual da Receita corrente líquida (RCL), destinada ao pagamento de passivos contingentes, além de outros imprevistos fiscais; |
| Disciplinar as transferências de recursos a entidades públicas e privadas;   |  |
| Quantificar o resultado primário a ser obtido com vistas à redução do montante da dívida e das despesas com juros;   |  |
| Estabelecer limitações à expansão de despesas obrigatórias de caráter continuado;  | Demonstrativo de efeitos sobre as receitas e as despesas decorrentes de anistias, isenções, subsídios, entre outras;   |
| Apresentar o anexo de metas fiscais, onde são estabelecidas: metas anuais em valores correntes e constantes, correspondentes às previsões para receitas e despesas, resultado nominal e resultado primário, além do montante da dívida pública para um período de três anos; |  |

|  |  |
|--|--|
| <p>Apresentar o anexo de Riscos Fiscais, onde devem ser destacados aqueles fatos que poderão impactar nos resultados fiscais estabelecidos para o exercício, como, por exemplo, sentenças judiciais, que podem a qualquer momento gerar uma despesa inesperada, se não houver uma reserva para esse tipo de contingência;</p>  |  |
| <p>Para a União, a LRF determina que a LDO defina os objetivos macroeconômicos a serem alcançados, deixando clara a metodologia a ser utilizada. Em anexo específico (além dos demais anexos propostos), serão apresentados os parâmetros e as projeções referentes à arrecadação de tributos, aos gastos com investimentos, às transferências, entre outros. A União deverá apresentar na sua LDO a previsão de inflação para o exercício seguinte.</p> | <p>Destaque do serviço da dívida (encargos mais amortizações), previsto contratualmente, e as receitas para esse fim, de acordo com o art. 5º.</p> |

Fonte: Adaptação de CASTRO, Domingos Poubel de. (2015).

Essas novas funções representaram uma sustentação institucional, exigindo dos governantes responsabilidade e transparência com relação ao equilíbrio das contas e da dívida pública.

#### 2.6.4.1 Equilíbrio das Contas Públicas

A LRF traz uma nova noção de equilíbrio para as contas públicas, o equilíbrio das chamadas Contas Primárias, demonstrado no Resultado Primário Equilibrado.

Nascimento e Debus (2013) descrevem que isso significa que o equilíbrio a ser buscado é o equilíbrio autossustentável, sendo este aquele que prescinde de operações de crédito e, portanto, sem aumento da dívida pública. Contudo, o ente público não está impedido de se endividar (contratar operações de créditos), a LRF apenas estabelece limites para a dívida pública.

Desta forma, a LRF atribuiu à contabilidade pública novas funções no controle orçamentário e financeiro, originando um caráter mais gerencial. Com a criação da LRF, as informações contábeis passaram a interessar não apenas aos entes públicos e seus gestores, mas também toda a sociedade, que se torna participante no acompanhamento e fiscalização das contas públicas, mediante os instrumentos disponibilizados pela LRF para esta finalidade.

#### **2.6.4.2 Previsão e arrecadação da receita**

A LRF determina como requisito essencial da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e a efetiva arrecadação de todos os tributos. O descumprimento desta norma terá como consequência a imediata suspensão das transferências voluntárias ao ente público que se mostrar negligente neste quesito. (NASCIMENTO e DEBUS 2013).

Castro (2015) cita que além de observar as normas técnicas e legais e a metodologia de cálculo, as estimativas de receita devem estar acompanhadas de demonstrativos da sua evolução, nos três anos anteriores e nos dois seguintes àquele a que se referirem.

A LRF prevê também, que o Poder Executivo deverá informar aos demais poderes e ao Ministério Público as estimativas das receitas, pelo menos 30 (trinta) dias antes do vencimento do prazo de envio das propostas orçamentárias.

#### **2.6.4.3 Metas bimestrais de arrecadação**

O art. 13º da LRF determina que o Poder Executivo deverá, até 30 (trinta) dias após a publicação do orçamento anual, efetuar o desenvolvimento das receitas em metas bimestrais de arrecadação, informando também quais as medidas que serão adotadas para evitar a sonegação, as cobranças em dívida ativa e os créditos executáveis pela via administrativa.

Estas medidas apresentadas, servirão como parâmetro para a limitação de empenhos e movimentações financeiras, descritas no art. 9º da LRF.

#### **2.6.4.4 Despesa pública**

A LRF, em seu art. 15º determina que

toda e qualquer despesa que não esteja acompanhada de estimativa do impacto orçamento-financeiro nos três primeiros exercícios de sua vigência, da sua adequação orçamentária e financeira com a LOA, o PPA e a LDO e, no caso de despesa obrigatória de caráter continuado, de suas medidas compensatórias, é considerada: não autorizada, irregular e lesiva ao patrimônio público.

Martins e Marques (2013) esclarecem que esta norma não serve apenas para a aquisição de bens, serviços e obras, mas também para a desapropriação de imóveis urbanos ou qualquer outra despesa que será paga em dinheiro. Para o aumento das despesas, duas alternativas são ofertadas, o aumento permanente da receita ou a redução permanente de despesa. Com isso a LRF se baseia no seguinte slogan, “gastar apenas o que se arrecada”.

#### **2.6.4.5 Despesas com pessoal**

Nascimento e Debus (2013) definem despesa com pessoal, como a somatória de gastos da entidade com os servidores ativos, inativos e pensionistas, relativos a vencimentos e vantagens fixas variáveis, subsídios, aposentadorias, reformas e pensões, inclusive adicionais, horas extras, encargos sociais e contribuições; incluindo também as despesas com pessoal terceirizado. A apuração de gastos com pessoal é realizada em um período de doze meses que devem ser apresentadas no Relatório de Gestão Fiscal (RGF).

A LRF estabelece limites distintos para a esfera Federal:

- I - UNIÃO: 50% da Receita Corrente Líquida;
- II – ESTADOS: 60% da Receita Corrente Líquida;
- III – MUNICÍPIOS: 60% da Receita Corrente Líquida;

Os limites são repartidos entre os poderes públicos com percentuais específicos para cada poder dentro das esferas federal, estadual e municipal. Não são consideradas as despesas com indenizações de qualquer tipo, inclusive as referentes à sentença judicial transitada em julgado.

Nascimento e Debus (2013) complementam, além disso, o gestor público fica proibido de ter sua despesa com pessoal aumentada nos últimos 180 dias do mandato, para que não deixe uma despesa alta com pessoal ou contratações sem necessidade para o próximo governante.

Por derradeiro, a limitação dos gastos com pessoal em percentual da RCL deve-se à necessidade de manter o setor público com os recursos necessários à sua manutenção e ao atendimento das demandas sociais

### 2.6.5 Dívida Pública

A LRF impõe limites e condições para a dívida pública dos entes da Federação. No Art. 29º são especificados os casos de dívida pública:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Martins e Marques (2013) explicam que a dívida pública é classificada em dívida fluante e dívida consolidada. A dívida fluante é aquela que o Tesouro contrai por um breve ou indeterminado período de tempo para atender a eventuais insuficiências de caixa ou como administrador dos bens e valores de terceiros. Em outras palavras, trata-se do passivo financeiro do Balanço Patrimonial correspondente aos valores exigíveis de curto prazo. São compromissos cujo pagamento independe de autorização orçamentária, nos quais se enquadram os depósitos em caução, as fianças e consignações (administração de valores de terceiros), além dos Restos a Pagar e dos Débitos em Tesouraria. Já a dívida consolidada ou fundada é composta por débitos de longo prazo, cuja exigibilidade é

superior a doze meses, assumidos por contratos ou pela emissão de títulos com o objetivo de atender ao desequilíbrio orçamentário.

Conforme o art. 30º da LRF, cabe ao Presidente da República submeter ao Senado Federal, sempre que necessário, propostas de limites para o montante da dívida consolidada da União, dos Estados e dos Municípios. Se for verificado que um ente ultrapassou o limite ao final de um quadrimestre, deverão ser adotadas medidas para que o nível de endividamento volte ao limite, nos três quadrimestres seguintes, com a eliminação de 25% do excesso no primeiro período.

Enquanto estiver acima dos limites, o ente federado estará sujeito às seguintes sanções:

1. Estará proibido de realizar operações de crédito internas ou externas, inclusive por antecipação da receita, ressalvado o refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária.
2. Obterá resultado primário necessário à recondução da dívida ao limite, promovendo, entre outras medidas, a limitação de empenho. As restrições acima se aplicam imediatamente se o montante da dívida exceder o limite no primeiro quadrimestre do último ano do mandato do Chefe do Poder Executivo. Vencido o prazo para retorno da dívida ao limite, e enquanto perdurar o excesso, os entes também ficam impedido de receber transferências voluntárias da União ou dos Estados. (MARTINS e MARQUES, 2013)

As regras citadas acima, são aplicadas tanto para casos de excedente nos limites da dívida mobiliária como das operações de crédito internas e externas. Para controle os excedentes a esses limites, o Ministério da Fazenda divulga mensalmente o rol de entes que se enquadram neste perfil.

### **2.6.6 Fiscalização da gestão fiscal**

A responsabilidade pela fiscalização quanto ao cumprimento das normas de gestão é atribuída ao Poder Legislativo, este com o auxílio do Tribunal de Contas, e aos sistemas de controle interno de cada Poder e do Ministério Público.

Nascimento e Debus (2013) apresentam alguns aspectos que são fiscalizados com ênfase:

1. o cumprimento das metas previstas na lei de diretrizes orçamentárias;
2. a observância dos limites e das condições para a realização de operações de créditos e a inscrição de despesa em restos a pagar,
3. a adoção de medidas para a adequação das despesas com pessoal e das dívidas mobiliária e consolidada aos respectivos limites,

4. a observância das normas relacionadas à destinação dos recursos oriundos de alienação de ativos e com respeito aos limites aplicáveis aos gastos do Poder Legislativo municipal, quando houver.

Martins e Marques (2013) esclarecem que os Tribunais de Contas devem alertar os Poderes, antes da Federação ou órgãos, quando constatarem que o nível de gastos está próximo ou se excederem aos limites fixados pela LRF. Compete ainda aos Tribunais de Contas verificar os cálculos dos limites da despesa total com pessoal de cada ente da Federação e de cada Poder. Ao Tribunal de Contas da União foi dada a incumbência de acompanhar a legalidade das operações com títulos públicos, realizadas entre a União, por intermédio do Tesouro Nacional, e o Banco Central do Brasil.

O Poder Legislativo, através do parecer emitido pelo Tribunal de Contas, tem o poder de aprovar e recusar as contas apresentadas pelo Poder Executivo. Ficando este, salvo a cada situação específica, sujeito às penalidades cíveis e criminais.

### **2.6.7 Crimes caracterizados de responsabilidade fiscal e sanções constitucionais**

Os chamados crimes de responsabilidade correspondem às infrações político-administrativas cometidas no desempenho da função presidencial, desde que enquadradas conforme a lei federal.

Nascimento e Debus (2013) citam que em caso de não cumprimento de suas normas, a LRF estabelece várias sanções institucionais, como por exemplo, a suspensão das transferências voluntárias para aquele governo que não instituir, prever e arrecadar impostos de sua competência. No caso de limites de despesas com pessoal, se as regras da LRF não forem cumpridas e enquanto não for feito o ajuste, ou se houver excesso no primeiro quadrimestre do último ano de mandato, ficam suspensas as transferências voluntárias, a obtenção de garantias e a contratação de operações de crédito, exceto para refinanciamento da dívida e redução de despesas com pessoal.

Martins e Marques (2013) destacam que o administrador público, como pessoa física, também poderá sofrer punições penais, quando constata irregularidades realizadas com dolo. Ao descumprir a LRF, em conformidade com a

Lei nº 10.028 de 10 de outubro 2000, nomeada de Lei de Crimes, o administrador público que não elaborar as leis orçamentárias nos termos da LRF ou deixar de publicar qualquer relatório exigido, passando pela observação dos limites fixados pela LRF, como contratação de pessoal, serviços terceirizados e endividamento importarão na cassação de mandato, processo de impeachment, multa de 30% (trinta por cento) dos vencimentos anuais, inabilitação para o exercício da função pública e detenção, que poderá variar entre 6 meses e 4 anos.

As penalidades alcançam todos os responsáveis dos Três Poderes da União, dos Estados e dos Municípios, e todo cidadão será parte legítima para denunciar.



### **3 ESTUDO DE CASO**

O estudo de caso deste trabalho de conclusão de curso procura apresentar a aplicação da Lei da Responsabilidade Pública no ambiente público, demonstrando, na prática, como ela influencia no orçamento público e nas demonstrações contábeis e também, qual a procedência a ser tomada no caso de constatação de irregularidades, com ou sem dolo.

#### **3.1 PRESIDENTE DILMA ROUSSEFF**

Dilma Vana Rousseff, possui 68 anos, economista e política, filha de pai imigrante búlgaro e mãe brasileira é a primeira mulher a se tornar presidente do Brasil em 1º de janeiro de 2011, sendo reeleita em 26 de outubro de 2014.

##### **3.1.1 Reprovação das contas do exercício de 2014**

Em avaliação as contas apresentadas pelo governo Dilma, o relator do processo que fez a análise das contas do governo federal, ministro Augusto Nardes, recomendou ao congresso que rejeitasse as contas públicas de 2014. Através desse parecer, em 17 de junho de 2015, o Tribunal de Contas da União decide adiar a votação do relatório prévio que analisa as contas do governo referentes a 2014, devido a irregularidades encontradas pela fiscalização, chamadas “pedaladas fiscais”, dando o prazo de 30 dias para que a presidente esclarecesse tais anomalias. Segundo Nardes, o governo desrespeitou princípios constitucionais e legais que regem a administração pública federal, sendo classificado por ele como um cenário de desgovernança fiscal, desta forma, as contas não estariam em condições de serem aprovadas.

Apesar do prazo para esclarecimento ter sido de 30 dias, o governo acabou ganhando tempo devido à inclusão de novos fatos ao processo. As explicações foram entregues somente em 11 de setembro de 2015 pelo advogado-geral da União, Luís Inácio Adams. Nelas, Adam relata que não houve violação da Lei de Responsabilidade Fiscal e que a sistemática de publicação dos decretos ocorreu em diversos anos, não tendo sido questionada pelo TCU até então. Contudo, após análise feita pela equipe técnica do Tribunal, constituída por 16 auditores, o Tribunal de Contas da União aprovou

o parecer inicial, dado por Nardes, em 07 de outubro de 2015, aconselhando o Congresso a reprovar as contas apresentadas por Dilma Rousseff.

### 3.1.2 Irregularidades apontadas

Conforme a ATA n° 40 da sessão extraordinária – contas públicas 2014, aprovada em 14 de outubro de 2015 e publicada em 15 de outubro de 2015, o TCU apresentou o seguinte relatório, com parecer das irregularidades evidenciadas no exercício de 2014. A análise feita através do seguinte tripé, evolução/regresso da situação econômica, do planejamento e do orçamento e da gestão fiscal. Segue abaixo alguns dos pontos ressaltados pelo TCU.

#### 3.1.2.1 Situação Econômica Brasileira

No referido ano de 2014, a produção de bens e serviços no país cresceu apenas 0,1% em relação ao ano anterior. Já a o valor do PIB *per capita*, teve uma variação negativa de 0,7%, registrando R\$ 27.229,00 e R\$\$ 11.681,20, em reais e dólares, respectivamente. A tabela 1 demonstra esta mutação:

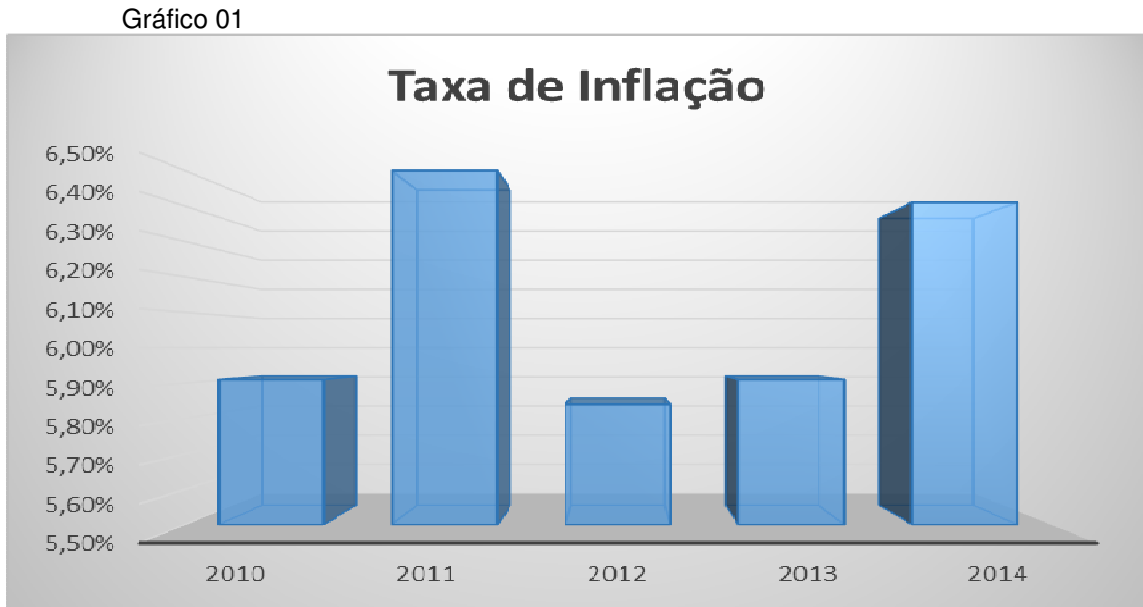
Tabela 01

|                                      | 2013          | 2014          | Varição (%) |
|--------------------------------------|---------------|---------------|-------------|
| <b>PIB (trilhões)</b>                | 4,84%         | 5,50%         | 0,66%       |
| <b>PIB <i>per capita</i> (R\$)</b>   | R\$ 27.419,60 | R\$ 27.229,00 | 0,70%       |
| <b>PIB <i>per capita</i> (R\$\$)</b> | R\$ 11.681,20 | R\$ 11.600,00 | 0,70%       |

Fonte: ATA n° 40 da sessão extraordinária – contas públicas 2014, TCU.

O PIB é a soma de todos os bens (indústria e agropecuária) e serviços finais produzidos no país, durante determinado período. O PIB é um dos indicadores utilizados na macroeconomia com o objetivo medir a atividade econômica e o nível de riqueza de uma região. Quanto mais se produz, mais se está consumindo, investindo e vendendo. O PIB *per capita* (ou por pessoa) mede quanto, do total produzido, cabe a cada brasileiro se todos tivessem partes iguais. Este não é um dado definitivo, porém, um país com maior PIB *per capita* tende a ter maior Índice de Desenvolvimento Humano (IDH). A LRF utiliza o PIB como parâmetro para estabelecimento dos limites mínimos e máximos do orçamento público.

Outro ponto relevante na economia brasileira, foi a variação elevada na taxa de Inflação. O gráfico abaixo demonstra os percentuais de inflação nos últimos 5 (cinco) anos:

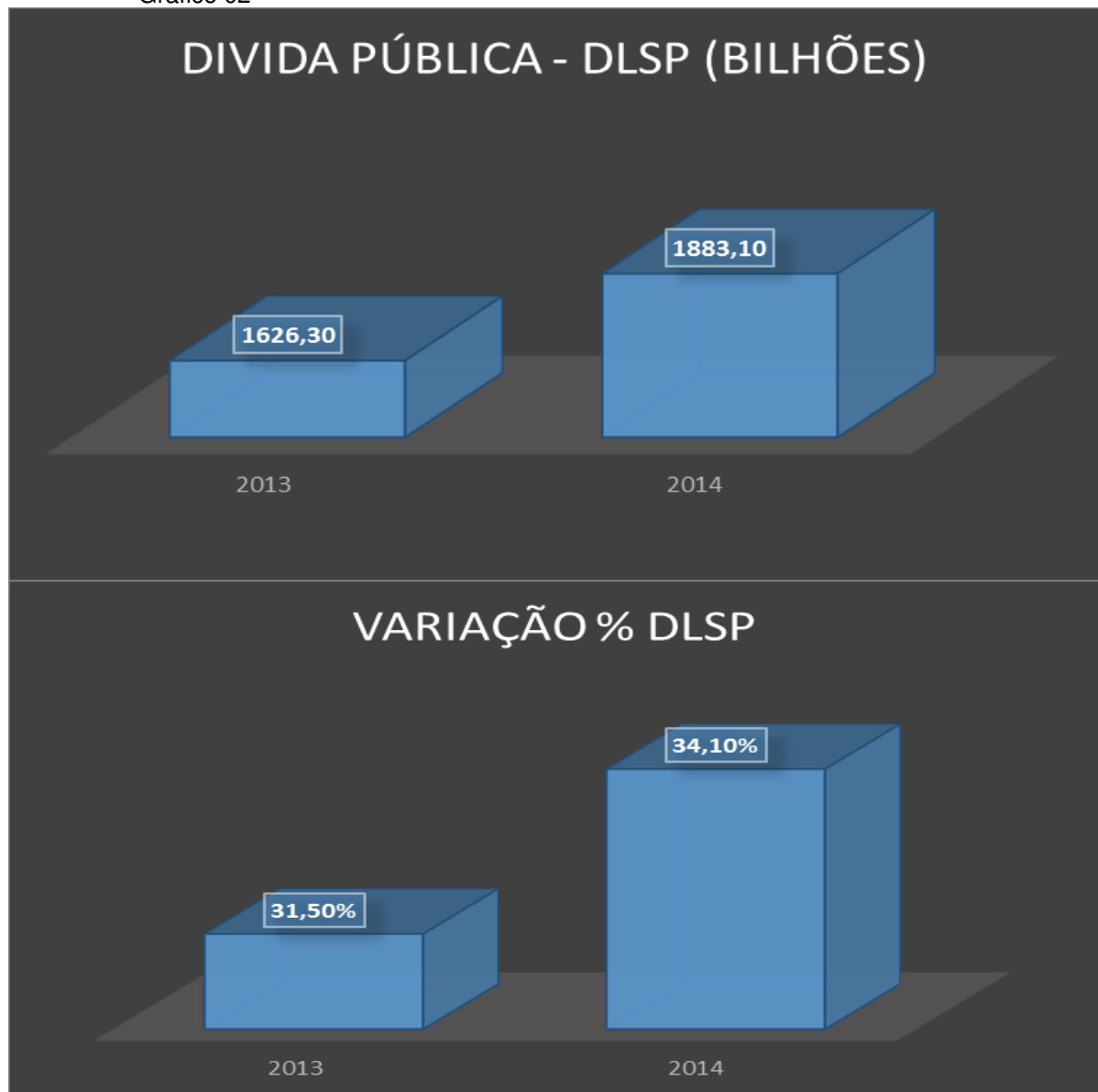


Fonte: ATA n° 40 da sessão extraordinária – contas públicas 2014, TCU.

A taxa de inflação alcançou uma variação de 6,41% em 2014, ficando 1,91% acima do dentro da meta e 0,09% abaixo do limite superior. A inflação influencia diretamente nos preços de mercado, com a inflação em alta, os preços sobem, os consumidores reduzem seus gastos, conseqüentemente a produção diminui e desacelera e o % do PIB diminui. Esse sistema todo gera um grande desequilíbrio no país, pois faz com que a taxa de desemprego aumento, a taxa de juros bancários se eleve, a inadimplência engrandece e, com isso, a arrecadação de receitas públicas diminui, reduzindo também a disponibilidade de investimentos, tais como educação, saúde, seguridade social, entre outros.

No que diz respeito à dívida pública, merece destaque o aumento de R\$ 256,8 bilhões no orçamento público. Referente ao percentual do PIB a variação foi de 2,6% se comparado ao ano de 2013, conforme mostra abaixo:

Gráfico 02



Fonte: ATA n° 40 da sessão extraordinária – contas públicas 2014, TCU.

Além da alta variação, o TCU ainda emitiu ressalva ao Balanço apresentado pela chefe do Poder Executivo, visto que foram encontradas graves irregularidades em decorrência da omissão de registro passivos da União junto ao Banco do Brasil, ao BNDES e ao FGTS no cálculo da DLSP. **Essa omissão impactou em R\$ 40,00 bilhões no exercício de 2014**, caracterizando desobediência às condições impostas na LRF, na observância dos pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável.

Outro ponto que mereceu destaque, foi a constatação da ocorrência de operações de crédito da União realizadas junto à Caixa Econômica Federal, ao

FGTS e ao BNDES, sem a observância dos impedimentos constantes da LRF. Neste caso, a CEF concedeu adiantamentos à União para cobertura de despesas no âmbito dos programas do Bolsa Família, Seguro Desemprego e Abono Salarial. Os adiantamentos concedidos pelo FGTS destinaram-se às despesas do Programa Minha Casa Minha Vida, enquanto o compromisso assumido adjacente ao BNDES envolveu o Programa de Sustentação do Investimento. Esse adiantamento ocasionou às populares “**pedaladas fiscais**”, na proporção que o Poder Executivo deixou de repassar os valores devidos para o financiamento dos programas supra citados às respectivas entidades. Este fato gerou distorção no Balanço Patrimonial apresentado pela presidente, visto que os valores dos ativos se tornaram maiores que o real.

### 3.1.2.2 Planejamento e Orçamento

Examinando o planejamento e orçamento, partindo dos instrumentos de planejamento (PPA, LDO e LOA), foram constatadas certas falhas, conforme demonstra o quadro 2:

Quadro 02

|                   |  |
|-------------------|--|
| <p><b>PPA</b></p> | <p>O PPA de 2014 envolveu apenas a inclusão de 10 metas e 39 iniciativas, o que representa menos de 1% do número de metas constantes no PPA (2012-2015);</p> <p>Os valores atribuídos aos valores temáticos foram corrigidos, passando de 5,5 trilhões para 5,8 trilhões em 2014;</p> <p>O modelo vigente do PPA apresenta deficiências, visto que, os programas e indicadores não possuem relação direta com os objetivos de cada programa. Visto, também, que as metas são estipuladas apenas para o período total do plano, sem especificar as entregas associadas a cada exercício.</p>  |
| <p><b>LDO</b></p> | <p>Foi constatado que a LDO não possuía anexo específico de prioridades e metas, se comparada à 2013. Contrariando, portanto, o § 2º do art. 165 da CF.</p>  |
| <p><b>LOA</b></p> | <p>As despesas autorizadas dos orçamentos fiscal e da seguridade social totalizaram R\$ 2,608 trilhões, após a aprovação de créditos adicionais. Desde total, 88% foram empenhados, aproximadamente 12% a mais que em 2013;</p> <p>No orçamento de investimento, as empresas estatais realizaram investimentos no valor de R\$ 95,5 bilhões, correspondente a 86% da dotação final autorizada (111,2 bilhões);</p> <p>O modelo vigente do PPA apresenta deficiências, visto que, os programas e indicadores não possuem relação direta com os objetivos de cada programa. Visto, também, que as metas são estipuladas apenas para o período total do plano, sem especificar as entregas associadas a cada exercício.</p> |

Fonte: ATA nº 40 da sessão extraordinária – contas públicas 2014, TCU.

Segundo Nardes, os aspectos acima citados reduzem a transparência dos planos e dificultam ao cidadão associar os custos incorridos pela administração pública aos produtos e resultados entregues a cada período do ciclo de gestão.

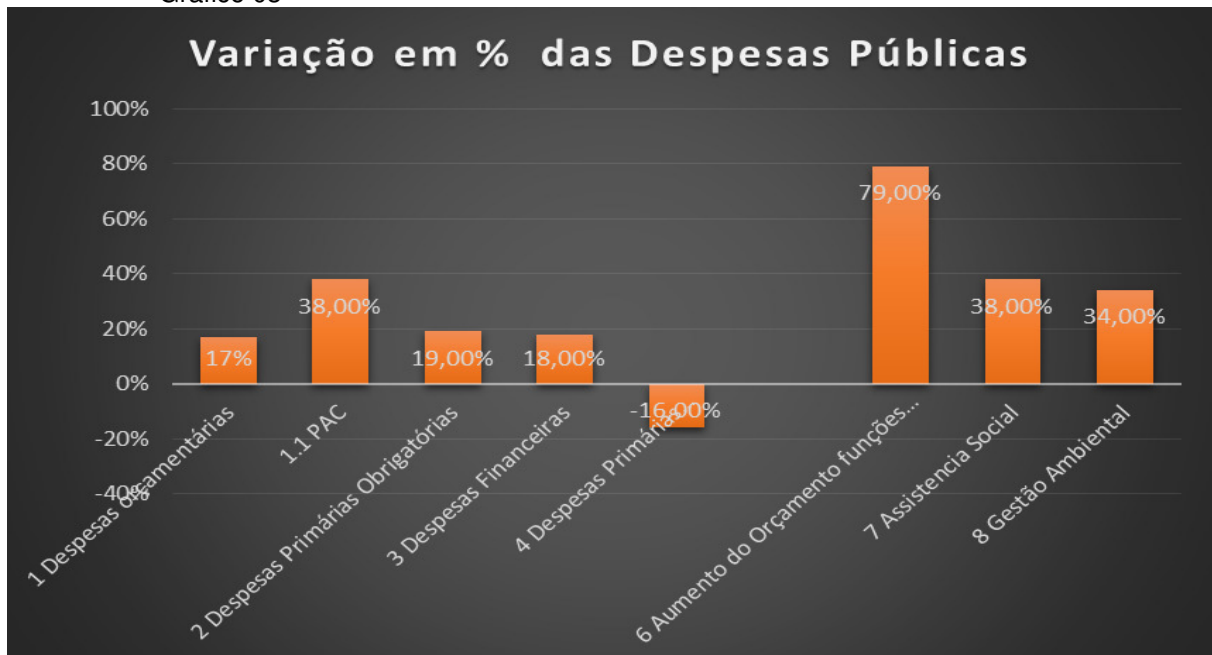
Destaca-se também que a execução orçamentária financeira das ações decorrentes de emendas parlamentares individuais ficou abaixo do limite mínimo obrigatório de 1,2% da Receita Corrente Líquida do exercício anterior, desobedecendo o art. 52º da LDO 2014.

Referente as despesas destinadas a ações e serviços públicos de saúde não atingiu a metade do montante passível de realização. Contudo, a não execução do montante mínimo obrigatório decorreu da não aprovação dos Projetos de Lei nº 10/2014 e 1/2014 no prazo legal, bem como impedimentos de ordem técnica que inviabilizaram a consecução integral da programação aprovada.

A Previdência Social, se mantém como a maior parcela de despesas primárias da União, respondendo por um total de 39%. Nestes gastos incluem-se os pagamentos de aposentadorias, pensões e benefícios pagos pelo INSS.

Analisando o crescimento real das despesas orçamentárias, segundo o gráfico abaixo, de 2010 á 2014 nota-se uma variação de 17%, sendo destes, 38% responsável pelo PAC.

Gráfico 03

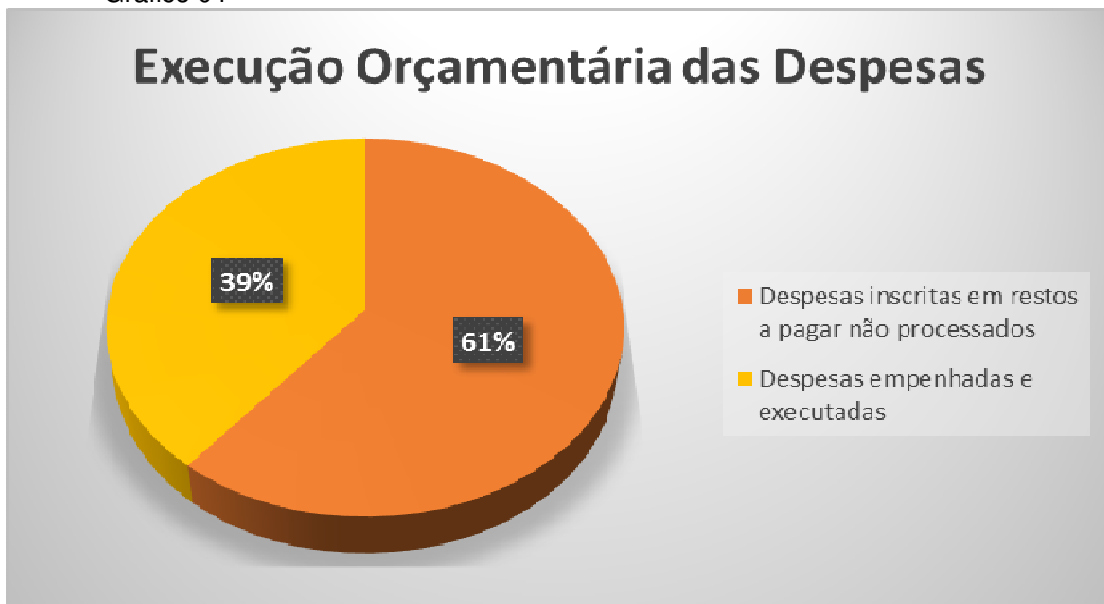


Fonte: ATA nº 40 da sessão extraordinária – contas públicas 2014, TCU.

Além das despesas orçamentárias, é possível avaliar o aumento significativo das demais despesas, conforme acima. Todavia, as únicas despesas que representaram uma queda foram as despesas primárias, que englobam as despesas com o PAC e as despesas com emendas parlamentares.

Considerando o total das despesas empenhadas em 2014, apenas 2,40% corresponderam à investimentos feitos pelo governo federal e, destes 2,4%, o que corresponde à aproximadamente R\$ 56,01 bilhões, apenas 39% foram executados. Ficando, portanto, 61% inscritos em restos a pagar não processados. O gráfico abaixo, representa a situação da execução orçamentária das despesas do ano de 2014

Gráfico 04



Fonte: ATA nº 40 da sessão extraordinária – contas públicas 2014, TCU.

Esse quadro, tem se repetido nos últimos anos. As despesas empenhadas líquidas têm sido menores que às inscritas em restos a pagar, o que ocasiona possíveis prejuízos ao desenvolvimento econômico no país. De 2010 à 2014 o crescimento do estoque em restos a pagar não processados foi de 83%, chegando ao final de 2014 no montante de R\$ 227 bilhões, 4% a mais em relação à 2013. Comparando o crescimento das despesas com o desenvolvimento do PIB, constatou-se que, enquanto a dotação orçamentária com o PIB aumentam aproximadamente 5 vezes mais, a inscrição de restos a pagar cresce na proporção de 14 vezes mais.

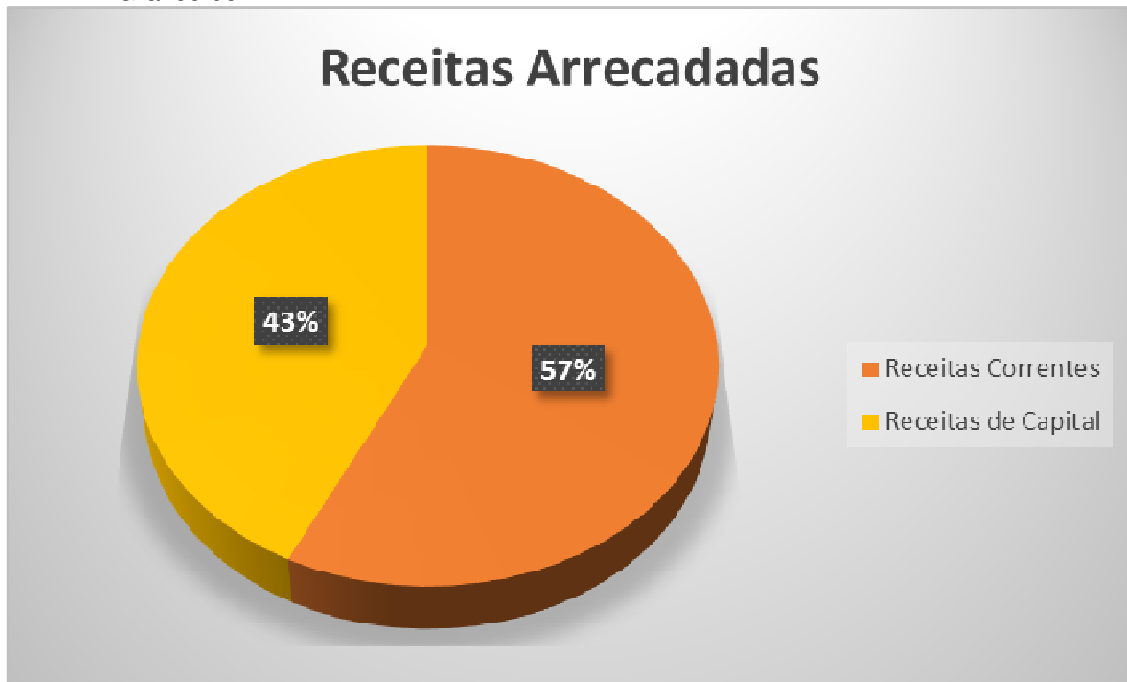
A presente situação representa risco para a programação financeira pública, com potenciais impactos negativos sobre o planejamento e a execução das políticas governamentais, gerando assim prejuízos ao equilíbrio fiscal brasileiro.

Averiguando as receitas previstas em 2014, em conformidade com a Lei Orçamentária (LOA), eram de R\$ 2,58 trilhões, destes, apenas R\$ 2,27 foram efetivamente arrecadados. Do total arrecadado, as receitas correntes representam 57%, um montante de R\$ 1,2 trilhão, aumentando 1,94% em relação ao ano anterior. Já as receitas de capital representam 43%, o equivalente a R\$ 947,9 bilhões. Apesar do número significativamente alto, deve-se deduzir R\$ 555,0 bilhões correspondente ao refinanciamento da dívida pública. Com isso, a receita realizada fica reduzida à R\$ 1,71 trilhão.



O gráfico 5 demonstra a realização das receitas em 2014.

Gráfico 05

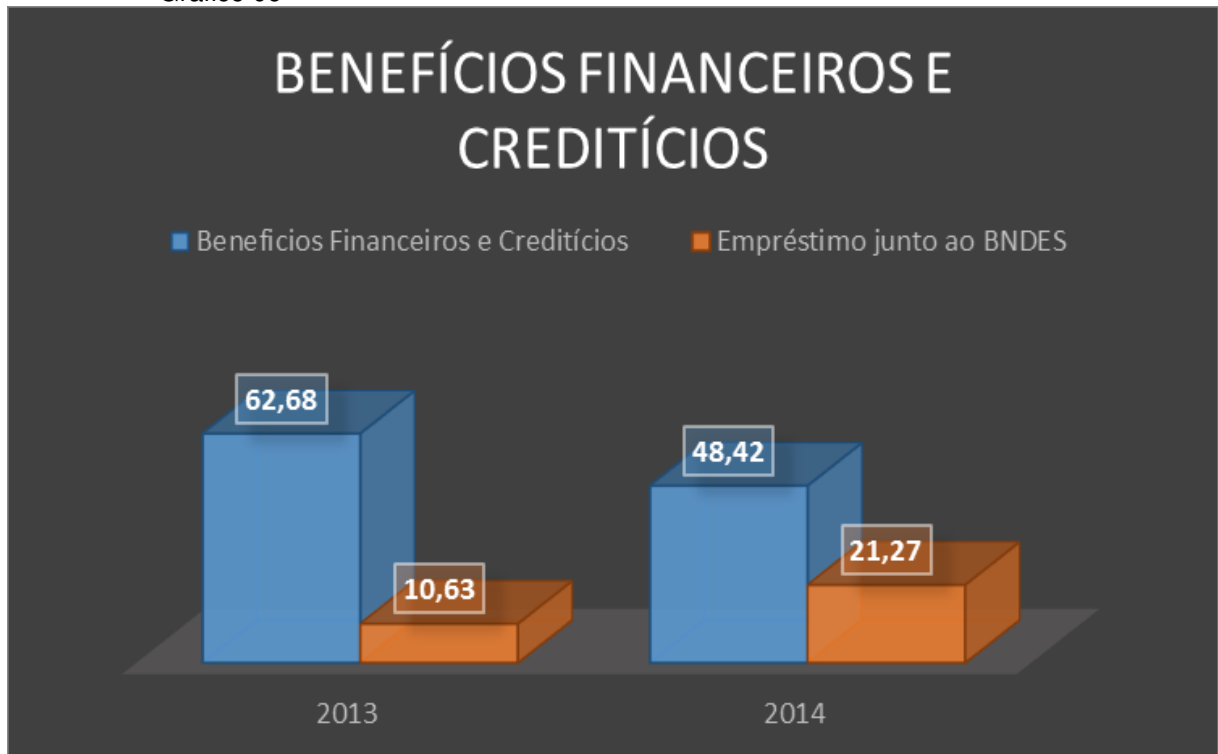


Fonte: ATA n° 40 da sessão extraordinária – contas públicas 2014, TCU.

A atuação da arrecadação em 2014 deveu-se, principalmente ao desempenho dos indicadores macroeconômicos que influenciam a arrecadação de tributos, destacando a queda da produção industrial e do valor do dólar nas importações, que impactaram negativamente, à redução da lucratividade das empresas, bem como o impacto das desonerações tributárias.

Verificando os benefícios financeiros e creditícios, concluiu-se que em 2014 obteve uma redução de 23% comparado a 2013. Contudo, os empréstimos junto ao BNDES subiram 100%, indo de R\$ 10,63 bilhões para R\$ 21,27 bilhões, conforme demonstra o gráfico abaixo:

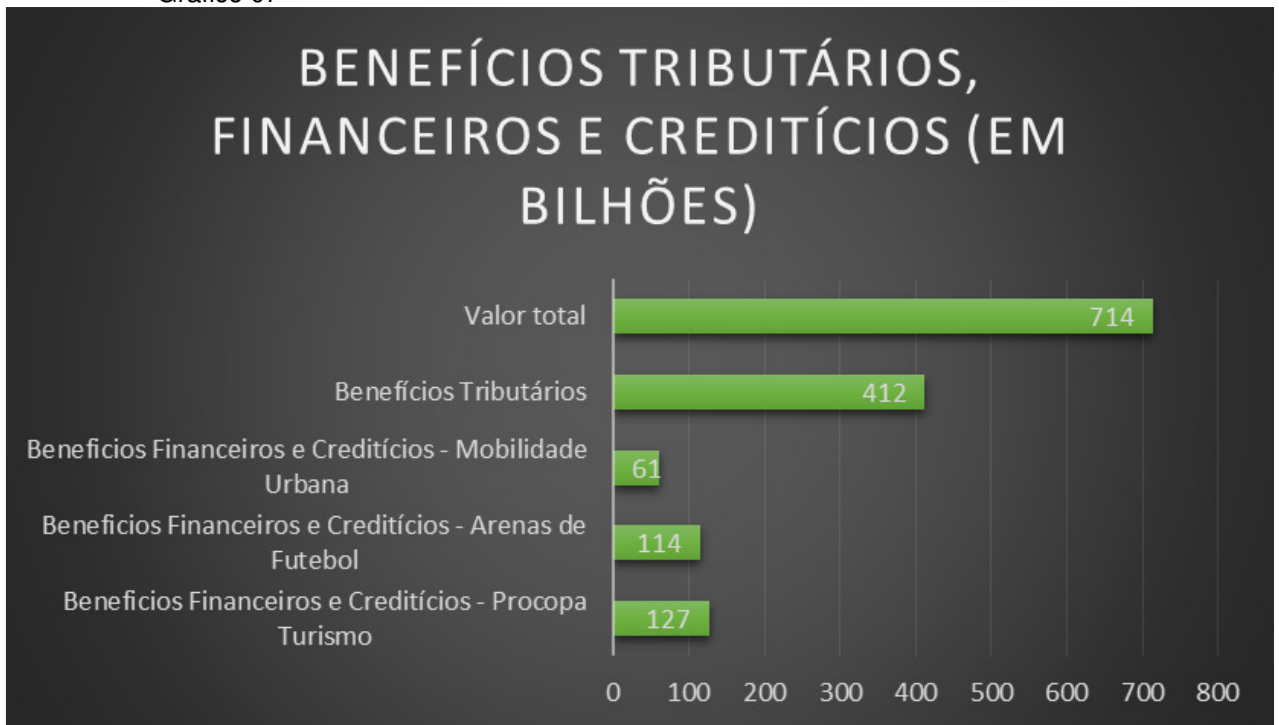
Gráfico 06



Fonte: ATA n° 40 da sessão extraordinária – contas públicas 2014, TCU

Já os benefícios tributários, financeiros e creditícios referentes aos Eventos da Copa das Confederações Fifa 2013 e Copa do Mundo Fifa 2014 apresentaram resultados bem relevantes, verifica-se no gráfico abaixo:

Gráfico 07



Fonte: ATA nº 40 da sessão extraordinária – contas públicas 2014, TCU

Os valores projetados em 2014 de benefícios financeiros e creditícios foram os respectivos, R\$ 61 bilhões para a mobilidade urbana, R\$ 114 bilhões para arenas de futebol, R\$ 127 bilhões para o programa Procopa Turismo. Referente aos benefícios tributários, a programação foi de R\$ 412 bilhões, alcançando um montante total de R\$ 714 bilhões.

Finalizando as observações à execução orçamentária, foi também constatada a execução de despesa com pagamento de dívida contratual junto ao FGTS sem a devida autorização orçamentária, o que ofende as normas da LRF e os princípios constitucionais e legais relativos à gestão orçamentária.

### 3.1.2.3 Gestão Fiscal

Ao examinar a gestão fiscal do ano de 2014, o primeiro ponto a ser observado é a realização das receitas ocorridas no período. Referente às Receitas Primárias, as mesmas chegaram à R\$ 1,22 trilhão, representando 22,12% do PIB, ficando 1,78% abaixo do previsto da LDO (23,9% do PIB). Constatou-se também uma queda nas receitas primárias, se relacionadas à 2013, aproximadamente

0,74%, evidenciando que este percentual se refere à trilhões, a diferença se torna bastante significativa.

O quadro abaixo demonstra as referidas variações:

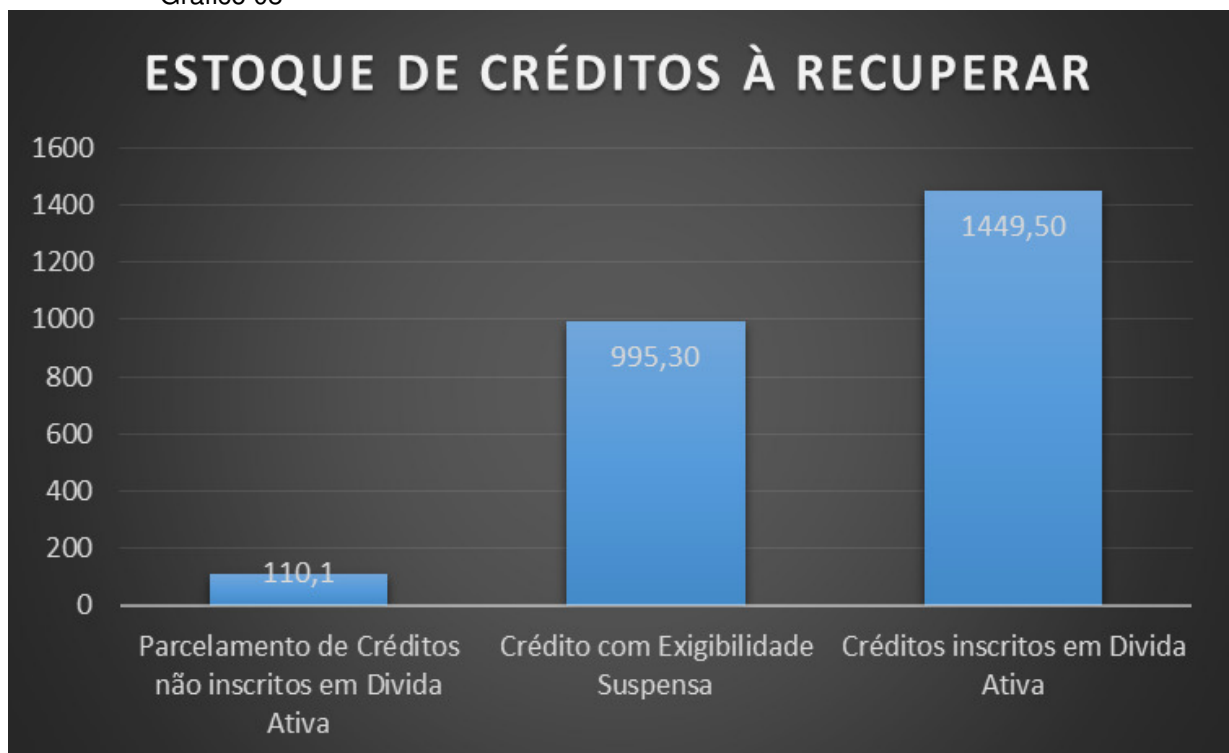
Quadro 03

| <b>Receitas Realizadas</b>            | <b>2013</b> | <b>2014</b> |
|---------------------------------------|-------------|-------------|
| Receitas Primárias (%PIB)             | 22,86%      | 22,12%      |
| Receita Corrente Líquida (em bilhões) | R\$ 655,78  | R\$ 641,60  |

Fonte: ATA n° 40 da sessão extraordinária – contas públicas 2014, TCU

Além da realização de receitas, outro ponto expressivo é o estoque de créditos a recuperar. O montante de créditos não recuperados pelo governo atingiu o valor de R\$ 2,55 trilhões, sendo composto por R\$ 110,1 bilhões em estoque de parcelamentos de créditos não inscritos em dívida ativa, R\$ 995,3 bilhões de créditos com exigibilidade suspensa e R\$ 1.449,5 bilhões de créditos inscritos em dívida ativa, de acordo com o gráfico abaixo:

Gráfico 08



Fonte: ATA n° 40 da sessão extraordinária – contas públicas 2014, TCU

Os valores demonstrados acima equivalem a 46,2% do PIB apurado em 2014, proporção considerável comparando-se com outros relevantes agregados, tais como, Dívida Bruta do Governo Geral (58,9% do PIB) avaliada em R\$ 3,25 trilhões,

Dívida Líquida do Setor Público (34,1% do PIB) avaliada em R\$ 1,88 trilhão e a Carga Tributária Bruta (33,4% do PIB) avaliada em 1,84% trilhão.

Partindo da seguinte análise, concluiu-se que a expectativa de arrecadação dos créditos a recuperar quando à efetiva realização das receitas são inferiores à grandeza de seus estoques.

Averiguando a conduta das receitas e despesas públicas federais para verificar o cumprimento das metas fiscais, na qual, representam mecanismos de garantia à sociedade o compromisso do governo com a estabilidade econômica. Foi constatado que seria necessário um contingenciamento adicional de pelo menos R\$ 28,5 bilhões, visando o cumprimento da meta de superávit primário de R\$ 116,1 bilhões, com dedução limitada de R\$ 67,0 bilhões. Com isso, evidencia-se o descumprimento das normas prescritas na Constituição e nos arts. 1º e 9º da LRF.

#### **3.1.2.4 Auditoria do Balanço Geral da União**

Para a execução da auditoria do Balanço Geral da União (BGU) foi utilizada a abordagem baseada em risco para definição e aplicação dos procedimentos adequados ao exame de confiabilidade das demonstrações contábeis referente ao exercício de 2014. A referente auditoria teve o intuito de verificar se o BGU reflete, em todos os aspectos relevantes, com a realidade financeira e econômica atual.

A opinião modificada foi fundamentada em dezesseis distorções identificadas ao longo da auditoria. Tendo como principais motivos:

- As distorções quantificáveis totalizam R\$ 281 bilhões, ou 2,38 vezes o Patrimônio Líquido da União;
- O Passivo está subavaliada em R\$ 256 bilhões, o que seria suficiente para inverter a situação Patrimonial da União, tornando o Patrimônio Líquido negativo, em razão da ratificação irregular de restos a pagar não processados, da ausência de registro de passivos junto aos bancos públicos em razão do pagamento de programas sociais, bem como de falha na consolidação do BGU;
- Foram apontadas distorções relacionadas a estimativas contábeis inadequadas ou inexistentes, cujos montantes, caso confirmados, poderiam representar uma parcela sintética do total de ativos e passivos da União. Essas

distorções estão relacionadas às estimativas dos passivos contingentes e dos créditos tributários a receber;

- O ativo imobilizado não reflete a situação patrimonial da União em decorrência de deficiências na avaliação e mensuração dos imóveis de uso especial e dominiais, da não contabilização dos imóveis destinados à reforma agrária, bem como de deficiências na depreciação de bens moveis e imóveis;
- Há falhas de divulgação em notas explicativas sobre transações com partes relacionadas e, sobre o déficit atuarial do Regime Geral da Previdência Social (RGPS);
- Houve limitações de escopo, que impedem a obtenção de evidencia de auditoria suficiente e adequada, relacionadas às despesas da união com pensões militares e militares inativos.

Através desta avaliação, o Parecer do Relator se dá da seguinte forma:

O Tribunal de Contas da União é de parecer que as Contas atinentes ao exercício financeiro de 2014, apresentadas pela Excelentíssima Senhora Presidente da República, Dilma Vana Rousseff, exceto pelos possíveis efeitos dos achados de auditoria referentes às demonstrações contábeis da União, consignados no relatório, representam adequadamente as posições financeira, orçamentaria, contábil e patrimonial em 31 de dezembro de 2014; contudo, devido à relevância dos efeitos das irregularidades relacionadas à execução dos orçamentos, não elididas pelas contrarrazões apresentadas por sua Excelência, não houve observância plena aos princípios constitucionais, legais e regulamentares na execução dos orçamentos da União e nas demais operações realizadas com recursos públicos federais, conforme estabelece a lei orçamentária anual, razão pela qual as contas não estão em condições de serem aprovadas, recomendando-se a sua rejeição pelo Congresso Nacional. (MINISTRO JOÃO AUGUSTO RIBEIRO NARDES, 2015, p. 829)

A partir deste parecer, Parlamentares da oposição e outros entes, como a OAB (Ordem dos advogados do Brasil) entregaram ao presidente da Câmara dos Deputados, Eduardo Cunha, um pedido de impeachment da presidente Dilma Rousseff.

### **3.1.2.5 Processo de Impeachment**

Apesar de vários pedidos de impeachment terem sido recebidos pelo Presidente da Câmara em 2015 e início de 2016, somente em março deste ano, uma comissão foi elencada na Câmara dos Deputados para votar a favor ou contra a abertura do processo de impeachment da presidente Dilma. A partir desta decisão período, o

ministro da Fazenda, Nelson Barbosa, e o professor de Direito Ricardo Losi Ribeiro, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), foram escalados para apresentar argumentos contra o processo como parte da defesa da presidente. E para apresentar os argumentos a favor, foram escalados dois autores do pedido de impeachment, Janaína Paschoal e Miguel Reale Júnior. Com isso a presidente Dilma teve um prazo de dez sessões da Câmara para apresentar a sua defesa. Após esse período, a comissão tem o prazo de cinco sessões até votar e apresentar um relatório final, que vai ser a favor ou contra a abertura do processo de impeachment.

Após as apresentações de acusação e defesa, em abril de 2016 iniciou-se a sessão na Câmara dos Deputados para julgar a abertura do processo de Impeachment contra a presidente. Com um resultado de 367 votos a favor, é apreciado o processo de Impeachment pela Câmara dos Deputados seguindo para votação no Senado. Em maio de 2016, o Senado também contempla a abertura do processo, num resultado de 55 votos a favor e 22 contra ao processo. Nesta mesma data, a presidente da república é afastada do cargo por 180 dias, assumindo o vice-presidente Michel Temer.

Iniciado o processo de Impeachment, entre apresentações de defesa, apreciação de testemunhas, e alegações contra a presidente, em 31/08/2016 o plenário do Senado aprovou, por 61 votos favoráveis e 20 contrários, o impeachment de Dilma Rousseff. A presidente afastada foi condenada sob a acusação de ter cometido crimes de responsabilidade fiscal, infringindo a Lei n° 101 de 2000, conforme indicado o parecer do Tribunal de Contas da União, pelas apresentadas "pedaladas fiscais" e os gastos sem autorização do Congresso Nacional. Contudo, Dilma não foi punida com a inabilitação para funções públicas, adquirindo o direito de se candidatar para cargos eletivos e também exercer outras funções na administração pública.

#### **4 CONSIDERAÇÕES FINAIS DO ESTUDO DE CASO**

Conclui-se por meio deste estudo de caso, o impacto da LRF na gestão pública. Anexando várias mudanças no sistema de planejamento e na gestão das contas públicas, principalmente por obrigar os gestores a um processo de planejamento, execução e apresentação para a sociedade dos resultados alcançados na administração dos recursos públicos.

Verifica-se que entre os objetivos da Lei de Responsabilidade Fiscal, o principal é a gestão fiscal responsável, cuja característica é o planejamento, a transparência e o controle das contas públicas, por meio dos instrumentos de transparência da gestão pública e dos limites e condições que dão fundamento à execução orçamentária.

Pode-se observar, a partir do exemplo utilizado, como são usados na prática os instrumentos de planejamento, como se dá a execução deles e como a Lei de Responsabilidade Fiscal, influencia na gestão pública. Apresentando através de números, percentuais e comparações evolutivas, a econômica, o orçamento e a gestão fiscal liderada pela Presidente Dilma Rousseff em 2014. E, no presente exemplo, também apresenta as sanções cíveis e criminais a serem tomadas em comprovação do descumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal.



## 5 CONCLUSÕES FINAIS

Mesmo ao se tornar independente de Portugal, o Brasil ainda se encontrava sobre o regime monárquico, vindo a proclamar sua república somente em 1989. Este é um marco histórico para o Brasil, visto que a partir desta data o país se torna uma república, podendo eleger o seu Chefe de Estado através do voto. Anos mais tarde, com a instituição da CF de 88, conhecida como Constituição cidadã, outras grandes mudanças ocorreram em nosso país. Tais como a instituição do voto para homens, mulheres e analfabetos, a garantia dos direitos e deveres individuais, a organização e tripartição dos poderes do Estado e o estabelecimento de normas para o orçamento público.

Através da teoria de Montesquieu, o Brasil adota a tripartição dos poderes entre o Executivo, o Legislativo e o Judiciário. O poder executivo tem a função de planejar e executar as leis juntamente com a tarefa de administrar de maneira responsável e transparente o nosso país. As ações do Poder Executivo só são permitidas após aprovação do Poder Legislativo. Já o poder judiciário fica com o papel de julgar os entes do seu e demais poderes. Junto à CF e demais leis que regem nosso país, o poder judiciário deve privar pela justiça da sociedade e do poder público.

Para garantir uma boa administração pelos três poderes, a CF estabeleceu três instrumentos de planejamento, o PPA que abrange as políticas apresentadas em campanha para um período de 4 anos, a LDO que direcionará os planos do PPA para cada ano de mandato e a LOA, que é realmente a disponibilidade de orçamento que o governo possui para realizar os planos presentes na LDO. Além, destes três instrumentos, em maio de 2000 foi criada a Lei complementar ° 101, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Ela agregou valor à administração pública na gestão do orçamento público. Baseada em acordos internacionais, ela possui como objetivo central a gestão fiscal responsável e transparente

A LRF obriga os entes públicos a estabelecerem metas fiscais e impõe limites referente aos gastos e aumento da dívida pública. Por sua vez, o controle externo do cumprimento da lei é exercido pelo Poder Legislativo, com o auxílio dos Tribunais de Contas, onde se promove o controle técnico, avaliando o cumprimento

da gestão fiscal e determinando restrições de modo a adequá-la à Lei de Responsabilidade Fiscal.

É por meio dos citados instrumentos que se dá a transparência da administração pública, permitindo a fiscalização dos atos praticados pelo administrador, dando oportunidade de se avaliar sua responsabilidade no sentido de planejar, prevenir riscos e corrigir os desvios capazes de afetar o correto equilíbrio das receitas e despesas públicas. Por meio desse controle nas finanças públicas trazido pela LRF, pode-se identificar os desvios e ainda punir os gestores que fazem a má aplicação do dinheiro público, tendo esta Lei uma contribuição significativa no combate à corrupção.

Apesar dessa obrigatoriedade, um problema encontrado em nosso país no cenário atual, é o alto volume de dados adulterados no intuito de beneficiar apenas, ou em sua maioria, uma minoria de pessoas, no caso os administradores do patrimônio público. Grandes são as insatisfações apresentadas pela sociedade nos dias atuais, escândalos e notícias sobre corrupção, juntamente com o mal desenvolvimento econômico e financeiro do país, acarreta em protestos e manifestações, que trazem pedidos de um ambiente melhor, mais limpo e transparente.

Conforme apresentado no estudo de caso, a chefe de Estado, Dilma Rousseff infringiu as normas estipuladas na CF e na LRF e teve a perda de seu mandato por um processo de *impeachment*. Todavia, a população continuará a colher os frutos dessa má administração por tempo indeterminado. Não se sabendo quando que os preços do mercado serão reduzidos, quando a remuneração de um professor será valorizada, quando a educação e saúde ganharão investimentos de verdade e dignos de um ser humano, conforme prevê nossa Constituição.

Por fim o presente trabalho contribui para a formação acadêmica e profissional da autora deste, poderá assim colaborar com os demais interessados no assunto abordado.

## REFERÊNCIAS

BALLOUSSIER, Marco André. **Almanaque Brasil 1997/1998**. 1. Ed. Rio de Janeiro: Terceiro Mundo, 1997.

SERIACOPI, Gislaine Campos Azevedo; SERIACOPI, Reginaldo. **História: volume único**. 1. Ed. São Paulo: Ática, 2005.

PILAGALLO, Oscar. **O Brasil em sobressalto: 80 anos de história contados pela Folha**. 1. Ed. São Paulo: Publifolha, 2002.

PINHO, Rodrigo César Rebello. **Teoria Geral da Constituição e Direitos Fundamentais**. 2 ed. São Paulo, 2001.

FERREIRA, Waldemar Martins. **História do Direito Constitucional Brasileiro**. 1 Ed. Brasília: Historia Constitucional Brasileira, 2003.

ANDRADA, Bonifácio de. **Direito Constitucional Moderno e a Nova Revisão da Constituição**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2014.

AVELAR, Matheus Rocha. **Manual de Direito Constitucional**. 1 Ed. Curitiba: Juruá, 2004.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional Administrativo**. 4 Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SILVA, Thiago Rodrigo da. **História do Brasil Republicano**. Única Ed. Indaial: Uniasselvi, 2015.

FÜHRER, Maximilianus Cláudio Américo; FÜHRER, Maximiliano Roberto Ernesto. **Resumo de Direito Constitucional**. 4 Ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública**. 3 Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/cidadao/entenda/cursopo/HistoricoBrasil>

BRASIL. Constituição (1988) Constituição da República Federativa do Brasil: Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm).

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 08/10/16.

\_\_\_\_\_. Lei Federal nº. 4.320, de 17 de março de 1964. Institui normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da

União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm). Acesso em: 08 de outubro 2016.

\_\_\_\_\_. Lei Federal nº 10.028/2000. Crimes contra a Administração Pública. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L10028.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10028.htm). Acesso em: 10/10/16.

ALBUQUERQUE, Claudiano; MEDEIROS, Marcio; FEIJÓ, Paulo Henrique. **Gestão de Finanças Públicas**. 2 ed. Brasília: Ed. Gestão Pública, 2008.