

UNIVERSIDADE DE MARÍLIA

IVAN SILVEIRA MALHEIROS

**CONTABILIDADE CRIATIVA: TIPOS DE PRÁTICAS IDENTIFICADAS NO SETOR
PÚBLICO BRASILEIRO E SUAS CONSEQUÊNCIAS**

MARÍLIA

2016

IVAN SILVEIRA MALHEIROS

CONTABILIDADE CRIATIVA: TIPOS DE PRÁTICAS IDENTIFICADAS NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO E SUAS CONSEQUENCIAS

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação stricto sensu em Direito da Universidade de Marília-UNIMAR como requisito para a obtenção do título de **Mestre em Direito**, orientador: Professor Doutor Jonathan Barros Vita.

MARÍLIA

2016

Malheiros, Ivan Silveira

Contabilidade criativa: tipos de práticas identificadas no setor público e suas consequências / Ivan Silveira Malheiros. - Marília: UNIMAR, 2016. 124f.

Dissertação (Mestrado em Direito - Empreendimentos Econômicos, Desenvolvimento e Mudança Social) – Universidade de Marília, Marília, 2016. Orientação: Prof. Dr. Jonathan Barros Vita

1. Direito 2. Contabilidade Pública 3. Orçamento Público 4. Contabilidade Criativa 5. Responsabilidade Fiscal I. Malheiros, Ivan Silveira

CDD – 341.39

a legalidade, como princípio de administração, significa que o administrador público está, em toda sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei, e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se à responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso.

Na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza.

Hely Lopes Meirelles

DEDICO

À minha esposa Raquel Ramos Malheiros por acreditar em mim, não permitindo que meu cansaço se transformasse em desistência. Exemplo de amor, me apoiou sempre e incondicionalmente, mesmo quando meus trabalhos tosam-lhe os desejos de viagens, lazares e, principalmente, de minha presença mais constante. Cuidando de mim em minhas fraquezas físicas, emocionais e intelectuais que surgiram no decorrer deste trabalho.

Aos meus amados pais cujos exemplos de caráter, integridade, honestidade, amor, retidão e dedicação me inspiram em vida.

Agradeço

À minha família, que cheios de compreensão e amor, suportaram minhas ausências e encorajaram-me a prosseguir.

À Deus que, não poucas vezes, me inspirou nesta caminhada. Recorrendo a ele, prontamente me mostrou caminhos que, até então, não enxergara.

Ao meu orientador Dr. Jonathan Barros Vita que, sempre solícito, ajudou-me nas dúvidas, conduziu-me nos estudos, instigou meu aprofundamento e orientou-me nas buscas da matéria-prima para este singelo trabalho.

CONTABILIDADE CRIATIVA: TIPOS DE PRÁTICAS IDENTIFICADAS NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO E SUAS CONSEQUÊNCIAS

RESUMO: A investigação tem por objeto conhecer a Contabilidade Criativa, no âmbito da Administração Pública, relacionar seus tipos identificados e a consequência de sua aplicação na contabilidade pública e nas finanças públicas. Para tanto, apropriando-se do método dedutivo, com pesquisas doutrinárias em livros, artigos e periódicos, o presente trabalho traz em seu primeiro capítulo as definições de Administração Pública, sua Organização e Contabilidade Pública em cujo campo atuará o agente público que dela vai se utilizar. O capítulo inicial traz, ainda, um exame da Lei de Responsabilidade Fiscal, principal dispositivo legal aplicável a esta matéria que estabelece a transparência, o controle e a fiscalização dos atos dos agentes públicos voltados à execução orçamentária. No segundo capítulo, traz as noções gerais de Orçamento Público, seus princípios e metas que serão profundamente influenciadas pela conduta de “maquilar” as informações contábeis. Finalmente, no terceiro capítulo, veremos que a Contabilidade Criativa é conhecida em todo o mundo, sendo que alguns países adotam terminologias diferentes, contudo, esta (Contabilidade Criativa) é a forma mais tradicionalmente aceita e, assim, diante desta diversidade, a presente investigação irá identificar a definição tradicionalmente aceita pela literatura que trata deste tema. Em virtude da rara literatura voltada ao setor público sobre este tema, esta pesquisa examinará as modalidades de procedimentos considerados, atualmente, como modalidades de Contabilidade Criativa, no âmbito da administração pública, e como elas são manipuladoras da real situação dos patrimônios onde são aplicados. Por fim, contextualizará sua situação e consequências no cenário nacional e os prejuízos relacionados à Contabilidade Criativa para o Brasil.

Palavras-chave: Contabilidade Criativa. Metas Fiscais. Orçamento Público.

EARNINGS MANAGEMENT: TYPES OF PRACTICES IDENTIFIED IN THE BRAZILIAN PUBLIC SECTOR AND ITS CONSEQUENCES

ABSTRACT: This research aims to understand the Earnings Management in the scope of Public Administration, and the relationship of its identified types, besides knowing the consequences of its application in public accounting and finances. In this way, based on the deductive method, and doctrinal researches in books, articles and journals, this paper In its first chapter defines Public Administration, its organization and public accounting, which constitute useful fields to the public agent's performance. Moreover, Tax Liability Law will be examined as a major legal device for transparency, control and inspection of public agents' acts in budget execution. In the second chapter general concepts of Public Budget have been considered as well as its principles and goals, which can be deeply influenced by "making up" of the accountant information. Finally, in the third chapter, we will see that the earnings management is known all over the world, with different terminologies in some countries. However, the term "earnings management" is the one traditionally accepted by the literature, and as such it will be defined in this study. Since in the public area this theme is poorly studied, this research will check the types of procedures currently considered as Earnings Management in the scope of public administration, and how much they manipulate the real situation of heritage in which they are applied. Eventually, the context and consequences on national scenario of Earnings Management will be considered, as well its damages to Brazil.

Keywords: Earnings management. Budget targets. Public budget.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	3
1 ADMINISTRAÇÃO, ORGANIZAÇÃO E CONTABILIDADE PÚBLICOS E A LRF	6
1.1 AS FUNÇÕES DO ESTADO	6
1.2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	8
1.3 ORGANIZAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	9
1.3.1 Órgãos Públicos.....	10
1.3.2 Agentes Públicos	12
1.3.3 Administração Direta e Indireta	14
1.4 CONTABILIDADE PÚBLICA	17
1.5 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: CONTROLE, FISCALIZAÇÃO E PENALIDADES	21
1.5.1 Contexto Histórico.....	21
1.5.2 Transparência, Controle e Fiscalização	25
1.5.3 Instituição Fiscal Independente	31
1.5.4 Punições E Responsabilização.....	33
1.5.4.1 Penalidades da Lei dos Crimes Fiscais.....	33
1.5.4.2 Crimes de Responsabilidade.....	34
1.5.4.3 Infrações Administrativas.....	35
1.5.4.4 Crimes Previstos pelo Decreto-Lei 201/67.....	35
2. ORÇAMENTO PÚBLICO: PRINCÍPIOS, METAS E RESPONSABILIDADE FISCAL.....	40
2.1 HISTÓRICO.....	40
2.2 SIGNIFICADO DE ORÇAMENTO	43
2.3 FUNÇÕES ECONÔMICAS DO ESTADO REALIZADAS ATRAVÉS DO ORÇAMENTO.....	45
2.4 O PROCESSO DE PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO.....	46
2.4.1 Plano Plurianual (PPA).....	49
2.4.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias(LDO)	49
2.4.3 Lei Orçamentária Anual (LOA)	51
2.5 PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS	53
2.5.1 Princípio da Unidade	54
2.5.2 Princípio da Universalidade.....	55
2.5.3 Princípio da Anualidade	55
2.5.4 Princípio da Exclusividade	56
2.5.5 Princípio do Equilíbrio	56
2.5.6 Princípio da Legalidade	57
2.5.7 Princípio da Publicidade.....	58
2.5.8 Princípio da Especificação.....	58
2.5.9 Princípio da Não-Afetação da Receita.....	59
2.5.10 Princípio do Orçamento Bruto.....	59
2.5.11 Princípio da Programação.....	60
2.5.12 Princípio da Clareza.....	61
2.5.13 Princípio da Transparência	61
2.6 ORÇAMENTO E METAS FISCAIS	62
2.7 A LRF E O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO	66

3 CONTABILIDADE CRIATIVA: DEFINIÇÃO, EXEMPLOS, MOTIVAÇÕES E CONSEQUÊNCIAS	70
3.1 AMBIENTE PARA O SURGIMENTO DA CONTABILIDADE CRIATIVA	70
3.2 DEFINIÇÃO DE CONTABILIDADE CRIATIVA.....	71
3.3 EXEMPLOS DE OPERAÇÕES CRIATIVAS NA CONTABILIDADE PÚBLICA.....	74
3.3.1 Pagamento de dividendos em valor atípico ao Tesouro por empresas que estão fora do conceito de setor público	73
3.3.2 Postergar o pagamento de despesas.....	78
3.3.3 Venda de patrimônio público a empresas estatais que estão fora do conceito de setor público	82
3.3.4 Antecipação de receitas futuras	83
3.3.5 Empréstimos a empresas públicas que estão fora do conceito de setor público por meio de emissão de títulos.....	83
3.3.6 Fabricação de receita primária fictícia.....	86
3.3.7 Pagamento de despesas com a entrega de títulos públicos.....	88
3.3.8 Transferência de Depósitos Judiciais, para conta do Tesouro	89
3.3.9 Contingenciamento de contribuições.....	91
3.3.10 Superestimativa de Receitas	92
3.3.11 Recursos de Variação Cambial Repassados do Banco Central para o Tesouro Nacional.....	95
3.3.12 Gastos com Custeio Lançados em Contas de Investimento	95
3.3.13 Despesas com pessoal, interpretação extensiva da exclusão de rubricas de aposentadorias e pensões no cálculo do limite de gastos	97
3.3.14 Inclusão de Receitas não Correntes junto à RCL	99
3.4 CONTABILIDADE CRIATIVA: NORMAS DE CONTABILIDADE, POSSÍVEIS MOTIVAÇÕES QUE LEVAM À SUA PRÁTICA E CONSEQUÊNCIAS	100
3.4.1 Motivações Para A Contabilidade Criativa No Setor Público.....	101
3.4.1.1 Ausência de um Regramento Claro	101
3.4.1.2 Embelezamento Fiscal e o Risco Soberano	102
3.4.1.3 Prioridade às Políticas Públicas e Sobrevivência Política	109
3.4.2 Prejuízos Relacionados À Contabilidade Criativa.....	112
CONCLUSÃO.....	115

Introdução

Já há alguns anos, mas principalmente na última década, temos ouvido falar de “contabilidade criativa”, conhecida mundialmente como um embelezamento dos demonstrativos contábeis das empresas que ora são noticiados como “legais” que simplesmente aproveitam as “janelas” ou “brechas” das leis e regulamentos para, sem apresentar os números contábeis da forma tradicionalmente aceita, o fazem de forma a dar uma aparência mais aceitável aos olhos de quem se utiliza destes mesmos demonstrativos. Em outros momentos, são apresentados como atos criminosos que devem ser coibidos e apenados conforme leis específicas que vedam sua prática, mormente, nas empresas de capital aberto que operam no mercado financeiro.

Muitos estudos têm sido realizados nesta área e sobre este tema, tentando delimitar não só à luz da Ciência Jurídica, mas também da Ciência Contábil e Econômica, contudo, a grande maioria debruça-se no âmbito do direito privado, principalmente das demonstrações contábeis das empresas de médio e grande porte que, conforme mencionado, operam ações no mercado financeiro.

Leis que tratam do tema têm sido editadas regulando as atividades de profissionais contábeis e de Auditores com foco nestas empresas, porém, pouco temos visto, seja nos estudos, seja na atenção legislativa, quanto à contabilidade criativa no âmbito do Direito Público e, conseqüentemente, das empresas públicas e governos.

Assim, este estudo tem como foco a tentativa de preencher esta lacuna de informações da contabilidade criativa no âmbito da Administração Pública.

Partindo do início. Como vamos falar de criatividade na contabilidade no âmbito da administração pública, o capítulo 1 irá buscar o entendimento doutrinário quanto às definições de administração pública e sua organização. Entendemos que estas definições serão fundamentais e necessárias para a continuidade do trabalho que dissertará, em muitos momentos, com o entendimento que este capítulo delineará.

Uma vez delineado a Administração Pública que é o campo de atuação da contabilidade pública, vamos, ainda no capítulo 1 definir melhor este instrumento das aziendas públicas que será afetada e sofrerá com as alterações provocadas pela contabilidade criativa.

Fechando o primeiro capítulo vamos analisar a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – LC – 101/2000. Investigaremos o contexto nacional e internacional no qual ela se originou. A questão da Transparência, importante avanço das administrações públicas, do Controle e da

Fiscalização previstos na LRF e quais as punições e responsabilizações nela constam. Sem nos furtarmos da busca de outros diplomas legais que eventualmente possam corroborar nesta investigação, daremos ênfase a ela que é a principal lei que regula, no âmbito da administração pública financeira, as ações e práticas dos agentes públicos que podem resultar em contabilidade criativa.

Na sequência, precisamos entender onde ela (contabilidade criativa) pode aparecer e onde tem, atualmente, causado mais problemas e discussões, e assim, o capítulo 2 irá trazer os conceitos e princípios do orçamento público investigando o que são as funções econômicas do Estado que necessitam de recursos (receitas) para suas concretização e as respectivas políticas socioeconômicas com alocações de recursos através das despesas. Como se opera o planejamento orçamentário, qual o seu ciclo e seus instrumentos.

Tratando-se de matéria legal, verificaremos quais são os princípios que norteiam o Orçamento Público. A doutrina não é uníssona quanto a estes princípios, vamos verificar onde existe convergência. Sendo definido como um planejamento, o orçamento possui metas e elas serão, também, objeto da pesquisa do capítulo 2 que fechara com uma melhor análise da LRF, verificada no capítulo 1, e sua implicação no Orçamento Público.

Na sequência estaremos prontos para investigar a contabilidade criativa, o que é e como ela pode ser definida dentro da atual doutrina. Para isso, no capítulo 3, iremos buscar os estudos e ensinamentos de autores brasileiros e internacionais que já se debruçaram sobre o tema de uma forma geral e ampla, ou seja, sem se preocuparem se ela se opera no âmbito público ou privado. Buscaremos pesquisas que conduzam a um melhor entendimento quanto à sua legalidade ou moralidade. Por fim, no mesmo capítulo, vamos a um dos temas principais desta pesquisa: Quais são os exemplos conhecidos de contabilidade criativa no âmbito da administração pública? Neste aspecto, as informações são muito esparsas e o melhor trabalho até aqui verificado, sem dúvida nenhuma é, como veremos, o conduzido pelos Doutores em Economia, Raul Velloso e Marcos Mendes. Neste capítulo 3 ainda expandiremos os exemplos a partir de outros entendimentos e exploraremos outras possibilidades de enquadramento de certas práticas como, também, contabilidade criativa no âmbito da administração pública.

Finalmente, já conhecendo o que realmente é a contabilidade criativa no âmbito da administração pública, quais exemplos práticos são atualmente conhecidos, qual o seu campo de aplicação e os possíveis diplomas legais que a regulam, passaremos, no mesmo capítulo 3, a investigar a questão do atual contexto nacional e internacional em que ela está presente e buscaremos investigar o porquê, agentes públicos (notadamente os agentes políticos) são incentivados a adotá-las.

Por fim, quais são as consequências da prática da contabilidade pública, é possível mensurar os prejuízos que ela causa à entidade pública?

Para elaboração do presente estudo apropriou-se do método dedutivo, com pesquisas doutrinárias, artigos, periódicos, princípios e estatísticas, bem como se envolveu também outras áreas da ciência, como por exemplo, a administração, a contabilidade e a economia, formando um arcabouço teórico e ao mesmo tempo com um viés prático. Assim, fortalecendo ainda mais a reunião das esparsas informações, hoje existentes, sobre a contabilidade criativa no âmbito da administração pública.

1. ADMINISTRAÇÃO, ORGANIZAÇÃO E CONTABILIDADE PÚBLICOS E A LRF

Para contextualização do presente trabalho é mister buscarmos os ensinamentos dos mestres sobre a administração pública e suas funções, o serviço público e suas divisões, além da contabilidade pública, importante instrumento de controle e de tomada de decisões dentro da administração pública porque será neste campo que vai agir a contabilidade criativa, será neste meio que veremos sua face mais nefasta.

1.1 AS FUNÇÕES DO ESTADO

Em relação à atuação do Estado, vislumbra-se a existência de três funções essenciais: a legislativa (ou normativa), a jurisdicional (judicial) e a administrativa (ou executiva). Tais funções devem ser exercidas separadamente, em três blocos orgânicos, denominados, comumente, “Poderes”. Segundo teoria de Celso Antonio Bandeira de Mello¹, a divisão das funções do Estado – e não, como se costuma falar, dos “Poderes”, vez que o Poder, desde Rousseau, é considerado uno e indivisível – deve ser encarada a partir de um critério objetivo-formal, que leva em conta as características de direito, ou seja, atributos especificamente deduzíveis do tratamento normativo que lhes corresponda. Dividindo, assim, as funções do Estado em função legislativa, função administrativa e função jurisdicional. Sendo que cada “Poder” do Estado é caracterizado pela função que exerce precipuamente (Legislativo – legislativo; Executivo – administrativa; Judiciário – jurisdicional). Mas todos exercem, típica ou atipicamente, todas essas três funções.

Bandeira de Mello² ainda destaca que existem certos atos que não se alocam, satisfatoriamente, em nenhuma das três funções acima. Exemplifica com atos do tipo a) iniciativa das leis pelo Chefe do Poder Executivo, b) sanção, c) o veto, d) a destituição de altas autoridades por crime de responsabilidade (impeachment) no presidencialismo, e) a declaração de estado de sítio (e no Brasil também o estado de defesa), f) a decretação de calamidade pública, entre outros, são atos jurídicos que manifestamente não se encaixam na função jurisdicional. Também não se enquadram na função legislativa, como é visível, até por serem atos concretos. Atos que não se afeiçoam à função executiva nem de um ponto de vista material, isto é, baseado na índole de tais atos, nem de um ponto de vista formal. Tais atos,

¹ MELLO, Celso Antonio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p.29/32.

² Idem, *Ibidem*, p. 36.

atribui ao que denomina “função política” ou “de governo”, alertando para o controle jurisdicional destes atos diferentemente de exemplos de países europeus.

Em sentido material a função administrativa são as atividades exercidas pelas pessoas jurídicas, órgãos e agentes incumbidos de atender concretamente às necessidades coletivas. Em sentido subjetivo são sujeitos que exercem a atividade administrativa:

a) órgãos – Fazem parte da Administração Pública Direta. São unidades de poder, com um conjunto de atribuições, um feixe de competências específicas. Não tem personalidade jurídica (quem tem é o poder central, ex: o Ministério da Educação é um órgão do Poder Executivo federal, mas quem possui personalidade jurídica é a União; tem por competência/atribuição determinar as matérias obrigatórias em todas as escolas do país)

b) agentes públicos – é todo aquele que exerce, ainda que transitoriamente ou sem remuneração, por eleição, nomeação, designação, contratação ou qualquer forma de investidura ou vínculo, mandato, cargo, emprego ou função pública. Tal definição tem origem na Lei 8.429/1992³ (Lei de Improbidade Administrativa), em seu art. 2º. De forma sucinta, percebemos que agente público é toda pessoa física que presta serviços ao Estado, remunerada ou gratuitamente, permanentemente ou transitoriamente, politicamente ou administrativamente.

Assim, vemos que a expressão “agente público” é bem mais ampla que “servidor público”, aqui vale uma distinção que nos será importante no decorrer deste trabalho: servidor público é uma espécie do gênero agente público. Servidor público é aquele que ocupa um cargo público já agente público é o ocupante de cargo, emprego, função ou mandato. Sendo os servidores públicos espécies de agentes públicos, os mesmos são classificados como agentes administrativos. Frise-se, também, que funcionário público é um termo que atualmente só é utilizado no Direito Penal que é todo aquele que, embora transitoriamente ou sem remuneração, pratica crime contra a Administração Pública, no exercício de cargo, emprego ou função. Também equipara-se a funcionário público quem exerce cargo, emprego ou função em entidade paraestatal, e quem trabalha para empresa prestadora de serviço contratada ou conveniada para a execução de atividade típica da Administração Pública. Assim, verificamos que os conceitos de agente público, empregado no Direito Administrativo, e de funcionário público, empregado no Direito Penal, são bem amplos e equivalentes.

³ BRASIL. Lei 8.429, de 02 de junho de 1992. www.planalto.gov.br legislação/leis.

1.2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Ao definirmos a administração pública devemos considerar três perspectivas: formal, material e operacional. Sob a perspectiva formal, é o conjunto de órgãos instituídos para a concretização dos objetivos do Governo; sob a perspectiva material, é o conjunto de funções necessárias aos serviços públicos em geral; e sob a perspectiva operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade.

Em uma definição mais ampla, podemos ver Antônio Cecílio Moreira Pires⁴ que considera a administração pública como “O aparelhamento estatal, integrado por pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos postos à disposição do cidadão para a consecução das necessidades gerais e coletivas”. No conceito do ilustre Hely Lopes Meirelles⁵ : “Administração Pública é todo o aparelhamento do Estado, preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”.

Para Gaston Jezé⁶ “O fim do Estado é organizar e fazer funcionar os serviços públicos”, ora, a Administração Pública executa o Serviço Público, porque considera indispensável à sociedade a sua existência e o seu funcionamento. Assim, temos uma íntima sintonia entre a Administração Pública e o Serviço Público, fazendo concluir, clara e nitidamente, que a execução deste seja feita privativamente por aquela, quer diretamente, quer por delegação.

Segundo Diogo Figueiredo, administrar é uma atividade pela qual as pessoas geram recursos com o objetivo de satisfazer determinados interesses. São, portanto, cinco elementos articulados neste conceito de administração: atividades, pessoas, recursos, objetivos e interesses, e ele complementa que⁷:

O conceito de administração pública decorre da qualificação pública desses mesmos elementos. As atividades são as funções públicas, cometidas ao Estado, caracterizando-se por suas iminentes indisponibilidade e imperatividade e, assim, pela possibilidade de serem executadas coercitivamente. As pessoas, incumbidas de

⁴ PIREZ, Antonio Cecílio Moreira. *Manual de direito administrativo*. São Paulo: WVC, 2002, p. 21.

⁵ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 14^a ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989, p. 56.

⁶ JEZÉ, Gaston. *Les principes généraux du droit administratif*. Paris, 1926 apud KOHAMA, Heilio. *Contabilidade Pública – Teoria e Prática*. 14^a ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 9.

⁷ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial*. 16. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro : Forense, 2014, p.190.

desempenhar essas funções, são entes públicos ou entes privados, atuando por seus respectivos órgãos e agentes, que, para esse efeito, recebem competência própria ou delegada. Os recursos, de diversa natureza, notadamente financeiros, empregados para o desempenho dessas funções, serão, em princípio, também públicos e afetados a finalidades igualmente públicas. Os objetivos a serem perseguidos serão todos aqueles, integral ou parcialmente, previstos na Constituição e, em decorrência, nas leis, aptos à satisfação dos interesses nelas especificamente definidos como públicos.

Pelo até aqui exposto, depreende-se, por dedução, o princípio da obrigatoriedade do desempenho da atividade pública⁸, no qual a Administração Pública sujeita-se ao dever de continuidade da prestação dos serviços públicos. Para Celso Antônio Bandeira de Mello⁹: “O interesse público que à Administração incumbe zelar, encontra-se acima de quaisquer outros e, para ela, tem o sentido de dever, de obrigação. É obrigada a desenvolver atividade contínua, compelida a perseguir suas finalidades públicas.”

A dissonância entre a Administração Pública e a administração particular fica evidente não só quanto aos interesses já comentados mas também, e principalmente, com os limites a que estão impingidos, aqui cumpre nos referirmos ao clássico ensinamento do professor Hely Lopes Meirelles¹⁰ que assim leciona “Na Administração Pública, não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza”.

1.3 ORGANIZAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

⁸ Também conhecido como “Princípio da Continuidade”: “Por se tratar de prestações impostas pela ordem jurídica ao Estado, elas deverão ser permanentemente asseguradas aos usuários, o que constitui o princípio da continuidade. Todavia, tal permanência não significa, necessariamente, que não possam ocorrer interrupções, aceitáveis, tanto por motivos de ordem geral como para certos cuidados de manutenção, como os de força maior, que resultam de uma situação de emergência ou, ainda, precedidas de prévio aviso, sempre que possível, se for motivada por razões de ordem técnica e de segurança das instalações (Lei n.º 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, art. 6.º, § 3.º, e seu inciso D), e até por motivos de ordem particular, desde que justifiquem a paralisação, como, entre outros, seria o caso da inadimplência do usuário (leg. cit., art. 6.º, § 3.º, II). Se forem serviços delegados e invocadas razões de interesse público, o Poder Público pode exigir a continuidade de prestação de serviços, mesmo em caso de seu próprio inadimplemento, devendo, neste caso, ser reajustada a tarifa ajustada para admitir o novo ônus, ou, como alternativa, deverá o próprio Poder Concedente subsidiá-la”. - MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial. 16. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro : Forense, 2014, p.567.

⁹ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Elementos de Direito Administrativo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981 p. 59.

¹⁰ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 14ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989, p. 78.

Segundo Kohama¹¹, para “exercer ou colocar à disposição da coletividade o conjunto de atividades e de bens, visando abranger e proporcionar o maior grau possível de bem-estar social ou ‘da prosperidade pública’, o Estado, aqui entendido como organização do poder político da comunidade nacional, distribui-se em três funções essenciais: função normativa ou legislativa; função administrativa ou executiva e função judicial. Aliás, essas funções originam-se dos chamados Poderes do Estado”.

Para que o Estado possa atender à sua finalidade, necessita organizar-se. Ou seja, é necessária uma estrutura para que atenda a suas finalidades. Assim, uma das formas encontradas foi a divisão político-administrativa. A divisão político-administrativa é apresentada na Constituição Federal de 1988 Art. 18 onde dispõe que a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos. Assim, a administração pública é exercida em cada um dos três níveis, ou seja, a administração pública pode ser Federal, Estadual ou Municipal. Para cada um dos níveis de administração há atribuições gerais e específicas.

Já vimos que o Estado se distribui em três funções essenciais (normativa, administrativa e judicial) que se originam dos Poderes do Estado, consagrados na Constituição Federal (art.2º). Na execução destas funções, a Administração Pública, como todas as organizações administrativas, tem como base uma “estrutura hierarquizada com graduação de autoridade, correspondente às diversas categorias funcionais, ordenadas pelo poder Executivo de forma que distribua e escalone as funções de seus órgãos e agentes, estabelecendo a relação de subordinação”¹².

1.3.1 Órgãos Públicos

Para a realização das atividades administrativas é impossível fazê-la por meio de um só centro de poder; a multiplicidade das atividades exige a desconcentração. Órgãos públicos são, pois, centros de competência, ou unidades de atuação, pertencentes a uma entidade estatal, dotados de atribuições próprias, porém não dotados de personalidade jurídica própria. O art. 1º, § 2º, da Lei n. 9.784/99 define órgão como “a unidade de atuação integrante da estrutura da Administração direta e da estrutura da Administração indireta”.

¹¹ KOHAMA, Heilio. *Contabilidade Pública – Teoria e Prática*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 12.

¹² MAZAGÃO, Mario, Curso de Direito Administrativo. São Paulo: Max Limonad, 1959/160 apud KOHAMA, Heilio. *Contabilidade Pública – Teoria e Prática*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 13.

Cada órgão possui competências que lhe são próprias, conforme ensinamento de Márcio Fernando Elias Rosa: “Assim como o é para a anatomia (cada órgão do corpo humano possui funções específicas), os órgãos públicos integram a estrutura da pessoa jurídica e possuem funções próprias. O exercício privativo de determinadas funções pelo órgão corresponde a sua competência (definição de atribuições e seus limites)”¹³.

Na estrutura dos órgãos é que se situam os cargos públicos (apenas um ou mais de um) e neles a pessoa física poderá ser investida. Os atos jurídicos (administrativos ou não) praticados pela pessoa física, porém, são atribuídos ou imputados (princípio da impessoalidade) à pessoa jurídica (entidade estatal ou da Administração).

Três teorias doutrinárias foram concebidas para explicar como a atuação da pessoa física pode ser atribuída ao Estado (pessoa jurídica): teoria do mandato, da representação e do órgão.

Segundo a teoria do mandato, que toma por base um instituto típico do Direito Civil, a relação entre o Estado e seus agentes públicos teria por base o contrato de mandato. O mandato é o contrato mediante o qual uma pessoa, o mandante, outorga poderes a outra, o mandatário, para que este execute determinados atos em nome do mandante e sob a responsabilidade deste. O instrumento do contrato de mandato é a procuração. Encontramos crítica a esta teoria, decorrente da ilógica possibilidade do Estado, mediante “vontade”, outorgar o mandato. Críticas também atacam a questão da responsabilização do Estado quando seu mandatário extrapola os limites da procuração, mesmo agindo em seu nome.

Para a teoria da representação, também de cunho civil, o agente representa a pessoa jurídica de direito público, atuando em seu nome. Ela é inspirada no instituto da incapacidade civil, figurava o Estado como um incapaz. Ela afirmava que o agente era o representante legal do Estado. O Estado precisava de alguém que o representasse, de forma a suprir a sua incapacidade, e esse alguém eram os agentes públicos. Teoria que também recebeu fundada crítica pois o instituto da representação é próprio para os que não detêm capacidade plena, pressupondo tutela ou curatela. Porém, se o Estado era um incapaz, como ele podia escolher os seus agentes? Sabemos que o incapaz não pode exercer sozinho os atos da vida civil. Então como o Estado podia escolher os seus agentes se ele era incapaz? Esse argumento sustentado pelos primeiros administrativistas corroeu fortemente as bases dos defensores da teoria

¹³ ROSA, Márcio Fernando Elias. (Coleção sinopses jurídicas; v. 19; parte I) 1. Direito administrativo 2. Direito administrativo-Brasil I. Título. II. Série. CDU-35. 13. ed. – São Paulo :Saraiva, 2012, p.79.

Chegamos então na teoria do órgão, esta, foi a que melhor equacionou o debate por considerar o órgão como uma unidade do Estado, sendo dele inseparável e por congregar as funções e os agentes. O órgão nasce no instante mesmo de constituição da pessoa jurídica, que, por meio dele, atua. Como aponta Hely Lopes Meirelles¹⁴, os órgãos públicos “são centros de competências instituídos para o desempenho de funções estatais, através de seus agentes, cuja atuação é imputada à pessoa jurídica a que pertencem”. Desta forma, os órgãos seriam uma espécie de “instrumento” de atuação de que se vale o Estado para que a sua vontade seja manifestada.

A doutrina registra, ainda, outras três teorias a respeito da existência de órgãos públicos: teoria subjetiva, objetiva e mista (chamada conhecida como técnica ou eclética). Para a teoria subjetiva, os órgãos se identificam com seus agentes, que expressam a vontade do Estado; na teoria objetiva, eles correspondem a um complexo de funções e poderes, abstraída a pessoa física que exerce a função; para a mista, há a composição dos dois elementos. De todas as teorias apontadas a teoria do órgão “foi mais significativa e científica”¹⁵.

Órgãos são, assim, “meros instrumentos da atuação estatal, e a relação que mantêm com a entidade é de imputação e não de representação. A atuação do órgão, por seus agentes, é imputada à pessoa jurídica”¹⁶.

1.3.2 Agentes Públicos

Na definição de Bandeira de Mello, “agentes público é a expressão mais ampla que se pode conceber para designar genérica e indistintamente os sujeitos que servem ao Poder Público como instrumentos expressivos de sua vontade ou ação, ainda quando o façam apenas ocasional ou episodicamente”¹⁷.

No mesmo sentido Meirelles¹⁸:

Agentes públicos são todas as pessoas físicas incumbidas, definitiva ou transitoriamente, do exercício de alguma função estatal. Os agentes

¹⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 58.

¹⁵ ROSA, Márcio Fernando Elias. (*Coleção sinopses jurídicas; v. 19; parte I*) 1. *Direito administrativo 2. Direito administrativo-Brasil I. Título. II. Série. CDU-35*. 13. ed. – São Paulo :Saraiva, 2012. p.80.

¹⁶ Idem, *Ibidem*, p. 80.

¹⁷ MELLO, Celso Antonio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p.246.

¹⁸ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 14ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989, p. 66.

normalmente desempenham funções do órgão, distribuídas entre os cargos de que são titulares, mas excepcionalmente podem exercer funções sem cargo. A regra é a atribuição de funções múltiplas e genéricas ao órgão, as quais são repartidas especificamente entre os cargos, ou individualmente entre os agentes de função sem cargo. Em qualquer hipótese, porém, o cargo ou a função pertence ao Estado e não ao agente que o exerce, razão pela qual o Estado pode suprimir ou alterar cargos e funções sem nenhuma ofensa aos direitos de seus titulares, como podem desaparecer os titulares sem extinção dos cargos e funções.

Sintetizando, é importante o ensinamento de Elias Rosa que, segundo ele, o exercício da função pública, que é cometida ao órgão ou à própria entidade, é realizado por pessoas físicas: agentes públicos.

Assim, considera-se agente público toda pessoa física vinculada, definitiva ou transitoriamente, ao exercício de função pública. Podem ser eles titulares de cargo (lugar a ser ocupado por pessoa física e integrante do órgão) ou apenas exercentes da função. A expressão “agentes públicos” substituiu a antiga denominação “funcionários públicos”.

Os agentes públicos, segundo tradicional classificação, podem ser: políticos, administrativos, delegados, honoríficos e credenciados.

Quanto à definição de **agentes políticos**, encontramos, duas correntes doutrinárias a primeira que seguindo Hely Lopes Meirelles¹⁹, entende que são os componentes do governo nos seus primeiros escalões, investidos de cargos, funções, mandatos ou comissões, por nomeação, eleição, designação ou delegação para o exercício de atribuições constitucionais. Onde se considera como agentes políticos Chefes do Executivo: Presidente, Governadores e Prefeitos; Ministros e Secretários estaduais e municipais; Membros do Poder Legislativo: senadores, deputados (federais e estaduais) e vereadores; Membros do Judiciário: juízes e desembargadores; Membros do Ministério Público; Membros dos Tribunais de Contas: Ministros e Conselheiros; e representantes diplomáticos.

E a segunda corrente doutrinária que relaciona o agente político com o exercício da função de governo desempenhada por ele. Assim, a natureza do vínculo do agente com o Estado é política. Este é o entendimento de Bandeira de Mello²⁰, e com o qual nos aliamos. Os agentes políticos, para essa corrente, são aqueles que ingressam na função por meio de eleições (exceto Ministros e Secretários), para exercício de mandato fixo. Assim, para essa

¹⁹ Idem, Ibidem, p. 68.

²⁰ MELLO, Celso Antonio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p.251.

corrente, são considerados agentes políticos: Chefes dos Poderes Executivos: Presidente, Governador e Prefeito; Ministros e Secretários Estaduais e Municipais; Membros do Legislativo: senadores, deputados estaduais, distritais e federais, e vereadores.

Agentes Públicos **Administrativos** são os vinculados à Administração por relações de emprego, profissionais, normalmente nomeados ou contratados, não exercendo atividades políticas ou governamentais. Têm como espécies os servidores públicos (antigos funcionários públicos) concursados; os que exercem cargo ou emprego em comissão (comissionados) e os servidores temporários. Nessa categoria, em sentido amplo, também se enquadram os empregados públicos, sujeitos ao regime jurídico estabelecido a partir da Consolidação das Leis do Trabalho.

Agentes Públicos **Delegados** são os destinatários de função específica, realizando-a em nome próprio, tal como ocorre com os serventuários da Justiça em serventias (cartórios) extrajudiciais (registro civil das pessoas naturais, por exemplo).

Agentes Públicos **Honoríficos** são os que exercem função pública de forma transitória, convocados, designados ou nomeados para cumprir objetivos cívicos, culturais, educacionais, recreativos ou de assistência social, como o mesário eleitoral ou membro do Conselho de Sentença no Tribunal do Júri — jurado. Celso Antonio Bandeira de Mello, citando seu pai Oswaldo Aranha, lembrando a diferença entre os cargos políticos que exigem assiduidade e são remunerados:

Já os cargos honoríficos não exigem de seus titulares que se consagrem principalmente a eles, visto que os seus serviços são levados a efeito, de intervalos a intervalos de tempo, em certas e determinadas ocasiões, por horas restritas de atividade, para o seu desempenho, quando chamados por ór- trãos competentes. Por essa razão, os cargos públicos honoríficos, de regra* são gratuitos, percebendo, apenas, em alguns casos, os agentes públicos, por sessão realizada, certa importância a título de indenização. É o ‘jeton’²¹.

Agentes Públicos **Credenciados** são os que recebem poderes de representação do ente estatal para atos determinados, como ocorre nas transações internacionais.

1.3.3 Administração Direta e Indireta

²¹ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira apud MELLO, Celso Antonio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p.252/253.

Todas as pessoas políticas (entidades estatais - União, estados e municípios) integrantes da Federação possuem autoadministração e, por isso, devem gerir seus negócios, prestar os serviços públicos de sua competência, zelar pelo primado do interesse público. Todas detêm Administração Pública Direta e Indireta e exercitam funções administrativas.

Para Celso Antonio Bandeira de Mello, esta divisão deveria coincidir com os conceitos de centralização e descentralização administrativa, de tal sorte que “Administração centralizada” seria sinônimo de “Administração direta”, e “Administração descentralizada”, sinônimo de “Administração indireta”. Mas tendo por base a análise do Decreto-Lei 200 de 25.02.1967, que dispõe sobre a organização da Administração Federal, ele defende que não foi isto que sucedeu de forma que as noções não se sobrepõem no âmbito federal²².

A Administração Direta corresponde à atuação direta pelo próprio Estado por suas entidades estatais: União, Estados-Membros, Municípios e Distrito Federal. A primeira é dotada de soberania, as demais, de autonomia política, administrativa e financeira.

A Administração Indireta é integrada por pessoas jurídicas de direito público ou privado, criadas ou instituídas a partir de lei específica: autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista, como também associações e consórcios públicos. Há, ainda, as chamadas entidades privadas que concorrem com o Estado para a realização de atividades de interesse social. São as chamadas paraestatais: serviços sociais autônomos, entidades de apoio, organizações sociais e organizações da sociedade civil. Nos termos do Decreto-Lei 200, a Administração Indireta, compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria: a) Autarquias; b) Empresas Públicas; c) Sociedades de Economia Mista; e d) fundações públicas²³.

Ainda quanto à Administração Indireta e suas categorias Diogo de Figueiredo observa que são de “natureza híbrida” incluindo tanto entes administrativos estatais como os paraestatais atribuindo as Autarquias ao primeiro grupo e as empresas públicas, as sociedades de economia mista, as subsidiárias destas e as fundações públicas com personalidade jurídica de direito privado ao grupo das paraestatais²⁴.

De uma forma geral, as autarquias são pessoas jurídicas de Direito Público, criadas por lei, pelo Estado, para auxiliá-lo em suas atividades; Sociedades de Economia Mista e empresas públicas, são pessoas jurídicas de Direito Privado. Embora o Decreto--lei 200

²² MELLO, Celso Antonio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p.154.

²³ BRASIL. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. [www.planalto.gov.br/legislação/artigo4°](http://www.planalto.gov.br/legislação/artigo4/).

²⁴ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial*. 16. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro : Forense, 2014, p.351.

também categorize as fundações públicas como pessoas de Direito Privado, para Bandeira de Mello²⁵ o qualificativo lhes foi incorretamente atribuído, pois o regime jurídico a que se submetem não é o de Direito Privado. Já Elisson Costa²⁶ diz que a fundação é um ente polêmico, e a definição de seu conceito dependerá da classificação adotada. Para tanto, ele apresenta três modalidades de fundação: “as públicas constituídas sob regime de direito público, as públicas sob regime de direito privado e as fundações de apoio”.

Ao tratar das fundações, a Constituição Federal utiliza diversas expressões, tais como fundações mantidas e instituídas pelo Poder Público (arts. 71, II, III e IV; 169, parágrafo único; 150, § 2º; 22, XXVII), fundação pública (arts. 37, XIX, e 19 das Disposições Transitórias), fundações mantidas pelo Poder Público (art. 37, XVII) e fundação (art. 163, II).

Bandeira de Mello²⁷ sentencia que

Saber-se se uma pessoa criada pelo Estado é de Direito Privado ou de Direito Público é meramente uma questão de examinar o regime jurídico estabelecido na lei que a criou. Se lhe atribuiu a titularidade de poderes públicos, e não meramente o exercício deles, e disciplinou-a de maneira a que suas relações sejam regidas pelo Direito Público, a pessoa será de Direito Público, ainda que se lhe atribua outra qualificação. Na situação inversa, a pessoa será de Direito Privado, mesmo inadequadamente nominada.

Para ele, uma possível explicação para as inúmeras pessoas criadas e designadas como “fundações” e que nada diferenciavam de Autarquias, era a tentativa de fugir dos controles moralizadores que balizam as pessoas de Direito Público.

Interessante anotar também, da lavra do professor Diogo de Figueiredo Moreira Neto, uma terceira categoria de entes administrativos privados que atuam por colaboração: a “Administração Associada”:

[...]de natureza privada, integrada por entes administrativos associados e conformada por duas subcategorias: (1) de entes administrativos paraestatais, instituídos com personalidade de direito privado, para atuar em atividades administrativas ou de interesse público por delegação legal – com a exclusão das quatro modalidades de paraestatais já acima mencionadas, que se classificam na administração indireta – e mais a subcategoria (2) de entes administrativos extraestatais, também chamados de entes de colaboração, que reúne todas as demais espécies de pessoas de direito privado, que exercem, sob vínculo jurídico com o Poder Público, de algum modo e em

²⁵ MELLO, Celso Antonio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p.157.

²⁶ COSTA, Elisson. *Direito Administrativo II: organização da administração, responsabilidade civil do Estado, agentes públicos e controle da administração*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 28.

²⁷ MELLO, Celso Antonio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 188.

alguma parcela, uma atividade de administração pública ou reconhecida como de interesse público²⁸.

Nesta subcategoria de entes administrativos extraestatais, Diogo ainda os divide em: 1) os entes de direito privado delegatários e 2) os entes de direito privado reconhecidos. Ele ainda sustenta que nos casos de Concessão de Serviços Públicos, ela pode ser conceituada como um contrato administrativo através do qual a execução de serviços de utilidade pública é delegada a particulares, sob regime misto: público e privado.

Dentro de nossa investigação é importante compreender as pessoas que estão abrangidas pelo Direito Público uma vez que é, também, o campo de atuação da Contabilidade Pública que passa a ser o item a ser verificado.

1.4 CONTABILIDADE PÚBLICA

A Contabilidade Pública constitui uma das subdivisões da Contabilidade Aplicada a diferentes tipos de atividades e de entidades. Seu campo de atuação é, assim, o das pessoas jurídicas de Direito Público. O professor João Angélico traz o seguinte conceito:

A Contabilidade Pública, aplicando normas de escrituração contábil, registra a previsão das receitas, a fixação das despesas e as alterações introduzidas no orçamento. Examina as operações de créditos, exerce controle interno, acompanhando passo a passo a execução orçamentária, a fim de que ela se processe em conformidade com as normas gerais do direito Financeiro. Compara a previsão e a execução orçamentárias mostrando as diferenças. Mostra a situação financeira do Tesouro. Aponta em seus relatórios finais, o resultado da execução orçamentária e seus reflexos econômico-financeiros. Mostra as variações patrimoniais resultantes ou não da execução orçamentária. Evidencia as obrigações, os direitos e os bens da entidade. Os relatórios contábeis são analisados por contabilistas, economistas e administradores, reunidos com o propósito de estabelecer as relações entre os resultados obtidos e os esperados. Tais estudos determinarão as retificações ou a reformulação da política econômico-financeira no novo período administrativo.²⁹

Heilio Kohama ao conceituar a Contabilidade Pública assim expos:

como uma das divisões da Ciência Contábil, [...] sendo possuidora de características especiais, que devem ser observadas e controladas, mereceu um estudo da Divisão de Inspeção da Contabilidade – Contadoria Central do Estado, em 1954, tendo chegado à seguinte conceituação: ‘É o ramo da

²⁸ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial*. 16. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro : Forense, 2014, p.351 e 579.

²⁹ ANGÉLICO, João. *Contabilidade Pública*. 8ª Ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2014, p. 107.

contabilidade que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da Fazenda Pública; o patrimônio público e suas variações'.³⁰

Ele complementa que este conceito, por ser abrangente, ainda está adequado e atende completamente as normas vigentes, sendo feita pela utilização de contas, através das quais são escriturados os atos e fatos administrativos.

Através das contas, a contabilidade faz evidenciar a “situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens pertencentes ou confiados à Fazenda Pública”³¹.

Por fim, Angélico³² define a Contabilidade Pública como “a disciplina que aplica, na administração pública, as técnicas de registros e apurações contábeis em harmonia com as normas gerais do Direito Financeiro”.

O campo de atuação da contabilidade pública é essencialmente o das pessoas jurídicas de direito público interno, ou seja, a União, Estados, Distrito Federal, Municípios e suas Autarquias, através de normas específicas que constituem o Sistema Contábil Público, seu escopo relaciona-se ao controle e gestão dos recursos públicos. Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF (Lei Complementar 101/2000), ela alçou uma maior importância e valorização.

A necessidade de um Plano de Contas Único é lembrado por Piscitelli, Timbó e Rosa³³ quando afirma que a aplicação de recursos públicos, provenientes do Tesouro, se faz dentro de uma programação específica e está sujeita a controles formais, obrigatórios, dos sistemas de controle interno e externo; sua contabilização, conseqüentemente, deve seguir um modelo que assegure uma padronização adequada que deve ser seguida também dos demonstrativos contábeis. O Orçamento Público, analisado no capítulo 1 deste estudo, também é um demonstrativo obrigatório e padronizado para as três esferas da Administração Pública.

A Lei n. 4.320, de 17/03/1964 é o diploma básico aplicável a Contabilidade Governamental, ajustada a Constituição Federal de 1988. É esta lei que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Recentemente, por ocasião dos 50 anos de sua

³⁰ KOHAMA, Heilio. *Contabilidade Pública – Teoria e Prática*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 25.

³¹ BRASIL. Lei 4.320, de 17 de março de 1964. . www.planalto.gov.br/legislação/artigo83.

³² ANGÉLICO, João. *Contabilidade Pública*. 8ª Ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2014, p.107/108.

³³ PISCITELLI, Roberto Bocaccio. TIMBÓ, Maria Zulene Farias. ROSA, Maria Berenice. *Contabilidade Pública, Uma Abordagem da Administração Financeira Pública*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 21.

promulgação, esta lei foi objeto de diversas discussões sobre sua eficácia frente às alterações trazidas por ocasião da convergência internacional da contabilidade pública que altera alguns fundamentos nela expressa mas também evidencia a sua grande qualidade apesar de suas 5 décadas de promulgação.

O objeto da contabilidade pública é o patrimônio dos órgãos e unidades que compõe a administração pública. Em se tratando de pessoas jurídicas de Direito Público, é bom ter em mente que os bens públicos, de uso comum, generalizado, indiscriminado, não integram o patrimônio dos órgãos e entidades da Administração Pública; conseqüentemente, não são objeto de relação contábil. Por exemplo: uma praça, uma estrada, etc. Esses bens de uso comum, muito embora também formados com recursos públicos, e ainda que sua manutenção requeira a utilização dos mesmos, não compõem formalmente o patrimônio contábil que constitui o objeto da Contabilidade.

Assim, os equipamentos de uma praça em um município não integram o patrimônio (contábil) da respectiva Prefeitura, não são incorporados a seu Ativo, nem são tombados; não são inventariados, apesar de constituírem patrimônio público e terem acarretado dispêndios para o órgão público responsável por sua aquisição ou construção e, inclusive, continuarem a gerar despesas³⁴.

Importante destacar o ensinamento da professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro entende que os bens utilizados por empresas privadas prestadores de serviços públicos são bens públicos de uso especial, pois estão afetados ao serviço público e, portanto, devem obedecer ao regime jurídico de direito público, com todas as suas restrições, “Portanto, são bens públicos de uso especial os bens das autarquias, das fundações públicas e os das entidades de direito privado prestadoras de serviços públicos, desde que afetados diretamente a essa finalidade.”³⁵

Como a mais importante ferramenta, dentro do controle da Lei de Responsabilidade Fiscal e na transparência da gestão pública, a Contabilidade Pública abrange todas as áreas envolvidas na previsão e execução orçamentárias, nos registros contábeis, na elaboração dos relatórios financeiros, econômicos e patrimoniais e no controle interno, ela também é importante controle e acompanhamento das licitações, contratos e convênios realizados pelos agentes públicos no âmbito da administração pública.

³⁴ PISCITELLI, Roberto Bocaccio. TIMBÓ, Maria Zulene Farias. ROSA, Maria Berenice. *Contabilidade Pública, Uma Abordagem da Administração Financeira Pública*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 25.

³⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*, 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 397- 398.

A contabilidade pública (ou governamental) em todo o mundo passou nas últimas décadas a assumir um novo perfil, voltado para um enfoque gerencial fornecendo informações aos gestores públicos e àqueles que os mantêm responsáveis no desempenho das funções fundamentais do Estado. Essas mudanças provocaram um impacto sistemático na qualidade da informação contábil e trouxeram alterações regulatórias e normativas além de permitirem a harmonização das normas e práticas contábeis adotadas nacionalmente às normas internacionais.

Diante desse processo de mudanças, vários são os benefícios da nova contabilidade brasileira: gestão de informação útil para a tomada de decisão por parte dos gestores públicos; comparabilidade entre os entes da federação e entre diferentes países; registro e acompanhamento de transações que afetam o patrimônio antes de serem contempladas no orçamento; melhoria no processo de prestação de contas, tanto por parte dos tribunais e órgãos de controle, quanto pela sociedade; implantação de sistema de custos no setor público e elaboração do Balanço do Setor Público Nacional, conforme previsto na LRF; racionalização e melhor gestão dos recursos públicos, reconhecimento do profissional de contabilidade no setor público; e, transparência e erradicação da corrupção.

Mas toda esta preocupação, nacional e internacional, com uma ferramenta que proporciona meios de controle (institucional e popular), gerência (eficiência e eficácia dos recursos públicos) e planejamento das ações governamentais, é séria e destrutivamente atacada com a prática da contabilidade criativa. Afinal, a prática como veremos em capítulo próprio, da “maquilagem” contábil provoca uma interpretação falsa da real situação financeira e patrimonial da entidade.

A contabilidade criativa é o tema que vamos nos debruçar no capítulo 3, como forma de entendermos: como ela se opera? Quais os mais conhecidos tipos de operação de contabilidade criativa no âmbito da administração pública nacional?

A Contabilidade Criativa, se não é expressamente ilegal é, no âmbito do setor público, imoral e antiético. Neste sentido, a Resolução 803 de 1996 do Conselho Federal de Contabilidade (Código de Ética Profissional do Contador) em seu artigo 2º expressa que são deveres do contabilista: I – exercer a profissão com zelo, diligência e **honestidade**, observada a legislação vigente e **resguardados os interesses** de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência dos profissionais. Assim, o contabilista deve praticar sua profissão com integridade, honestidade, respeitando as normas e as leis impostas, para valorização da classe contábil.

O Artigo 3º do mesmo diploma dispõe que no desempenho de suas funções é vedado ao contabilista:

- XVII – **iludir ou tentar iludir a boa-fé** de cliente, empregador ou de terceiros, alterando ou deturpando o exato teor de documentos, bem como fornecendo falsas informações ou elaborando peças contábeis inidôneas;
- XX – elaborar demonstrações contábeis sem observância dos Princípios Fundamentais e das Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Frise-se que o contador público, como profissional contábil, está sujeito à orientação, normas e fiscalização do seu exercício da profissão contábil, pelo Conselho Federal de Contabilidade e às penalidades previstas no Regulamento de Procedimentos Processuais dos Conselhos de Contabilidade, que dispõe sobre os processos administrativos de fiscalização (RESOLUÇÃO CFC Nº 1.309/10). Já o Contador Público, como agente público, está sujeito a sanções civis, penais e administrativas, como qualquer agente público, quando qualificada a sua responsabilidade pelo ato praticado ou quando der causa a irregularidades.

1.5 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL CONTROLE, FISCALIZAÇÃO E PENALIDADES

1.5.1 Contexto Histórico

A Lei de Responsabilidade Fiscal teve seu nascedouro influenciado por um contexto de controle da dívida pública e para melhor clarificar este contexto macroeconômico passemos à sua análise dividindo-o pelos períodos que a antecederam. O período de 1980 a 1994 na História Econômica Brasileira é caracterizado por altas taxas de inflação, podendo o comportamento da dívida pública ser dividido nos períodos de 1980 a 1984, 1985 a 1989 e 1990 a 1994.

Macruz *et tal*, esclarecem que entre 1980 e 1984³⁶ temos um período fortemente influenciado pela crise de pagamentos que culminou com a moratória de 1982. Nesse momento, havia forte influencia das ideias keynesiana, onde persistia a dúvida de até quando o déficit público era saudável indutor de desenvolvimento. O grande problema que se apresentou e que culminou com a moratória era a falta de controle dos montantes totais da dívida.

³⁶ MACRUZ, João Carlos; FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby; QUINTIERE, Marcelo de Miranda Ribeiro; RIBEIRO, Renato Jorge Brown. Responsabilidade Fiscal, Pessoal, Renúncia de Receita, Dívida, Controle. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p.4.

Segundo eles, o período de 1985 a 1989 e a situação do endividamento foi caracterizado pela adoção sucessiva de medidas ditas heterodoxas que objetivaram o controle do processo hiperinflacionário, em cinco anos, tivemos três planos econômicos (Plano Cruzado-1986; Plano Bresser-1987; Plano Verão-1989), período conturbado com a mudança de regimes e instituições fragilizadas que dificultou a adoção de medidas de controle das contas públicas.

O Período que se compreendeu de 1990 a 1994 representou a elaboração de um ajuste inicial das contas públicas, inicialmente pela internalização da meta de controle do déficit (oriunda do Consenso de Washington) e pela adoção de mecanismos efetivos que efetivos que correjam o efeito Tanzi³⁷, que previa a diminuição de arrecadação decorrente do efeito que a alta inflação produzia sobre o valor da moeda nos prazos de arrecadação, e decorrentes do efeito Bacha³⁸ que estudava o efeito da redução do valor da despesa pública que era produzido pela aplicação dos altos índices de inflação nos valores da dívida não indexados.

O Plano Real, Plano de Estabilização Econômica de 1994, trouxe algumas sofisticadas inovações que foram muito importantes, como a criação de indexadores intermediários entre as moedas, a criação de bandas cambiais, etc. que levaram a estabilização do processo inflacionário a patamares menos traumáticos à sociedade e mais aceitáveis a uma macroeconomia.

Na tentativa de dar maior capacidade de manobra à esfera federal, construiu-se uma série de medidas que visavam a estabelecer mecanismos temporários de contenção fiscal: o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira em 1993 (que depois passou a ser Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira em 1997), a instituição do Fundo Social de Emergência em 1994 (depois Fundo de Estabilização Fiscal e, até hoje, DRU-Desvinculação de Receitas da União), receitas de concessões e privatizações e a instituição do componente extraordinário do IR na fonte das aplicações financeiras. Com a estabilização inflacionária e com a forte retirada de receitas dos demais entes da federação (pela União),

³⁷ “O economista Tanzi, em 1977, ao estudar economias inflacionárias, verificou que a perda de receita, em moeda constante, é função direta do prazo de seu recolhimento. Para corrigir esse efeito, foram criados indexadores diários para as receitas e reduziu-se os prazos de recolhimento ao mínimo possível.” apud MACRUZ, João Carlos; FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby; QUINTIERE, Marcelo de Miranda Ribeiro; RIBEIRO, Renato Jorge Brown. *Responsabilidade Fiscal, Pessoal, Renúncia de Receita, Dívida, Controle*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p.3.

³⁸ Efeito Bacha é o efeito Tanzi ao contrário, ou seja, o efeito Tanzi aplicado às despesas, foi teorizado pelo economista Edmar Bacha.

“vários estados e municípios entraram em sérios problemas financeiros que, entre outras complicações, levaram ao fechamento ou privatização de quase todos os bancos estaduais”³⁹

Este é contexto histórico em que foi gerada a Lei de Responsabilidade Fiscal, um cenário delicado, quando o montante da dívida explodira (saltando de 14% do PIB em 1991 para 51,6% em 1999) e, nas condições da época, sem horizontes efetivos para que, no ciclo operacional que estava sendo praticado, se efetuasse o equacionamento do processo de pagamento⁴⁰.

Em 2000 tornava-se absolutamente imprescindível a instituição de algum mecanismo que permitisse equacionar a questão da dívida e estabelecer um horizonte a médio prazo para seu pagamento, note que este é o ponto mais forte da LRF.

A Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), veio regulamentar o Título VI da Constituição Federal que diz respeito à Tributação e Orçamento, mais especificamente ao seu Capítulo II que trata das normas gerais de finanças públicas a serem observadas pelos três níveis de governo (federal, estadual e municipal).

Ela prevê um maior controle nas contas públicas, passando a partir de então a ocorrer um maior rigor para que o governo de uma forma geral não contraia empréstimos ou dívidas, além de sua capacidade de pagamento. Ela, desta feita, é um mecanismo de fiscalização e transparência das contas públicas.

A normatização das finanças públicas, há mais de 50 anos, está a cargo da Lei. 4.320/64, que só será revogada quando for editada uma nova lei complementar em sua substituição. Ressalto que, sem revogá-la, a LRF veio atender ao prescrito no artigo 163 (CF/88) que estabelece que “Lei complementar disporá sobre finanças públicas, dívida pública, garantias e cambio”, como também ao prescrito no artigo 169 sobre os limites de despesas com pessoal e na forma do artigo 165, inciso II do parágrafo 9º que dispõe que cabe à lei complementar dispor sobre “gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos”.

Apesar dos antecedentes históricos nacionais, já relatados, o controle dos déficits públicos e das dívidas públicas seguiu, também, uma tendência mundial, e se iniciou na década de 90. Em 1990 nos Estados Unidos foi editado o *Budget Enforcement Act*, no qual o

³⁹ MACRUZ, João Carlos; FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby; QUINTIERE, Marcelo de Miranda Ribeiro; RIBEIRO, Renato Jorge Brown. Responsabilidade Fiscal, Pessoal, Renúncia de Receita, Dívida, Controle. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p.5.

⁴⁰ Idem. Ibidem, p 5.

Congresso americano fixava metas fiscais plurianuais e limites de gastos orçamentários por função. Despesas obrigatórias e discriminárias são limitadas por mecanismos distintos: a legislação que cria as despesas obrigatórias deve se ajustar aos limites (processo lay as you pay); as despesas discricionárias, também sujeitas a limites, estão submetidas a sequestro automático.

Em 1992 tivemos a edição do *Tratado de Maastricht* (Europa) com protocolos que visavam à estabilidade e emprego, padrões e mecanismos de ajustes fiscais, limites de déficit (3% do PIB) e dívida (60% do PIB), com punições graduais aos Estados – membros. Em 1994 na Nova Zelândia foi editada a *Fiscal Responsibility Act* que dava ênfase no controle social e transparência das estratégias e metas fiscais (aceita afastamentos temporários e justificados); criou e determinou as declarações de responsabilidade da Fazenda e Tesouro.

O modelo brasileiro introduzido pela Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/2000 foi buscar estes referenciais internacionais em sua implantação como, por exemplo, a transparência fiscal (Fiscal Transparency) do Fundo Monetário Internacional (FMI) que trata da transparência dos atos de gestão, do planejamento e da publicidade das prestações de contas e relatórios fiscais. Na Lei de Responsabilidade Fiscal da Nova Zelândia (Fiscal Responsibility Act) a inspiração de características como o princípio de gestão fiscal responsável (redução da dívida pública). O gerenciamento de riscos fiscais da Coroa inspirou o “Anexo de Riscos Fiscais” disposto no Art.4º parágrafo 3º. No exemplo da lei de elaboração do orçamento americana (Budget Enforcement Act – USA) e do tratado de Maastricht da Comunidade Econômica Europeia, nossa LRF também incorporou importantes temas como monitoramento de orçamento e estoque de dívidas, além de metas e punições.

Assim, a Lei complementar 101/2000 (LRF) teve como objetivo, como bem definiu CREPALDI:

- Garantir a gestão pública planejada e transparente;
- Propiciar a prevenção de riscos e correção de desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas;
- Propiciar o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas;
- Estabelecer critérios, condições e limites para a renúncia de receitas, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar;
- Combater o déficit limitando as despesas de pessoal, dificultando a geração de novas despesas, impondo ajustes de compensação para a renúncia de receitas e exigindo mais condições para repasses entre governos e destes para instituições privadas;

- Reduzir o nível da dívida pública induzindo à obtenção de superávits primários, restringindo o processo de endividamento, nele incluído o dos Restos a Pagar, requerendo limites máximos, de observância contínua, para a dívida consolidada.⁴¹

É importante reafirmar este último objetivo: de que A LRF estabeleceu diversas regras que impactaram a gestão da dívida pública em todas as esferas de governo, seja federal, estadual ou municipal. Ela fixou conceitos básicos, estabeleceu limites para endividamento e operações de crédito, criou regras para a recondução da dívida aos limites de endividamento, foi criteriosa nas regras das operações de crédito, inclusive das conduzidas pelo Banco Central, e que afetaram direta ou indiretamente a gestão da dívida pública.

No que concerne ao objetivo de “reduzir o nível da dívida pública” a Lei de Responsabilidade Fiscal expressa no parágrafo 1º do artigo 4º (anexo de metas fiscais), art 9º (limitação de empenho por descumprimento de metas) e art. 31 (Recondução da dívida ao limites) sua especial ênfase e preocupação com a gestão orçamentária das receitas e despesas públicas.

1.5.2 Transparência, Controle e Fiscalização

A palavra *accountability*, que ainda não encontra sinônimo na língua portuguesa, pode ser traduzida como **transparência na gestão pública** ou capacidade de prestar contas, tem lentamente entrado nas práticas políticas do Brasil, ainda encontrando algumas resistências ou revezes.

A abrangência do termo é maior que o princípio de publicidade⁴² e vai além, para Ribeiro:

O conceito de *Accountability* supera o conceito tradicional da publicidade do ato, uma vez que abrange a motivação e a construção da agenda governamental, *accountability* está intrinsecamente correlacionada com a

⁴¹ CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. *Direito Financeiro: Teoria e Prática*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 266.

⁴² O princípio da publicidade vincula a Administração Pública no sentido de exigir uma atividade administrativa transparente e visível aos olhos do cidadão, a fim de que o administrado tome conhecimento dos comportamentos administrativos do Estado. Assim, todos os atos da Administração Pública devem ser públicos, de conhecimento geral. Em consequência deste princípio, expressado no caput do art. 37, todos têm o direito de receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular ou de interesse coletivo ou geral (CF/88, art. 50 XXXIII). E o órgão ou a entidade da Administração Pública não pode negar a publicidade de informações sob o argumento do sigilo da privacidade, quando estiver em questão o interesse coletivo ou geral, Assim já decidiu o STF, conforme o acórdão MS 21.729, Rel. pl o ac. Min. Néri da Silveira, julgamento em 5-10-1995, Plenário, DJ de 19-10-2001.

participação popular, enfim é a capacidade de predisposição de tornar visível e transparente a administração pública⁴³.

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

Desde a publicação da Lei 9.755, de 16 de dezembro de 1999, que dispõe sobre a criação de "homepage" na "Internet", pelo Tribunal de Contas da União, para divulgação dos dados e informações nela especificado, já era obrigatória a divulgação de vários dados orçamentários de estados e municípios com uso de dispositivos eletrônicos, porém, durante muito tempo poucos municípios mantinham seus dados atualizados. A Lei Complementar 131 de 2009, acrescentou dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, estabelecendo normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e, entre outras providências, determinou a disponibilização, **em tempo real**, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Esta divulgação deve evidenciar o desempenho da arrecadação em relação à previsão, destacando as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial, bem como as demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições⁴⁴.

Além da transparência administrativa que constitui uma mutação fundamental no direito da Administração Pública, cujo princípio se impõe como um dos princípios gerais do direito, ao inverso da tradição do segredo administrativo, a transparência fiscal.

Em nosso ordenamento jurídico, temos uma série de princípios e regras tendentes a assegurar os direitos fundamentais dos cidadãos e os deveres de transparência do Estado, que, em última instância, decorrem da própria noção do que seja “Estado Democrático de Direito”. Daí o princípio da transparência estar, inicialmente, concretizado na Carta Maior (CF/88), através do art. 5º, incisos XXXIII, XXXIV e LXXII, que assegura, por exemplo, a todos o

⁴³ MACRUZ, João Carlos; FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby; QUINTIERE, Marcelo de Miranda Ribeiro; RIBEIRO, Renato Jorge Brown. Responsabilidade Fiscal, Pessoal, Renúncia de Receita, Dívida, Controle. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p.17.

⁴⁴ BRASIL. Lei Complementar 101 de 04 de maio de 2000. <http://www.planalto.gov.br/> Legislação. art.58.

direito de obter dos órgãos públicos informações (dados) de interesse particular ou de interesse coletivo ou geral.

No tocante à inserção do princípio da transparência no texto da LRF, podemos expor a lição de Maren Guimarães Taborda, para quem:

[...] a Lei Complementar nº 101/00, que dispõe sobre a Responsabilidade Fiscal, também realiza, direta ou indiretamente, o princípio da transparência administrativa, porquanto obriga os administradores públicos não só a emitirem declarações de responsabilidade como também a permitirem o acesso público a essas informações.⁴⁵

A transparência na Lei de Responsabilidade Fiscal está assegurada pelo incentivo à participação da população e pela realização de audiências públicas no processo de elaboração como no curso da execução dos planos, da lei de diretrizes orçamentárias e dos orçamentos (art.48, I). Um bom exemplo é o orçamento participativo, que significa a abertura do processo orçamentário à participação da população com base no preceito contido no inciso XII, do art. 29, da Constituição Federal, que estabelece a cooperação das associações representativas no planejamento municipal. Assim, os cidadãos são convidados a tomarem as decisões sobre a melhor forma de aplicar os recursos públicos e passam a ter maior interesse no acompanhamento dos gastos, fiscalizando o cumprimento da lei.

O Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) é exigido pela Constituição da República Federativa do Brasil, que estabelece em seu art. 165, parágrafo 3º, que o Poder Executivo o publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre. A União já o divulga, há vários anos mensalmente. O objetivo dessa periodicidade é permitir que, cada vez mais, a sociedade, por meio dos diversos órgãos de controle, conheça, acompanhe e analise o desempenho da execução orçamentária dos governos. A LRF especifica os parâmetros necessários à elaboração do RREO sua elaboração e publicação é de responsabilidade do Poder Executivo. As informações deverão ser elaboradas a partir da consolidação de todas as unidades gestoras, no âmbito da administração direta, autarquias, fundações, fundos especiais, empresas públicas e sociedade de economia mista. Assim, o Relatório Resumido da Execução Orçamentária abrangerá os órgãos da administração direta, dos Poderes e entidades da administração indireta, constituídas pelas autarquias, fundações, fundos especiais, empresas públicas e sociedades de economia mista que recebem recursos dos Orçamentos Fiscais e da Seguridade Social, inclusive sob a forma de subvenção para pagamento de pessoal e de

⁴⁵ TABORDA, Maren Guimarães. *O princípio da transparência e o aprofundamento dos caracteres fundamentais do direito administrativo*. Revista de Direito Administrativo nº 230. Editora Renovar, p. 254-255.

custeio, ou de auxílio para pagamento de despesas de capital, excluídas, neste caso, aquelas empresas lucrativas que recebem recursos para o aumento de capital.

O RREO é composto de duas peças básicas e de alguns demonstrativos de suporte. As peças básicas são o balanço orçamentário, cuja função é especificar, por categoria econômica, as receitas e as despesas e o demonstrativo de execução das receitas e das despesas.

A LRF estabelece ainda que ao final de cada quadrimestre, será emitido o Relatório de Gestão Fiscal pelos titulares dos Poderes Executivo, Legislativo (incluído o Tribunal de Contas), Judiciário e Ministério Público, prestando contas sobre a situação de tudo que está sujeito a limites e condições como, despesas com pessoal, dívida, operações de crédito e as medidas corretivas implementadas se os limites forem ultrapassados, tornando transparente todas as etapas de execução da lei orçamentária e os atos de gestão com vistas ao cumprimento das metas e objetivos.

Na contabilidade criativa, como veremos mais a frente, este demonstrativo sofre alterações e assim, maculado, pode não expressar a verdade material das informações que nele consta sendo, portanto, ludibriado o objetivo da criação desta ferramenta.

Como penalidade, caso não seja observado os prazos para divulgação do Relatório Resumido de Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal, o órgão público ficará impedido de receber transferências voluntárias e contratar operações de crédito. Verifica-se aqui a preocupação com que eventuais desvios de metas sejam celeremente identificados para as devidas correções na execução orçamentária.

A interação e inspiração que norteou os legisladores à inclusão desses documentos foi a de, além de estabelecer limites, permitir maior transparência na gestão dos recursos públicos. Os instrumentos postos à disposição do Legislativo, do Tribunal de Contas e, especialmente, dos cidadãos e dos contribuintes possibilitam o conhecimento do que ocorre com as contas do ente (das três esferas da federação) e a responsabilização dos responsáveis.

Em suma, os planos, os orçamentos e a lei de diretrizes orçamentárias, as prestações de contas e o respectivo parecer prévio exarado pelo Tribunal de Contas respectivo, os Anexos de metas Fiscais, de Riscos Fiscais e os Relatórios da Execução Orçamentária e de Gestão Fiscal, acrescidos de suas versões simplificadas, devem estar disponíveis para consulta e exame, inclusive por meio eletrônico.

Obrigatoriamente, a cada quatro meses, deverá ser realizada, no legislativo, audiência pública sobre o cumprimento das metas fiscais, conforme previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal. É de fundamental importância que a população participe das audiências, inclusive com

a presença de representantes de órgãos técnicos em condições de discutir o conteúdo das informações apresentadas nos relatórios e assim, efetivamente, exercer o controle social.

Nessa esteira, com certa particularidade, explicita a já citada Maren Guimarães Taborda, ao tratar do aspecto prático da transparência, quando da sua aplicação em termos de gestão dos recursos públicos:

Em última instância, só através da transparência – apresentação de dados consistentes e compreensíveis, oportunos e atualizados – que se expressa através da obrigação de as autoridades públicas, em cada nível de Governo, emitirem declarações mensais, trimestrais e anuais de responsabilidade fiscal, atendendo aos limites previstos nas metas e objetivos ou justificando seus desvios temporários e, ainda, permitirem o acesso público a essas informações, é que os objetivos da Lei podem ser alcançados. Por outro lado, a efetividade da Lei Fiscal será assegurada por mecanismos de compensação e de correção dos desvios, e com transparência, a fim de punir a má gestão mediante a disciplina do processo político.⁴⁶

Desse modo, os cidadãos, por sua vez, terão à sua disposição as contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo durante todo o exercício, no âmbito tanto do respectivo Poder Legislativo, como do órgão técnico responsável por sua elaboração. Contudo, como ter dados “consistentes e compreensíveis, oportunos e atualizados” se estas informações estão, em tese, maquiladas pela prática contábil criativa? Mais uma vez a importância dos dados confiáveis e sem vícios é condição sine qua non.

Quanto ao controle, a LRF, através do artigo 59, atribuiu competência ao Poder Legislativo para exercê-lo diretamente ou com auxílio dos Tribunais de Contas e do sistema de Controle Interno (c/c arts. 70 a 75 da Constituição Federal), essa competência é natural devido à sua atribuição histórica em relação ao controle do orçamento. O que representou novidade é a determinação de que os Tribunais de Contas devam alertar aos Poderes quando estes estiverem ultrapassando os limites relativos ao endividamento, gastos com pessoal e com a previdência.

Jorge Ulisses Jacoby Fernandes lembra que “controlar” é uma função inerente ao Poder e à Administração, motivo pelo qual ocupa tanto o ramo da filosofia e política, quanto aos mais técnicos compêndios e manuais aplicados de comportamento humano.

“O objetivo da função de controle, nas últimas décadas, passou a ser compreendido em sua visão mais nobre, que é a busca do redirecionamento das ações programadas, ou como querem outros, ser vetor no processo decisório. São assim, instrumentos da função: a revisão dos atos, a anulação,

⁴⁶ TABORDA, Maren Guimarães. *O princípio da transparência e o aprofundamento dos caracteres fundamentais do direito administrativo*. Revista de Direito Administrativo nº 230. Editora Renovar, p. 277

a admoestação e a punição dos agentes, sempre visando o redirecionamento do que está em curso para obter o aperfeiçoamento”⁴⁷.

A função de controle tem sido tema subjacente aos mais expressivos fatos da atualidade. Desde corrupção, regular emprego de recursos públicos, até a adoção de políticas de repatriação de divisas, todos os fatos passam, necessariamente, pela formação de modelos organizacionais que possam estabelecer parâmetros adequados do controle da ação administrativa e, quando pertinente ao interesse público, da ação de particulares.

O conceito da palavra controle, em tema de administração pública, utilizado pelo Professor Hely Lopes Meirelles, é o de que controle “é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”⁴⁸.

O controle é exercitável em todos, e por todos, os Poderes do Estado, devendo-se estender à toda atividade administrativa e todos seus agentes. A atuação administrativa estará condicionada, sempre, pelos princípios expressos no artigo 37 da Constituição Federal.

Importante destacar que existem diversos tipos e formas de controlar a administração pública. Estes variam conforme o Poder, órgão ou autoridade que o exercitará, ou também pela sua fundamentação, modo e momento de sua efetivação. Tradicionalmente a classificação das formas de controle se dará, portanto, conforme: sua origem; o momento do exercício; ao aspecto controlado; à amplitude.

Quanto à sua origem temos o controle interno, controle externo e controle popular. Quanto ao momento do exercício deste controle temos o controle prévio ou preventivo, controle concomitante e o controle subsequente ou corretivo. Quanto ao aspecto controlado temos a figura do controle de legalidade ou legitimidade e o controle de mérito. Por fim, quanto à amplitude, o controle pode ser hierárquico ou finalístico.

A nossa Carta Magna, Seção IX, que trata da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária, estabelece que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de

⁴⁷ MACRUZ, João Carlos; FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby; QUINTIERE, Marcelo de Miranda Ribeiro; RIBEIRO, Renato Jorge Brown. Responsabilidade Fiscal, Pessoal, Renúncia de Receita, Dívida, Controle. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p. 125

⁴⁸ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo brasileiro*. 14. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 565.

cada Poder. Complementa (art71) que o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União.

Como vimos, a LRF, em sua Seção VI, trata da Fiscalização da Gestão Fiscal, e determina que cabe ao Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, a fiscalização do cumprimento de suas normas, com ênfase no que se refere a: a) atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias; b) limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar; c) medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23; d) providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites; e) destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar; f) cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

Contudo, é óbvio que a fiscalização do cumprimento de metas será iludida com a prática da contabilidade criativa, ou seja, a prática de alterar formas e conteúdo de informações e que tem como único objetivo o de “maquilar” os demonstrativos obrigatórios previstos na legislação para que estes transpareçam mais “bonitos” como de fato o são.

1.5.3 Instituição Fiscal Independente

Sem estar revestida da atribuição de fiscalização, retro analisado, a Instituição Fiscal Independente tem representado uma importante tendência global de “reformulação da arquitetura fiscal do Estado, em resposta ao desajuste das finanças públicas”⁴⁹ uma tendência que visa rebustecer o arcabouço institucional sobre o equilíbrio das contas públicas de forma, teoricamente, duradoura.

Conforme Bijos:

Sob a lógica do sistema de freios e contrapesos, com efeito, se por um lado a tomada de decisão fiscal é de responsabilidade dos governos democraticamente eleitos, por meio das autoridades fiscais, por outro as IFIs representam instituições de Estado capazes de promover maior grau de transparência fiscal, prestação de contas e accountability democrática, bem como elevar a qualidade do debate público sobre a política fiscal, contribuindo para a mitigação do viés de gastos e déficits e para a

⁴⁹ BIJOS, Paulo Roberto Simão. *Instituições Fiscais Independentes: subsídios para a implantação de um imperativo fiscal no país*. ORÇAMENTO EM DISCUSSÃO. Nº 15. 2015. P. 6.

formulação e implementação de políticas fiscais mais consistentes e anticíclicas (OCDE, 2014).⁴⁹

De acordo com a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) as IFI podem assumir a forma de Conselhos Fiscais (“Fiscal Councils”) ou Escritórios Parlamentares de Orçamento (“Parliamentary Budget Offices”), neste caso quando vinculadas ao Legislativo.

A estruturação de uma IFI no Brasil levou 16 anos. Vale lembrar que o artigo 67 da LRF de 2000 previa que o acompanhamento e a avaliação, de forma permanente, da política e da operacionalidade da gestão fiscal seriam realizados por conselho de gestão fiscal. Contudo, sua implantação foi cercada de desafios tais como a viabilidade da composição, haja vista que a forma prevista na Lei Complementar 101/2000, denotava potenciais conflitos de interesses (expansão e controle de gasto). Depois de muito debate e de propostas anteriores que foram rejeitadas, no dia 3 de novembro de 2016, o Senado Federal promulgou a Resolução 42/2016, que criou a Instituição Fiscal Independente (IFI) no âmbito daquela Casa. O objetivo é acompanhar o desempenho fiscal e orçamentário do país, dentre suas atribuições destaca-se:

I - divulgar suas estimativas de parâmetros e variáveis relevantes para a construção de cenários fiscais e orçamentários;

II - analisar a aderência do desempenho de indicadores fiscais e orçamentários às metas definidas na legislação pertinente;

III - mensurar o impacto de eventos fiscais relevantes, especialmente os decorrentes de decisões dos Poderes da República, incluindo os custos das políticas monetária, creditícia e cambial;

IV - projetar a evolução de variáveis fiscais determinantes para o equilíbrio de longo prazo do setor público.

As competências estabelecidas para a IFI não excluem nem limitam aquelas atribuídas a órgãos jurisdicionais, normativos ou de controle, afinal as IFI tem uma visão de “cão de guarda” que “não pode morder” como assevera BIJOS e completa o Diretor-Executivo, nomeado para o órgão em 30 de novembro de 2016, a “A IFI tem a missão exclusiva de promover a transparência, colocando luz sobre as finanças públicas (nas três esferas e nos três Poderes). Diferentemente do TCU, que tem poder judicante, a IFI terá a função exclusiva de produzir conteúdo.”⁵⁰

⁵⁰ SALTO, Felipe. *IFI e despedida*. Dezembro de 2016. Disponível em <https://blogdosalto.wordpress.com> acessado em 19/12/2016.

A IFI brasileira foi um grande avanço na transparência das contas públicas no âmbito federal que devem e precisam ser seguidas pelos entes das demais esferas de governo que também atravessam série crise fiscal e necessitam de melhor acompanhamento de suas contas.

1.5.4 Punições e Responsabilização

Existem dois tipos de punições para o não cumprimento das regras estabelecidas na Lei de Responsabilidade Fiscal: as punições fiscais e as sanções penais. No caso das punições fiscais, são as que se referem ao impedimento do ente para o recebimento de transferências voluntárias, a contratação de operações de crédito e a obtenção de garantias para a sua contratação; e, as sanções penais, são as que envolvem o pagamento de multa com recursos próprios (podendo chegar a 30% dos vencimento anuais), a inabilitação para o exercício da função pública por um período de até 5 anos, a perda do cargo público e a cassação de mandato, e, finalmente a prisão.

A história recente do Brasil conheceu o exemplo da pena severa de cassação de mandato, por inobservância da Lei de Responsabilidade Fiscal, no processo de impeachment da Presidente da República.

A tabela a seguir apresenta um resumo com as sanções e penalidades aplicadas a infrações da LRF:

1.5.4.1 Penalidades da Lei dos Crimes Fiscais

As penalidades aprovadas no art 2º da lei 10.028/2000 (Lei dos Crimes Fiscais) e os dispostos na LRF, poderão alcançar os responsáveis pelos 3 poderes, no que lhe couber, e todo cidadão será parte legítima para denunciar. São as seguintes:

Infração	Sanção/Penalidade
Expedir ato que provoque aumento da Despesa com Pessoal em desacordo com a lei (LRF, art. 21).	Nulidade do ato (LRF, art. 21); Reclusão de um a quatro anos (Lei nº 10.028/2000, art. 2º)
Expedir ato que provoque aumento da Despesa com Pessoal nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão (LRF, art. 21).	Nulidade do ato (LRF, art. 21, § único); Reclusão de um a quatro anos (Lei nº 10.028/2000, art. 2º)
Deixar de adotar as medidas previstas na LRF, quando a Despesa Total com Pessoal do	Reclusão de um a quatro anos (Lei nº 10.028/2000, art. 2º). Proibições

respectivo Poder ou órgão exceder a 95% do limite (LRF, art. 22).

previstas em lei (LRF, art. 22, § único).

Conceder Garantia sem o oferecimento de Detenção de três meses a um ano (Lei Contra-garantia determinada pela lei (LRF, nº 10.028/2000, art. 2º). art. 40, § 1º).

Inscrever, em Restos a Pagar, despesa que não tenha sido previamente empenhada ou que exceda o limite estabelecido na lei (LRF, art. 42 e art. 55, inciso III, alínea "b").

Detenção de seis meses a dois anos (Lei nº 10.028/2000, art. 2º, inciso XVI).

fonte: STN/Fazenda⁵¹

1.5.4.2 Crimes de Responsabilidade

Os crimes relacionados a seguir serão julgados pela **Câmara dos Vereadores, Câmara dos Deputados ou Senado Federal**, conforme a esfera da infração, e punidos com a pena de perda do cargo, com inabilitação, por até cinco anos, para o exercício de qualquer função pública:

Infração	Sanção/Penalidade
Deixar de reduzir o montante da Dívida Consolidada que exceda o respectivo limite, no prazo previsto em lei (LRF, art. 31, § 1º).	Detenção de três meses a três anos, perda do cargo e inabilitação para a função por cinco anos (Lei nº 10.028/2000, art. 4º, inciso XVI). Proibição de realizar operação de crédito, enquanto perdurar o excesso. Obrigatoriedade de obtenção de resultado primário, com limitação de empenho (LRF, art. 31, § 1º).
Realizar Operação de Crédito fora dos limites estabelecidos pelo Senado Federal (LRF, art. 32, § 1º, inciso III).	Detenção de três meses a três anos, perda do cargo e inabilitação para a função por cinco anos (Lei nº 10.028/2000, art. 4º, inciso XVI).
Realizar Operação de Crédito com outro ente da Federação, ainda que sob a forma de novação, refinanciamento ou postergação de dívida contraída anteriormente (LRF, art. 35).	Detenção de três meses a três anos, perda do cargo e inabilitação para a função por cinco anos (Lei nº 10.028/2000, art. 4º, inciso XVI).
Não liquidar integralmente as Operações de Crédito por Antecipação	Detenção de três meses a três anos, perda do cargo e inabilitação para a função por cinco

⁵¹ Secretaria do Tesouro Nacional. *Infrações da Lei de Responsabilidade Fiscal e suas penalidades*. Disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/infracoes-da-lei-de-responsabilidade-fiscal-e-suas-penalidades>. Tabela original adaptada pelo autor. Acessado em 10/10/2016

de Receita Orçamentária, inclusive os respectivos juros e demais encargos, até o encerramento do exercício financeiro, especificamente até o dia 10 de dezembro de cada ano (LRF, art. 38, inciso II).

fonte: STN/Fazenda⁵²

1.5.4.3 Infrações Administrativas

Pelo artigo 5º da Lei 10.028/2000, constitui infração administrativa contra as leis de finanças públicas:

Infração	Sanção/Penalidade
Deixar de apresentar e publicar o Relatório de Gestão Fiscal, no prazo e com o detalhamento previsto na lei (LRF, artigos 54 e 55; Lei nº 10.028/2000, art. 5º, inciso I).	Multa de 30% dos vencimentos anuais (Lei nº 10.028/2000, art. 5º, inciso I e § 1º). Proibição de receber transferências voluntárias e contratar operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária (LRF, art. 51, § 2º).
Não obter o resultado primário necessário para recondução da dívida aos limites (LRF, art. 31, §1º, inciso II).	Multa de 30% dos vencimentos anuais (Lei nº 10.028/2000, art. 5º, inciso III e § 1º).

fonte: STN/Fazenda⁵³

1.5.4.4 Crimes Previstos pelo Decreto-Lei 201/67

O artigo 1º do Decreto-Lei 201/67 define os crimes de responsabilidade dos prefeitos sujeitos ao julgamento do Poder Judiciário, independentemente do pronunciamento da Câmara dos Vereadores. A condenação definitiva em qualquer desses crimes acarreta a perda de cargo e a inabilitação, pelo prazo de 5 anos, para o exercício de cargo ou função pública, eletivo ou de nomeação, sem prejuízo da reparação civil do dano causado ao patrimônio público ou particular. Os crimes são de ação pública, punidos com a pena de detenção de três meses a três anos. Os crimes relacionados com a responsabilidade fiscal são:

⁵² Secretaria do Tesouro Nacional. *Infrações da Lei de Responsabilidade Fiscal e suas penalidades*. Disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/infracoes-da-lei-de-responsabilidade-fiscal-e-suas-penalidades>. Tabela original adaptada pelo autor. Acessado em 10/10/2016

⁵³ Idem.

Infração	Sanção/Penalidade
Ultrapassar o limite de Despesa Total com Pessoal em cada período de apuração (LRF, art 19 e 20).	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).
Manter gastos com inativos e pensionistas acima do limite definido em lei (LRF, artigos 18 a 20; art. 24, § 2º; art. 59, § 1º, inciso IV).	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).
Não cumprir limite de Despesa Total com Pessoal em até dois anos, caso o Poder ou órgão tenha estado acima desse limite em 1999 (LRF, art. 70).	Proibição de receber transferências voluntárias, contratar operações de crédito e de obter garantias (LRF, art. 23, § 3º). Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).
Não cumprir, até 2003, o limite de Despesa Total com Pessoal do exercício em referência que não poderá ser superior, em percentual da Receita Corrente Líquida, a despesa verificada no exercício imediatamente anterior, acrescida de até dez por cento, se esta for inferior ao limite definido em lei (LRF, art. 71).	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).
Exceder, ao término de cada ano, o refinanciamento do principal da dívida mobiliária do exercício anterior (LRF, art. 29, § 4º).	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).
Ultrapassar o prazo para o retorno da Dívida Mobiliária e das Operações de Crédito aos limites (LRF, art. 31, §§ 2º e 3º).	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII). Proibição de receber transferências voluntárias (LRF, art. 31, §§ 2º e 3º).
Conceder Garantia em desacordo com a lei (LRF, art. 40).	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).
Conceder Garantia acima dos limites fixados pelo Senado Federal (LRF, art. 40 § 5º).	Nulidade do ato (LRF, art. 40 § 5º). Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).
As entidades da administração indireta, inclusive suas empresas controladas e subsidiárias concederem Garantia, ainda que com recursos de fundos, (LRF, art. 40, § 6º).	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).
Contratar Operação de Crédito por Antecipação de Receita Orçamentária, em desacordo com a lei (LRF, art. 38).	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).
Receita de Operações de Crédito em montante	Cassação do mandato (Decreto-Lei

superior ao das despesas de capital, no projeto da lei orçamentária (LRF, art. 12, § 2º). nº 201, art. 4º, inciso VII).

Aplicar Disponibilidade de Caixa em desacordo com a lei. (LRF, art. 43, §§ 1º e 2º).

Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).

Não depositar, em conta separada das demais disponibilidades de cada ente, as Disponibilidades de Caixa dos regimes de previdência social e não aplicá-las nas condições de mercado, com observância dos limites e condições de proteção e prudência financeira (LRF, art. 43, § 1º).

Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).

Aplicar Disponibilidade de Caixa dos regimes de previdência social em títulos estaduais ou municipais, ações e outros papéis de empresas controladas e conceder empréstimos aos segurados e ao Poder Público (LRF, art. 43, § 2º).

Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).

Não cumprir, até 2002, o limite de Despesa com Serviços de Terceiros do exercício em referência que não poderá ser superior, em percentual da Receita Corrente Líquida, a despesa verificada no exercício de 1999 (LRF, art. 72).

Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).

fonte: STN/Fazenda⁵⁴

Verifica-se pelas capitulações acima que a LRF só estabeleceu as chamadas "Sanções Institucionais", ou seja, aquelas sanções que afetam o ente federado ou o órgão/entidade da administração pública, considerado como um todo, sem implicar em responsabilização de agente público. Para resguardar a eficácia da LRF, devia-se, então, elaborar uma Lei que importasse em sanções aos agentes públicos responsáveis pela violação aos seus preceitos. Assim, em 19 de outubro de 2000, procurando empregar maior efetividade à LRF, foi editada a lei 10.028 que alterou o artigo 339 e inseriu um capítulo no Decreto-Lei nº 2.848 de 07 de dezembro de 1940 (Código Penal) e acrescentou condutas na Lei 1.079 de 10 de abril de 1950, e no Decreto-Lei nº 201 de 27 de fevereiro de 1967.

A 10.028/2000, conhecida como a Lei de Crimes Fiscais, estabeleceu sanções pessoais aplicadas diretamente ao agente público responsável pelo ato praticado irregularmente,

⁵⁴ Secretaria do Tesouro Nacional. *Infrações da Lei de Responsabilidade Fiscal e suas penalidades*. Disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/infracoes-da-lei-de-responsabilidade-fiscal-e-suas-penalidades>. Tabela original adaptada pelo autor. Acessado em 10/10/2016.

implantando a criminalização da gestão pública. Acrescentou ao título dos crimes contra a administração pública, no Decreto-Lei no 2.848/1940 (Código Penal), o capítulo dos crimes contra as finanças públicas, modificando também, no mesmo título mas em capítulo anterior, o artigo que tipifica o delito de denúncia caluniosa ou investigação sem causa. Os crimes relativos às finanças públicas insculpidas na lei são todos dolosos, o bem jurídico protegido é a probidade administrativa, relativamente às operações realizadas no âmbito das finanças públicas da União, Estado, Distrito Federal e Municípios. Com ela, assim, protege-se o princípio da legalidade administrativa, punindo-se criminalmente condutas praticadas sem a observância legal.

Com referidas tipificações, a Lei 10.028/2000 tem por finalidade trazer responsabilização aos agentes públicos (aqui inseridos os agentes políticos como vimos no primeiro capítulo) para que não se gaste mais do que se arrecada. Deve-se ter em mente também a garantia da obediência ao princípio da reserva legal na execução do orçamento, pois, como defende Moreira Neto⁵⁵, a gestão financeira e orçamentária, como aspecto particular da administração pública, deve se submeter a tal princípio de submissão à lei do agir do administrador público, do qual é exigida a vinculação da ação. Outra finalidade de tais tipificações é impedir que os agentes públicos subsequentes arquem com dívidas suntuosas assumidas por seu antecessor sem prévia destinação de recursos para seu pagamento, ainda que tal endividamento ocorra de forma indireta como veremos no capítulo das operações apontadas por Velloso e Mendes e que integram o campo da *Contabilidade Criativa* e que, portanto, estarão abarcadas pelas presentes vedações.

Também são escopos da referida Lei o princípio da responsabilidade no uso do dinheiro público, como doutrina TOLEDO Jr. e ROSSI:

Todavia, essa nossa posição não valida toda e qualquer avença celebrada nos dois últimos quadrimestres do mandato. Aqui, o controle externo não deve olvidar o espírito da LRF, o princípio da responsabilidade no uso do dinheiro público, que tende a ser infringido, com mais vigor, em período eleitoral. Assim, nesse período, no exame prévio de edital e em outros instrumentos do controle simultâneo dos atos administrativos, devem-se rejeitar contratações que não têm o caráter da essencialidade ou da emergência. Essa recusa, contudo, não se baseará em determinado dispositivo da LRF, mas, como dito, em seu pressuposto maior, a gestão responsável. Caso isso escape do controle concomitante, os pareceres e julgamentos dos Tribunais de

⁵⁵ MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. *A Lei de Responsabilidade Fiscal e Seus Princípios Jurídicos*. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro páginas 71-93. Jul/set 2000 p. 82.

Contas, por certo, repreenderão, o mais severo possível, essas burlas ao princípio fundamental da Lei 101, de 2000.⁵⁶

Analisaremos risco de ocorrência desta infração ao princípio da responsabilidade do uso do dinheiro público, impulsionada pelos gastos em período eleitoral, no último capítulo deste trabalho.

⁵⁶ TOLEDO JR., Flávio Correia. De; ROSSI, Sérgio Ciquera. *A Lei de responsabilidade fiscal e a tormentosa questão dos restos a pagar do Município*. Revista do Tribunal de Contas da União. Brasília, v.32. n. 87, jan/mar 2001. p. 11.

2. ORÇAMENTO PÚBLICO: PRINCÍPIOS, METAS E RESPONSABILIDADE FISCAL

2.1 HISTÓRICO

O Orçamento Público, segundo a doutrina, teve como marco inicial a Constituição Inglesa de 15 de junho de 1215, outorgada pelo Rei João Sem Terra, que no seu artigo 12 assim dizia: “Nenhum tributo ou auxílio será instituído no Reino, senão pelo seu conselho comum, exceto com o fim de resgatar a pessoa do Rei, fazer seu primogênito cavaleiro e casar sua filha mais velha uma vez, e os auxílios para esse fim serão razoáveis em seu montante”. Neste gérmen do Orçamento Público foi, ainda, caracterizado pelo controle político em matéria orçamentária, cujo parlamento à época era formado pelos A nobreza e a plebe, cansadas de tanto combater e perder as batalhas contra a França, aumentavam sua insatisfação contra o rei. Os barões ingleses então se rebelaram, capturaram Londres em maio de 1215 e, no mês seguinte, obrigaram John Lackland (João Sem Terra) a assinar a Carta Magna. Este documento evidenciava três aspectos principais: a) liberava a Igreja para gerir independentemente suas ações; b) reportava-se a limitação do rei em lançar impostos (somente poderia ser cobrado novos impostos com autorização de um feudal); e, c) ninguém poderia ser punido fora da *common law* (Conselho dos Comuns).

No Brasil a evolução do orçamento é caracterizada e marcada pelo processo político pelo qual o país está passando no decorrer de sua história, sendo que no caso brasileiro tivemos as constituições outorgadas e/ou promulgadas (classificação não pacífica) dos anos de 1824, 1891, 1934, 1937, 1946, 1967, 1969 e 1988. Esse processo político (constituição outorgada ou promulgada) vai delinear de forma expressa quem tem a iniciativa de elaborar, aprovar, executar e controlar a lei orçamentária.

Segundo James Giacomini⁵⁷ foi na constituição de 1824 que surgiram as primeiras experiências brasileiras no sentido de se exigir a elaboração de orçamentos formais por parte das instituições imperiais, ela previa em seu artigo 172 que o Ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros Ministros os orçamentos relativos às despesas das suas repartições: “apresentará na Camara dos Deputados annualmente, logo que esta estiver reunida, um Balanço geral da receita e despeza do Thesouro Nacional do anno antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despezas publicas do anno futuro, e da importancia

⁵⁷

GIACOMONI, James. *Orçamento Público*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p.13.

de todas as contribuições, e rendas publicas”⁵⁸[sic]. Alguns autores, contudo, desconsideram este dispositivo como a primeira lei de orçamento em virtude dele não ter sido implementado e apontam para o Decreto Legislativo de 15/12/1830, que fixava a despesa e orçava a receita, como o primeiro orçamento do Brasil.

A função de elaboração do orçamento passou para o Congresso Nacional com a Constituição republicana de 1891 que determinou que à ele competiria, privativamente, orçar, anualmente, a receita e fixar, anualmente, a despesa, além de fiscalizar as mesmas contas relativas a cada exercício financeiro. Ressalta-se, contudo, a observação de Arízio Vieira, segundo o qual, em que pese caber ao Congresso Nacional a “iniciativa” da elaboração do orçamento público, esta, “sempre partiu do gabinete do ministro da Fazenda que, mediante entendimentos reservados e extraoficiais, orientava a comissão parlamentar de finanças na confecção da lei orçamentária”⁵⁹.

Foi ainda na constituição de 1891 que, em seu artigo 89, foi instituído, constitucionalmente, o Tribunal de Contas para “liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso”⁶⁰, visando, assim, auxiliar o Congresso Nacional em sua missão institucional de controle externo da contas públicas. A ideia da criação de um Tribunal de Contas, no Brasil, foi formalmente apresentada em 1826 pelo Visconde de Barbacena em um projeto de lei que não chegou a ser aprovado, coube a Rui Barbosa, então Ministro da Fazenda, em 1890, através do Decreto 966-A, assim o concebeu: “Crêa um Tribunal de Contas para o exame, revisão e julgamento dos actos concernentes á receita e despesa da Republica”(sic).

Rui Barbosa defendia um corpo de magistratura intermediária entre o Poder Executivo e o Poder Legislativo que, de forma autônoma, pudesse fiscalizar e julgar as contas inibindo, assim, as infrações orçamentárias. Ao justificar a criação do Tribunal de Contas ele assim se manifestou:

Corpo de magistratura intermediária à administração e à legislatura que, colocado em posição autônoma, com atribuições de revisão e julgamento, cercado de garantias contra quaisquer ameaças, possa exercer suas funções vitais no organismo constitucional, sem risco de converter-se em instituição de ornato aparatoso e inútil. Convém levantar, entre o Poder que autoriza periodicamente a despesa e o Poder que cotidianamente a executa,

⁵⁸ BRASIL. CONSTITUIÇÃO POLITICA DO IMPERIO DO BRAZIL (DE 25 DE MARÇO DE 1824). Art.172.

⁵⁹ VIANA, Arízio. *Orçamento brasileiro*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Financeiras, 1950 apud MAIA, Wagner. *História do Orçamento Público no Brasil*. São Paulo: Agesp, 2010, p. 10

⁶⁰ BRASIL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL (DE 24 DE FEVEREIRO DE 1891). Art. 89.

um mediador independente, auxiliar de um e de outro que, comunicando com a Legislatura e intervindo na Administração, seja não só o vigia, mas a mão forte da primeira sobre a segunda, obstando a perpetração de infrações orçamentárias, por um veto oportuno aos atos do executivo que, direta ou indiretamente, próxima ou remotamente, discrepem da linha das leis das finanças.⁶¹

Em 1922 tivemos a aprovação do Código de Contabilidade da União pelo Congresso Nacional, ordenando-se os procedimentos orçamentários, financeiros, patrimoniais, contábeis, etc. o código legalizou o que já estava acontecendo, informalmente, na gestão federal quanto à iniciativa da lei orçamentária. O Executivo fornecia ao Legislativo todos os elementos para esse exercitasse sua atribuição de iniciar a feitura da lei orçamentária.

Com a constituição de 1934, outorgada em 16 de julho, assistimos uma centralização da maior parte das funções públicas na área federal. A iniciativa da elaboração da proposta orçamentária volta a ser do presidente da República, cabendo ao Congresso Nacional a votação da proposta e o julgamento das contas do presidente, contanto para tal com o auxílio do Tribunal de Contas da União.

Em 10 de novembro de 1937 é decretada nova constituição, onde a elaboração orçamentária foi tratada com destaque, merecendo um capítulo especial com seis artigos (Arts. 67 a 72). Segundo essas disposições, a proposta orçamentária seria elaborada por um “Departamento Administrativo” a ser criado junto à Presidência da República e votada pela Câmara dos Deputados e pelo “Conselho Federal” que seria uma espécie de Senado que contaria com dez membros nomeados pelo presidente da República. A verdade é que, conforme Viana⁶², essas duas câmaras legislativas nunca foram instaladas e o orçamento federal foi sempre elaborado e decretado pelo chefe do poder Executivo.

Com o a promulgação da Constituição de 18 de setembro de 1946, certos princípios, como o da unidade, o da universalidade, o da exclusividade e o da especialização, foram promulgados. Estes princípios são até hoje orientadores do nosso orçamento. Foi, assim, em 1946, que o orçamento passou a funcionar nos moldes da Constituição de 1934, sendo que o Poder Executivo elaborava o projeto de lei orçamentária e a discussão e votação acontecia no Poder Legislativo e através de emendas, os legisladores também participavam da elaboração do orçamento, sendo o papel do Tribunal de Contas também evidenciado de forma mais precisa.

⁶¹ BRASIL. DECRETO Nº 966-A, DE 7 DE NOVEMBRO DE 1890.

⁶² VIANA, Arízio. *Orçamento brasileiro*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Financeiras, 1950 apud MAIA, Wagner. *História do Orçamento Público no Brasil*. São Paulo: Agesp, 2010, p. 11.

Em 17 de março de 1964 foi promulgada a Lei 4.320, até hoje em vigor, que estatuiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, padronizou o modelo orçamentário para os três níveis de governo, facilitando os procedimentos contábeis, financeiros e orçamentários nos diversos níveis de gestão governamental. Essa Lei que foi aprovada com força de lei ordinária em sua época passou a ter força de Lei Complementar, em diversos de seus artigos, por determinação expressa da Constituição Federal de 1988.

O Decreto-lei 200, de 25 de fevereiro de 1967, vigente também até os dias atuais, disciplina a organização e a reforma administrativa da União. Nele, o Planejamento foi definido, pela primeira vez em nosso ordenamento jurídico, como princípio fundamental e norteador das atividades da administração federal, tendo como instrumento básico o orçamento-programa anual e os Programas Gerais, Setoriais, Regionais (todos de duração Plurianual), o Plano Geral de Governo e a Programação Financeira de Desembolso

2.2 SIGNIFICADO DE ORÇAMENTO

Orçar é planejar e controlar as receitas e despesas futuras. Dentro do contexto privado, o tema orçamento é tratado por diversos autores por ser uma ferramenta utilizada por diversas empresas e por ter muita importância no acompanhamento do resultado das mesmas. No processo orçamentário deve constar o desenvolvimento e os resultados que a empresa almeja alcançar. Esses dados são apresentados observando-se a estrutura da empresa e dos sistemas de contabilidade geral e de custos. “Orçar não é apenas controle, não é apenas previsão. É uma análise exigente e rigorosa do passado e um cálculo cuidadoso das prováveis e desejadas operações futuras.”⁶³

O orçamento é um método pelo qual os gestores utilizam como apoio para suas funções de planejamento e controle. O orçamento ajuda os gestores a traçar os objetivos. “A maioria das organizações empresariais usa orçamentos para focalizar a atenção nas operações e finanças da empresa, não apenas no limite de gastos. Os orçamentos destacam antecipadamente os problemas potenciais e as vantagens”⁶⁴.

⁶³ BRAGA, Roberto. *Fundamentos e Técnicas de Administração Financeira*. São Paulo: Atlas, 1995, p. 230.

⁶⁴ HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Prentice Hall, 2004, p.203.

A importância do orçamento também no âmbito público está demonstrada com o destaque recebido em nossa Constituição que reservou parte de seu título IV (DA TRIBUTAÇÃO E DO ORÇAMENTO). O artigo 165 estabelece as linhas deste planejamento, reproduzindo as diretrizes expressas na Lei 4.320, de março de 1964, que instituiu as normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços do setor público.

O Orçamento, sendo concebido como um mecanismo eficaz de controle parlamentar sobre o Executivo, está inserido dentro do Direito Financeiro e do Direito Administrativo e é o instrumento de gestão de maior relevância e provavelmente o mais antigo da administração pública. É, ainda, um instrumento, o qual, os governos usam para organizar os seus recursos financeiros.

Em sentido amplo, o orçamento público é um documento legal, ou seja, aprovado por lei, contendo a previsão de receitas e a estimativa de despesas a serem realizadas por um governo em um determinado exercício, geralmente compreendido por um ano. É assim que Aliomar Baleeiro conceitua o orçamento público, “é o ato pelo qual o Poder Executivo prevê e o Poder Legislativo autoriza, por certo período de tempo, a execução das despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas em lei”⁶⁵.

Sob um prisma mais técnico/financeiro/jurídico, pode-se conceituar o Orçamento, como bem assevera Sanches, como sendo:

[...] o documento que prevê as quantias de moeda que, num determinado período (normalmente um ano), devem entrar e sair dos cofres públicos (receitas e despesas), com especificação de suas principais fontes de financiamento e das categorias de despesas mais relevantes, formalizado através de lei, proposta pelo Poder Executivo e apreciada e ajustada pelo Poder Legislativo na forma definida pela Constituição.⁶⁶

O estado utiliza-se do orçamento como peça auxiliar ao planejamento, à avaliação e ao controle da utilização dos recursos públicos. Neste raciocínio é importante a contribuição de Aron Wildavsky⁶⁷ quando propõe como objetivos do orçamento a transformação de recursos financeiros em propósitos humanos, representante de memória para finanças públicas de

⁶⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 6. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1969, p. 397.

⁶⁶ SANCHES, Oswaldo Maldonado. *Dicionário de Orçamento, Planejamento e Áreas Afins*. 1ª ed. Brasília: Editora Prisma, 1997, p.168.

⁶⁷ WILDAVSKY, Aron. *Speak truth to Power: the art and craft of policy analysis*. *Journal of Economic Issues*. Vol.14 nr 4 Dec. 1980, pp. 1029-1031 apud JESUS, Givanilson Santos de. *Orçamento na Constituição Brasileira*. Disponível em <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo.orcamento-na-constituicao-brasileira.%2031868.html>. Acessado em 26/09/2016.

experiências passadas que embasa decisões futuras além de identificar os recursos sociais disponíveis, a distribuição da renda entre as regiões, fomentando seu desenvolvimento econômico, e refletindo as aspirações do ente público quanto às necessidades sociais.

2.3 FUNÇÕES ECONÔMICAS DO ESTADO REALIZADAS ATRAVÉS DO ORÇAMENTO

O orçamento público é um instrumento que apresenta múltiplas funções. A mais clássica delas é, indubitavelmente, a função de controle político. Contudo, tomar parte na condução das atividades econômicas, o governo executa as funções econômicas que o Estado precisa exercer. Nesse sentido, sendo o Orçamento o principal instrumento de ação estatal na economia, e a partir dos estudos propostos por Richard Musgrave⁶⁸, as funções econômicas ou, como ficaram conhecidas, as funções do orçamento se dividem em três tipos: alocativa, distributiva e estabilizadora.

A primeira função estatal é denominada alocativa, ou seja, diante da ineficiência por parte de mecanismos privados (sistema de mercado) o Estado assume a função de “alocar” recursos em produtos ou serviços que não sejam rentáveis à iniciativa privada. De acordo com a Teoria Econômica do Bem-Estar Social, existem razões para essa atuação produtiva do Estado, as denominadas falhas de mercado: competição imperfeita, existência de bens públicos, presença de externalidades e de mercados incompletos, informação imperfeita, desemprego e outros distúrbios macroeconômicos. Por meio do Orçamento Público são feitas alocações de recursos, por exemplo, para que empresas governamentais atuem diretamente na oferta de bens à sociedade.

Como exemplo, podemos citar investimentos em infraestruturas em regiões que, por suas características (localidade, retorno de rentabilidade) não são de interesse das iniciativas privadas, mas são importantes para o desenvolvimento regional previsto na política de desenvolvimento planejada pelo governo. É natural que o estado assuma a função de alocar recursos a esta necessidade de investimentos. É interessante destacar, ainda, que o investimento poderá se dar de forma direta ou indireta (através de incentivos).

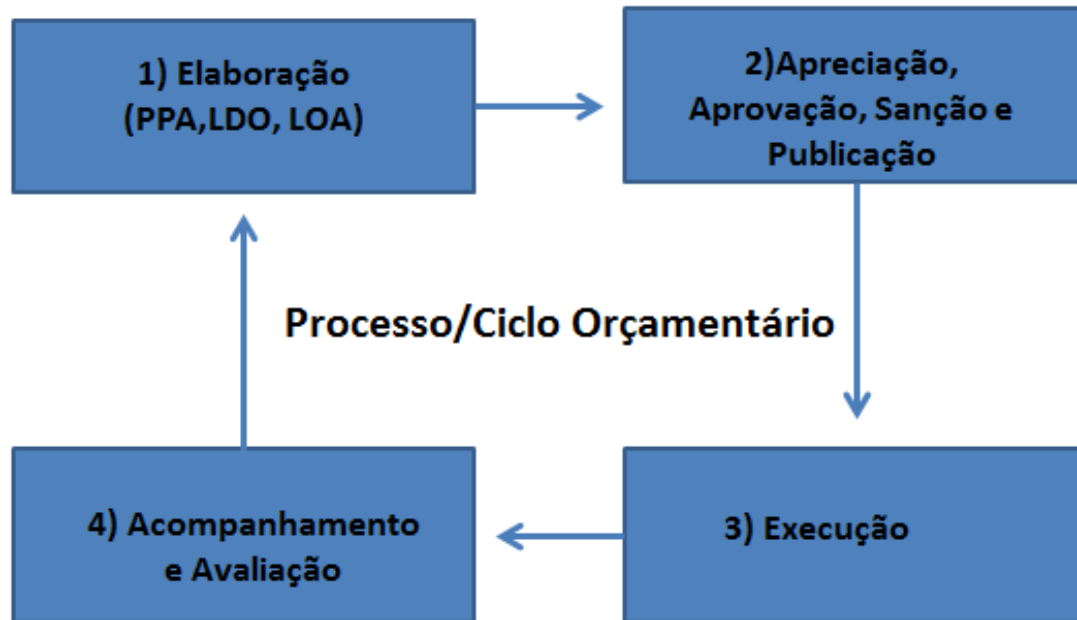
⁶⁸ MUSGRAVE, R.A. e MUSGRAVE, P.B. *Public Finance in Theory and Practice*. 5ª edição. New York: McGraw-Hill, 1989. apud MORGADO, Laerte Ferreira. *O Orçamento Público e a Automação do Processo Orçamentário*. Brasília: Centro de Estudos da Consultoria do Senado, 2011, p. 9. disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-85-o-orcamento-publico-e-a-automacao-do-processo-orcamentario>. Acessado em 29/09/2016.

De acordo com a função distributiva, verifica-se que nem todas as distribuições de bens e recursos da sociedade são desejáveis, principalmente por considerações de eficiência e de justiça social. Isso leva a que o governo se utilize do Orçamento para promover políticas de distribuição de recursos públicos como forma de tentar resolver tais tipos de problemas com ajustamentos desta distribuição. Um exemplo seria a concessão de subsídios aos bens de consumo popular, financiados por impostos sobre bens consumidos pelas classes de mais alta renda. Outro exemplo seria o governo que desejando combater as desigualdades verificadas numa dada região, onde parte considerável da população tem pouco, ou nenhum, acesso à educação, planeje um orçamento que contemple para aquela região ações vinculadas a algum programa de amplo acesso à educação, cujo financiamento poderia se dar por meio de recursos captados de classes econômico-sociais ou de regiões mais abastadas.

A terceira atribuição estatal é chamada de estabilizadora. Essa função está associada a quatro objetivos macroeconômicos: (a) manutenção de elevado nível de emprego, (b) estabilidade nos níveis de preços, (c) equilíbrio no balanço de pagamentos, e (d) razoável taxa de crescimento econômico. Esses quatro objetivos, especialmente os dois primeiros, configuram o campo de ação da função estabilizadora. Ao longo dos anos 1980 e grande parte dos anos 1990, o foco da política econômica no Brasil se centrava principalmente, mas não exclusivamente, na função estabilizadora. Os diversos planos econômicos lançados ao longo desse período refletem nitidamente esta prioridade.

Assim, percebe-se a grande importância que tem o orçamento público atualmente, pois dele deriva a alocação de recursos necessários ao desenvolvimento do país, a inserção de pessoas na vida econômica ativa e a estabilidade econômica de mercado perseguida por todos países.

2.4 O PROCESSO DE PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO



Ciclo Ilustrativo elaborado pelo autor

O Planejamento é a primeira etapa de qualquer processo de gestão, seja de entidade privada, seja de entidade pública, por meio dele são traçados os desejos, intenções, as expectativas e o futuro almejado para esta pessoa, entidade ou empresa⁶⁹.

Conforme Sérgio Jund⁷⁰, o planejamento é entendido como “um processo racional para definir objetivos e determinar os meios para alcançá-los”, ele deve anteceder a qualquer empreendimento, pois é a fase onde se programa o futuro desejado para a entidade, se definem os caminhos alternativos, as ações necessárias e os recursos para alcançar o que se é pretendido. Tem por finalidade alcançar objetivos, com etapas, prazos e custos determinados, a partir do conhecimento e avaliação da situação atual.

A Constituição Federal estipula, em seu artigo 174, que, como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado, ou seja, o planejamento é uma função a ser observada obrigatoriamente pelos Órgãos Governamentais.

⁶⁹ QUINTANA, Alexandre Costa. MACHADO, Daiane Pias. QUARESMA, Jozi Cristiane da Costa. MENDES, Roselaine da Cruz. *Contabilidade Pública: de acordo com as novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e a lei de responsabilidade fiscal*. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 6.

⁷⁰ JUND, Sérgio. Apud QUINTANA, Alexandre Costa. MACHADO, Daiane Pias. QUARESMA, Jozi Cristiane da Costa. MENDES, Roselaine da Cruz. *Contabilidade Pública: de acordo com as novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e a lei de responsabilidade fiscal*. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 6.

Após a realização de muitos estudos, técnicos e científicos, a Organização das Nações Unidas (ONU) desenvolveu um Sistema de Planejamento Integrado com o objetivo de determinar ações a serem tomadas pelo poder público visando compatibilizar receita e despesa, tendo desta forma realização de gastos mais eficientes. O Brasil adotou este sistema.

Aqueles estudos da ONU concluíram que nos países subdesenvolvidos os recursos financeiros gerados pelo governo, geralmente são escassos em relação às necessidades da coletividade, e o Sistema de Planejamento Integrado, através da escolha de alternativas prioritárias, busca o adequado emprego dos meios disponíveis para minimizar os problemas econômicos e sociais existentes.

Para que estas ações possam ser tomadas, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101 de 04/05/2000) estabeleceu normas de finanças públicas, e em seu § 1º do artigo 1º assim estabelece:

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

Temos assim a necessidade de ações planejadas e transparentes, e para atingir estes objetivos, é necessária a adoção do Sistema de Planejamento Integrado. No Brasil, este sistema é conhecido como Processo de Planejamento-Orçamento, e se utiliza de três instrumentos que estão descritos na Constituição. São estes:

- Plano Plurianual;
- Lei de Diretrizes Orçamentárias;
- Lei Orçamentária Anual.

Esse processo orçamentário, denominado doutrinariamente de ciclo orçamentário, desempenha a possibilidade de o Estado interligar o planejamento à execução orçamentária, que tem as seguintes fases: planejamento (elaboração e aprovação), execução, avaliação e controle. Portanto, o ciclo orçamentário atual não se destina somente a um exercício financeiro, que corresponde à previsão e execução da receita e fixação e execução da despesa do ano corrente. O processo orçamentário compreendido em todo o ciclo começa muito antes das eleições e termina no ano seguinte à execução de cada Lei Orçamentária Anual, quando da auditoria externa, no setor público denominado Controle Externo, exercido pelo Tribunal

de Contas da União, órgão que auxilia o Congresso Nacional, na missão de fiscalizar o dinheiro e patrimônio públicos.

2.4.1 Plano Plurianual (PPA)

A primeira etapa do planejamento orçamentário é o Plano Plurianual, também conhecido com PPA. A própria Constituição prevê sua elaboração pelo Poder Executivo (inciso I, art. 165) que também estabeleceu (§1º) que § 1º deve ele instituir de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. Ele é um plano de médio prazo, ordenando ações do governo que levem ao atingimento dos objetivos e metas fixados para um período de quatro anos, ao nível dos governos federal, estaduais e municipais.

O PPA será instituído por lei, que estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital e outras dela decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. Nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade.

O § 9º do artigo 165 da Constituição Federal estabelece que caberá à Lei Complementar dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do PPA, enquanto tal LC não é instituída o Governo Federal tem se utilizado do disposto no § 2º do artigo 35 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias que diz que o PPA terá vigência até o final do primeiro ano do mandato presidencial subsequente. Importante destacar que este ato não vincula os governos estaduais e Distrito Federal e municipais.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000), no seu art. 3º tratava do Plano Plurianual, entretanto ele foi vetado. Uma das inovações que seriam implementadas neste artigo vetado instituía o Anexo de Política Fiscal, onde deveriam ser estabelecidos objetivos e metas plurianuais de política fiscal que deveriam ser alcançados durante a vigência do plano demonstrando compatibilidade com os objetivos e premissas das políticas econômicas e de desenvolvimento social.

2.4.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)

A Lei de Diretrizes Orçamentárias é de periodicidade anual, e sujeita a prazos e ritos peculiares de tramitação. É também importante instrumento de conexão entre o planejamento estratégico das ações governamentais (PPA) e o plano operacional a ser executado (orçamento anual). Antes de sua existência, originada na CF/88, havia uma divergência de realização das ações, uma vez que os planos plurianuais raramente conseguiam balizar as ações incorporadas e implementadas constantes do orçamento anual, tornando-os, ao longo de vários anos, meras peças de ficção para o cumprimento de obrigação legal. Não obstante a existência desses dois instrumentos de planejamento, um de longo prazo (PPA) e o outro de curto prazo (orçamento), faltava um instrumento que fizesse a conexão entre esses dois planos, visando a convergência para realização dos objetivos propostos, o que foi solucionado com o surgimento da LDO.

Dentro do caráter dinâmico do processo orçamentário a Lei de Diretrizes Orçamentária funciona como um balizador para a Lei Orçamentária Anual – LOA - e sua execução, a fim de não comprometer as metas de resultado fiscal pactuadas na LDO. A Lei de Diretrizes Orçamentárias permanece mais num estágio de persecução de metas e a LOA no campo da efetiva execução das metas. Neste sentido:

A Lei de diretrizes orçamentárias tem a finalidade de nortear a elaboração do orçamentos anuais, compreendidos aqui o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas e o orçamento da seguridade social, de forma a adequá-los às diretrizes, objetivos e metas da administração pública, estabelecidos no plano plurianual.⁷¹

A Lei de Responsabilidade Fiscal ampliou a importância da Lei de Diretrizes Orçamentárias ao atribuir-lhe a incumbência de disciplinar inúmeros temas específicos, passando, assim, a dispor sobre: a) o equilíbrio entre receitas e despesas; b) metas fiscais; c) riscos fiscais; d) programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso, a serem estabelecidos pelo Poder Executivo trinta dias após a publicação da lei orçamentária; e) critérios e forma de limitação de empenho, a serem efetivados na hipótese de risco de não-cumprimento das metas fiscais ou de ultrapassagem do limite da dívida consolidada; f) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos; g) condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas; h) forma de utilização e montante da reserva de contingência a integrar a lei orçamentária anual; i) demonstrações trimestrais apresentadas pelo Banco

⁷¹ KOHAMA, Heilio. *Contabilidade Pública – Teoria e Prática*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 43.

Central sobre o impacto e o custo fiscal das suas operações; e j) concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita.

Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias os Anexos de Metas Fiscais e de Riscos Fiscais. O primeiro anexo estabelece metas relativas à arrecadação, despesas e resultados, já o segundo possibilita a avaliação dos riscos que podem vir a afetar as contas públicas e informa as providências a serem tomadas em caso de concretização de algum evento negativo. Nesse sentido, a LDO demonstra claramente seu intuito: planejar a administração das contas públicas de uma forma mais específica do que foi feito no PPA, já preparando a elaboração do orçamento anual.

2.4.3 Lei Orçamentária Anual (LOA)

Lei Orçamentária Anual (LOA) está prevista no inciso III do art. 165 da CF, chamada abreviadamente de LOA, que deve ser elaborada e enviada ao Legislativo pelos respectivos governos executivos de cada esfera governamental até 31 de agosto de cada ano (ADCT, art. 35, § 2º, III) ou conforme determinar cada constituição estadual ou lei orgânica municipal, estabelecendo, para o período de 1 (um) ano, a discriminação da receita e despesa, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo.

Segundo Kohama, elabora-se o Orçamento Anual, para viabilizar a concretização das situações planejadas no plano plurianual e, obviamente, transformá-las em realidade, obedecida a lei de diretrizes orçamentárias, é nela que são programadas as ações a serem executadas, visando alcançar os objetivos determinados⁷². Já para Quintana⁷³ o orçamento anual, em conformidade com as diretrizes fixadas pela LDO, existe para viabilizar o alcance dos objetivos e metas propostos no PPA.

A Lei Orçamentária Anual autoriza as despesas do ente governamental, de acordo com a previsão de arrecadação, sendo possível a realização de despesas acima do limite previsto na lei, desde que o Poder Executivo submeta, ao Poder Legislativo, projeto de lei solicitando a inclusão de crédito adicional.

A LRF, em seu artigo 5º dispõe sobre algumas questões que devem ser observadas na elaboração do projeto da lei orçamentária anual, descritas a seguir:

⁷² KOHAMA, Heilio. *Contabilidade Pública – Teoria e Prática*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2014, p 44.

⁷³ QUINTANA, Alexandre Costa. MACHADO, Daiane Pias. QUARESMA, Jozi Cristiane da Costa. MENDES, Roselaine da Cruz. *Contabilidade Pública: de acordo com as novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e a lei de responsabilidade fiscal*. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 23.

- deve estar compatível com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias;
- conter demonstrativos da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do Anexo de Metas Fiscais da LDO;
- será acompanhado de demonstrativo do efeito sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, bem como das medidas de compensação à renúncia de receitas e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;
- deve conter reserva de contingência, que pode ser calculada utilizando-se percentual sobre a receita corrente líquida, destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.
- todas as despesas relativas à dívida pública, mobiliária ou contratual, e as receitas que a atenderão, constarão na lei orçamentária anual;
- o refinanciamento da dívida pública constará separadamente na lei orçamentária e nas de crédito adicional;
- é vedado consignar na lei orçamentária crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada;
- não consignará dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no plano plurianual e em lei que autorize a sua inclusão;

O projeto de lei orçamentária anual, conhecido como PLOA, após sua apresentação, pelo executivo, ao Congresso Nacional, percorre um rito próprio bem diferente dos demais projetos de lei que adentram aquela casa, com prazos e princípios próprios.

Os projetos de planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos na Constituição serão, inicialmente, apreciados pelas comissões de mérito de cada uma das Casas do Congresso Nacional. Em seguida, serão examinados pela Comissão Mista de Orçamentos, a qual emitirá parecer quanto à adequação e compatibilidade com o plano plurianual e com as leis de diretrizes orçamentárias e orçamentária anual. Em seguida, os projetos de planos e programas serão votados pelo plenário das duas casas do Congresso Nacional, em reunião conjunta.

Todo este processo é composto, e a votação é precedida, de notas técnicas, emitidas pelas Consultorias do Senado e da Câmara, pareceres preliminares, audiências públicas, apresentação de emendas e ajustes técnicos. Evidenciando-se, assim, a grande preocupação que o processo legislativo do orçamento anual, dedica à sua construção.

A Lei Orçamentária Anual deve obedecer ainda, aos princípios orçamentários, reforçando sua disposição como controle democrático das atividades do executivo.

2.5 PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

Os princípios orçamentários são premissas, linhas norteadoras de ação a serem observadas na concepção da proposta orçamentária. Piscitelli, Timbó e Rosa⁷⁴, esclarece que estes princípios não são estáticos, pressupondo-se uma evolução dos mesmos ao longo do tempo e que “o orçamento público representa, historicamente, uma tentativa de restringir, de disciplinar o grau de arbítrio do soberano, de estabelecer algum controle legislativo sobre a ação dos governantes, em face de suas prerrogativas de cobrarem tributos da população”.

Por este caráter dinâmico e, também, pela sua abrangência dentro do Direito Financeiro e Administrativo, vemos que os autores não são uníssonos quanto aos princípios a serem observados. O Quadro abaixo, elaborado por este autor, deixa claro este conflito e traz luz sobre quais são unanimidade e quais são os observados, explicitamente ao menos, pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) é de observância obrigatória pelas administrações públicas e vem sendo atualizado quase que anualmente em virtude das alterações que tem sido trazidas pela convergência internacional com a qual tem sido modernizada a Contabilidade Pública no Brasil.

Notamos que o Princípio da Transparência não é mencionado por nenhum dos principais autores do tema, somente o MCASP o traz como princípio orçamentário, contudo, principalmente em virtude do advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000), este princípio tem sido um dos mais importantes dentro do processo orçamentário.

PRINCÍPIOS / AUTOR	QUINTANA ⁷⁵	KOHAMA ⁷⁶	ANGÉLICO ⁷⁷	MCASP ⁷⁸	TIMBÓ ⁷⁹
--------------------	------------------------	----------------------	------------------------	---------------------	---------------------

⁷⁴ PISCITELLI, Roberto Bocaccio. TIMBÓ, Maria Zulene Farias. ROSA, Maria Berenice. *Contabilidade Pública, Uma Abordagem da Administração Financeira Pública*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 41.

⁷⁵ QUINTANA, Alexandre Costa. MACHADO, Daiane Pias. QUARESMA, Jozi Cristiane da Costa. MENDES, Roselaine da Cruz. *Contabilidade Pública: de acordo com as novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e a lei de responsabilidade fiscal*. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 34 a 37.

⁷⁶ KOHAMA, Heilio. *Contabilidade Pública – Teoria e Prática*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 46 a 49

⁷⁷ ANGÉLICO, João. *Contabilidade Pública*. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 39 a 43.

⁷⁸ MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO. 7ª ed. - Aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios. Válido a partir do exercício de 2017. Portaria Conjunta

UNIDADE	X	X	X	X	X
UNIVERSALIDADE	X	X	X	X	X
ANUALIDADE	X	X	X	X	X
EXCLUSIVIDADE	X	X	X	X	X
EQUILÍBRIO	X	X			X
LEGALIDADE	X			X	
PUBLICIDADE	X			X	X
ESPECIFICAÇÃO	X		X		X
NÃO AFETAÇÃO DA RECEITA	X			X	X
ORÇAMENTO BRUTO	X			X	X
PROGRAMAÇÃO		X			
CLAREZA		X			X
TRANSPARÊNCIA				X	

Tabela elaborada pelo autor.

Neste trabalho, para conhecer melhor os princípios, optou-se por defini-los a partir do entendimento geral dos autores e nos princípios não uníssonos, como o da Clareza, mencionado apenas por Kohama, optou-se por trazê-lo, tendo em vista que a clareza erigida como princípio por aquele autor também é trazida por outros como Sanches e Silva como veremos na sequência.

2.5.1 Princípio da Unidade

Também conhecido como “da Totalidade”. Previsto, de forma expressa, pelo caput do art. 2º da Lei nº 4.320/1964, determina existência de orçamento único para cada um dos entes federados – União, estados, Distrito Federal e municípios – com a finalidade de se evitarem múltiplos orçamentos paralelos dentro da mesma pessoa política.

Dessa forma, todas as receitas previstas e despesas fixadas, em cada exercício financeiro, devem integrar um único documento legal dentro de cada esfera federativa: a Lei Orçamentária Anual (LOA).

Este princípio é necessário, para que cada orçamento (das entidades autárquicas) ajuste seu conteúdo, metodologia e expressão ao orçamento único, evitando duplicação de funções ou superposição de entidades na realização de atividades correlatas, racionalizando a utilização dos recursos.

2.5.2 Princípio da Universalidade

Estabelecido, de forma expressa, pelo caput do art. 2º da Lei nº 4.320/ 1964, recepcionado e normatizado pelo § 5º do art. 165 da Constituição Federal, determina que a LOA de cada ente federado deverá conter todas as receitas e despesas de todos os poderes, órgãos, entidades, fundos e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.

Segundo Angélico é um princípio de origem francesa que tem por objetivo oferecer ao Parlamento um controle seguro sobre as operações financeiras realizadas pelo Poder Executivo. Este princípio costuma ser acompanhado do princípio do orçamento bruto que veremos a frente.

Neste mesmo sentido Piscitelli, Timbó e Rosa⁸⁰, citando Sebastião de Sant'Anna Silva complementa que este princípio possibilita ao Legislativo dar prévia autorização ao governo para a arrecadação da receita e realização das despesas, impedindo, ainda, que o Executivo realize qualquer operação de receita e despesa sem a prévia autorização parlamentar, além de conhecer o exato volume global das despesas projetadas pelo governo, a fim de autorizar a cobrança dos tributos dentro do estritamente necessário para atendê-las.

2.5.3 Princípio da Anualidade

Também conhecido como “da Periodicidade”. De acordo com este princípio, o orçamento deve ser elaborado e autorizado para execução em um período determinado de tempo. Estipulado, de forma literal, pelo caput do art. 2º da Lei nº 4.320/1964, delimita o exercício financeiro orçamentário: período de tempo ao qual a previsão das receitas e a fixação das despesas registradas na LOA irão se referir. Segundo o art. 34 da Lei nº 4.320/1964, o exercício financeiro coincidirá com o ano civil, ou seja, de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano.

⁸⁰ PISCITELLI, Roberto Bocaccio. TIMBÓ, Maria Zulene Farias. ROSA, Maria Berenice. *Contabilidade Pública, Uma Abordagem da Administração Financeira Pública*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 42.

Kohama⁸¹ ainda lembra que o critério de utilizar o ano para o período orçamentário é uma vantagem por ser este também adotado pela grande maioria das empresas particulares e também porque concilia duas condições antagônicas nas quais o planejamento não pode ser nem muito longo, que aumente os riscos de erro, nem muito curto, que o torne muito oneroso. Assim, o período de um ano seria o que melhor atende à concretização dos objetivos sócio-econômicos.

Angélico⁸² complementa que este é um princípio de origem inglesa dos mais básicos do orçamento público que interessa tanto ao Poder Legislativo como ao Executivo. Entende, ainda, que este princípio amplia a ação fiscalizadora do órgão de representação e propicia ao Governo a possibilidade de reformular seu programa de atividades como os preços reajustados à nova realidade econômico-financeira.

2.5.4 Princípio da Exclusividade

Previsto no § 8º do art. 165 da Constituição Federal, estabelece que a LOA não conterà dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa. Ressalvam-se dessa proibição a autorização para abertura de crédito suplementar e a contratação de operações de crédito, nos termos da lei.

Segundo este princípio deverão ser incluídos, exclusivamente, assuntos que lhe sejam pertinentes. Em outras palavras, a lei orçamentária não conterà matéria estranha à previsão da receita e à fixação da despesa. O objetivo, é impedir que seja utilizado um procedimento legislativo rápido, em virtude dos prazos fatais a que está sujeito o processo orçamentário, para se aprovarem com facilidades, medidas que em tramitação regular talvez não lograssem êxito. São os conhecidos “Caudas orçamentárias” ou “orçamento rabilongo” expressões cunhadas pelo jurista Rui Barbosa indicando um rabo, ou uma cauda que se destaca do corpo principal.

2.5.5 Princípio do Equilíbrio

⁸¹ KOHAMA, Heilio. *Contabilidade Pública – Teoria e Prática*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 48.

⁸² ANGÉLICO, João. *Contabilidade Pública*. 8ª Ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2014, p. 40.

O equilíbrio é da essência do orçamento como peça contábil, segundo Gontijo⁸³, é um princípio clássico que tem merecido maior atenção, mesmo fora do âmbito específico do orçamento, pautado nos ideais liberais dos economistas clássicos (Smith, Say e Ricardo) e que no Brasil, as últimas Constituições têm tratado essa questão ora de maneira explícita ora de forma indireta. A Constituição de 1967 dispunha que : "O montante da despesa autorizada em cada exercício financeiro não poderá ser superior ao total de receitas estimadas para o mesmo período."

O equilíbrio orçamentário é respeitado, conforme pode ser verificado nos Arts. 2º e 3º das Leis Orçamentárias, onde: A Receita Total é estimada em valor igual ao da Despesa Total. Entretanto, para a apresentação deste equilíbrio, eventuais déficits são embutidos nas chamadas Operações de Crédito que classificam tanto os financiamentos de longo prazo contratados para obras, as operações de curto prazo de recomposição de caixa e que se transformam em longo prazo pela permanente rolagem de dívidas e a receita com a colocação de títulos e obrigações emitidas pelo Tesouro.

Para Gontijo a Constituição Federal de 1988 deixa de forma clara que eventual endividamento só pode ser admitido para a realização de investimento ou abatimento da dívida. Ou seja, deve-se evitar tomar dinheiro emprestado para gastar com despesa corrente, mas pode pegar emprestado para cobrir despesa de capital (o déficit aqui é permitido). Essa é uma norma lógica e de grande importância para as finanças públicas do País. Na verdade, é a Regra de Ouro reforçada na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF, art. 12, § 2º): "O montante previsto para as receitas de operações de crédito não poderá ser superior ao das despesas de capital constantes do projeto de lei orçamentária."

A lei de Responsabilidade Fiscal, acrescentou mais um conceito ao princípio do equilíbrio, o Equilíbrio Fiscal. Seguindo a uma tendência internacional, exige-se mais que um equilíbrio, exige-se um superávit (fiscal), ou seja, a receita (primária) deve superar a despesa (primária) de forma que o saldo possa ser utilizado para pagamento do serviço da dívida pública.

2.5.6 Princípio da Legalidade

⁸³ GONTIJO, Vander. *Princípios Orçamentários*. Câmara dos Deputados. Brasília. 2004. Disponível em www2.camara.leg.br. Acessado em 28/09/2016.

Apresenta o mesmo fundamento do princípio da legalidade aplicado à administração pública, segundo o qual cabe ao Poder Público fazer ou deixar de fazer somente aquilo que a lei expressamente autorizar, ou seja, se subordina aos ditames da lei. A Constituição Federal de 1988, no art. 37, estabelece os princípios da administração pública, dentre os quais o da legalidade e, no seu art. 165, estabelece a necessidade de formalização legal das leis orçamentárias:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I – o plano plurianual;

II – as diretrizes orçamentárias;

III – os orçamentos anuais.

2.5.7 Princípio da Publicidade

Princípio básico da atividade da Administração Pública no regime democrático, ele está previsto no caput do art. 37 da Magna Carta de 1988 e tratado no item 1.1 do presente trabalho. Justifica-se especialmente pelo fato de o orçamento ser fixado em lei, sendo esta a que autoriza aos Poderes a execução de suas despesas.

De acordo com Sanches este é um princípio orçamentário clássico, segundo o qual as leis de natureza orçamentária, assim como qualquer outra lei, “só adquirem validade depois de publicadas em veículo com abrangência suficiente para propiciar o conhecimento do seu conteúdo pelos funcionários públicos e pela população em geral”⁸⁴.

2.5.8 Princípio da Especificação

Também conhecido como “da Especialização, ou da Discriminação”. Encontra-se consagrado nos artigos 5º e 15 da lei 4.320/64, a qual determina que a discriminação da despesa far-se-á, no mínimo por elementos. Entende-se por elemento de despesa o seu desdobramento em despesa de pessoal, material, serviços de terceiros, transferências, etc.

Não só as despesas, mas também as receitas devem aparecer de forma discriminada, de tal forma que se possa saber, pormenorizadamente, as origens dos recursos e sua aplicação. Como regra clássica tinha o objetivo de facilitar a função de acompanhamento e controle do

⁸⁴ SANCHES, Osvaldo Maldonado. *Dicionário de orçamento, planejamento e áreas afins*. 2ª ed. atual. e ampl. Brasília: OMS, 2004, p. 288.

gasto público, pois inibe a concessão de autorizações genéricas (comumente chamadas de emendas curinga ou "rachadinhas") que propiciam demasiada flexibilidade e arbítrio ao Poder Executivo, dando mais segurança ao contribuinte e ao Legislativo.

2.5.9 Princípio da Não-Afetação da Receita

Também conhecido como “Não-Vinculação da Receita”. Este princípio encontra-se claramente expresso no inciso IV do art. 167 da CF de 88, que veda vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, salvo exceções estabelecidas pela própria Constituição Federal, in verbis:

Art. 167. São vedados: [...]

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, §2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, §8º, bem como o disposto no §4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003); [...]

§4º É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155 e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, I, a e b, e II, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Assim, fica-se evidente que somente receitas de impostos sujeitam-se à obediência deste preceito, não sendo aplicável aos demais tributos. Os impostos ressalvados são estabelecidos pela própria Constituição e estão relacionadas à repartição do produto da arrecadação dos impostos (Fundos de Participação dos Estados (FPE) e Fundos de Participação dos Municípios (FPM) e Fundos de Desenvolvimento das Regiões Norte (FNO), Nordeste (FNE) e Centro-Oeste (FCO) à destinação de recursos para as áreas de saúde e educação, além do oferecimento de garantias às operações de crédito por antecipação de receitas.

2.5.10 Princípio do Orçamento Bruto

Previsto pelo art. 6º da Lei nº 4.320/1964, obriga registrarem-se todas as receitas e todas as despesas na Lei de Orçamentária pelo valor total e bruto, vedadas quaisquer deduções.

Assim, por exemplo, no caso em que a União arrecade um determinado tributo, digamos o ITR que por força da legislação aplicável, deverá repassar 50% (em alguns casos, também previsto na legislação e atendidos determinados condicionantes, a transferência é de 100%) do valor arrecadado para a o município de jurisdição do imóvel rural, dever-se-á inserir a estimativa de total da arrecadação (os 100%) no campo correspondente às receitas, e o valor da transferência de 50% (ou 100%, conforme o caso), no campo das despesas.

2.5.11 Princípio da Programação

Princípio apontado por Kohama⁸⁵ relativo ao conteúdo e à forma do orçamento, devido à sua própria natureza expressa em programas dos diversos órgãos do setor público. Ele ainda completa que “programar é selecionar objetivos que se procuram alcançar, assim como determinar as ações que permitam atingir tais fins e calcular e consignar os recursos humanos, materiais e financeiros, para a efetivação dessas ações”.

Esse princípio se acha acolhido nas normas do Decreto-lei nº 200/67, sobretudo nos arts. 16 a 18 (“Art. 16. Em cada ano, será elaborado um orçamento-programa, que pormenorizará a etapa do programa plurianual a ser realizada no exercício seguinte e que servirá de roteiro à execução coordenada do programa anual”) e nas disposições dos arts. 165 a 167 da Constituição, que exigem compatibilidade do projeto de lei orçamentária com as metas e prioridades fixadas pela LDO e pelo PPA.

A Lei nº 4.320/64, apesar de não trazer no seu texto, referências sobre Orçamento-Programa, como o Decreto-lei nº 200/67, foi a grande impulsionadora da técnica do orçamento-programa, definindo, logo no seu art. 2º, que “A Lei de Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios da unidade, universalidade e anualidade”.

Giacomini considera a programação um moderno princípio orçamentário, que surgiu a partir da necessidade de otimizar os recursos escassos mas que tornou-se importante para a administração pública de uma forma em geral para o planejamento e execução de suas atividades.

Às voltas com crescentes encargos e com recursos sempre escassos, os governos passaram a utilizar o orçamento, até então instrumento de autorização e controle parlamentar, como auxiliar efetivo da administração,

⁸⁵ KOHAMA, Heilio. *Contabilidade Pública – Teoria e Prática*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 47.

especialmente como técnica de ligação entre as funções de planejamento e de gerência.⁸⁶

2.5.12 Princípio da Clareza

Por este princípio deve priorizar-se a compreensão por usuários das informações que não dominam os termos técnicos. Sanches define como um princípio segundo o qual a lei orçamentária, “ser estruturada por meio de categorias e elementos que facilitem sua compreensão até mesmo por pessoas de limitado conhecimento técnico no campo das finanças públicas.”⁸⁷

O orçamento público, segundo Giacomoni, “Ao cumprir múltiplas funções – algumas não técnicas – deve ser apresentado em linguagem clara e compreensível a todas aquelas pessoas que, por força de ofício ou por interesse, precisam manipulá-lo.”⁸⁸ E para Silva “clareza e inteligibilidade do orçamento compõem a exigência de que o orçamento seja de fácil compreensão pelo povo e fácil controle por seus representantes”.⁸⁹

2.5.13 Princípio da Transparência

Aplica-se também ao orçamento público, pelas disposições contidas nos arts. 48, 48-A e 49 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000), que determinam ao governo, por exemplo: divulgar o orçamento público de forma ampla à sociedade; publicar relatórios sobre a execução orçamentária e a gestão fiscal; disponibilizar, para qualquer pessoa, informações sobre a arrecadação da receita e a execução da despesa.

É possível afirmar que uma das principais intenções da Lei de Responsabilidade Fiscal é justamente aumentar a transparência na gestão do gasto público, neste contexto é importante a lição de Maren Guimarães Taborda⁹⁰, para quem:

“(…) a Lei Complementar nº 101/00, que dispõe sobre a Responsabilidade Fiscal, também realiza, direta ou indiretamente, o princípio da transparência administrativa, porquanto obriga os administradores públicos não só a

⁸⁶ GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 13ª ed. ampl. e rev. São Paulo: Atlas, 2005, p. 87.

⁸⁷ SANCHES, Osvaldo Maldonado. *Dicionário de orçamento, planejamento e áreas afins*. 2ª ed. atual. e ampl. Brasília: OMS, 2004, p. 62.

⁸⁸ GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 13ª ed. ampl. e rev. São Paulo: Atlas, 2005, p. 86.

⁸⁹ SILVA, José Afonso. *Orçamento-programa no Brasil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 154.

⁹⁰ TABORDA, Maren Guimarães. *O princípio da transparência e o aprofundamento dos caracteres fundamentais do direito administrativo*. Revista de Direito Administrativo nº 230. Rio de Janeiro: Editora Renovar, p. 254/255.

emitirem declarações de responsabilidade como também a permitirem o acesso público a essas informações.”

Este é, portanto, um princípio importante para o controle dos atos públicos em consonância com a vigilância da responsabilidade dos agentes, mormente sobre o aspecto financeiro/fiscal.

2.6 ORÇAMENTO E METAS FISCAIS

Como vimos, dentro da finalidade do Estado em realizar o bem comum ele desenvolve inúmeras atividades, que objetivam tutelar determinada necessidade pública. Algumas destas atividades são realizadas diretamente pelo estado, outras, as chamadas atividades complementares do Estado, podem ser desenvolvidas tanto pelo Estado, como por concessionárias de serviços públicos, normalmente constituídas de empresas estatais⁹¹.

Na regulação do funcionamento destes serviços públicos, faz-se necessário a utilização de recursos financeiros para o financiamento das atividades. Aqui entra o orçamento público que como vimos é o planejamento da aplicação destes recursos esperados, em programa nas atividades públicas subentendidas em programas de custeios, investimentos, inversões e transferências durante um determinado período financeiro.

Na definição de Aliomar Baleeiro o orçamento é o ato pelo qual:

[...] o Poder Legislativo prevê e autoriza ao Poder Executivo, por certo período e em pormenor, as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas em lei.⁹²

O planejamento dos recursos esperados se faz pela previsão das receitas para o determinado período. As receitas públicas podem ser classificadas como ordinárias, aquelas que ingressam regular e periodicamente e são fontes permanentes de recursos, e extraordinárias, aquelas que são de caráter excepcional e/ou temporárias. As receitas ordinárias, por sua previsibilidade, integram o orçamento público, enquanto as extraordinárias, em via de regra, não integram.

Quanto à origem a receita pode ser classificada também em originária, quando tem origem na atividade econômica do Estado, e derivada quando deriva do particular como, por exemplo, os tributos e as penas pecuniárias.

⁹¹ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p.31.

⁹² BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 6ªed. Rio de Janeiro: Forense, 1969, p.397.

Feita a devida previsão de receitas para o ano seguinte, com base em critérios técnicos e científicos, o Poder Executivo, baseando-se nas leis (PPA, LDO, CF) e nas políticas públicas voltadas ao atingimento do objetivado bem-estar e desenvolvimento sócio-econômico, finalmente fixa as despesas que serão executadas através da proposta orçamentária.

Como a Lei Orçamentária é um espelho de toda a atividade financeira do Estado, ela também fixa o esperado **Superávit (ou Déficit)** primário para aquele ano com vistas, principalmente, à redução da dívida pública. Como a meta é prevista para um orçamento que obedece ao princípio da unidade (2.5.1), abrange também dentro da mesma meta os resultados das empresas públicas vinculadas àquela esfera.

A redução da dívida pública é um dos principais objetivos das administrações públicas em todo o mundo. Menores gastos com a dívida implica em mais recursos orçamentários para serem utilizados nas despesas com os planos de governo em busca do crescimento econômico e social do país, ou, a possibilidade de redução da carga tributária, aumentando a poupança privada e/ou gerando maiores investimentos.

Na tabela abaixo é possível verificar o estabelecimento das metas de resultado primário para o setor público não-financeiro nos anos de 2007 a 2015 e o respectivo resultado efetivamente alcançado pelo governo brasileiro no mesmo período:

Tabela: Metas de Superávit Fiscal - LDO (percentuais do PIB)

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Meta Governo Central LDO	2,45	2,2	2,2	2,15	2,15	2,15	2,15	2,15	2	1,65	0
Metas empresas estatais federais	0,7	0,65	0,65	0,2	0,2	0	0	0	0	0	0
Meta Superávit Primário do Govern	3,15	2,85	2,85	2,35	2,35	2,15	2,15	2,15	2	1,65	0
Superávit Primário Governo Estad	1,1	0,95	0,95	0,95	0,95	0,95	0,95	0,95	0,5	0,35	0,1
Meta de Superávit Primário	4,25	3,80	3,80	3,30	3,30	3,10	3,10	3,10	2,50	2,00	0,10
Resultado (1)	2,68	2,94	2,05	2,77	3,11	2,38	1,9	-0,63	-1,9	-2,8 *	

1. superávit primário do setor público não-financeiro

* Estimativa em outubro de 2016

fonte: LDO de 2007 a 2017

tabela elaborada pelo autor

As metas de Superávit Primário (em relação ao PIB) em decorrência de uma piora no desempenho da economia nos últimos anos, tem sido fixada em patamares cada vez menores e, ainda assim, como acima demonstrado, estas metas não tem sido atingidas, chegando inclusive a apresentar um déficit nos anos de 2014, 2015 e 2016(projecção) na ordem de 0,63%, 1,9% e 2,8% do Produto Interno Bruto respectivamente.

Mas o que é resultado primário para o orçamento público? O conceito de resultado primário conforme o Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional esta assim apresentado:

O resultado primário representa a diferença entre as receitas e as despesas primárias (não financeiras). Sua apuração fornece uma melhor avaliação do impacto da política fiscal em execução pelo ente da Federação. Superávits primários, que são direcionados para o pagamento de serviços da dívida, contribuem para a redução do estoque total da dívida líquida. Em contrapartida, déficits primários indicam a parcela do aumento da dívida, resultante do financiamento de gastos não financeiros que ultrapassam as receitas não financeiras.⁹³

Assim, o resultado primário significa tudo aquilo que o governo federal (ou ente da federação) economiza para amortizar o montante da dívida pública que atingiu (maio/2015) 66,23% do PIB brasileiro.

Apesar do Brasil apresentar uma situação mais confortável que muitos países como o Japão que apresenta uma dívida pública na ordem de 230% do PIB, Itália: 132%, Portugal: 130%, EUA: 104%, etc⁹⁴, é importante para qualquer país que deseje ter um crescimento mais sustentável, e que deseje ser atraente aos investimentos (poupança) estrangeiros e ter mais recursos para aplicar em investimentos produtivos e sociais, que este país tenha pouco, ou nenhum, gasto com o pagamento de compromissos com juros ou dívidas mobiliárias que apresentem impacto no seu orçamento.

A importância do resultado primário reside, então, como um sinal da saúde financeira do setor público do país. Se o houver um déficit, ou se o superávit for menor que os juros incorridos e a pagar no período, então o governo terá que aumentar sua dívida para pagar a despesa de juros que não foram cobertos pelo esforço de superávit. Como vimos na tabela acima o Brasil não tem atingido o superávit necessário e previsto no orçamento público nos últimos anos mas, ainda assim, a dívida vinha sob controle, situação que poderá ser alterada nos próximos anos se a tendência de queda de arrecadação e aumento de despesas permanecer.

Na tabela abaixo, segundo dados fornecidos pela Secretaria do Tesouro Nacional e elaborado pelas consultorias do Congresso Nacional, é possível melhor verificar esta tendência. Apriori é preciso definir, para melhor entendimento da tabela, que dívida bruta é tudo aquilo que o governo deve (estoque de todos os passivos) e dívida líquida é a dívida bruta menos os créditos que ele tem a receber. Nos exemplos acima citados, muitos países com dívida bruta maior que o Brasil, possuem uma dívida líquida menor em comparação com

⁹³ MANUAL DE DEMONSTRATIVOS FISCAIS - Aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios - Válido para o exercício de 2013 – 5ª edição Arquivo digital disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp, p. 225.

⁹⁴ DÍVIDA PÚBLICA % PIB no mundo - <http://pt.tradingeconomics.com/country-list/government-debt-to-gdp> Base Dezembro de 2015 – Acessado em 05/10/2016.

o PIB e, assim, encontram-se em uma situação mais confortável. Outro fator a ser lembrado é o da composição da dívida: se ela se constitui de valores “podres” ou de valores com maior probabilidade de realização.

Convém ainda alertar que a previsão abaixo não se consumou. Segundo dados do Banco Central⁹⁵ a Dívida Bruta do Governo Federal, apresentou para 2015 66,5% e para 2016 a estimativa é de fechamento em 73,5%, enquanto a Dívida Líquida saltou de 36,2% em 2015 para 43,3% em 2016. Ainda assim, a tabela é elucidativa quanto à tendência da dívida pública brasileira.

Tabela – Dívida Bruta do Governo Federal⁹⁶

Governo Federal - 2006 a set/2016

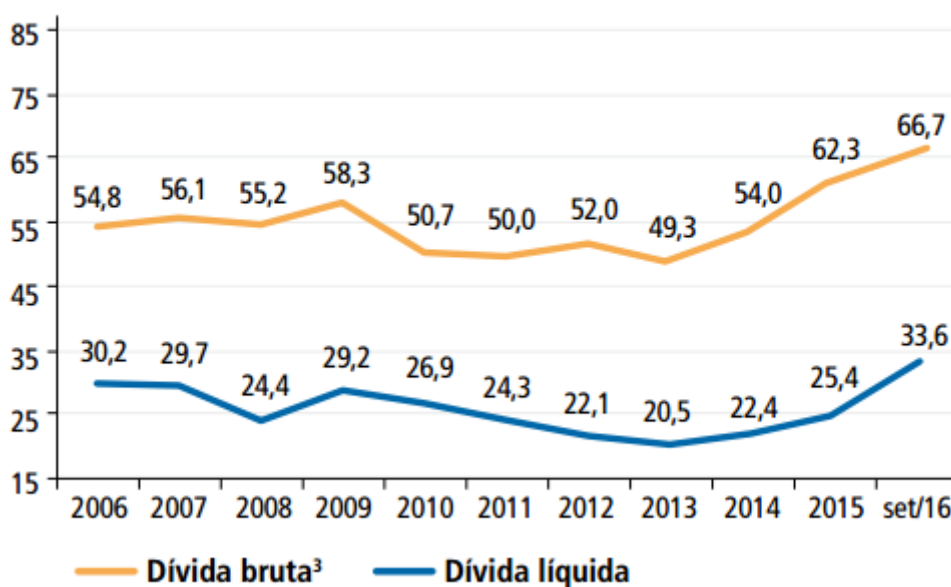


Tabela elaborada pelo Monitor Fiscal / Senado Federal

A dificuldade de controle de nossa dívida pública é uma questão histórica cujo ponto alto, na década de 90, culminará com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal em 2000 e, cujos antecedentes históricos abordamos no capítulo 1.

Pela análise da linha de nossa Dívida Bruta, é possível constatar que todos os esforços empregados nos últimos anos, conforme superávits primários demonstrado na tabela anterior, não foram capazes de reduzi-la.

⁹⁵ BANCO CENTRAL DO BRASIL. *Indicadores econômicos consolidados* Acessível em <http://www.bcb.gov.br/pec/Indeco/Port/indeco.asp> acessado em 20/10/2016.

⁹⁶ MONITOR FISCAL. Novembro/2016. www.senado.gov.br - acessado em 24/11/2016. A dívida bruta do governo federal abrange: dívida mobiliária em mercado, operações compromissadas do Bacen, dívida bancária do governo federal, dívida assumida pela União em razão da Lei nº 8.727/93 e dívida externa do governo federal.

Segundo análise da Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados e Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle do Senado Federal, “O crescimento recente do endividamento público é consequência da deterioração do resultado primário e da persistência do impacto dos juros no resultado nominal [...] A conjunção desses fatores aumenta o risco de descontrole da dívida.”⁹⁷

Outro detalhe importante a ser ressaltado é que a Dívida Bruta do Governo Geral (DBGG) é que é o Indicador mais usado para comparações dos agentes financeiros internacionais. Este indicador, mesmo apresentando uma curva semelhante ao anterior, apresenta uma situação ainda mais assustadora conforme quadro a seguir.

Tabela – Dívida Bruta do Governo Geral⁹⁸

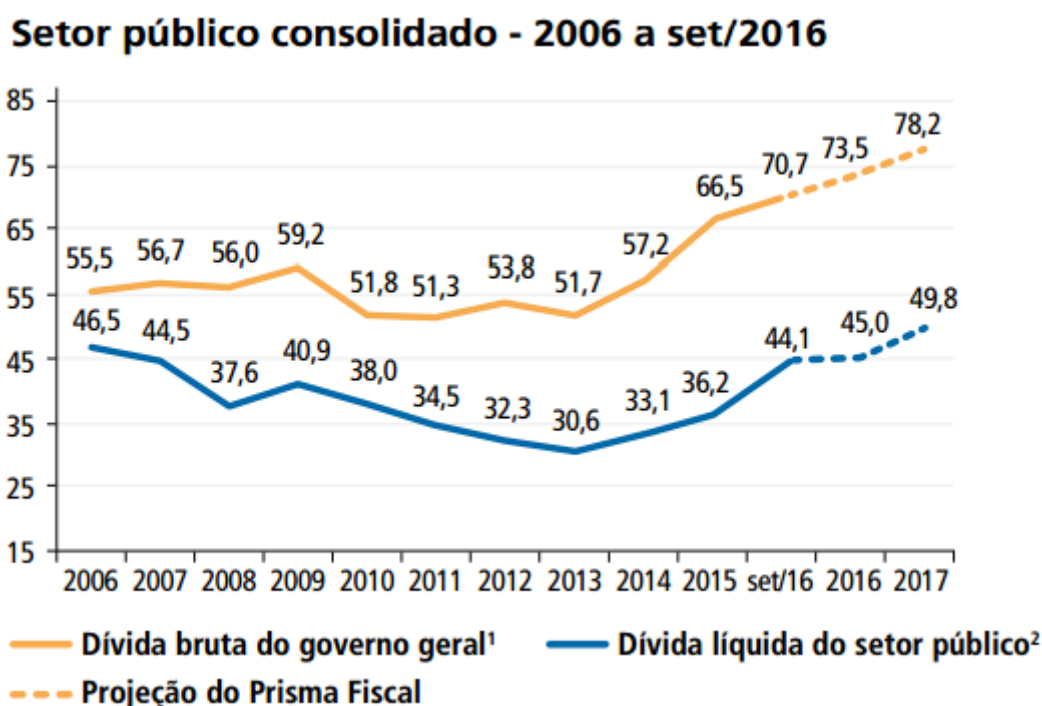


Tabela elaborada pelo Monitor Fiscal / Senado Federal

2.7 A LRF E O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

Já vimos anteriormente que a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), resgatou o orçamento público como peça de planejamento e controle e introduziu progressos importantes

⁹⁷ MONITOR FISCAL. Novembro/2016. www.senado.gov.br - acessado em 24/11/2016, p. 2.

⁹⁸ MONITOR FISCAL. Novembro/2016. www.senado.gov.br - acessado em 24/11/2016. A dívida bruta do governo geral abrange governos federal, estaduais e municipais e exclui Banco Central e empresas estatais.

no processo orçamentário. Reforçou o papel da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) como instrumento de imposição de equilíbrio fiscal. A partir dela o planejamento assumiu papel fundamental na gestão pública.

O Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e os orçamentos anuais (LOA) não mais podem ser elaborados apenas para cumprir formalidade legal (não sendo mais apenas “peças de ficção”, como mencionavam alguns autores). As Leis de orçamento público deverão ser compatíveis com a situação financeira do país, assim como a situação futura de cada entidade, e representar com transparência a definição da política econômico-financeira da Administração Pública e os programas de trabalho do governo, e assim resgatando a necessidade de planejamento na Administração Pública.

Para a elaboração da LOA, nos termos do artigo 5º da LRF, o Poder Executivo deve, obrigatoriamente, observar se possui previsão no PPA e LDO, mantendo a compatibilidade entre as peças do planejamento. Os indicadores das metas (art. 1º, §1º e 2º do art. 4º, da LRF) devem estar previstos na forma monetária para a realização de um exercício financeiro. A programação das dotações orçamentárias permitirá que se tenha um “detalhamento das despesas previstas no processo de planejamento”. Portanto, a LRF exige a compatibilidade entre o PPA, a LDO e a LOA, deixando-os de tal forma interligados que, quando houver sua aplicação, a gestão dos recursos públicos certamente será efetivada com observância do princípio da eficiência⁹⁹. É impossível elaborar o orçamento sem a observância das normas da LRF.

⁹⁹ **O Princípio da Eficiência**, que integra o caput do art. 37 da CF/88 por força da EC nº 19/98, trouxe para a Administração Pública o dever explícito de boa administração para a realização suas atribuições com rapidez, perfeição e rendimento, buscando impor no ambiente administrativo um modelo gerencial com maior ênfase nos resultados e na qualidade. A atividade administrativa deve ser desempenhada de forma rápida, para atingir os seus propósitos com celeridade e dinâmica, de modo a afastar qualquer ideia de burocracia.

Ademais, é preciso ser rentável, pois ela deve atuar da forma menos onerosa possível, porém com a máxima produtividade, para alcançar resultados ótimos.

Para Di Pietro “O princípio da eficiência apresenta, na realidade, dois aspectos: pode ser considerado em relação ao modo de atuação do agente público, do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atribuições, para lograr os melhores resultados; e pode também ser considerado em relação ao modo de organizar, estruturar e disciplinar a Administração Pública, também com o mesmo objetivo de alcançar os melhores resultados no desempenho da função ou atividade administrativa” (PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. *Direito Administrativo*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 83).

A prova disso é que a Constituição Federal de 1988, em face da EC nº 19/98, passou a prever um procedimento de avaliação periódica de desempenho, para apurar a eficiência do servidor público estável, autorizando a demissão do servidor na hipótese de comprovada ineficiência (art. 41, § 10, III). Na legislação ordinária, ainda há a possibilidade de qualificação como agência executiva das autarquias e fundações públicas que, comprometidas a reestruturar seus modelos de gestão à vista de uma maior eficiência, celebram contrato de gestão com seus Ministérios supervisores.

No âmbito da ciência da Administração, costuma-se distinguir eficiência e eficácia. A eficiência seria o emprego de meios adequados, visando garantir a melhor utilização dos recursos disponíveis; preocupa-se, assim,

Com o seu advento importantes avanços no processo orçamentário foram destacados, tais como a exigência de estabelecimento de metas fiscais trienais (art.4º) e de corte de despesas, em caso de previsão de descumprimento das metas, que possibilitou um planejamento, acompanhamento e controle mais acurado das metas; o mecanismo de compensação para renúncia de receita e geração de despesas de caráter continuado; a imposição de limites e exigências para as despesas de pessoal, por Poder, e para o endividamento, bem como para a recondução aos limites fixados; a vedação de condutas consideradas indesejáveis, em especial no que se refere a endividamento entre entes da federação (art. 29);

Além destes mecanismos que estão interligados com a fase de elaboração do orçamento, dentro do processo orçamentário a LRF trouxe importantes mecanismos de controle na fase de execução orçamentária. Conforme abordado no capítulo 1, o processo, ou ciclo, orçamentário envolve um período muito maior que o exercício financeiro, uma vez que abrange todas as fases do processo orçamentário: elaboração da proposta (Poder Executivo), discussão e aprovação (pelo Legislativo), execução e acompanhamento (tanto pelo Executivo como Legislativo) e, por fim, controle e avaliação (tanto pelo Executivo como Legislativo) do orçamento.

A Lei de Responsabilidade Fiscal reserva à Seção IV, artigos 8º a 10º dispositivos quanto à execução orçamentária e o cumprimento das metas. Determina que o Poder Executivo terá 30 dias para, após a publicação do orçamento, para estabelecer a programação financeira e o cronograma mensal de desembolso.

Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não atender o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público, por ato próprio e nos montantes necessários, promoverão nos trinta dias subseqüentes, limitação de seus empenhos e de sua movimentação financeira, segundo os critérios que estão estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias respectiva. No caso de restabelecimento da receita prevista, ainda que parcial, a recomposição

com os meio, os métodos e procedimentos de trabalho adotados no âmbito interno da Administração. Já a eficácia consistiria no sucesso dos resultados obtidos; preocupa-se com os fins, não com os meios.

A ideia que decorre do princípio constitucional da eficiência deve abranger tanto o sucesso dos meios (eficiência), como o sucesso dos fins (eficácia), visando atender aquilo que a doutrina contemporânea vem chamando de efetividade administrativa. Isso porque, a "efetividade surge quando se alcançam os resultados através do emprego dos meios adequados" (CARVALHO, Raquel Melo Urbano. *Curso de Direito Administrativo*. 2ª ed. Salvador: Juspodivm. 2008, p. 40) .

das dotações cujos empenhos foram limitados dar-se-á de forma proporcional às reduções efetivadas.

Toda esta preocupação, prevista na LRF, importa em dar mecanismos para o controle efetivo das metas na etapa de execução do orçamento. Neste controle, contudo, é tratado de forma preservada o pagamento do serviço da dívida, os pagamentos obrigatórios (constitucionais e legais) e os ressalvados pela LDO, que não serão objeto de limitação.

A cada quatro meses, determina a LRF, o Poder Executivo em audiência pública, na Comissão Mista Permanente do Congresso Nacional (§ 1º do art. 166 da Constituição Federal) ou o seu equivalente nas Casas Legislativas estaduais e municipais, demonstrará e avaliará o cumprimento das metas fiscais.

Para atendimento desta demonstração de cumprimento das metas, nos meses de maio, setembro e fevereiro o Poder Executivo Federal elabora o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) que conforme a LRF deve conter informações relativas à despesa total com pessoal, dívida consolidada, concessão de garantias e operações de crédito, devendo, no último quadrimestre de cada exercício, ser acrescido de demonstrativos referentes ao montante das disponibilidades de caixa em 31 de dezembro e às inscrições em restos a pagar. Os demonstrativos que compõem o mencionado documento são consolidados, no âmbito do Ministério da Fazenda, pela Secretaria do Tesouro Nacional e avaliados, quanto à consistência dos dados neles contidos, pela Secretaria Federal de Controle Interno, órgão integrante da Controladoria-Geral da União. O não encaminhamento do RGF, nos prazos estipulados, constitui infração ao disposto no art. 5º, inciso I, da Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000.

3. CONTABILIDADE CRIATIVA: DEFINIÇÃO, EXEMPLOS, MOTIVAÇÕES E CONSEQUÊNCIAS

3.1 AMBIENTE PARA O SURGIMENTO DA CONTABILIDADE CRIATIVA

Deste arcabouço contábil, gerencial e administrativo, verificamos a especial importância que a “transparência” do cumprimento das metas orçamentárias implica em uma gestão mais competente, em um governo mais forte, um país mais atrativo para investidores e mais confiável para negociações no mercado externo, possibilitando, assim, um financiamento mais barato de sua dívida e de seus investimentos.

As metas estabelecidas no orçamento público através da lei (LOA), como vimos nos capítulos precedentes, compreendem também as empresas públicas, sociedades de economia mista e demais entidades controladas que recebam quaisquer recursos do Tesouro Nacional. Excetuam-se aquelas que recebam recursos por força, unicamente, de pagamento de serviços prestados, ou fornecimento de bens, além daquelas que recebam pagamento de empréstimo e financiamento concedidos.

Esclareça-se que para o cumprimento da meta de superávit fiscal primário é considerado apenas as empresas públicas **não financeiras**. Assim, as empresas públicas financeiras estão fora do “conceito” de setor público para apuração do superávit primário uma vez que o que se pretende medir é quanto o governo consegue economizar para pagar, justamente, as empresas financeiras (públicas e privadas) no que se refere aos títulos públicos que estão em seu poder (das financeiras).

Além das empresas públicas financeiras, a partir de 2009, as estatísticas de dívida líquida e necessidades de financiamento do setor público passaram a excluir de sua abrangência as empresas do grupo Petrobrás¹⁰⁰ e Eletrobrás. A exclusão das duas empresas se deve em virtude de terem:

[...]características específicas das empresas, seguidoras de regras de governança corporativa similares às experimentadas pelas empresas privadas de capital aberto, e com autonomia para captar recursos nos mercados interno e externo. A exclusão da Petrobras das estatísticas fiscais passou a ser realizada a partir dos dados referentes ao mês de maio de 2009. (...) A exclusão da Eletrobrás ocorreu a partir da data base novembro de 2010 e, assim como foi feito no caso da Petrobras, o cálculo retroagiu a dezembro de 2001.¹⁰¹

¹⁰⁰ BCB, Banco Central do Brasil - . *INDICADORES FISCAIS* – março/2015 – p. 3.

¹⁰¹ BCB, Banco Central do Brasil. *MANUAL DE ESTATÍSTICAS FISCAIS* – abril de 2012 – p. 7.

O conceito de setor público utilizado para calcular a Dívida Líquida do Setor Público, conforme Silva e Medeiros, é o de setor público não financeiro mais Banco Central, e complementam:

Considera-se como setor público não financeiro, para fins desse indicador, as administrações diretas federal, estaduais e municipais, as administrações indiretas, o sistema público de previdência social e as empresas estatais não financeiras federais, estaduais e municipais. Incluem-se também no conceito de setor público não financeiro os fundos públicos que não possuem característica de intermediários financeiros, isto é, aqueles cuja fonte de recursos é constituída de contribuições fiscais.¹⁰²

Os Doutores Raul Velloso e Marcos Mendes¹⁰³ apontam as oportunidades para a contabilidade criativa justamente no fato de termos, como acima demonstrado, empresas financeiras e não financeiras nas quais o governo tem poder de (in)gerência, e que estão fora do conceito de “setor público” para o resultado primário da dívida. Outro ponto apontado pelos mesmos economistas é o fato do “conceito de dívida pública mais utilizado para avaliar a solvência do governo ser o de ‘dívida líquida’”.

Cada vez mais nos deparamos nos principais veículos de mídia com manchetes como: “Alguns países são “mais criativos” na contabilidade, diz FMI”¹⁰⁴ (Folha.com 03/2011, “Mantega defende ‘contabilidade criativa’ para atingir meta fiscal”¹⁰⁵ (Veja 11/2012), “Só criatividade contábil zera estoque de pedalada”¹⁰⁶ (O Valor 10/2015) ou “Governo finge que tem uma meta de superávit primário para 2016”¹⁰⁷ (O Globo 02/2016).

Mas o que é contabilidade criativa?

3.2 DEFINIÇÃO DE CONTABILIDADE CRIATIVA

¹⁰² SILVA, Aline Dieguez B. de Meneses; MEDEIROS, Otavio Ladeira de. *Conceitos e estatísticas da dívida pública*. Disponível em http://www3.tesouro.gov.br/divida_publica/downloads/Parte%201_4.pdf. Acessado em 10/10/2016, p. 109.

¹⁰³ VELLOSO, Raul; MENDES, Marcos. *POLÍTICA FISCAL INSUSTENTÁVEL E CONTABILIDADE CRIATIVA: quebrar o termômetro não diminui a febre*. Disponível em <http://www.raulveloso.com.br/politica-fiscal-insustentavel-e-contabilidade-criativa/> Acessado em 10/10/2016.

¹⁰⁴ <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2011/03/883908-alguns-paises-sao-mais-criativos-na-contabilidade-diz-fmi.shtml> Acessado em 11/10/2016.

¹⁰⁵ <http://veja.abril.com.br/economia/mantega-defende-contabilidade-criativa-para-atingir-meta-fiscal/> Acessado em 11/10/2016.

¹⁰⁶ <http://www.valor.com.br/valor-investe/casa-das-caldeiras/4268208/so-criatividade-contabil-zera-estoque-de-pedalada> Acessado em 11/10/2016.

¹⁰⁷ <http://blogs.oglobo.globo.com/miriam-leitao/post/governo-finge-que-tem-uma-meta-de-superavit-primario-para-2016.html> Acessado em 11/10/2016.

A contabilidade criativa surgiu da aplicação de métodos não ortodoxos de aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos, manipulando as informações financeiras conforme a intenção do agente a qual poderemos resumi-la como: a manipulação dos dados contidos nas demonstrações financeiras.

A Contabilidade criativa, também pode ser chamada de gimmickry, cooking the books, aggressive accounting, massaging the numbers, window dressing, earning managements, embelezamento contábil, maquilagem contábil, enfim, encontramos muitas definições na literatura atual, tais como dos autores Oriol Amat, John Blake e Jack Dowds que, após comparação com definições de Ian Griffiths(1986), Michael Jameson(1988), Terry Smith(1992) e Kamal Naser(1993), assim definem: “Um processo pelo qual os contadores usam o seu conhecimento das regras contábeis para manipular os valores apresentados nas contas de uma entidade”¹⁰⁸.

O termo “contabilidade criativa” é de origem anglo-saxônica, como apontam os autores mencionados, contudo, no Brasil esta manipulação dos dados já é antiga conhecida, ao menos desde a década de 60 do século XX, os profissionais contábeis e economistas se referiam a ela como “embelezamento de balanços”. Embelezar demonstrações contábeis é a manipulação de balanços que tem como finalidade atrair investidores, possibilitar a distribuição de lucros a seus executivos ou manipular o preço das ações em bolsa.

A lei 7.913 de 1989, que dispõe sobre a responsabilidade por danos causados aos investidores no mercado de valores mobiliários, veio para reprimir estes embelezamentos (fraudes) dentro do mercado de capitais brasileiro.

Como exemplo de manipulação fraudulenta temos o caso do Banco Nacional, sexto maior banco brasileiro em 1994, que escondeu graves problemas financeiros fraudando seus balanços e possibilitando, assim, parecer atraente para os clientes, acionistas, outros bancos e ao próprio Banco Central (captando recursos). Mais recentemente (2004) tivemos o exemplo do Banco Santos que apresentou uma “contabilidade criativa” para esconder um esquema de “desvio de dinheiro”.

Ainda no Brasil, fora do âmbito das instituições financeiras, em 2005, na época a segunda maior fabricante de cervejas do país, a Schincariol, também praticou inúmeros

¹⁰⁸ ORIOL, Amat, BLAKE, John e DOWDS, Jack. *The Ethics of Creative Accounting*. Journal of Economic Literature classification. 1999. Disponível em <https://core.ac.uk/download/pdf/6475312.pdf> Acessado em 11/10/2016.

procedimentos de maquiagem em sua contabilidade para esconder informações e, assim, sonegar tributos.

Em âmbito internacional um dos casos mais emblemáticos é o da Enron, empresa de energia dos Estados Unidos que faturou US\$ 101 bilhões em 2000 e, naquele ano, praticou a “contabilidade criativa” explorando lacunas nas legislação norte-americana além de condutas (fraudes) que contrariaram normas contábeis. Outro caso notório foi o da WordCom (2002), segunda maior companhia de telefonia americana que maquiou um rombo de cerca de US\$ 3,8 bilhões.

Após estes escândalos, visando evitar novas práticas ilícitas, em julho de 2002, o Presidente do Estados Unidos, George W. Bush, sancionou a Lei Sarbanes-Oxley (SOX) que teve o objetivo de “reparar a perda de confiança pública nos líderes empresariais norte-americanos e enfatizar mais uma vez a importância dos padrões éticos na preparação das informações financeiras reportadas aos investidores”¹⁰⁹.

A contabilidade criativa, pela fumaça que faz encobrir sobre as demonstrações contábeis as informações reais, é **oposta aos princípios contábeis** geralmente aceitos. Em estudo realizado na Austrália Leung e Cooper¹¹⁰ descobriram em uma pesquisa junto aos contabilistas que a manipulação da contabilidade é o segundo maior conflito ético enfrentado pelos profissionais junto aos seus clientes (tabela a seguir), portanto, além da oposição aos princípios contábeis, também fica evidente a dissonância com os princípios éticos.

<i>Tabela Três problemas éticos mais frequentemente citados</i>	
	<i>% Dos entrevistados</i>
<i>Conflito de interesses</i>	<i>51,9</i>
<i>Proposta para manipular contas de cliente</i>	<i>50,1</i>
<i>Propostas de cliente para a evasão fiscal</i>	<i>46,8</i>

Fonte: Leung e Cooper/Tabela formatada pelo autor

Do ponto de vista ético, no Brasil, destaca-se que de acordo com a Resolução CFC nº. 803/96 (Código de ética do contabilista) art. 3º inciso XVII, no desempenho de suas funções, é vedado ao contabilista iludir ou tentar iludir a boa-fé de cliente, empregador ou de terceiros,

¹⁰⁹ DELOITTE, Touche Tohmatsu, *Lei Sarbanes-Oxley: guia para melhorar a governança corporativa através de eficazes controles internos*. São Paulo: Deloitte, Out. 2003, p. 6.

¹¹⁰ Leung e Cooper Apud ORIOL, Amat, BLAKE, John e DOWDS, Jack. *The Ethics of Creative Accounting*. Journal of Economic Literature classification. 1999. Disponível em <https://core.ac.uk/download/pdf/6475312.pdf> Acessado em 11/10/2016, p.14.

alterando ou deturpando o exato teor de documentos, bem como fornecendo falsas informações ou elaborando peças contábeis inidôneas. Assim considerando, chega-se à conclusão de que, no âmbito nacional e considerando a responsabilidade do profissional contábil no Brasil, a contabilidade criativa não está de acordo com os objetivos reais da contabilidade, visto que não oferece aos usuários dos relatórios contábeis informações fidedignas que seriam utilizadas para tomada de decisão por estes e, além disso, seria inadmissível concordar com a manipulação de peças contábeis e sua posterior divulgação.

Autores têm trazido conflitos entre argumentos deontológicos e teleológicos para aceitar ou reprovar a conduta da contabilidade criativa **dentro da área privada**, permitindo aos gerentes escolherem entre as várias políticas alternativas para alcançar o seu fim desejado, desde que obedecido os limites legais. Alerta-se, contudo, que os **mesmos autores são uníssomos no argumento deontológico**, segundo o qual as regras morais se aplicam às ações reais **quando o patrimônio envolvido é o do setor público**, devendo-se ainda ser atentado, segundo os mesmos autores, para normas mais rigorosas para este setor¹¹¹. Destaca-se que a obra de Oriol, Blake e Dowds é anterior às leis que trazem mais responsabilidade ao gestor público, a exemplo de nossa LRF e da Lei 10.028/2000.

Sobre o tema de contabilidade criativa, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em consonância com a Federação Internacional de Contabilidade (IFAC), editou a Resolução CFC nº 1.207/09 que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade TA 240, atualizada em 05/09/2016, que trata da “Responsabilidade do Auditor em Relação à Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis” que, sem excluir a responsabilidade da prevenção e detecção das fraudes dos responsáveis pela governança e administração da entidade, estabelece condições de segurança ao auditor para não ser imputado de responsabilizações. A preocupação com a contabilidade criativa exarada por esta norma faz parte de um compromisso do CFC - órgão incumbido de orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil - de criar uma cultura de honestidade e comportamento ético, reforçado por supervisão ativa dos responsáveis pela governança.

3.3 EXEMPLOS DE OPERAÇÕES CRIATIVAS NA CONTABILIDADE PÚBLICA

¹¹¹ RULAND, Robert G. Duty, Obligation, and Responsibility in Accounting Policy Making. in Journal of Accounting and Public Policy 3(3):223-237 · September 1984.

Na tentativa de manter as metas estabelecidas na lei de orçamento, os governos lançam mão de procedimentos nada ortodoxos. Exemplos destes procedimentos são analisados por VELLOSO e MENDES no trabalho sobre a política fiscal do governo brasileiro nos últimos anos¹¹² conforme subitens 3.3.1 a 3.3.7 a seguir. Além destes procedimentos, aqui analisados e resumidos, buscamos a identificação de outras formas também consideradas dentro do âmbito da contabilidade pública como contabilidade criativa e serão analisadas nos subitens A aplicação destas operações lança um manto fosco sobre as demonstrações financeiras implicando em uma “pseudo transparência” da real situação das contas públicas, arremessando para o futuro, e para o próximo administrador, a realidade do déficit público. Os autores afirmam que “em algum momento a mágica é desfeita, e a real situação financeira do Tesouro se revela”. Mas há que debruçar-se, ainda, sob o aspecto (i)legal de se mascarar o superávit primário.

3.3.1 Pagamento de dividendos em valor atípico ao Tesouro por empresas que estão fora do conceito de setor público

Empresas que têm ações em mercado (as chamadas sociedades de capital aberto) usualmente remuneram seus acionistas por meio de pagamento de dividendos. O governo, como acionista de algumas empresas, também tem direito a dividendos. A decisão de pagar ou não dividendos, e do montante do pagamento, é usualmente tomada pelo conselho de administração da empresa. No caso de empresas em que o governo tem a maioria das ações com direito a voto, ele tem grande poder discricionário para decidir quando a empresa pagará dividendos e qual o valor a ser pago. Quanto maior o volume de dividendos pagos, menos recursos sobram para a empresa investir em seus projetos e fazer frente a suas obrigações.

Se o governo estiver gastando muito e, por isso, estiver enfrentando dificuldades para atingir o resultado primário necessário ao pagamento dos juros da dívida, ele pode pressionar as empresas que estão fora do conceito de setor público (empresas financeiras e empresas não dependentes do Tesouro) a pagar dividendos elevados. Com isso, entra no “setor público” dinheiro vindo de fora do “setor público”, o que aumenta o resultado primário. Podemos observar no quadro abaixo que justamente nos anos em que o governo começou a ter maiores dificuldades de obtenção do superávit os dividendos recebidos aumentaram.

¹¹² VELLOSO, Raul, MENDES, Marcos. *Política Fiscal Insustentável e Contabilidade Criativa: Quebrar o termômetro não diminui a febre*. Disponível em <http://www.raulvelloso.com.br/politica-fiscal-insustentavel-e-contabilidade-criativa/> Acessado em 10/10/2016.

Isso é feito à custa da descapitalização das empresas que, induzidas a pagar dividendos excessivos, o fazem além de sua capacidade real. Não houvesse a ingerência na definição do montante de dividendos a pagar, provavelmente fariam pagamentos menores, utilizando os recursos para outras necessidades da empresa.

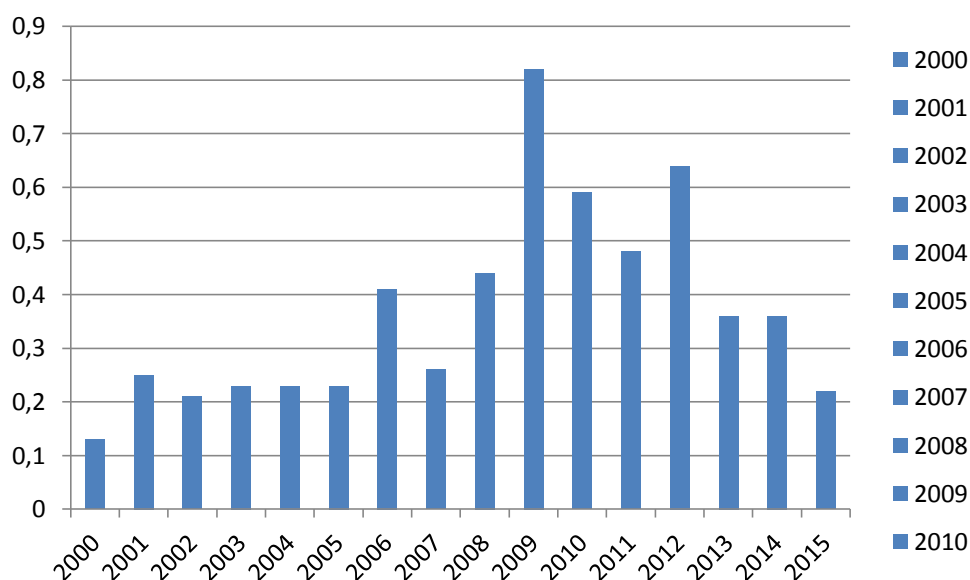
Do ponto de vista do equilíbrio fiscal, a receita de dividendos é uma receita eventual. Ela não decorre da capacidade regular do governo para arrecadar tributos, e não se pode esperar que, todo ano, o governo receba dividendos elevados das empresas das quais é acionista. Seja porque em alguns anos as empresas terão resultados ruins, seja porque não se pode extrair dividendos excessivos ano após ano, sob pena de fazer a empresa encolher devido à baixa capitalização e insuficiência de recursos para investir.

Assim, embora reforce o caixa do governo no curto prazo, aumentando o resultado primário, a receita de dividendos não assegura que o governo esteja em uma situação confortável no longo prazo. Na verdade, a extração excessiva de dividendos no curto prazo tende a gerar a necessidade de, no futuro, o governo ter que fazer uma recapitalização da empresa. Por isso, pode-se interpretar a transferência excessiva de dividendos ao Tesouro como uma forma empréstimo disfarçado: o governo toma dinheiro da empresa hoje, mas tem que devolver no futuro, sob a forma de capitalização. Trata-se de empurrar o custo dos gastos públicos feitos hoje para os próximos governos e para a próxima geração. Ademais, frise-se que o empréstimo sem autorização legislativa é vedado pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

A extração excessiva de dividendos diminui a eficiência operacional das empresas e, portanto, a produtividade da economia, pois as impede de fazer investimentos relevantes ou constringe as suas margens de escolha gerencial. O Gráfico a seguir, mostra como o Governo intensificou o pagamento de dividendos por empresas estatais. Entre 2000 e 2008 a média dessa receita primária equivalia a 0,26% do PIB, tendo subido para 0,58% do PIB no período 2009-2013. Em 2013, os dividendos representaram 0,36% do PIB estimado do ano sendo, portanto, responsáveis por quase 20% do resultado primário de 1,9% do PIB registrados no ano.

Gráfico - Dividendos Pagos à União (% do PIB) ¹¹³

¹¹³ VELLOSO, Raul, MENDES, Marcos. *Política Fiscal Insustentável e Contabilidade Criativa: Quebrar o termômetro não diminui a febre*. P. 11. Disponível em <http://www.raulvelloso.com.br/politica-fiscal-insustentavel-e-contabilidade-criativa/> Acessado em 10/10/2016, com atualizações feitas por este autor.



Velloso e Mendes

Em 2014 a política distribuição de dividendos, mesmo em época de crise, continuou a ser praticada, como se observa no resultado anual apresentado pela Secretaria do Tesouro Nacional¹¹⁴ onde o pagamento de dividendos para o ano de 2014 totalizou 0,36% do PIB, permanecendo na média dos anos anteriores e mostrando queda para o ano de 2015 quando totalizou 0,22% quando a crise econômica foi somada a uma enorme crise política no país.

Segundo os autores do estudo exposto no gráfico¹¹⁵, para garantir transparência e boa conduta no trato dos dividendos das empresas controladas pelo poder público, seriam necessárias duas providências: (1) contabilizar em separado a receita de dividendos (e as demais receitas eventuais, tratadas adiante), apurando-se e divulgando-se um resultado primário com receitas eventuais, e outro sem essas receitas; (2) definir procedimentos padronizados e transparentes para o cálculo e a periodicidade de pagamento de dividendos por empresas controladas pelo setor público.

As receitas eventuais são aquelas não previstas ou que ocorrem com menos frequência, neste sentido temos como exemplo as receitas provenientes de parcelamentos especiais, instituídos como modalidades do tipo “Refis” (Refis da Crise, Refis da Copa, etc),

¹¹⁴ Relatório Anual do Tesouro Nacional – 2015. p. 22. Secretaria do Tesouro Nacional. Disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br> acessado em 18/10/2016.

¹¹⁵ VELLOSO, Raul, MENDES, Marcos. *Política Fiscal Insustentável e Contabilidade Criativa: Quebrar o termômetro não diminui a febre*. P. 11. Disponível em <http://www.raulvelloso.com.br/politica-fiscal-insustentavel-e-contabilidade-criativa/> Acessado em 10/10/2016.

receitas provenientes de leilões (Leilão de Libra-petróleo) e receitas de dividendos também são eventuais.

O procedimento do parcelamento de débitos tributários em atraso, de forma diferenciada do tradicional, com isenções, remições e prazos exagerados, consegue recuperar parte dos impostos em atraso, elevando a receita no curto prazo. Contudo, isso se faz às custas de perda de reputação da Receita. Os contribuintes passam a acreditar que, de tempos em tempos, haverá novo programa de recuperação de débitos, o que os estimula a novamente entrar em mora. Ou seja, o impulso que os programas de recuperação da receita dão à arrecadação de curto prazo se fazem às custas de menor receita no longo prazo. O alerta também foi dado pela UNAFISCO¹¹⁶ (Associação Nacional dos Auditores Fiscais) através de um estudo encomendado ao professor Nelson Paes, da Universidade Federal de Pernambuco (PIMES/UFPE) e pesquisador do CNPq, que apontou para um prejuízo na ordem de 50 bilhões de reais, por ano, decorrente dos reflexos dos “Parcelamentos Especiais”.

3.3.2 Postergar o pagamento de despesas

Ainda no mesmo estudo, os autores também apontam o atraso intencional no pagamento de despesas como uma das formas comuns de maquiagem da contabilidade: “Como afirmado acima, o resultado primário é computado no regime de caixa. Por isso, sempre que o governo conseguir empurrar para frente o efetivo pagamento de uma despesa, ele gera um maior resultado primário no presente, às custas de menor resultado primário futuro, quando a despesa for finalmente paga”.

Usualmente posterga-se o pagamento de despesas com a criação dos “restos a pagar”. Como os orçamentos públicos têm periodicidade anual, a despesa pública contratada em um ano, mas que não foi efetivamente paga naquele ano, passa a constar do orçamento do exercício seguinte como “restos a pagar”. Assim, quanto mais despesas o governo consegue colocar em restos a pagar, menor o seu desembolso de caixa no ano corrente e, portanto, maior o resultado primário.

Melhor definindo: o método de apuração do resultado primário desconsidera as despesas que tenham sido processadas apenas até o estágio da liquidação¹¹⁷. Caso essas

¹¹⁶ Refis gera perda anual de R\$ 50 bilhões aos cofres públicos, diz estudo. Portal G1. Disponível em <http://unafiscoassociacao.org.br/default.aspx?section=8&articleId=5517>. Acessado em 17/10/2016.

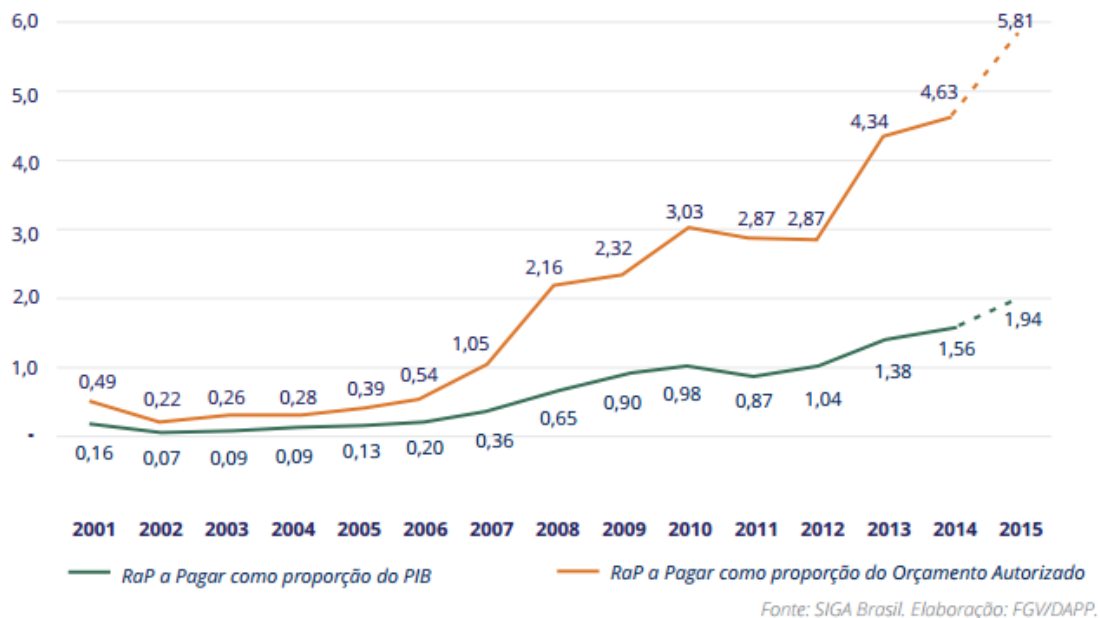
¹¹⁷ A despesa pública é compreendida por 3 estágios: Empenho, Liquidação e Pagamento.

despesas, depois de liquidadas, venham a ser pagas em exercício subsequente ao de seu empenho, elas são consideradas para efeito do cálculo do resultado primário do exercício em que ocorrer o pagamento.

Funciona da seguinte forma: se um ente governamental comprar bens ou serviços no final de um determinado ano, e o pagamento desse bem ou serviço for realizado apenas no início do ano seguinte, essa despesa não entra no cálculo do resultado primário do exercício que se encerra, mas sim no cálculo do ano seguinte (ano do efetivo pagamento).

O Governo Federal tem recorrido sistematicamente a esse artifício. O Gráfico a seguir¹¹⁸ mostra que, em 2001, o valor dos restos a pagar equivalia a 0,16% do PIB. Em 2015 essa conta já havia subido para 1,94% do PIB (ou 5,81% de todo o orçamento aprovado). Ou seja, uma explosão 12x maior que vai criando uma bola de neve de despesas cada vez maiores que são empurradas para o exercício seguinte. Em termos nominais saltou de R\$ 2 bilhões em 2001 para R\$ 114 bilhões em 2015.

**EVOLUÇÃO DO ESTOQUE DE RESTOS A PAGAR A PAGAR
como percentual do orçamento autorizado e como percentual do PIB, 2001 a 2015.**

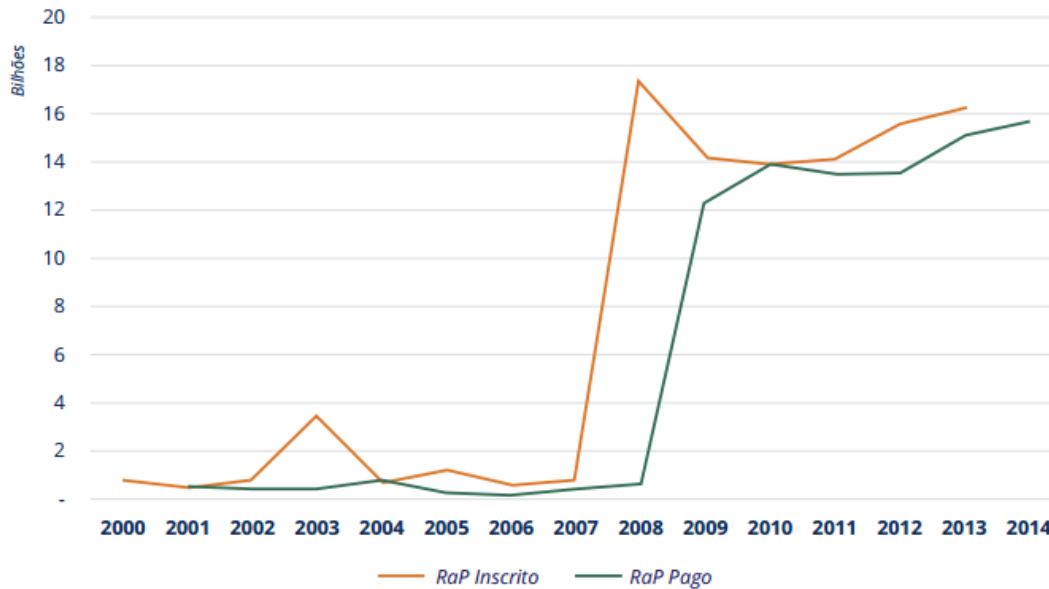


O mesmo estudo da Fundação Getúlio Vargas, aponta que a maior parte da explosão operou-se em restos a pagar da Previdência Social “Boa parte do salto observado em 2008

¹¹⁸ Evolução de Restos a Pagar nas Leis Orçamentárias-2001 a 2014. p. 38. Estudos Estratégicos da Fundação Getúlio Vargas. Disponível em <http://dapp.fgv.br> acessado em 18/10/2016.

corresponde ao lançamento do último mês de pagamento de benefícios previdenciários como Restos a Pagar para o ano seguinte”¹¹⁹, como pode ser observado no Gráfico a seguir:

RESTOS A PAGAR INSCRITOS E RESTOS A PAGAR PAGOS DO MINISTÉRIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL
(R\$ Bilhões, 2000 a 2014)



Fonte: SIGA Brasil. Elaboração: FGV/DAPP.

A postergação de despesas não se restringe ao acúmulo de restos a pagar. Velloso e Mendes¹²⁰ já apontavam em 2010 que o Governo Federal também utilizava-se de procedimentos que simplesmente permitiam o adiamento de despesas sem que elas fossem **efetivamente contabilizadas** e assim fugissem das contas do superávit. Esse é o caso, por exemplo, dos pagamentos devidos ao BNDES a título de equalização de taxas de juros para empréstimos subsidiados no âmbito do Programa de Sustentação do Investimento (PSI).

Tal programa foi criado em 2009, para tentar alavancar os investimentos e amenizar os impactos da crise internacional sobre a economia brasileira, e consistia na oferta de linhas de crédito do BNDES a juros subsidiados, abaixo da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP), que já é uma taxa subsidiada, por ser inferior ao custo de captação enfrentado pelo Tesouro. A diferença entre a taxa subsidiada paga pelos tomadores de crédito ao BNDES e a TJLP, deveria ser ressarcida ao BNDES pelo Tesouro Nacional. Este procedimento perdurou e foi

¹¹⁹ Evolução de Restos a Pagar nas Leis Orçamentárias-2001 a 2014. p. 35. Estudos Estratégicos da Fundação Getúlio Vargas. Disponível em <http://dapp.fgv.br> acessado em 18/10/2016.

¹²⁰ VELLOSO, Raul, MENDES, Marcos. *Política Fiscal Insustentável e Contabilidade Criativa: Quebrar o termômetro não diminui a febre*. P. 13. Disponível em <http://www.raulvelloso.com.br/politica-fiscal-insustentavel-e-contabilidade-criativa/> Acessado em 10/10/2016.

um dos itens objeto de reprovação de contas pelo TCU, das contas da ex-presidente Dilma Rousseff, considerado “pedalada fiscal”. O Tesouro Nacional somente quitou estes valores em dezembro de 2015¹²¹

O Governo Federal, estabeleceu um prazo de 24 meses para o pagamento do ressarcimento, o que passou a gerar um acúmulo de crédito do BNDES junto ao Tesouro. Posteriormente, através da Portaria 950/2015 eliminou esta carência e o Tesouro quitou o passivo que era de R\$ 31 bilhões em 2014 que chegou a atingir R\$ 48 bilhões e que foram quitados em dezembro de 2015.

De forma similar à equalização de juros, o Tesouro reteve parte da receita do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço: este procedimento também foi objeto do TCU na rejeição das contas do governo Dilma, também considerado como “pedalada Fiscal” em outubro de 2013 eram R\$ 4,5 bilhões , atingindo R\$ 10,7 bilhões em dezembro de 2014 e R\$ 12,1 bilhões em dezembro de 2015. Eram valores arrecadados com multa sobre demissões sem justa causa não repassados ao Fundo (Lei Complementar 110/2001). Ao mesmo tempo, o FGTS fez pagamentos dos subsídios nos financiamentos do programa Minha Casa Minha Vida e não foi adequadamente reembolsado pelo Tesouro, o que representava, em outubro de 2013, outros R\$ 4,5 bilhões, em dezembro de 2014 representava R\$ 7,8 bilhões e atingiu um total de R\$ 10,48 bilhões em dezembro de 2015, de crédito do Fundo junto ao Tesouro¹²².

Outro caso semelhante e que também foi considerado uma “pedalada fiscal” objeto do processo TC 021.643/2014-8¹²³ do Tribunal de Contas da União, foram os passivos junto ao Banco do Brasil – Equalização da Safra Agrícola e Títulos e Créditos a Receber junto ao Tesouro Nacional. Estes valores somaram R\$ 10,93 bilhões em 2014 e atingiu R\$ 18,19 bilhões em 2015 (também foi objeto de quitação em dezembro de 2015).

Velloso e Mendes complementam que:

Assim como no caso do pagamento excessivo de dividendos, a postergação de despesas representa um saque do governo e da geração presente contra os próximos governantes e as gerações futuras. Também dá aos agentes econômicos sinais de alerta quanto à capacidade futura do governo para honrar sua dívida e quanto à necessidade futura de elevação de impostos ou,

¹²¹ Nota da Secretaria do Tesouro Nacional: União paga valores devidos a bancos públicos e ao FGTS. Disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br> acessado em 18/10/2016.

¹²² Idem, ibidem

¹²³ Relatório do Tribunal de Contas da União. Disponível em <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/1/2686756.PDF> acessado em 18/10/2016.

até mesmo, o risco de descontrole inflacionário, em caso de monetização futura dos passivos acumulados.¹²⁴

3.3.3 Venda de patrimônio público a empresas estatais que estão fora do conceito de setor público

Considerado por Velloso como mais uma forma criativa de obter uma receita eventual e reforçar o resultado primário este caso consiste em vender patrimônio público para uma empresa estatal que esteja fora do conceito de setor público. Por exemplo, em 2010 o Tesouro vendeu à Petrobras o direito de explorar 5 bilhões de barris de petróleo na camada pré-sal. Como a Petrobras não é considerada como “setor público”, a contabilidade registrou a entrada de dinheiro para o setor público, o que elevou o resultado primário.

Há que se observar, aqui, outra característica da contabilidade pública que facilita o uso de práticas criativas: o patrimônio público (reservas de recursos naturais, estradas, prédios públicos, ações, etc.) não é integralmente contabilizado como ativo do governo ao qual pertence, nem aparece como item de dedução no cálculo da dívida líquida.

Com isso, sempre que se vende um desses ativos não contabilizados, com a consequente entrada de recursos nos cofres públicos, há um aumento no resultado primário sem que haja o registro da correspondente redução patrimonial. A consequência é que o resultado primário aumenta, e a dívida líquida cai, quando (em contabilidade geral) deveria ter ficado constante.

Outro ponto a se destacar nesta operação é que se a venda de patrimônio público for feita para empresas privadas ou governos estrangeiros, em condições de mercado, o governo vendedor terá pouca influência na definição do preço de venda do ativo. O preço de venda será aquele que os compradores estiverem dispostos a pagar. Porém, quando o governo vende um ativo para uma empresa de sua propriedade, como no caso da Petrobras, ele pode influenciar na definição do preço. Pode, então, vender patrimônio a um preço mais alto do que seria obtido em mercado, o que infla o resultado primário. Em contrapartida, prejudica a empresa pública que pagou mais caro, reduzindo a sua capacidade de investimento e deteriorando o seu preço de mercado, visto que os investidores deixarão de comprar ações de

¹²⁴ VELLOSO, Raul, MENDES, Marcos. *Política Fiscal Insustentável e Contabilidade Criativa: Quebrar o termômetro não diminui a febre*. p. 13. Disponível em <http://www.raulvelloso.com.br/politica-fiscal-insustentavel-e-contabilidade-criativa/> Acessado em 10/10/2016.

empresas que sejam percebidas sob a influência de decisões governamentais. Portanto, há consequências negativas reais sobre o ambiente de negócios e a perspectiva de crescimento da economia .

3.3.4 Antecipação de receitas futuras

Fazem parte das receitas de governo, além dos tributos, outros tipos de receitas que entram regularmente nos cofres públicos. Por exemplo, o Governo Federal construiu a usina de Itaipu em sociedade com o Paraguai. A empresa Itaipu Binacional paga ao governo brasileiro, regularmente, royalties pelo uso das águas do Rio Paraná na geração de energia.

Quando está com as contas apertadas, o governo pode antecipar o recebimento dessas receitas. Para tanto, o governo vende a terceiros o direito de recebê-la. Em 2012 o Governo Federal vendeu R\$ 6 bilhões desses créditos ao BNDES.

A antecipação de receitas, de forma similar aos procedimentos acima descritos, aumenta o resultado primário de hoje às custas do resultado primário futuro. Os efeitos econômicos e fiscais são similares àqueles já descritos. Por isso, esse tipo de receita também deveria ser contabilizado em separado, explicitando-se o resultado primário com e sem essa receita eventual.

Assim como no caso da venda de patrimônio, analisada no item (2.1.3), se a venda das receitas futuras do governo for feita a uma empresa pública, o governo pode vender tais direitos acima de seu valor de mercado, o que infla o resultado primário e prejudica a empresa compradora. No futuro, essa conta pode ter que ser paga por meio de capitalização da empresa que ora sofre o prejuízo. No mínimo fica a incerteza dos agentes econômicos quanto à solvência do setor público e da empresa pública.

3.3.5 Empréstimos a empresas públicas que estão fora do conceito de setor público por meio de emissão de títulos

Esta é uma modalidade de contabilidade criativa um pouco mais complexa que as anteriores. O governo pode ter o interesse de fazer empréstimos a determinados grupos de empresas privadas, seja para financiar exportações, para estimular o crescimento econômico ou para impulsionar o desenvolvimento de novas tecnologias. Para fazê-lo de forma transparente, através de um banco público, o governo deve fazer um aumento de capital desse

banco. Dispondo de um capital mais elevado, o banco pode expandir seus empréstimos, seguindo as orientações do governo.

Ao injetar dinheiro no banco público, o governo terá feito uma “despesa de capital”, reduzindo o resultado primário, porque o governo fez um gasto a favor de uma entidade que está fora do conceito de setor público (o banco público): a decisão do governo em gastar com a capitalização desse banco terá sido contabilizado como uma despesa, de forma correta e transparente.

Para fazer a mesma operação de capitalização de um banco público, sem que haja reflexo na despesa governamental (e, portanto, sem afetar o resultado primário) o governo pode emitir títulos públicos e entregá-los, a título de empréstimo, para o banco.

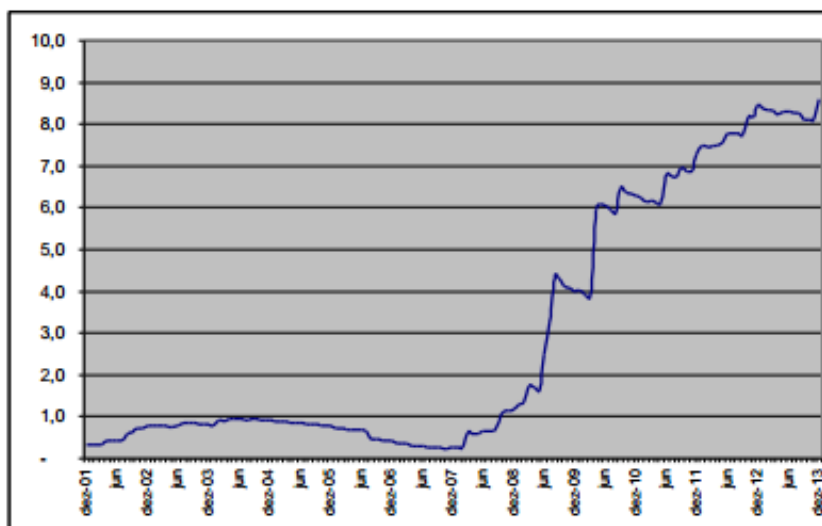
Nesse caso, não terá havido uma despesa do governo (saída de dinheiro do caixa), logo o resultado primário não será afetado. A dívida líquida do governo tampouco será afetada, porque ao mesmo tempo em que a dívida total cresceu, também aumentou, na mesma proporção, o crédito do setor público frente ao restante da economia (o banco público ficou devendo ao Tesouro o valor dos títulos que recebeu por empréstimo).

O banco público, por sua vez, pode vender a terceiros os títulos que recebeu do Tesouro, e usar o dinheiro levantado dessa forma para fazer empréstimos às empresas que o governo quer beneficiar.

Está feita a mágica: sem tirar um tostão do caixa, sem reduzir o resultado primário e sem aumentar a dívida líquida, o governo conseguiu fazer com que os empréstimos chegassem às empresas.

Certamente esta foi a jogada mais ousada do Governo Federal, por envolver recursos bilionários. O Gráfico seguinte apresentado¹²⁵ mostra que os créditos do Tesouro junto ao BNDES, decorrentes desse tipo de empréstimo, subiram de 0,2% do PIB em dezembro de 2007 para 8,6% do PIB em dezembro de 2013 (R\$ 413 bilhões).

¹²⁵ VELLOSO, Raul, MENDES, Marcos. *Política Fiscal Insustentável e Contabilidade Criativa: Quebrar o termômetro não diminui a febre*. p. 13. Disponível em <http://www.raulvelloso.com.br/politica-fiscal-insustentavel-e-contabilidade-criativa/> Acessado em 10/10/2016.



Fontes: Banco Central do Brasil – Necessidades de Financiamento do Setor Público. Elaborado pelos autores

Elaborado por Velloso e Mendes

Nos anos seguintes a tendência continuou, como aponta o trabalho “Indicadores Fiscais” apresentado pelo Banco Central do Brasil¹²⁶, em 2014 os créditos atingiram 8,6% do PIB (R\$ 487 bilhões) e em 2015 chegou a 8,7% do PIB (R\$ 564 bilhões).

A despesa com a capitalização dos bancos públicos, que não aparece no cálculo do resultado primário, acaba impactando as contas públicas de outras formas, quais sejam:

(a) como afirmado acima, a dívida líquida não se altera, porque no momento da emissão e transferência dos títulos para o banco, a dívida e os haveres do Tesouro variam no mesmo montante. Porém, a qualidade da dívida líquida piora, porque os créditos que o governo tem com o BNDES, o BB e a Caixa podem não ser pagos no futuro. Dado que se trata de instituições controladas pelo setor público, se os empréstimos feitos por elas (com o dinheiro repassado pelo Tesouro) vierem a sofrer inadimplência ou, se por outro motivo, os bancos tiverem resultados ruins, haverá uma tendência a cancelar o crédito do Tesouro, como uma forma indireta de capitalizar as instituições;

(b) como a intenção final do Tesouro era fazer empréstimos a juros baixos para empresas, o empréstimo feito aos bancos públicos foi a juros menores que aqueles que o próprio Tesouro paga sobre a sua dívida. Por exemplo, o Tesouro emite R\$ 100 milhões em

¹²⁶ Indicadores Fiscais. Informações até junho de 2016. Banco Central do Brasil. Disponível em <http://www.bcb.gov.br> acessado em 18/10/2016.

títulos que pagam juros de 10% ao ano, e os entrega ao BNDES, que se compromete a pagar o empréstimo em 30 anos, com juros de 5% ao ano. Assim, a cada ano, o Tesouro pagará R\$10 milhões em juros, e receberá do BNDES apenas R\$ 5 milhões. Em consequência, a dívida líquida do Tesouro irá subir, ano após ano, na razão de R\$ 5 milhões por ano. Ou seja, a dívida líquida não se altera no momento da operação, mas depois cresce, ano após ano, em função do diferencial de juros. Para os montantes envolvidos, o impacto sobre as contas públicas decorrente do diferencial de juros deixa de ser trivial.

Como o Tesouro toma dinheiro emprestado a percentual de juros para emprestar aos bancos públicos a um percentual menor, isso significa que a taxa de juros implícita de sua dívida líquida tenderá a aumentar.

Operação similar tem sido feita no âmbito do Fundo de Financiamento Estudantil (FIES). Tal fundo tem por finalidade financiar as mensalidades escolares de estudantes matriculados em instituições privadas. As mensalidades são pagas diretamente às instituições de ensino em um título público de série especial, que posteriormente são usados para a quitação de obrigações de tais entidades com o erário. Ao mesmo tempo, o Tesouro passa a ter um crédito junto aos estudantes, a ser abatido no cálculo da dívida líquida.

Como o empréstimo aos estudantes é subsidiado, tal subsídio deveria ser explicitamente registrado como despesa. Mas isso não ocorre. Temos apenas a expansão da dívida bruta e o conseqüente aumento da despesa com juros, ao mesmo tempo em que a dívida líquida não cresce, mas eleva-se a taxa de juros implícita sobre ela incidente. Mais uma vez o subsídio fica escondido e se materializa, em termos financeiros, no aumento dos juros sobre a dívida líquida. De acordo com o MEC, o Governo Federal já aplicou, em créditos no âmbito do FIES, 2012 – R\$ 5,1 bi, 2013 – R\$ 7,3 bi, 2014 – R\$ 12,1 bi e 2015 – 17,8 bi.

3.3.6 Fabricação de receita primária fictícia

Velloso e Mendes destacam ainda uma outra variação da operação descrita no item anterior que resulta na criação de **receita primária fictícia**. Assim como descrito acima, o Tesouro emite títulos e os entrega a um banco público, cobrando uma taxa de juros pelo empréstimo que é menor que a taxa paga pelo título público.

O banco público, em vez de ir ao mercado vender esses títulos, simplesmente os coloca em seu ativo. Suponha, como no exemplo anterior, que esses títulos rendam 10% ao ano, e que a dívida do banco público com o Tesouro custe 5% ao ano. Se **o banco simplesmente ficar sem fazer nada**, mantendo os títulos em carteira, ele **obterá lucros de 5%** ao ano nessa operação, somente em função desse diferencial de taxas de juros.

Com o seu lucro engordado, ele **paga dividendos** mais elevados ao Tesouro. Essa receita de dividendos será contabilizada como receita primária do Tesouro. Mais uma vez surge uma mágica: a partir de um aumento da sua dívida, o governo passa a ter um resultado primário maior, tudo isso **sem impacto imediato** na dívida líquida!

Um mecanismo ainda mais complexo foi utilizado na operação de venda de reservas de petróleo à Petrobras, já comentada no item 3 acima. Naquele caso o governo utilizou um mecanismo indireto de empréstimo ao BNDES que resultou na geração de resultado primário a partir de emissão de dívida pública. A operação mais lógica seria a simples troca: o Tesouro entregaria à Petrobras o direito de explorar os 5 bilhões de barris de petróleo e receberia, em troca, ações da Petrobras. Como visto no item 3, isso já teria um impacto na contabilidade, ao reduzir a dívida líquida do Tesouro, porém não afetaria o resultado primário.

Como, aparentemente, o governo estava disposto a criar artificialmente uma receita primária que engordasse o seu superávit, ele foi além. Criou uma triangulação, via BNDES. O mecanismo utilizado foi o seguinte: o Tesouro emitiu títulos da dívida e os emprestou ao BNDES. Ao mesmo tempo, ordenou que esse banco adquirisse ações da Petrobras. A compra foi feita por meio de entrega, pelo BNDES à Petrobras, dos títulos que havia recebido do Tesouro. A Petrobras foi a mercado, vendeu os títulos, e pagou ao Tesouro, em dinheiro, o valor equivalente aos 5 bilhões de barris de petróleo.

A entrada do dinheiro no Tesouro foi contabilizada como receita primária, elevando o resultado primário.

Mais uma vez a mágica estava feita: a partir da emissão de dívida, o Tesouro conseguiu elevar o resultado primário.

Mais uma vez, os efeitos negativos vêm tanto no curto quanto no longo prazo: (a) aumenta a taxa de juros implícita da dívida líquida; (b) aumenta a despesa total de juros paga pelo Tesouro; (c) piora o perfil da dívida líquida do Tesouro; (d) a dívida líquida cresce gradativamente devido ao diferencial de juros.

Ainda em consonância com esta tipicidade de criação de receitas fictícias, dentro do processo orçamentário quando de sua apreciação pelo Congresso Nacional, anualmente vemos o Congresso reavaliar as receitas previstas pelo Poder Executivo, aumentando-as, com o objetivo de acomodar as emendas parlamentares.

Em 2015 o Orçamento da União foi inflado em R\$ 13 bilhões em relação ao projeto original encaminhado pelo executivo acomodando o direito de cada um dos 265

parlamentares a uma fatia do bolo, na ordem de R\$ 10 milhões para apresentação de emendas¹²⁷ (metade na área da saúde). Naquele ano (2015) o Brasil fechou com um déficit primário recorde de R\$ 111,249 bilhões ou 1,88% do Produto Interno Bruto (PIB). Neste ano de 2017, vemos que na aprovação do orçamento os parlamentares reestimaram a receita na ordem de R\$ 17,82 bilhões.

3.3.7 Pagamento de despesas com a entrega de títulos públicos

Para evitar fazer uma despesa que reduza o resultado primário, o governo pode simplesmente emitir um título público e entregá-lo para pagar a despesa. Nesse caso, como não houve desembolso de recursos que caracterize despesa, o resultado primário não é afetado.

Ao contrário dos dois casos anteriores, contudo, haverá aumento da dívida líquida, pois agora ocorreu apenas a emissão de título, sem a criação de um crédito para o Tesouro.

Essa operação, portanto, só consegue esconder uma das partes (a piora do resultado primário) sem esconder a outra (a elevação da dívida líquida).

A Medida Provisória nº 615, de 2013, convertida na Lei 12.865, de 2013, por exemplo, autorizou, em seu art. 16, que a União emitisse títulos da dívida pública para cobrir os gastos do Tesouro com subvenções para redução nas tarifas de energia elétrica.

Ou seja, em vez de desembolsar o subsídio à conta de luz, reduzindo o resultado primário e, posteriormente, emitir títulos para financiar essa despesa; o Governo Federal optou por fazer a “ligação direta”, já emitindo o título e depositando-o na conta responsável pelo pagamento das subvenções.

Posteriormente, em função da repercussão negativa da medida, o governo voltou atrás e fez o pagamento da forma usual, em dinheiro, impactando o resultado primário.

Na tabela abaixo trazemos uma síntese das operações criativas apontadas por Velloso e Mendes:

Tabela : Operações de contabilidade criativa utilizadas pelo Governo Federal

¹²⁷ Parlamentares Triplicam Fundo Partidário. Congresso em Foco. 17/03/2015. Acessível em: <http://congressoemfoco.uol.com.br/noticias/parlamentares-triplicam-fundo-partidario/> acessado em 11/02/2017.

Tipo	Forma	Resultado esperado	Implicações na próxima administração
Pagamento de dividendos em valor atípico ao Tesouro por empresas que estão fora do conceito de setor público	As empresas(forçadas pelo governo) pagam dividendos elevados, com isso entra no balanço dinheiro vindo de fora do conceito de setor público	Aumento de resultado primário	reflexo negativo no resultado primário dos anos seguintes
Postergar o pagamento de despesas	empurrar para frente o pagamento das despesas	Maior resultado primário no presente	Menor resultado primário no exercício do pagamento.
Venda de patrimônio público a empresas estatais que estão fora do conceito de setor público	Vender patrimônio público(não contabilizado como ativo) para empresa estatal fora do conceito de patrimônio público	Aumento de resultado primário pela contabilização dos recursos para cobrir gastos ao invés de reduzir dívida	Aumento da desconfiança dos credores com a solvência do país
Antecipação de receitas futuras	Venda de direitos sobre receitas futuras a empresas fora do conceito de setor público	Aumento de resultado primário	reflexo negativo no resultado primário dos anos seguintes
Empréstimos a empresas públicas que estão fora do conceito de setor público por meio de emissão de títulos	Emitir título público e entregá-lo e a título de empréstimo para banco fora do conceito de setor público para ser utilizado em empréstimos direcionados pelo governo	Aumento das operações de crédito (à juros abaixo do mercado) sem impacto no resultado primário	Aumento da dívida pública não contabilizada e na desconfiança dos investidores
Fabricação de receita primária fictícia	Emitir título público e entregá-lo e a título de empréstimo para banco fora do conceito de setor público que, com taxa subsidiada, gera lucros à entidade e consequente dividendos ao tesouro	Os dividendos pagos ao Tesouro gera aumento de resultado primário	A curto e longo prazo aumenta-se a taxa e a despesa total de juros piorando o perfil e gerando o aumento da dívida líquida
Pagamento de despesas com a entrega de títulos públicos	Pagar uma despesa, não com recurso orçamentário, mas com a emissão de um título público	Aumento do resultado primário	Aumento da dívida líquida

Fonte: VELLOSO e MENDES
Tabela elaborada pelo autor

3.3.8 Transferência de Depósitos Judiciais, para conta do Tesouro

A década de noventa, como já vimos, foi marcada pela preocupação com a dívida pública, pelos déficits e pelas medidas de ajuste fiscal. Um dos objetivos centrais do governo naquela época era a de aumentar a receita e diminuir a despesa. Com o acordo firmado com o

FMI, em 1998, o governo se comprometeu com metas de resultados primários para estabilizar a relação dívida/PIB. A obtenção desses resultados seria baseada em medidas temporárias de aumento da receita e na diminuição dos gastos. Além dos exemplos já apontados nos itens anteriores, verificamos o surgimento de outro notório tipo de manobra criativa praticada pelo governo federal, transformando depósitos litigiosos em receitas.

A transferência de saldos dos depósitos judiciais e extrajudiciais, e de depósitos judiciais correntes de valores referentes a tributos e contribuições federais, administrados pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, que foram repassados da CEF (Caixa Econômica Federal) para a Conta Única do Tesouro, em 1998 através da Lei 9.703 de 17 de novembro, foi uma manobra meramente contábil que culminou com a diminuição do déficit fiscal na época de sua implementação, através do aumento de receitas.

A lei 9.703 foi alvo de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 1933, ajuizada pela Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) em 1998, na qual alegava que a transferência dos depósitos para a Conta Única, administrada pelo Executivo, feria os princípios constitucionais da separação entre os poderes, da isonomia – em desfavor do contribuinte que deposita em juízo – e do devido processo legal. Em 13 de abril de 2010, em decisão unânime dos ministros do Supremo, foi declarada constitucional.

Os ministros entenderam que, em nenhum momento, a Lei 9.703/98 interfere na atividade jurisdicional do magistrado. “O juízo de oportunidade acerca do levantamento do depósito permanece com o Poder Judiciário, tanto que a lei determina a devolução do montante depositado no prazo máximo de 24 horas” e, ainda, que “A transferência dos recursos depositados em juízo para a Conta Única do Tesouro Nacional em nada afeta a autonomia do Poder Judiciário, até porque esses valores não integram os recursos orçamentários que são da administração exclusiva desse poder, ou seja, isso não faz parte do orçamento do Judiciário”¹²⁸.

Em 2015 o Governo de Minas Gerais, utilizou-se deste artifício e enquadrou como “Receita Corrente Líquida” mais de R\$ 5 bilhões transferidos de depósitos judiciais administrados pelo Tribunal de Justiça. Graças a este artifício o chefe do executivo estadual não descumpriu a meta dos gastos com funcionalismo público que era de 49% do total das Receitas Correntes Líquidas (naquele ano ficou em 47,91%, seria de 53% não fosse a maquiagem contábil. O professor de finanças do Insper Alexandre Chaia declarou que: “o

¹²⁸ AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ADI 1933 / DF - DISTRITO FEDERAL. Relator(a): Min. EROS GRAU.

que Minas faz é um exemplo de “contabilidade criativa”. A situação dos Estados é tão ruim que alguns estão escolhendo qual lei vão desrespeitar primeiro”¹²⁹.

3.3.9 Contingenciamento de contribuições

Também apontado como uma manobra criativa por Daniel Peixoto, pelo seu desvio de finalidade, as CIDE tem sido contingenciadas e seus recursos represados com o fim de gerar superávit ação que “constitui mecanismo de burla às próprias metas de superávit, visto que se tratam de receitas vinculadas e, nem mesmo em exercício seguinte podem ser objeto de desvinculação”¹³⁰

A Cide-combustíveis é um tributo interventivo, o que implica na existência de finalidades próprias como requisitos de validade. A Constituição Federal de 1988, em seu art. 177, §4º, II, traça três finalidades para a Cide-combustíveis, de forma que esta só será válida quando sua arrecadação e posterior destinação tiverem por base uma dessas finalidades, permitindo que o contribuinte seja usuário dos benefícios decorrentes da aplicação dos recursos. Ademais, destaca-se que o artigo 159, III, determina o repasse de 29% do total arrecadado para estados e Distrito Federal.

Os mecanismos de desvinculação de receitas (Fundo Social de Emergência-FSE e Desvinculação de Receitas da União-DRU), são criticados pela forte essência de inconstitucionalidade que carregam quando aplicados sobre as contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDEs) como esclarecem Paulo Antonio Brizzi Andreotti e Jonathan Barros Vita:

Porém, embora exista a vinculação da receita à finalidade interventiva destacada no Art. 177, §4º, II, verifica-se que no plano fático a União não vem respeitando o referido requisito. Isso porque a União vem realizando a redestinação dos recursos da CIDE Combustível via lei orçamentária, dando um destino incompatível com as finalidades albergadas no texto constitucional.¹³¹

Contudo, o caso apontado por Daniel vai além da questão jurídica envolvida na “desvinculação legal”, a questão passa pelo contingenciamento e não pela desvinculação.

¹²⁹ BRAMATTI, Daniel. *Minas dribla descumprimento da LRF com depósitos judiciais*. O Estado de São Paulo. 06/02/2016. Disponível em: <http://politica.estadao.com.br/noticias>. Acessado em 01/22/2016.

¹³⁰ PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Desvio de Finalidade das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. Revista de Direito Tributário. nr.102. junho 2008.

¹³¹ ANDREOTTI, Paulo Antonio Brizzi, VITA, Jonathan Barros. *Cide Combustível: Reflexões após a ADI 2925/DF. COLEÇÃO CONPEDI/UNICURITIBA - Vol. 11 - Direito e Economia*, 2014, p. 195.

O contingenciamento é uma medida de programação financeira, é a limitação dos gastos frente à receita que se tem anualmente, frente ao que o governo efetivamente recebe, para economizar. Essa economia, preservando a meta de superávit, é então direcionada para a diminuição da dívida que o poder público tem em relação aos seus credores.

Tecnicamente, o contingenciamento consiste no retardamento ou, até mesmo, na inexecução de parte da programação de despesa prevista na Lei Orçamentária em função da insuficiência de receitas. Normalmente, no início de cada ano, o Governo Federal emite um Decreto limitando os valores autorizados na LOA, relativos às despesas discricionárias ou não legalmente obrigatórias (investimentos e custeio em geral). O Decreto de Contingenciamento apresenta como anexos limites orçamentários para a movimentação e o empenho de despesas, bem como limites financeiros que impedem pagamento de despesas empenhadas e inscritas em restos a pagar, inclusive de anos anteriores. O poder regulamentar do Decreto de Contingenciamento obedece ao disposto nos artigos 8º e 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).

A manobra criativa neste caso, reside no forte contingenciamento das despesas vinculadas à estas contribuições (apesar de haver receita planejada e recebida) que não serão descontingenciadas com o único objetivo de fazer caixa para compor o superávit. A título de exemplo verifica-se que a CIDE-Combustíveis historicamente, até ser zerada em 2012, apresentou aplicação do produto de sua arrecadação para pagamento de juros da dívida (2002-2004)¹³² e fortes contingenciamentos¹³³ cujos recursos acabaram não sendo utilizados.

3.3.10 Superestimativa de Receitas

Considerados por alguns articulistas¹³⁴ como uma contabilidade criativa, a **superestimativa de receitas** na Lei Orçamentária, é um procedimento que tem como objetivo aumentar a expectativa, de forma irreal, das previsões de receitas orçamentárias, com o objetivo de justificar a autorização de despesas na própria Lei Orçamentária.

Como vimos no capítulo do Orçamento Público e da LRF, o legislativo só autorizará despesas que possam ser suportados por receitas efetivamente previstas no Projeto de Lei

¹³² BASILE, Juliano. *Governo deixa de usar Cide para pagar dívida*. Jornal Valor Econômico 12/12/2005, Brasil, p. A3 – disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/456457> acessado em 01/11/2016.

¹³³ Governo anuncia corte de 55 bilhões de reais no Orçamento. 12/12/12. Veja-Economia. Disponível em <http://veja.abril.com.br/economia/governo-anuncia-corte-de-55-bilhoes-de-reais-no-orcamento/> acessado em 01/11/2016.

¹³⁴ HARADA, Kiyoshi. *Congelamento dos gastos por vinte anos*. 10/10/16. Disponível em <http://www.migalhas.com.br> acessado em 01/11/2016.

Orçamentária. Assim, como forma de maquilar o planejamento o ente público insere na previsão de receita, valores que não correspondem com a realidade.

Como exemplo, podemos citar a previsão de arrecadação de “Receitas Correntes – Dívida Ativa” para o orçamento de 2014. O volume 1 das “Informações Complementares Relacionadas no Anexo II do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2015”¹³⁵ estabelece no seu inciso XVII que, para a previsão desta receita, um anexo deverá constar informações sobre o estoque e arrecadação da Dívida Ativa da União, no exercício de 2013, e as estimativas para os exercícios de 2014 e 2015, segregando-se por item de receita e identificando-se, separadamente, as informações do Regime Geral de Previdência Social;

Contudo, é óbvio que as informações históricas que seriam utilizadas para previsão da receita deveria levar em consideração o resultado atípico ocorrido em 2013, apontado pela própria PGFN como sendo a reabertura de parcelamentos especiais:

25. Como se vê do quadro acima, a arrecadação de 2014 se mostrou inferior à 2013. A justificativa para essa diferença de valores apresentados em relação aos anos de 2013 e 2014 pode ser atribuída à Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013, que reabriu os prazos de

adesão ao programa de recuperação fiscal instituído inicialmente pela Lei nº 11.941/09 e implementou, nos artigos 39, § 1º e 40, novos programas de parcelamento específicos.

26. Assim, no ano de 2013, possibilitou-se que instituições financeiras e companhias seguradoras parcelassem seus débitos de PIS e Cofins (art. 39) e que pessoas jurídicas que possuam discussão judicial referentes à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e Cofins aderissem ao parcelamento (art. 39, §1º). Por último, o artigo 40 oportunizou o parcelamento de débitos de IRPJ e CSL das sociedades controladas ou coligadas no exterior.

27. A criação dessas novas modalidades de parcelamento incrementou a arrecadação da Dívida Ativa de forma substancial no ano de 2013, podendo-se falar em um ano atípico no quesito recuperação da Dívida Ativa da União.¹³⁶

No entanto, mesmo conscientes destas anomalias (conhecida tecnicamente como “arrecadação atípica”), o Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias e a respectiva Lei Orçamentária Anual, seguiu considerando para estimativa da receita com a recuperação de créditos tributários relativos à Dívida Ativa em dimensões superavaliadas. Com a receita superavaliada, o Poder Executivo pode, nos termos da Lei Orçamentária, obter autorização de

¹³⁵ BRASIL. Orçamentos Da União - Exercício Financeiro 2015 - Projeto De Lei Orçamentária. Informações Complementares Relacionadas No Anexo Ii Do Projeto De Lei De Diretrizes Orçamentárias Para 2015. Disponível em <http://www.orcamentofederal.gov.br>. Acessado em 01/11/2016.

¹³⁶ BRASIL. Parecer PGFN/CDA Nº 19/2015. 09 de janeiro de 2015.

mais gastos que, ao final, não seriam suportados pela “arrecadação efetiva”, gerando mais déficit fiscal e aumentando a dívida pública.

Na tabela abaixo é possível compreender melhor esta superavaliação e constatar que só neste item no que tange ao orçamento de 2015, o governo federal teve um déficit de trinta e cinco bilhões de reais (R\$ 35 bilhões).

Estoque - Previsão x Arrecadação - Dívida Ativa da União

	Estoque da dívida (1)	% arrecadado	Previsão de Arrecadação (2)	Arrecadação Realizada (2)	Atingimento da meta %
2010	880.596.409.092,74	0,45	8.039.453.903,00	3.957.657.964,44	49,23
2011	998.762.268.281,57	0,63	11.947.709.015,00	6.336.402.347,29	53,03
2012	1.030.110.228.764,45	2,42	18.242.790.212,00	24.924.109.744,18	136,62
2013	1.273.180.890.986,18	3,02	26.799.965.666,00	38.511.584.727,48	143,70
2014	1.387.504.353.743,71	0,99	22.056.501.257,00	13.748.712.162,62	62,33
2015	1.580.000.000.000,00	0,68	45.894.504.553,00	10.770.863.737,23	23,47

Elaborada pelo autor

(1) fonte PGFN

(2) fonte Portal Transparência

Outros exemplos de superestimação de receitas podem ser encontrados nas Leis Orçamentárias anuais, tais como na LOA de 2015 que fez previsão de “Receitas de Capital” na ordem, original, de R\$ 110 bilhões quando o executado ficou em apenas R\$ 66 bi (60%). Como amostra da superavaliação, verificamos na rubrica “Outras Receitas” (dentro das Receitas de Correntes) que o Projeto de Lei original foi encaminhado ao Congresso Nacional com a previsão de R\$ 122 bilhões, foi revista pelo CN, ainda no processo de aprovação da LOA, para R\$ 117 bilhões, mas foi realizado apenas R\$ 59 bilhões (50%), esta rubrica foi fortemente “inchada” com base em expectativa de recebimento de multas com a reabertura de parcelamentos especiais quando o histórico comparativo dos anos anteriores não permitiam presumir que seu impacto seria tão mais substancial. Contudo, tendo em vista a ausência de maiores informações nos dados de composição da presente estimativa, tal procedimento de superavaliação fica de difícil detecção.

Podem, ainda, corroborar com o entendimento deste procedimento de maquiagem os exemplos das rubricas “outras multas” e “alienação de bens” que são muito susceptíveis de terem projetos de geração de receita que jamais sairão do papel e tem, como único objetivo superestimar receitas. Na tabela abaixo é possível verificar que historicamente a **superavaliação** destas rubricas nunca se justificou e nunca se confirmou. No ano de 2014, quando não houve a ocorrência de superavaliação a arrecadação prevista se concretizou.

LOA	Rúbrica	Estimativa	Realizado	%	Rúbrica	Estimativa	Realizado	%
2015	OUTRAS MULTAS	9.002.711.377,00	993.913.075,19	11,04	ALIENACAO DE BENS	6.314.894.169,00	1.511.355.983,27	23,93
2014	OUTRAS MULTAS	778.641.752,00	1.097.271.002,06	140,9	PRODUTOS DE ALIENACOES - LEI 9636 15/05/98	31.355.773,00	66.050.569,29	210,6
2013	OUTRAS MULTAS	9.630.037.421,00	1.028.939.331,05	10,68	PRODUTOS DE ALIENACOES - LEI 9636 15/05/98	8.064.000.000,00	77.029.107,96	0,95
2012	OUTRAS MULTAS	6.426.086.463,00	1.013.151.614,39	15,76	PRODUTOS DE ALIENACOES - LEI 9636 15/05/98	3.000.000.000,00	102.558.320,83	3,41
2011	OUTRAS MULTAS	983.834.703,00	927.281.550,25	94,25	PRODUTOS DE ALIENACOES - LEI 9636 15/05/98	3.000.000.000,00	74.543.441,59	2,48

fonte: Portal da Transparência

Elaborado pelo autor

Da mesma forma que a superavaliação das receitas, mas do lado oposto ao razonete contábil, pode ocorrer, no momento da elaboração do Orçamento Anual, a subavaliação das despesas que também tem o objetivo de maquilar o orçamento, mostrando um equilíbrio que de fato não existe. Assim, autorizada a despesa no orçamento anual, no momento de seu empenho ela será atualizada, com óbvias e previsíveis justificativas, gerando também um déficit nas contas do respectivo ano.

3.3.11 Recursos de Variação Cambial Repassados do Banco Central para o Tesouro Nacional

A partir de 2008 com a edição da Medida Provisória 435 de 26 de junho, transformada na Lei 11.803/2008, mais uma criatividade foi desenvolvida na contabilidade pública brasileira, os recursos do Banco Central passaram a ser usados pelo Tesouro Nacional. Os ganhos ou perdas das oscilações cambiais é apenas um efeito contábil e que só se transforma em efeito econômico no caso, por exemplo, de converter a reserva em reais, aí sim, neste momento, a diferença entre a aquisição da moeda estrangeira e sua venda estaria gerando um efeito econômico, se positivo “receita financeira”, se negativo “despesa financeira”.

O Tesouro Nacional utilizou-se, principalmente a partir de 2013, deste “dinheiro virtual” para resgatar títulos da dívida no mercado criando um financiamento do Banco Central para o Tesouro o que é vedado pela Lei de Responsabilidade Fiscal porque retira a transparência das contas públicas.

3.3.12 Gastos com Custeio Lançados em Contas de Investimento

As despesas de custeio são aquelas usadas na manutenção dos bens e ações do governo são, por exemplo, os gastos com água, luz, limpeza, materiais de escritório, folha de

pagamento, etc. Já as despesas de investimento são aquelas que visam a ampliação da ação do governo, com a compra de bens e construção de novas estruturas que servem à sociedade como por exemplo a construção de prédios públicos.

Os investimentos públicos são fundamentais para garantir a retomada do crescimento e menores taxas de inflação, contudo, uma boa parte das despesas de capital feitas pelo governo federal nos anos de 2010 a 2014 foi para o funcionamento da burocracia estatal e, ainda assim, receberam o carimbo de investimentos. Exemplos no Portal da Transparência (<http://www.portaldatransparencia.gov.br>¹³⁷) vão de desde máquinas de fragmentar papel, ar-condicionado, persianas, cadeiras giratórias e outros móveis caros que, na prática, até pagamento de serviços terceirizados e aluguel.

Neste sentido em artigo apresentado em 2013 Victor Martins já apontava que

Boa parte das despesas de capital feitas pelo governo vai para o funcionamento da burocracia estatal. Ainda assim, recebem o carimbo de investimentos. São máquinas de fragmentar papel, ar-condicionado, persianas, cadeiras giratórias e outros móveis caros que, na prática, servem apenas para mover papéis e carimbos de um lado para outro nas repartições públicas. Um percentual desses gastos é ainda, segundo especialistas ouvidos pela reportagem, para maquiagem de investimentos — despesas de custeio supostamente lançadas na conta errada.

Analistas dizem que se a classificação do gasto está correta, no mínimo o país tem de repensar a estratégia de investimento. “Essa classificação é algo exótico. Tudo bem comprar instrumento para banda, mas daí a classificar isso como investimento é outra história”, observa José Roberto Afonso, especialista em finanças públicas e um dos criadores da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).¹³⁸

Despesas de custeio supostamente lançadas na conta errada (?), fato é que, como em uma empresa privada, o administrador está fazendo uma maquiagem para que sua empresa (no caso sua administração) pareça mais atraente do que de realmente o é. Menores gastos com custeio e maiores gastos com investimento dão a aparência de que o país está no caminho certo do enxugamento das despesas correntes, que pressionam o orçamento público, e do crescimento econômico com investimentos para o futuro. O que, de fato, não é o que acontece.

Todas estas operações criativas, à exceção desta última, que objetivaram, em apertada síntese, maquiagem o cumprimento das metas de superávit fiscal, fizeram o país perder a credibilidade de suas contas públicas, apresentadas à opinião estrangeira, e ajudou a explodir

¹³⁷ <http://www.portaldatransparencia.gov.br> .

¹³⁸ MARTINS, Victor. *De aluguel a microfone na conta dos investimentos públicos*. EM.COM.BR/Economia. 03/05/2013. Disponível em <http://www.em.com.br> acessado em 16/11/2016.

a dívida pública brasileira que saltou de 51,77 % do PIB em 2010 para 66,5% em 2015 com previsão de chegar a 73,5% em dezembro de 2016, conforme análise do Monitor Fiscal publicado pela Consultoria de Orçamento e Controle Fiscal do Congresso Nacional.

É inconcebível a qualquer pensamento focado no espírito público e republicano, aceitar que estas manipulações contábeis/fiscais, possam ser admitidas no âmbito de nosso ordenamento jurídico, é inconcebível que já não tenhamos límpida e claramente capitulações penais e regulatórias que inibam todo e qualquer movimento de agentes públicos que permitam a menor possibilidade de se mascarar a realidade das contas públicas e praticar assim uma falsa transparência.

É neste diapasão que vamos investigar os principais instrumentos, hoje disponíveis, para coibir a contabilidade criativa no âmbito da administração pública. Inegavelmente, o principal marco neste sentido é a Lei de Responsabilidade Fiscal, LC 101/2000, mas segue-se, ainda, a Lei 10.028 também de 2000 e a lei dos Crimes de Responsabilidade o Lei 1.079 de 1950.

3.3.13 Despesas com pessoal, interpretação extensiva da exclusão de rubricas de aposentadorias e pensões no cálculo do limite de gastos

De acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 19), os gastos com pessoal (considerando os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário) não podem ultrapassar o limite, na União a 50% e nos estados e municípios a 60%, das respectivas Receitas Corrente Líquida (RCL). O parágrafo primeiro do mesmo artigo autoriza seis rubricas que podem ser excluídas da composição para atendimento dos limites definidos.

Neste sentido, não são computados no cálculo dos limites as despesas com **indenização por demissão de servidores ou empregados**; Em casos de programas de PDV, **as despesas relativas a incentivos à demissão voluntária**; quando de eventual convocação extraordinária do Congresso (Art. 57, §6º, II da CF/88), as **despesas derivadas desta convocação**; as despesas **decorrentes de decisão judicial** se a competência a que se refere a despesas é de período anterior aos últimos doze meses; ainda de acordo com o dispositivo citado, o **gasto com pessoal, do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e Roraima**, custeadas com recursos transferidos pela União na forma prevista na Constituição Federal, não farão parte do cálculo; e, por fim, os **gastos com inativos**, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas por recursos provenientes: a) da arrecadação de contribuições dos segurados; b) da compensação financeira de que trata o § 9º do art. 201 da Constituição; c)

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

É da leitura deste dispositivo que surge mais uma manobra contábil com vistas a esconder, deliberadamente, o descumprimento da LRF e assim criar mais uma contabilidade criativa no âmbito do setor público como apresentam os artigos “Estados maquiaram gasto com pessoal para cumprir a LRF”¹³⁹ (Folha de São Paulo. 27/04/2009); “Funcionalismo consome caixa dos estados, No Rio, gasto com pessoal já representa 110% das receitas arrecadadas mensalmente”¹⁴⁰ (O GLOBO. 26/03/2016); “Rio de Janeiro foi o Estado que mais elevou despesas com pessoal”¹⁴¹ (Folha de São Paulo. 21/06/2016); e “Método estadual de cálculo de gasto com pessoal maquia realidade fiscal. Tesouro comparou critérios e identificou problemas; situação da Previdência é pior”¹⁴² (O GLOBO. 20/10/2016).

A Secretaria do Tesouro Nacional divulgou a partir de agosto de 2016 Indicadores Fiscais e de endividamento de estados e municípios¹⁴³ baseado nos relatórios fiscais dos estados e municípios fruto da transparência exigida pela LRF.

No cálculo dos limites das despesas com pessoal, disponível nestes relatórios apresentados pelos entes da federação e nos termos do Manuais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. A STN apontou discrepância, por exemplo, entre o valor total gasto com pessoal em 2015, pelo estado do Rio de Janeiro, de R\$ 9,6 bilhões (R\$ 31,7 apontados pela STN contra R\$ 22,1 apresentados pelo RJ), diferença esta que é a diferença entre o cumprimento e o não cumprimento da meta de responsabilidade fiscal (com a maquiagem: 43,1% da RCL; sem a maquiagem 62,8% da RCL) e o consequente crime de responsabilidade fiscal.

A criatividade está em retirar do cálculo do limite, todas as despesas com servidores inativos (aposentadorias e pensões), interpretando de forma extensiva o inciso VI do parágrafo 1º do artigo 19 de LRF, supramencionado. Contudo, a exclusão prevista no

¹³⁹ SEABRA, Cátia; FREITAS, Ana Maria de. *Estados maquiaram gasto com pessoal para cumprir a LRF*. FOLHA DE SÃO PAULO. Disponível em <http://www1.folha.uol.com.br/fsp/brasil/fc2704200902.htm>. Acessado em 14/01/2017.

¹⁴⁰ BECK, Martha; NASCIMENTO, Barbara. *Funcionalismo Consome Caixa dos Estados*. O GLOBO. Disponível em <http://oglobo.globo.com/economia/funcionalismo-consome-caixa-dos-estados-18958203>. Acessado em 14/01/2017.

¹⁴¹ PATU, Gustavo. *Rio de Janeiro foi o Estado que mais elevou despesas com pessoal*. FOLHA DE SÃO PAULO. Disponível em <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2016/06/1783760-rio-de-janeiro-foi-o-estado-que-mais-elevou-despesas-com-pessoal.shtml>. Acessado em 14/01/2017.

¹⁴² BECK, Martha. *Método estadual de cálculo de gasto com pessoal maquia realidade fiscal*. O GLOBO. Disponível em <http://oglobo.globo.com/economia/metodo-estadual-de-calculo-de-gasto-com-pessoal-maquia-realidade-fiscal-20324414>. Acessado em 14/01/2017.

¹⁴³ Indicadores fiscais e de endividamento de estados e municípios. STN. Disponível em http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt_PT/indicadores-fiscais-e-de-endividamento. Acessado em 14/01/2017.

mencionado dispositivo contempla a **parcela** da aposentadoria paga com outras fontes de recursos não consideradas dentro do cômputo das Receitas Correntes Líquidas (RCL), daí a lógica de sua exclusão, afinal, a despesa que excede o previsto no artigo, são efetivamente suportados pelo Tesouro.

Ademais, ao estabelecer definições e limites, a LRF em seu artigo 18 estabelece o que se entende como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, **os inativos e os pensionistas**, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

Uma prática similar foi praticada no passado, mas já caiu em desuso em razão da falta de argumentação que a sustentasse. Tratava-se da exclusão da rubrica de IRRF (na receita e na despesa) que tinha o condão de, também, mascarar o não atingimento da meta prevista na LFR. Como um exemplo hipotético, de que a dedução pode funcionar como artifício para que o Estado declare um comprometimento menor com pessoal:

Imaginemos que um Estado arrecada R\$ 1.000,00 e gasta R\$ 650,00 com pessoal, sendo R\$ 100,00 de IR, as despesas somam 65%. Mas, se o Estado excluir esses R\$ 100,00, o percentual cairá para 61% (R\$ 550,00 correspondem a 61% de R\$ 900,00).

3.3.14 Inclusão de Receitas não Correntes junto à RCL

A Resolução do Senado Federal nº 40, de 20/12/2001, dispõe sobre os limites globais para o montante da dívida pública consolidada e da dívida pública mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e estabelece que a dívida consolidada líquida (DCL) dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, ao final de 2016, não poderá exceder, respectivamente, no caso dos Estados e do Distrito Federal: 2 (duas) vezes a receita corrente líquida (RCL) e no caso dos Municípios: a 1,2 (um inteiro e dois décimos) vezes a receita corrente líquida (RCL).

As rubricas que compõe o cálculo da RCL estão expressas no artigo 2º da mesma Resolução e também no artigo 2º, IV da LRF. O não cumprimento do índice acima, obtido da equação DCL/RCL representa afronta à LRF e todas as consequências advindas deste descumprimento.

Assim temos aqui mais um campo fértil para a manipulação das informações. Neste caso, não por interpretação divergente, mas por falta de disposição expressa na LRF que acaba por não proibir, no cálculo da RCL, incluir receitas não recorrentes, ou seja, aquelas receitas que não vão, a priori, se repetir nos orçamentos seguintes, como por exemplo os depósitos judiciais que não pode ser considerado uma receita enquanto não concluído o litígio que lhe originou. Em última análise o Estado não passa de um fiel depositário de seu valor.

Outro exemplo de receitas somadas ao RCL são as receitas vinculadas que são direcionadas a despesas específicas e, portanto, não poderão ser utilizadas para pagamento de dívidas. Se não podem ser direcionadas ao pagamento da dívida, não podem lastrear a equação do endividamento DCL/RCL.

Estes procedimentos, de incluir receitas, alargam indevidamente a base da RCL e, com esse expediente, os ganhos nos indicadores se tornam bem expressivos.

3.4 CONTABILIDADE CRIATIVA: NORMAS DE CONTABILIDADE, POSSÍVEIS MOTIVAÇÕES QUE LEVAM À SUA PRÁTICA E CONSEQUENCIAS.

Percebe-se que a prática da contabilidade criativa é um fenômeno de difícil repressão, pois além de não existir lei específica que a capitule, sua existência é possível devido à complexidade cada vez maior das relações patrimoniais e financeiras da administração pública moderna, aliado às lacunas, às brechas e às omissões existente na legislação que serão difíceis de ser fechadas por completo e, principalmente, aos benefícios políticos envolvidos no processo da manipulação dos dados contábeis que se tornam atrativos, sob o ponto de vista político, como veremos a seguir. A tudo isso, temos a falta de punições específicas para os que a pratiquem.

As normas de contabilidade no Brasil vem sendo alteradas nos últimos anos buscando uma adequação às normas internacionais, num processo conhecido como “convergência internacional”. Esta convergência resultará numa padronização que, dentro de um processo de globalização econômico-financeira, tornará mais fácil a leitura e as transações internacionais.

A contabilidade pública não foge desta necessidade, recentemente, no âmbito da contabilidade aplicada ao setor público tivemos a edição das Normas Brasileira de Contabilidade(NBC) TSP 01 que trata da “Receita de Transação sem Contraprestação” a 02 que estabelece informações sobre “Receita de Transação com Contraprestação” e a 03 que trata de “Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes”, todas editadas em 28/10/2016 e que estão em convergência com as normas da Federação Internacional de

Contabilidade, mais especificamente, as IPSAS 9, 23 e 19 editadas pela *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac).

Estas normas, que entram em vigor a partir de 01 de janeiro de 2017, se juntaram às já editadas que tratam de “Sistema de Informação de Custos do Setor Público”(Resolução 1.366/11) e a de “Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público” (D.O.U de 04/10/2016).

Contudo, da leitura destes regulamentos, verifica-se que no âmbito desta convergência e padronização internacional, não existe, ainda, uma regulação que padronize as formas, no âmbito do setor público, de apuração e divulgação de déficits orçamentários e dívida pública. Embora o déficit orçamentário e a dívida pública ocupem um lugar de destaque no debate de pesquisas econômicas, não há acordo sobre como eles devem ser medidos. Eles podem ser definidos para diferentes conjuntos de instituições públicas, incluindo os conjuntos correspondentes aos ligados ao governo central, das administrações públicas e do setor público e para qualquer definição de Governo, enfim, existem muitas medidas da dívida pública e déficit, cada medida diz algo sobre as finanças públicas, mas nenhuma diz toda a história. Cada uma delas também é vulnerável à manipulação, e aqui esta sua grande fraqueza, pois é susceptível de ser manipulado se estiver sujeito a uma regra ou destino fiscal¹⁴⁴.

3.4.1 MOTIVAÇÕES PARA A CONTABILIDADE CRIATIVA NO SETOR PÚBLICO

3.4.1.1 Ausência de um Regramento Claro

A análise das motivações para o aparecimento da contabilidade criativa nas demonstrações contábeis dentro do setor privado já foi amplamente estudada, notadamente encontramos em Cosenza¹⁴⁵ uma compilação da “motivação, política, efeitos e consequências” que é objeto de citação de inúmeros estudos sobre o tema. Contudo, não encontramos na literatura, atualmente, estudos voltados a identificar e elencar as motivações para a contabilidade criativa dentro do **âmbito das administrações públicas**.

¹⁴⁴ IRWIN, Timothy C. *Defining the Government's Debt and Deficit*. IMF Working Paper. WP 15/238. International Monetary Fund. p 2.

¹⁴⁵ COSENZA, José Paulo. *Efeitos Colaterais da Contabilidade Criativa*. REVISTA DE CONTABILIDADE DO MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA UERJ, Vol. 7, No 2, 2002, p.68.

Ora, se a administração pública é guiada pelos princípios previstos na Constituição (Legalidade, Impessoalidade, Finalidade, Moralidade e Publicidade) aqui, notadamente o da moralidade e publicidade, não é lícito imaginar que um agente público vá praticar atos que atentem à ética e à moral e tergiversem para tornar letra morta o princípio da transparência.

A falta de regulamentos próprios que tratem do tema e o padronize é, com certeza, solo fértil para interpretações tendenciosas que, em última instância, se chocarão com a moralidade dos atos administrativos.

Por exemplo, não encontramos na legislação pátria e internacional, normas que expressem a preocupação clara com a definição de conceitos métricos que estão envolvidos nos cálculos da dívida e déficit, com interpretações ora abrangentes, ora restritivas, dos itens que compõe estes cálculos.

Eventual padronização ao nível internacional não é fácil, neste sentido Timothy Irwin¹⁴⁶ exemplifica que governo canadense na divulgação de sua dívida em 2010, poderia ter apresentado ser aproximadamente 38% do PIB, o que seria plausível, ou 104% dependendo de como “governo” e “dívida” foram definidos nesta divulgação. Em 2010, segundo dados do FMI, a dívida canadense foi de 84,56% (divulgação oficial final). Outro exemplo mencionado por Timothy é o do déficit do governo federal norte-americano no ano fiscal de 2010/2011 que poderia ser de 8% do PIB ou 14% dependendo se a fonte da estimativa era o orçamento do governo baseado em “caixa” ou em suas “demonstrações contábeis”, naquele período o déficit orçamentário americano, conforme informações oficiais ficaram em 8,6% do PIB¹⁴⁷.

Portanto, a ausência da padronização contribui para a prática de apresentação maquiada das informações que serão objeto de publicidade seja no Brasil, seja no mundo. Veja bem, a preocupação aqui é com o regramento (padronização) dos itens métricos que compõe os resultados de dívida e déficit dos países, padronização esta que, no atual estágio de convergência contábil internacional, contribuiria para restringir o espaço de manobra das criatividades.

3.4.1.2 Embelezamento Fiscal e o Risco Soberano

¹⁴⁶ IRWIN, Timothy C. Ibidem, p. 2.

¹⁴⁷ <http://pt.tradingeconomics.com/united-states/government-budget>

Com base na experiência de alguns países, a literatura corrente, captada por Melo, Pereira e Souza¹⁴⁸, adverte-nos que a imposição de regras numéricas em alguns países podem encorajar o uso de práticas contábeis duvidosas (contabilidade criativa), reduzindo o grau de transparência na gestão das finanças públicas. Neste sentido, Kopits¹⁴⁹, por exemplo, observa que às vezes as regras fiscais são "folhas de figo" no sentido de que os governos são pouco susceptíveis de respeitá-las rigorosamente e induzem a um comportamento não transparente.

A questão da dívida pública na economia atual é um problema mundial. Podemos verificar no gráfico seguinte que as principais economias do globo enfrentam o sério problema de crescimento de suas dívidas a partir da crise de 2008, que foi certamente um dos maiores acontecimentos econômico-financeiro desde a crise de 1929 e provocou, nas principais economias, enormes gastos orçamentários na tentativa de escaparem da recessão que se instaurou no mundo – um “tsunami financeiro”. Para o Brasil apesar de não ter sido uma “marolinha”, seu desempenho (juntamente com a Índia e Indonésia) esteve entre as melhores até 2014, quando, então, aliado à crise política que se instaurou no país, a “fatura” de sua Contabilidade Criativa passou a ter seu custo cobrado no resgate de credibilidade do país, perda perante a opinião pública, e principalmente financeira, internacional.

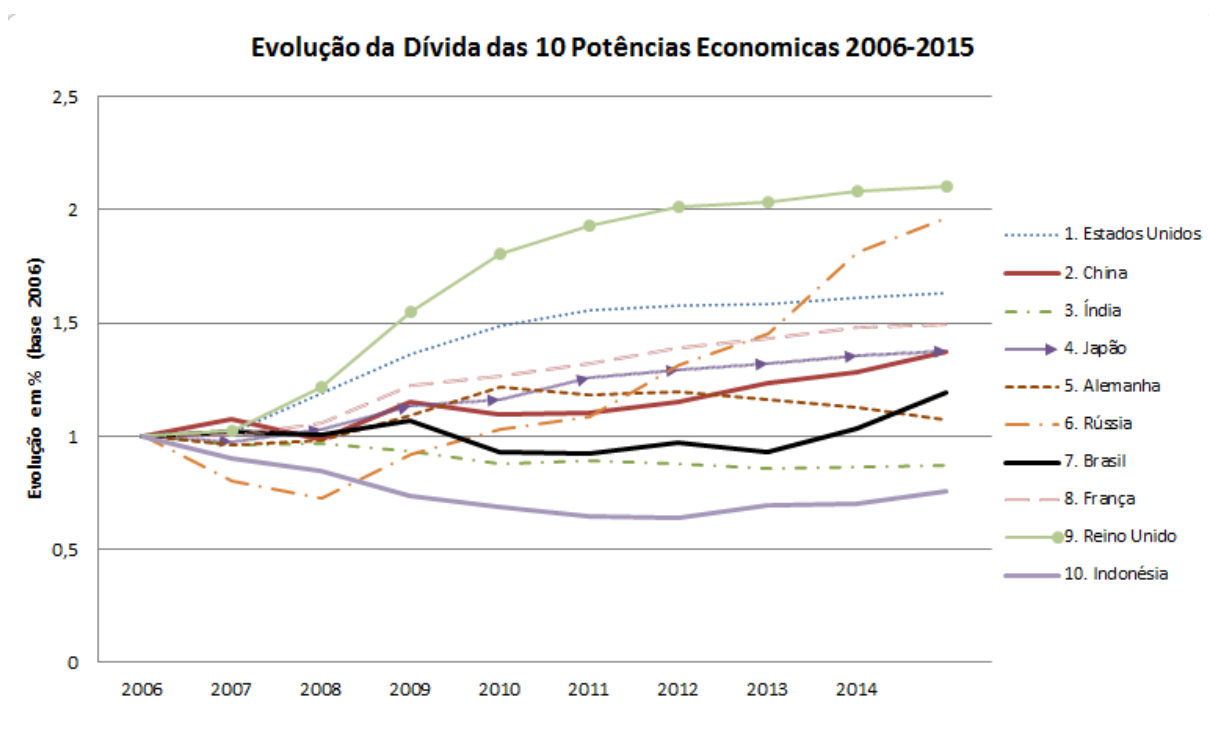
Salto e Almeida¹⁵⁰ destacam que “A falta de credibilidade do governo junto aos mercados é tal que todos os anúncios e promessas são vistos com desconfiança e todas as práticas de contabilidade criativa se tornaram uma herança maldita para o período 2015-2018 dificultando o ajuste fiscal”.

O Gráfico “Evolução da Dívida das 10 Potências Econômicas 2006-2015”, a seguir, mostra que nos últimos 10 anos o problema de crescimento da dívida pública tem pesado à todos os países e, portanto, não é um problema só brasileiro.

¹⁴⁸ MELO, Marcos André; PEREIRA, Carlos e SOUZA, Saulo. Why do some governments resort to ‘creative accounting’ but not others? Fiscal governance in the Brazilian federation. International Political Science Review. www.sagepub.co.uk/journalsPermissions.nav

¹⁴⁹ KOPITS, George. Fiscal Rules: Useful policy framework or unnecessary ornament. 2001. www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2001/wp01145.pdf acessado em 09/11/2016

¹⁵⁰ SALTO, Felipe; ALMEIDA, Mansueto. Finanças Públicas: Da Contabilidade Criativa ao Resgate da Credibilidade. 1ª ed. Rio de Janeiro, Record, 2016, p.16.



O quadro “Dívida Pública das 10 maiores potências em % do PIB”, a seguir, também evidencia que não existe um limite máximo de comprometimento do PIB Nacional na formação do total da dívida pública do país onde Japão e Estados Unidos lideram o ranking de maior dívida em comparação com o PIB.

Dívida Pública das 10 maiores potências em % do PIB

País/Ano	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
1. Estados Unidos	63,9	64,8	76	87,1	95,2	99,4	100,83	101,17	102,98	104,17
2. China	32	34,5	31,6	36,9	35,1	35,3	36,9	39,5	41,1	43,9
3. Índia	77,1	74	74,5	72	67,5	68,8	67,7	66,2	66,4	67,2
4. Japão	166,8	162,4	171,1	188,8	193,2	209,4	215,4	220,3	226,1	229,2
5. Alemanha	66,4	63,6	65	72,5	81	78,4	79,6	77,2	74,7	71,2
6. Rússia	9	7,2	6,5	8,3	9,3	9,8	11,8	13,1	16,3	17,7
7. Brasil	55,48	56,72	55,98	59,21	51,77	51,3	53,77	51,69	57,19	66,23
8. França	64,4	64,4	68,1	79	81,7	85,2	89,6	92,4	95,3	96,1
9. Reino Unido	42,4	43,5	51,7	65,7	76,6	81,8	85,3	86,2	88,2	89,2
10. Indonésia	35,84	32,33	30,25	26,48	24,52	23,1	22,96	24,9	25,02	27

Tabela elaborada pelo autor¹⁵²

¹⁵¹ Gráfico elaborado pelo autor através de dados obtidos de: <http://pt.tradingeconomics.com>

É interessante notar nos gráficos acima que apenas o Brasil (até 2013), a Índia (até 2014) e a Indonésia (até 2013) conseguiram resultados satisfatórios no controle de sua dívida pública, enquanto todas as demais grandes economias assistiram suas dívidas saltar em decorrência das políticas públicas aplicadas na recuperação econômica após a crise financeira mundial de 2008. No mesmo sentido a média dos países da Zona do Euro viram saltar a sua dívida pública de 64,9% do PIB, em 2007, para 92% em 2014.

O que verificamos neste cenário, foi a necessidade dos países em buscar recursos, além de seu orçamento próprio, para fazer face aos gastos com as políticas públicas que visavam equilibrar a economia do país e recoloca-lo na rota do desenvolvimento que a crise financeira solapou.

Com o crescimento da dívida pública, cresce a preocupação do investidor quanto à inadimplência do devedor e assim, o custo do empréstimo aumenta na proporção da taxa de risco que envolve a operação. Neste cálculo, é mais temerário emprestar a quem não tem capacidade de pagamento e fecha suas contas, ano após ano, no vermelho (déficit) do que àquele que mostra capacidade de honrar seus compromissos e fecha suas contas no azul(superávit).

Outro fator a considerar é que o país que toma empréstimos, mas fecha suas contas no azul, demonstra, em tese, que os recursos tomados estão sendo aplicados em investimentos necessários ao desenvolvimento econômico e não nos gastos de suas despesas correntes. É como se, exemplificando, você tem uma renda de 100, e gasta com sua manutenção 80, tendo assim um “superávit” de 20, contudo, intenciona aumentar sua produção que lhe proporcionará uma renda maior e precisa de um investimento de 100, mas você não pode esperar 5 anos (20x5) fazendo uma poupança “interna” para o investimento; Assim, você busca um empréstimo de 100, aplica no investimento que aumenta sua renda de imediato, aumentando, por consequência, a capacidade de pagamento de sua dívida. No caso contrário, quando o empréstimo não é aplicado no investimento, temos, como exemplo, quando você pega um empréstimo no banco para pagar suas despesas correntes (água, luz, telefone, fatura de cartão, etc.), neste caso, você estará aumentando sua dívida, diminuindo sua capacidade de pagamento (com a presença de mais despesas correntes – serviços da dívida) e não agregando valor ao seu desenvolvimento. Sua renda continuará a mesma (100) sua manutenção aumentará (80+x) e seu superávit diminuirá ou, até, se transformará em déficit.

¹⁵² Tabela elaborada pelo autor através de dados obtidos de: <http://pt.tradingeconomics.com>

Quanto maior for o risco de inadimplência do cliente, maior será a taxa de juros cobrada pela instituição financeira, uma vez que na determinação da taxa de juros é considerada a soma do custo de captação do banco, do risco de crédito desse empréstimo e da margem que a instituição recebe por emprestar esse dinheiro. Este componente da definição da taxa de juros (o risco) ocorre porque a instituição, ao emprestar o dinheiro, corre o risco de não recebê-lo de volta.

Assim, existe um risco maior emprestar ao país que tem uma dívida muito grande e que não possui capacidade de pagamento (pequenos superávits ou déficits orçamentários), do que emprestar a um país com pequena dívida e boa capacidade de pagamento (superávits orçamentários).

Para melhor compreensão deste fator variável vejamos o seguinte quadro ilustrativo:

MATRIZ DE RISCO DE EMPRÉSTIMO			
DÍVIDA ALTA (acima de 55% do PIB)	MÉDIO/ RISCO +	ALTO RISCO	EMPRÉSTIMO DESACONSELHÁ VEL
BAIXA DÍVIDA (até 55% do PIB)	MÉDIO RISCO	MÉDIO/ RISCO +	ALTO RISCO
SEM DÍVIDA	BAIXO RISCO	MÉDIO RISCO	MÉDIO/ RISCO +
RISCO ZERO	ALTA CAPACIDADE DE PAGAMENTO (altos superávits)	BAIXA CAPACIDADE DE PAGAMENTO (baixos superávits)	SEM CAPACIDADE DE PAGAMENTO (déficits)

tabela elaborada pelo autor

Observamos que quanto maior o comprometimento da dívida, aliado à baixa capacidade de pagamento, maior será o risco (ou até a impossibilidade) do empréstimo, e conseqüentemente maior será o juros a ser cobrado pelo empréstimo.

Aqui reside uma das resistências de muitos governos na real transparência de suas contas e tentam, assim, esconder, maquilar, ou cobrir com “folhas de figo” uma ou as duas variáveis desta matriz.

Importante trazer, ainda, outro trabalho de pesquisa, conduzido por Hagen e Wolff¹⁵³ para Deutsche Bundesbank em Frankfurt. Tentando explicar a conduta da contabilidade criativa nas contas públicas, eles afirmam que a imposição de regras fiscais é vista pelos governos como uma pressão que reduz o viés político na tomada de decisão e que faz com que a política fiscal desvie daquilo que é o ideal para a sociedade como um todo. Eles testaram a hipótese de que os governos aplicam a contabilidade criativa para contornar as regras e colheram evidências de que a introdução da estabilidade, do pacto de crescimento e o procedimento relativo aos déficits excessivos na Europa contribuíram para a origem a uma contabilidade criativa no setor público.

Porém, em outra pesquisa também conduzida por Wolff, juntamente com Bernoth¹⁵⁴, eles identificam que não é possível enganar os mercados. Em uma maior ou menor escala de consequências e tempo, as verdades escondidas nas contas públicas aparecem e o mercado cobra a fatura da falta de credibilidade dos governos. Concluíram que os mercados financeiros levam em conta as atividades da contabilidade criativa, na taxa de risco de inadimplência contido nos rendimentos de títulos públicos.

Na investigação Bernoth e Wolff estudaram os países da Zona do Euro após sua formação e identificaram que notícias veiculadas de contabilidade criativa aumentam o “prêmio de risco de inadimplência”(embutido na taxa de juros). Eles ainda concluem que:

Os resultados empíricos confirmam a hipótese derivada para o modelo. A contabilidade criativa aumenta os prêmios de risco. Os eventos gimmickry [maquilagem contábil], que transformam-se em notícias financeiras, têm fortes efeitos de punição sobre os prêmios de risco. Isto é especialmente verdadeiro. Se um país estiver em transparência, os mercados financeiros vêem, então, os eventos gimmickry como um sinal de "ponta do iceberg". A contabilidade criativa aumenta o custo de empréstimos significativamente, se se tornar conhecido, especialmente se os mercados não têm certeza sobre a verdadeira extensão da contabilidade criativa.¹⁵⁵

Portanto, conforme o estudo, a contabilidade criativa tem um efeito nefasto na credibilidade do país e influencia diretamente no custo dos juros praticados pelo ofertante financeiro, mas o custo será ainda maior se o país que, teoricamente, pratica a transparência

¹⁵³ HAGEN, Jürgen von; WOLFF, Guntram B. What do deficits tell us about debt? Empirical evidence on creative accounting with fiscal rules in the EU. Deutsche Bundesbank. Disponível em www.bundesbank.de. Acessado em 15/11/2016

¹⁵⁴ BERNOTHN, Kerstin; WOLFF, Guntram B. *Fool The Markets? Creative Accounting, Fiscal Transparency And Sovereign Risk Premia*. Scottish Journal of Political Economy, Vol. 55, No. 4, September 2008.

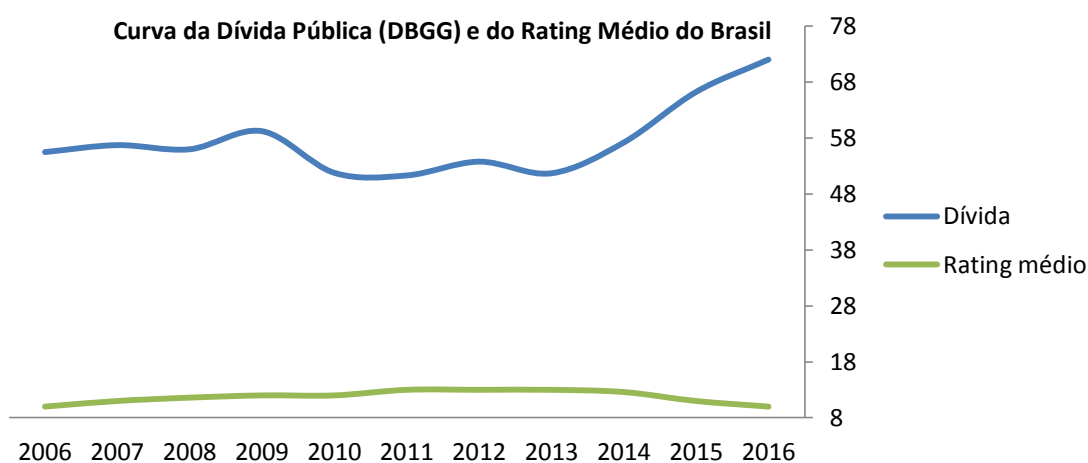
¹⁵⁵ BERNOTHN, Kerstin; WOLFF, Guntram B. *Fool The Markets? Creative Accounting, Fiscal Transparency And Sovereign Risk Premia*. Scottish Journal of Political Economy, Vol. 55, No. 4, September 2008, p. 481.

no trato das informações de suas contas orçamentárias, fizer uso desta maquiagem contábil (contabilidade criativa).

Esta é a exata situação que o Brasil atravessa. No final de 2015 o governo central brasileiro, por determinação do Tribunal de Contas da União (TCU), foi obrigado a pagar as contas atrasadas que estavam maquiadas em sua contabilidade criativa, como não havia recursos para estes pagamentos, recorreu-se ao aumento da dívida pública com um déficit primário de 2% do PIB.

O impacto internacional foi nefasto e as notícias veiculadas na mídia, desde o final de 2014, (Brazil Admits Key Fiscal Target Not Achievable¹⁵⁶, Brazil's new finance minister vows to keep lid on budget deficit¹⁵⁷, Brazil's economy in a funk marked by low productivity and 'creative accounting'¹⁵⁸), escancarando a crise fiscal e a prática recorrente da criatividade contábil, provocaram o efeito de perda de credibilidade apontado nos estudos de Bernoth e Wolff.

Para ilustrar esta relação dívida x risco soberano verificamos no quadro abaixo onde consta a Dívida Bruta do Governo Geral do Brasil (DBGG) em relação ao PIB no período de 2006 a 2016 (projeção) e o Rating médio das principais agências de risco do mundo (Ficht, Moody's e Standard & Poor's) no mesmo período:



Curva da Dívida Pública DBGG e Rating Médio do Brasil – 2006 a 2016
Tabela elaborada pelo autor¹⁵⁹

No quadro acima é possível visualizar que a curva da dívida é inversamente proporcional ao grau de risco do Brasil no período analisado.

¹⁵⁶ THE WALL STREET JOURNAL. Latin America. 31/10/2014.

¹⁵⁷ FINANCIAL TIMES. Brazil. 20/12/2015. www.ft.com.

¹⁵⁸ WASHINGTON POST. The Americas. 09/12/2014. www.washingtonpost.com.

¹⁵⁹ Tabela elaborada pelo autor a partir de fontes do Banco Central

3.4.1.3 Prioridade às Políticas Públicas e Sobrevivência Política

Conforme já apontamos, a preocupação de maquilar as contas públicas, seja subdimensionando dívidas, fabricando receitas fictícias, e insustentáveis, ou subavaliando despesas para criar superávits, fazê-los maiores, ou diminuir déficits, tem como objetivo fazer com que a economia do país tenha uma aparência mais atraente, principalmente, ao mercado financeiro, mas só este objetivo não explica totalmente a experiência brasileira.

Verifica-se pelo desempenho das dívidas públicas das principais potências do mundo que o problema da dívida não é só brasileiro, inclusive, países como o Japão tem uma dívida relativa (PIB) muito mais crítica que a do Brasil, seu déficit orçamentário também tem sido na média -7,6% nos últimos 5 anos.

Então, porque alguns governos recorrem à contabilidade criativa e outros não? Esta foi a pergunta que também se fizeram Melo, Pereira e Souza¹⁶⁰. Eles analisaram a influência do sistema político (no nível estadual) no comportamento de recorrer à contabilidade criativa e encontram uma lógica política, subjacente, de utilizá-la no cumprimento das metas fiscais. Os autores concluíram, ainda, a grande importância que órgãos de fiscalização desempenham quanto à informação limpa e realista, num contexto de graves assimetrias das informações oficiais provocada pelas distorções apontadas.

Eles desenvolveram seus estudos dentro da esfera subnacional (estados) mas entendemos que algumas descobertas são importantes para trazer ainda mais luz no comportamento da contabilidade criativa no setor público, inclusive na esfera federal.

Quanto à Responsabilidade Fiscal eles observam que os governadores (agentes políticos), como atores racionais que são, procuram a sobrevivência política. Governadores têm interesse na expansão fiscal porque isso os ajuda a atingir esse objetivo. No entanto, no contexto de um estado já altamente endividado, e fiscalmente vulnerável, os governadores, interessados na sobrevivência política, culpam as medidas de austeridade que adotam ou deverão adotar, sobre outros atores (por exemplo a própria LRF). Segundo Melo et.al, essa conduta (de apontar outros culpados) é ainda mais evidente em períodos que antecedem os pleitos eleitorais. Em estados altamente polarizados politicamente, em que os governadores

¹⁶⁰ MELO, Marcus André; PEREIRA, Carlos; SOUZA, Saulo. *Why do some governments resort to 'creative accounting' but not others? Fiscal governance in the Brazilian federation*. International Political Science Review. www.ips.sagepub.com. 2014

enfrentaram eleições próximas (ou enfrentaram uma alta probabilidade de derrota), eles colheram provas de que os governadores teriam praticado o "empilhamento das contas" (despesas a pagar para o exercício seguinte) para o futuro governador, forçando-o a uma contenção de seus "poderes fiscais", aumentando assim os compromissos não pagos. Por outro lado, nos estados em que o governador não enfrenta riscos a probabilidade de contabilidade criativa seria menor devido à sua perspectiva de permanência no poder.

Analisando a estrutura dos Tribunais de Contas no Brasil, dentro deste contexto, e especialmente os Tribunais de Contas dos Estados, Melo, Pereira e Souza apontaram uma possível correlação de maiores práticas de gimmickry (contabilidade criativa) onde os Tribunais são menos ativos. E também, através de fórmulas estatísticas, concluíram que os estados com maiores déficits e dívidas não parecem mais inclinados a adotar práticas contábeis duvidosas, contrariamente ao que poderia ser inicialmente pressuposto. E complementam:

Embora os resultados gerados por nossos exercícios empíricos devam ser interpretados com cautela, dado o pequeno número de casos, encontramos evidências empíricas da correlação entre restos a pagar e os níveis de ativismo dos TC[Tribunais de Contas]. Como esperado, **quanto mais independente for um TC** (medido pela presença de um auditor sênior em seu conselho), menos incentivados os governadores serão para basearem-se em mecanismos de "window-dressing" (medidos por compromissos não pagos). A concorrência política, tanto no poder executivo como no legislativo, também é importante para a contabilidade criativa. Ou seja, quanto maior o volume de negócios do governo e a fragmentação legislativa dentro das assembleias estaduais, maiores os incentivos que os governadores terão para fazer uso de compromissos não pagos.¹⁶¹
(grifo nosso)

Por oportuno, é bom ponderar, conforme parte do estudo já acima mencionado que mesmo um governador com restrições fiscais (com um tribunal de auditoria ativo que divulga a infração fiscal) pode ser tentado a se comportar oportunisticamente no presente, levando potenciais desequilíbrios fiscais para o futuro em um ambiente político muito competitivo. Ou seja, o excesso de gastos em um ano eleitoral ao cobri-lo como um compromisso não remunerado (Contas a Pagar) pode derrubar o equilíbrio nas próximas eleições governamentais. Governadores gastadores se utilizam do aumento de gastos em seu último ano no cargo. Por outro lado, um governador que enfrenta uma concorrência política fraca

¹⁶¹ MELO, Marcus André; PEREIRA, Carlos; SOUZA, Saulo. *Why do some governments resort to 'creative accounting' but not others? Fiscal governance in the Brazilian federation*. International Political Science Review. www.ips.sagepub.com. 2014

estará mais inclinado a seguir as regras fiscais sob a verificação de um tribunal de auditoria ativa.

Identificamos, então, pelas pesquisas até aqui conduzidas, casos em que a conduta de praticar a contabilidade criativa vem da necessidade de: 1) maquilar a real situação fiscal do país (para garantir uma taxa de risco menor); 2) dar prioridade às políticas públicas em detrimento do controle fiscal; 3) sobrevivência política do agente ou do partido políticos; e 4) aparentar o cumprimento das metas.

No caso da situação “2’ (dar prioridade às políticas públicas em detrimento ao controle fiscal) pode ocorrer a necessidade de se relevar a obrigação do atingimento de metas no caso de, por exemplo, calamidade pública ou outra situação extraordinária e urgente que obriguem o administrador a dispender gastos não programados e em vulto que prejudiquem as metas. Assim, este nos parece ser o único caso em que a conduta pode ter “um certo grau” de lisura da ação. Veja bem, “um certo grau”. Nos demais casos, porém, com certeza é de difícil defesa.

No primeiro caso, “maquilar a real situação fiscal do país”, vimos que apesar do que se busca, em parte, é a defesa da economia com um pagamento de juros (taxa de risco) menores, os estudos apontados mostram que, primeiro, o gimmickry provoca efeitos cíclicos no déficit fiscal, desta forma, descumpre-se a essência da Lei de Responsabilidade Fiscal, traduzindo, na ação cíclica, em déficits maiores do que se houvesse, naquele primeiro momento, adotado a conduta de corte de despesas ao invés da maquiagem contábil. Além disso, os estudos comprovam também que não se pode enganar o mercado e quando esta informação (maquiagem contábil) torna-se pública e transforma-se em notícia, o prejuízo futuro nas despesas com o pagamento de juros será ainda maior. Sendo, portanto, uma ação que sabidamente gera prejuízo ao erário público em um momento futuro.

No terceiro caso - sobrevivência política do agente - o que se busca unicamente é o proveito próprio em detrimento do interesse público e, portanto, conduta que fere mortalmente os princípios da impessoalidade, da moralidade¹⁶² e da supremacia do interesse

¹⁶² Princípio da Moralidade: A Constituição Federal de 1988, de forma inédita, exaltou a moralidade jurídico-administrativa como importante princípio reitor da Administração Pública. Sua origem remonta à antiga Roma, a partir do brocardo de que nem tudo que é lícito é honesto (nom omne quod licet honestum est).

Segundo Maurice Hauriou, sistematizador deste princípio na França, em 1917, a moralidade administrativa é um conjunto de regras de conduta tiradas da boa e útil disciplina interna da Administração.

Deve-se entender por moralidade administrativa um conjunto de valores éticos que fixam um padrão de conduta que deve ser necessariamente observado pelos agentes públicos como condição para uma honesta, proba e íntegra gestão da coisa pública, de modo a impor que estes agentes atuem no desempenho de suas funções com retidão de caráter, decência, lealdade, decoro e boa-fé.

público¹⁶³, princípios aliás, que os agentes públicos são obrigados a velar, conforme já preceitua a Lei 8.429 de 1992, 1079 de 1950, 10.028 de 1990. Verifica-se, em última análise, estar o agente público tirando proveito para si da administração infiel das contas públicas e estar descumprindo a Lei de Responsabilidade Fiscal como vimos no capítulo 3 (3.2).

Mesmo no segundo caso - dar prioridade às políticas públicas nacionais em detrimento do controle fiscal – mesmo que o agente público apresente em sua defesa o objetivo de atender o real interesse público acima de controles fiscais, ou seja, com o objetivo de, em última instância, garantir os direitos individuais previstos na constituição, tal argumento pode não prosperar quando verificamos que esta situação pode ser corrigida pelos mecanismos existentes, inclusive na LRF, que é alteração legislativa. Quer dizer, presentes os pressupostos necessários e verdadeiros, a alteração no Poder Legislativo da LOA. Pondera-se situação em caso de, eventualmente, acontecimentos imprevistos no apagar do ano legislativo que realmente podem acontecer. Mas somente nesta situação.

A alteração dos números reais (verdadeiros) para aparentar o cumprimento das metas identificado no quarto caso, fere com certeza os princípios da moralidade e da transparência declarando-os letra morta e afrontando levemente a LRF. Ora, a legislação pátria cria ferramentas para controlar os gastos dos gestores públicos e estes, deliberadamente, a enganam para que seus atos não sejam alcançados. Esta conduta improba também é alcançada pela Lei de Improbidade Administrativa (8.429/1992) uma vez que ao alterar a verdade na publicação das metas o agente público está negando a publicidade de um ato oficial (Art 11, inciso IV) que é materializado pelo Relatório de Cumprimento de Metas (obrigatório pela LRF) fraudado pelo agente neste caso.

3.4.2 PREJUÍZOS RELACIONADOS À CONTABILIDADE CRIATIVA

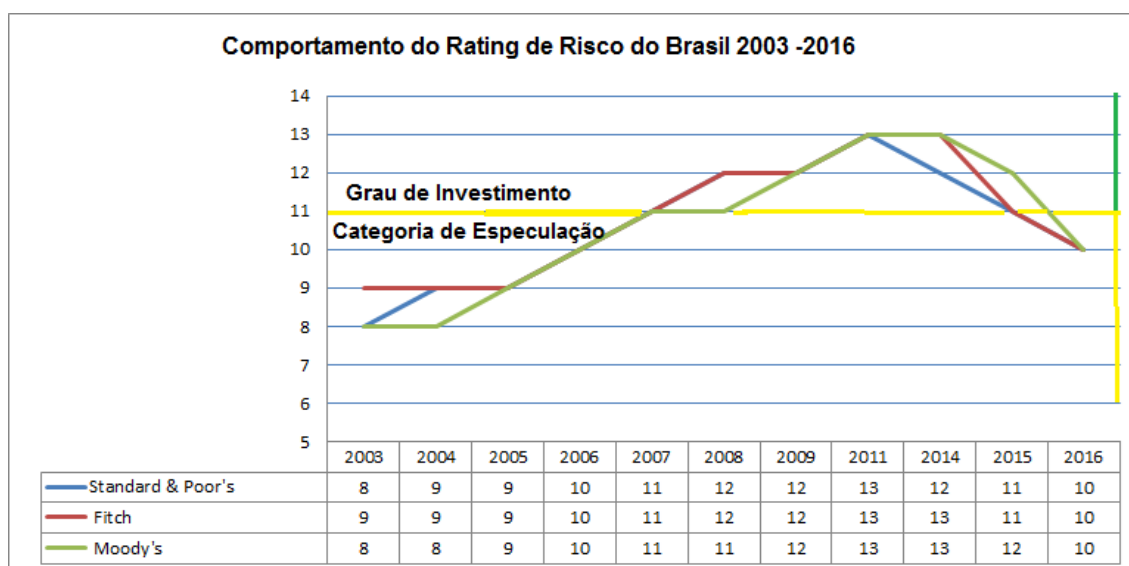
Enfim, esse princípio determina o emprego da ética, da honestidade, da retidão, da probidade, da boa-fé e da lealdade com as instituições administrativas e políticas no exercício da atividade administrativa. Violá-lo macula o senso comum.

¹⁶³ Princípio da supremacia do interesse público: Este princípio exalta a superioridade do interesse da coletividade, estabelecendo a prevalência do interesse público sobre o interesse do particular, como condição indispensável de assegurar e viabilizar os interesses individuais. A supremacia do interesse público sobre o interesse privado é pressuposto de uma ordem social estável, em que todos e cada um possam sentir-se garantidos e resguardados nos seus direitos e bens (MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p.30).

Ademais, cumpre acentuar que o princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado pressupõe o absoluto respeito aos direitos fundamentais. Ora, se o interesse público resulta da soma "dos interesses dos indivíduos que nele encontram a projeção de suas próprias aspirações", é inegável que a supremacia do interesse público avulta como condição de garantia dos próprios direitos fundamentais.

Já verificamos que uma das principais consequências da Contabilidade Criativa está ligada a perda da credibilidade do país na sua capacidade de pagamento e conseqüentemente no aumento da taxa de juros relacionada ao “Risco Soberano”, verificamos, ainda, que esta taxa é sensível ao nível de endividamento do país, combinado com sua (in)capacidade de gerar superávits para pagamento desta mesma dívida.

Os juros estão diretamente ligados ao custo dos empréstimos que o país é obrigado a pagar junto às instituições financeiras. As agências de classificação de risco Standard & Poor's (S&P), Fitch e Moody's consideraram o Brasil em uma classificação de “investimento” (moderado) entre os anos de 2007 a 2014 (vide quadro abaixo), neste período o Brasil conseguiu obter novos empréstimos a juros menores.



Classificação de Risco do Brasil – 2003 a 2016
Tabela elaborada pelo autor¹⁶⁴

No período de 2007 a 2014 o Brasil colocou títulos da dívida pública no mercado externo a juros médio de 4,910% para os títulos de 30 anos e 3,283% para títulos de 10 anos, neste período, como vimos, as agências de classificação de risco classificavam o Brasil com o grau de investimento moderado. Em 2016, após a classificação do país ter sido rebaixada para o grau de “especulação” os títulos da dívida pública no mercado externo foram contratados a 5,875% para os títulos de 30 anos e 6,125% para os de 10 anos.

¹⁶⁴ Tabela elaborada pelo autor a partir de fontes do Tesouro Nacional

Assim, somente nos dois empréstimo obtidos pelo Brasil no ano de 2016 (US\$ 1,5 bilhões a títulos de 30 anos e US\$ 1,5 bilhões a títulos de 10 anos), o país teve um prejuízo de mais de US\$ 81 milhões em 2016 que representam um total de mais de US\$ 1,8 bilhões no resgate final do título, por conta do aumento da taxa de risco da dívida soberana do país. Agora, calcule-se isto para toda a dívida pública que deverá ser roladas nos próximos eventos de vencimento e evidencia-se, então, o enorme prejuízo para os cofres públicos que a má gestão da dívida, combinada com a perda da credibilidade por conta da contabilidade criativa na administração pública, irá gerar para as gerações futuras.

A contabilidade criativa, ao fraudar os números reais do equilíbrio orçamentário, induz, ainda, ao enorme risco de incapacidade do governo, seja no orçamento em que ela é praticada, seja nos futuros, de cumprir com as políticas públicas prioritárias e de investimentos em infraestruturas, inovações tecnológicas, etc. Levando o país a um atraso que aumenta sua perda de competitividade no mercado internacional, sendo que esta perda implica na diminuição de sua balança comercial e, conseqüentemente, perda de capacidade de investimento. Ou seja, uma bola de neve que gera prejuízos crescentes ao país.

Além destes aspectos, a contabilidade criativa também tem o condão de maquiar os reais percentuais das despesas vinculadas, tais como saúde e educação, o que provoca um prejuízo direto para toda a sociedade que se vê diante de uma má prestação destes serviços pelo poder público.

CONCLUSÃO

1. Fundada no interesse público, a Administração Pública é um conjunto de normas, leis e funções desempenhadas para organizar a administração do Estado em todas as suas esferas e pautada em princípios administrativos e constitucionais. Para cumprir com suas funções a Administração Pública se organiza através de seus órgãos e agentes públicos e, através de planejamento, visa satisfazer as necessidades e as efetividades de toda a sociedade. Na administração pública, o planejamento dos projetos e ações governamentais se traduz através do Orçamento Público que pela legislação atual é constituído pelo Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei de Orçamento Anual, cada um com uma função específica e interligados, que são regidos por leis que lhes caracterizam o processo como um todo, sua abrangência, princípios e regramento, além de transparência, fiscalização e controle.

2. Os projetos e ações, constantes do planejamento público (orçamento) se traduzem em gastos (despesas públicas) que são realizados pelos órgãos públicos na consecução dos objetivos destes mesmos projetos e ações. Para realização destes gastos o poder público necessita de recursos, que são as receitas orçamentárias. Um orçamento equilibrado é aquele em que os gastos, necessários à realização dos projetos, são alicerçados em sua totalidade pela receita pública, arrecadada no mesmo período.

3. A pressão por gastos maiores que a capacidade arrecadatória dos entes de cada esfera da federação, foi causa, por muitos anos, da expansão da dívida pública destes mesmos entes e foi, inclusive, uma das motivações para a criação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Com o advento da LRF e a definição legal da necessidade de superávits fiscais que pudessem gerar condições para a diminuição do montante da dívida pública, verificamos um período de relativo controle fiscal dos governos. Contudo, a enorme pressão pela expansão de gastos, seja por crises mundiais, seja por aplicação em políticas públicas não previstas nos orçamentos, sem que pudessem se afastar da obrigação de se atender às metas fiscais previstas nos mesmos (orçamentos), criou-se um solo fértil para a manipulação das informações fiscais (embelezamento ou fraude) na prestação de contas também conhecida como Contabilidade Criativa.

4. A Contabilidade Criativa é definida pela doutrina em geral como o “processo de uso das regras contábeis para manipular os valores apresentados pela entidade” este entendimento é encontrado em diversas fontes que focam a contabilidade no setor privado, mas também, como verificamos, é encontrada no âmbito da administração pública e está presente na sua principal ferramenta de controle que é a contabilidade pública.

5. A Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe mecanismos para inibir o gasto desenfreado nas contas públicas, mas ela só será efetiva se as informações nela previstas, e obrigatórias a todos os gestores públicos, forem confiáveis e não sujeitas a embelezamentos que maculam seu objetivo e ludibriam o observador (controlador social ou institucional).

6. A legislação pátria, notadamente: a Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), a Lei 10.028/2000 (Lei de Crimes Fiscais), a Lei 1.079/1950

(Crimes de Responsabilidade) e Lei 8.429/1992 (Lei de Improbidade Administrativa) e o Decreto-Lei 201/1967 (Responsabilidades de Prefeitos e Vereadores). São dispositivos legais que podem, e devem, ser avocados para proteger a lisura e a transparência da gestão pública, afinal, o agente público, aqui compreendido o agente político, tem o dever de ser probo, reto, leal e justo, demonstrando toda a integridade do seu caráter cumprindo e fazendo cumprir as leis. Contudo, a legislação citada necessita ser mais explícita quanto à previsão da conduta de práticas de contabilidade criativa. Neste sentido é nossa proposta, de talvez, uma inserção de dispositivo na Lei 8.429/92, uma vez que é um crime mais próximo da improbidade pelo proveito próprio que se extrai da conduta, a exemplo do crime de adulteração de documento público (que merece fé) ou de falsidade ideológica pela “declaração falsa” que se faz sobre as contas. Que alteração preveja como crime a maquiagem das demonstrações ou as condutas tendentes postergar para exercícios futuros valores que fogem da razoabilidade histórica sem justificativa expressa.

7. Os princípios orçamentários são necessários para que o processo orçamentário atinja sua finalidade de prever de forma mais exata possível as receitas disponíveis, afim de que o Estado cumpra suas funções através de despesas que serão fixadas e que não poderão ultrapassar os limites previstos, porque eles são fundamentais para formação do capital de credibilidade que o país necessita. A prática da contabilidade criativa pode transformar todo este arcabouço em “peças de ficção” como entendem alguns autores, mas só assim serão se a prática não for efetivamente coibida. Neste sentido, os Tribunais de Contas das três esferas administrativas têm apresentado rejeição técnica de contas do executivo, mas sua efetividade ainda não é observada.

8. Existem atualmente, pelo menos, 14 tipos identificados de práticas de contabilidade criativa no âmbito da administração pública brasileira. Estas práticas, tiveram como objetivo não a melhoria do desempenho das contas públicas voltadas à consecução dos objetivos da administração mas, como verificado, embelezar as demonstrações contábeis para “fingir” atingir as metas estabelecidas na Lei orçamentária e fugir de responsabilizações advindas deste descumprimento. Estes procedimentos são nefastos e tem repercussões negativas nos orçamentos subsequentes. Dentre as práticas detectadas algumas ganharam notoriedade na imprensa recente e foram alcunhadas de “pedalada fiscal” mas, como verificamos, sua prática não é tão recente apesar de verificarmos que seu perfil vultoso vem sendo observado há poucos anos. Ora se o objetivo é aparentar o atingimento de metas fiscais, é de proposta do presente trabalho que se defina na legislação que a eventual descoberta destas práticas sejam descontadas do cálculo dos resultados fiscais para, se estabelecendo os valores reais, os resultados demonstrarem o descumprimento da lei (descumprimento da meta estabelecida em lei), e o agente público seja responsabilizado.

9. Não só no Brasil, mas na literatura mundial, existe uma brecha legislativa/normativa que deveria melhor definir a conduta da contabilidade criativa e a coibir com mais energia e rigor penal, afinal, é uma conduta que traz à sociedade, principalmente a países vulneráveis ao humor do capital especulativo, um prejuízo muito grande para as gerações futuras.

10. A prática da contabilidade criativa com o objetivo de trazer uma aparência de controle fiscal e reduzir o risco soberano, não sobrevive à auditoria dos mercados financeiros internacionais e as consequências dos escândalos (notícias) traz como resultado uma perda de credibilidade ainda maior do que assumir a dificuldade temporária de cumprimento de metas.

11. A classificação de risco do país reage rapidamente com a demonstração de falhas na transparência e no controle fiscal. Esta curva, inversamente proporcional ao aspecto da dívida e à perda de credibilidade, repercute no aumento dos juros que remuneram o capital financeiro captado no país e no exterior. Este aumento dos juros representa matematicamente um aumento das despesas com os serviços da dívida pública e, portanto, representa prejuízos ao já depauperado erário público.

12. Por tudo isso, é de interesse da sociedade brasileira, que se definam novas regras que prevejam explicitamente a conduta, para não haver subterfúgios interpretativos, e que coíbam o uso da contabilidade criativa no âmbito do setor público. Se para o setor privado existe uma dualidade de interpretação quanto ao seu caráter antiético e imoral, no setor público esta dúvida não existe e há a necessidade de se assegurar normas mais rigorosas.

O interesse particular ou partidário, não pode prevalecer sobre o interesse público, portanto, no controle e fiscalização conduzido pelos tribunais de contas e pelo Poder Legislativo uma visão mais contundente e apartidária deve ser pautada em todas as esferas para não incorrer os riscos da influência do sistema político em suas atividades.

13. Por fim, a Contabilidade Criativa traz um embelezamento das demonstrações contábeis que, em síntese, esconde a verdade. O termo “maquilagem” é apropriado, esconder a verdadeira face dando um aspecto mais belo, mais aceito. Assim, como o demonstrativo contábil passa a ter a verdade escondida, seu usuário (cidadão/auditor/investidor) será levado ao erro em sua interpretação. Portanto, dentro da administração pública ela deve ter, assim como no mercado mobiliário, muita preocupação para que existam mecanismos que a coíbam.

REFERÊNCIAS

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ADI 1933 / DF - DISTRITO FEDERAL. Relator(a): Min. EROS GRAU.

ANDREOTTI, Paulo Antonio Brizzi, VITA, Jonathan Barros. Cide Combustível: Reflexões após a ADI 2925/DF. COLEÇÃO CONPEDI/UNICURITIBA - Vol. 11 - Direito e Economia, 2014.

ANGÉLICO, João. *Contabilidade Pública*. 8ª Ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 6ªed. Rio de Janeiro: Forense, 1969.

BANCO CENTRAL DO BRASIL - BCB - . *INDICADORES FISCAIS* – março/2015 – p. 3.

_____. Indicadores econômicos consolidados Acessível em <http://www.bcb.gov.br/pec/Indeco/Port/indeco.asp> acessado em 20/10/2016.

_____. Indicadores Fiscais. Informações até junho de 2016. Banco Central do Brasil. Disponível em <http://www.bcb.gov.br> acessado em 18/10/2016.

_____. *MANUAL DE ESTATÍSTICAS FISCAIS* – abril de 2012 – p. 7.

BASILE, Juliano. *Governo deixa de usar Cide para pagar dívida*. Jorna Valor Econômico 12/12/2005, Brasil, p. A3 – disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/456457> acessado em 01/11/2016.

BERNOTHN, Kerstin; WOLFF, Guntram B. *Fool The Markets? Creative Accounting, Fiscal Transparency And Sovereign Risk Premia*. Scottish Journal of Political Economy, Vol. 55, No. 4, September 2008.

BRAGA, Roberto. *Fundamentos e Técnicas de Administração Financeira*. São Paulo: Atlas, 1995.

BRAMATTI, Daniel. *Minas dribla descumprimento da LRF com depósitos judiciais*. O Estado de São Paulo. 06/02/2016. Disponível em: <http://politica.estadao.com.br/noticias>. Acessado em 01/22/2016.

BRASIL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DOS ESTADOS UNIDOS DO

_____. (DE 24 DE FEVEREIRO DE 1891). Art. 89.

_____. CONSTITUIÇÃO POLITICA DO IMPERIO DO BRAZIL (DE 25 DE MARÇO DE 1824). Art.172.

_____. DECRETO Nº 966-A, DE 7 DE NOVEMBRO DE 1890.

_____. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. www.planalto.gov.br/legislação artigo 4º.

_____. Lei 4.320, de 17 de março de 1964. . www.planalto.gov.br/legislação artigo 83.

_____. Lei 8.429, de 02 de junho de 1992. www.planalto.gov.br/legislação/leis.

_____. Lei Complementar 101 de 04 de maio de 2000. <http://www.planalto.gov.br/Legilação>. art.58.

_____. Orçamentos Da União - Exercício Financeiro 2015 - Projeto De Lei Orçamentária. Informações Complementares Relacionadas No Anexo II Do Projeto De Lei De Diretrizes Orçamentárias Para 2015. Disponível em <http://www.orcamentofederal.gov.br>. Acessado em 01/11/2016.

_____. Parecer PGFN/CDA Nº 19/2015. 09 de janeiro de 2015.

COSTA, Elisson. *Direito Administrativo II: organização da administração, responsabilidade civil do Estado, agentes públicos e controle da administração*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 28.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. *Direito Financeiro: Teoria e Prática*. Rio de Janeiro: Forense, 2009,

DELOITTE, Touche Tohmatsu, *Lei Sarbanes-Oxley: guia para melhorar a governança corporativa através de eficazes controles internos*. São Paulo: Deloitte, Out. 2003, p. 6.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*, 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DÍVIDA PÚBLICA % PIB no mundo - <http://pt.tradingeconomics.com/country-list/government-debt-to-gdp> Base Dezembro de 2015 – Acessado em 05/10/2016.

FINANCIAL TIMES. Brazil. 20/12/2015. www.ft.com.

FOLHA DE SÃO PAULO. <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2011/03/883908-alguns-paises-sao-mais-criativos-na-contabilidade-diz-fmi.shtml> Acessado em 11/10/2016.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. Evolução de Restos a Pagar nas Leis Orçamentárias-2001 a 2014. p. 38. Estudos Estratégicos da Fundação Getúlio Vargas. Disponível em <http://dapp.fgv.br> acessado em 18/10/2016.

GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 13ª ed. ampl. e rev. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. *Orçamento Público*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2007 apud MAIA, Wagner. *História do Orçamento Público no Brasil*. São Paulo: Agesp, 2010, p. 9.

GONTIJO, Vander. *Princípios Orçamentários*. Câmara dos Deputados. Brasília. 2004. Disponível em www2.camara.leg.br. Acessado em 28/09/2016.

HAGEN, Jürgen von; WOLFF, Guntram B. What do deficits tell us about debt? Empirical evidence on creative accounting with fiscal rules in the EU. Deutsche Bundesbank. Disponível em www.bundesbank.de. Acessado em 15/11/2016

HARADA, Kiyoshi. Congelamento dos gastos por vinte anos. 10/10/16. Disponível em <http://www.migalhas.com.br> acessado em 01/11/2016.

_____. *Direito Financeiro e Tributário*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p.31.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IRWIN, Timothy C. *Defining the Government's Debt and Deficit*. IMF Working Paper. WP 15/238. International Monetary Fund.

JEZÉ, Gaston. *Les principes généraux du droit administratif*. Paris, 1926 apud KOHAMA, Heilio. *Contabilidade Pública – Teoria e Prática*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 9.

JUND, Sérgio. Apud QUINTANA, Alexandre Costa. MACHADO, Daiane Pias. QUARESMA, Jozi Cristiane da Costa. MENDES, Roselaine da Cruz. *Contabilidade Pública: de acordo com as novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e a lei de responsabilidade fiscal*. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 6.

KOHAMA, Heilio. *Contabilidade Pública – Teoria e Prática*. 14ª Ed. São Paulo: Atlas, 2014.

KOPITS, George. Fiscal Rules: Useful policy framework or unnecessary ornament. 2001. www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2001/wp01145.pdf acessado em 09/11/2016.

MACRUZ, João Carlos; FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby; QUINTIERE, Marcelo de Miranda Ribeiro; RIBEIRO, Renato Jorge Brown. *Responsabilidade Fiscal, Pessoal, Renúncia de Receita, Dívida, Controle*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO. 7ª ed. - Aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios. Válido a partir do exercício de 2017. Portaria Conjunta STN/SOF nº 2, de 22 de dezembro de 2016 e Portaria STN nº 840, de 21 de dezembro de 2016. Parte Geral, p. 32 a 34.

MANUAL DE DEMONSTRATIVOS FISCAIS - Aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios - Válido para o exercício de 2013 – 5ª edição Arquivo digital disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp, p. 225.

MAZAGÃO, Mario, Curso de Direito Administrativo. São Paulo: Max Limonad, 1959/160 apud KOHAMA, Heilio. *Contabilidade Pública – Teoria e Prática*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 13

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Elementos de Direito Administrativo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981 apud KOHAMA, Heilio. *Contabilidade Pública – Teoria e Prática*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 10.

_____. *Curso de Direito Administrativo*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MELO, Marcos André; PEREIRA, Carlos e SOUZA, Saulo. *Why do some governments resort to 'creative accounting' but not others? Fiscal governance in the Brazilian federation*. *International Political Science Review*. www.sagepub.co.uk/journalsPermissions.nav.

MONITOR FISCAL. Novembro/2016. www.senado.gov.br. Acessado em 24/11/2016.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial*. 16. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro : Forense, 2014.

_____. *A Lei de Responsabilidade Fiscal e Seus Princípios Jurídicos*. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro páginas 71-93. Jul/set 2000.

MUSGRAVE, R.A. e MUSGRAVE, P.B. *Public Finance in Theory and Practice*. 5ª edição. New York: McGraw-Hill, 1989. apud MORGADO, Laerte Ferreira. *O Orçamento Público e a Automação do Processo Orçamentário*. Brasília: Centro de Estudos da Consultoria do Senado, 2011, p. 9. disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-85-o-orcamento-publico-e-a-automacao-do-processo-orcamentario>. Acessado em 29/09/2016.

O GLOBO. <http://blogs.oglobo.globo.com/miriam-leitao/post/governo-finge-que-tem-uma-meta-de-superavit-primario-para-2016.html> Acessado em 11/10/2016.

O VALOR. <http://www.valor.com.br/valor-investe/casa-das-caldeiras/4268208/so-criatividade-contabil-zera-estoque-de-pedalada> Acessado em 11/10/2016.

ORIOU, Amat, BLAKE, John e DOWDS, Jack. *The Ethics of Creative Accounting*. Journal of Economic Literature classification. 1999. Disponível em <https://core.ac.uk/download/pdf/6475312.pdf> Acessado em 11/10/2016.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Desvio de Finalidade das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. Revista de Direito Tributário. nr.102. junho 2008

PIRES, Antonio Cecílio Moreira. *Manual de direito administrativo*. São Paulo: WVC, 2002, p. 21.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio. TIMBÓ, Maria Zulene Farias. ROSA, Maria Berenice. *Contabilidade Pública, Uma Abordagem da Administração Financeira Pública*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

QUINTANA, Alexandre Costa. MACHADO, Daiane Pias. QUARESMA, Jozi Cristiane da Costa. MENDES, Roselaine da Cruz. *Contabilidade Pública: de acordo com as novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e a lei de responsabilidade fiscal*. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

ROSA, Márcio Fernando Elias. (*Coleção sinopses jurídicas; v. 19; parte I*) *1. Direito administrativo 2. Direito administrativo-Brasil I. Título. II. Série. CDU-35*. 13. ed. – São Paulo :Saraiva, 2012.

RULAND, Robert G. *Duty, Obligation, and Responsibility in Accounting Policy Making*. in *Journal of Accounting and Public Policy* 3(3):223-237 · September 1984.

SALTO, Felipe; ALMEIDA, Mansueto. *Finanças Públicas: Da Contabilidade Criativa ao Resgate da Credibilidade*. 1ª ed. Rio de Janeiro, Record, 2016, p.16.

SANCHES, Osvaldo Maldonado. *Dicionário de orçamento, planejamento e áreas afins*. 2ª ed. atual. e ampl. Brasília: OMS, 2004.

_____. *Dicionário de Orçamento, Planejamento e Áreas Afins*. 1ª ed. Brasília: Editora Prisma, 1997.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Dívida Pública Federal. 12/01/2015 - www.tesouro.fazenda.gov.br - acessado em 06/10/2016.

_____. *Infrações da Lei de Responsabilidade Fiscal e suas penalidades*. Disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/infracoes-da-lei-de-responsabilidade-fiscal-e-suas-penalidades>. Acessado em 10/10/2016.

_____. *Nota da Secretaria do Tesouro Nacional: União paga valores devidos a bancos públicos e ao FGTS*. Disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br> acessado em 18/10/2016.

SILVA, Aline Dieguez B. de Meneses; MEDEIROS, Otavio Ladeira de. *Conceitos e estatísticas da dívida pública*. Disponível em http://www3.tesouro.gov.br/divida_publica/downloads/Parte%201_4.pdf. Acessado em 10/10/2016, p. 109.

SILVA, José Afonso. *Orçamento-programa no Brasil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 154.

TABORDA, Maren Guimarães. *O princípio da transparência e o aprofundamento dos caracteres fundamentais do direito administrativo*. Revista de Direito Administrativo nº 230. Editora Renovar.

TCU. *Relatório do Tribunal de Contas da União*. Disponível em <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/1/2686756.PDF> acessado em 18/10/2016.

THE WALL STREET JOURNAL. *Latin America*. 31/10/2014.

TOLEDO JR., Flávio Correia. De; ROSSI, Sérgio Ciquera. *A Lei de responsabilidade fiscal e a tormentosa questão dos restos a pagar do Município*. Revista do Tribunal de Contas da União. Brasília, v.32. n. 87, jan/mar 2001. p. 11.

TRADING ECONOMICS. <http://pt.tradingeconomics.com/united-states/government-budget>

VEJA. <http://veja.abril.com.br/economia/mantega-defende-contabilidade-criativa-para-atingir-meta-fiscal/> Acessado em 11/10/2016.

_____. Governo anuncia corte de 55 bilhões de reais no Orçamento. 12/12/12. Veja-Economia. Disponível em <http://veja.abril.com.br/economia/governo-anuncia-corte-de-55-bilhoes-de-reais-no-orcamento/> acessado em 01/11/2016.

VELLOSO, Raul, MENDES, Marcos. *Política Fiscal Insustentável e Contabilidade Criativa: Quebrar o termômetro não diminui a febre*. Disponível em <http://www.raulvelloso.com.br/politica-fiscal-insustentavel-e-contabilidade-criativa/> Acessado em 10/10/2016.

VIANA, Arízio. *Orçamento brasileiro*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Financeiras, 1950 apud MAIA, Wagner. *História do Orçamento Público no Brasil*. São Paulo: Agesp, 2010.

WASHINGTON POST. The Americas. 09/12/2014. www.washingtonpost.com.

WILDAVSKY, Aron. Speak truth to Power: the art and craft of policy analysis. *Journal of Economic Issues*. Vol.14 nr 4 Dec. 1980, pp. 1029-1031 apud JESUS, Givanilson Santos de. *Orçamento na Constituição Brasileira*. Disponível em <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,orcamento-na-constituicao-brasileira,%2031868.html>. Acessado em 26/09/2016.