

Introdução às Finanças Públicas: o contador do Setor Público e a Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar nº 101/2000, regulamentadora do art. 165, § 9º, da Constituição Federal*

“... E a qualquer que muito for dado, muito se lhe pedirá, e ao que muito se lhe confiou, muito mais se lhe pedirá” (LUCAS, 12: 48).

Autor: Manoel Paulo de Oliveira**

SUMÁRIO: Ementários; Introdução; I – A Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar nº 101/00 – Sua Relação com as Leis de Meios (Artigos 165 a 169 da Constituição Federal); A Estimativa da Receita e a Fixação da Despesa – Uma contradição de Causa e Efeito –; A Gestão Fiscal e Tributária; II – O Contador do Setor Público e a Cultura Geral; O Contador Público Frente à Execução Orçamentária; O Contador e a Transparência na Gestão Fiscal; A Qualidade Técnica da Informação Contábil; A Avaliação Patrimonial dos Bens Públicos; Acompanhamento e Avaliação da Gestão Fiscal; Composição do Conselho de Gestão Fiscal; III – Dúvidas Atinentes ao Efetivo Controle das Contas Públicas – (In) Consistência da Quantificação Metodológica Aplicada – Por que os Orçamentos, a Contabilidade Pública e os Respective Instrumentos de Controles Existentes Não Expressam a Verdade das Finanças e do Patrimônio Público do Brasil? Referências Bibliográficas – Compulsadas e Sugeridas.

EMENTÁRIOS: 1) PERTENCENTES AO RAMO DO DIREITO ADMINISTRATIVO FINANCEIRO, COMO INTEGRANTES DO DIREITO PÚBLICO INTERNO, POR QUE OS ORÇAMENTOS, A CONTABILIDADE PÚBLICA E OS RESPECTIVOS INSTRUMENTOS DE CONTROLES EXISTENTES NÃO EXPRESSAM A VERDADE DAS FINANÇAS E DO PATRIMÔNIO PÚBLICO DO BRASIL? 2) O IMPORTANTE PAPEL DO CONTADOR DO SETOR PÚBLICO NO CUMPRIMENTO DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.

INTRODUÇÃO

Esta sucinta apreciação, de caráter eminentemente técnico, tem por finalidade suscitar nos contadores do setor público, advogados, economistas, administradores e a tantos quantos tenham interesses, através da Contabilidade Pública, nos controles das Contas Públicas e, sobretudo, no equilíbrio financeiro dos orçamentos e na preservação da integridade do Patrimônio do Brasil, no conceito de bens

públicos do atual Código Civil. Para tanto, excogita-se de outro modelo e metodologia para o Orçamento Público, a partir das novas exigências e critérios trazidos pela Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal – como, por exemplo, modernizando-o pela adoção de um Sistema de Controle de Custos Orçamentários na Administração Pública. Tais exigências e critérios, que recaem no gerenciamento dos recursos públicos, constituem-se em verdadeiro código de ética para os Gestores Públicos na prática e condução dos atos e fatos da Administração Pública, desde que tecnicamente municiados com fidedignos dados e informações sintetizadas nos demonstrativos contábeis elaborados pela inquestionável capacidade do Contador do setor público.

I – A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL – LEI COMPLEMENTAR Nº 101/00 – SUA RELAÇÃO COM AS LEIS DE MEIOS (ARTIGOS 165 A 169 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL)

A relação da Lei de Responsabilidade Fiscal com as leis de meios – leis orçamentárias – é incontestável e decisiva, porque constatável em todo o sistema das disposições dessa norma complementar.

Com efeito, dita pertinência decorre já do fato de que o equilíbrio das contas governamentais – que na lei se mostra como de uma perseverança constante – é, estruturalmente, também uma questão conceitual de metodologia orçamentária – Receita Ganha e Recebida versus Receita Recebida e Não Ganha de Custo versus Despesa, originária dos chamados Regime de Caixa e Regime de Competência, traduzindo-se em um problema de conciliação – contábil, econômico e político – de despesas em face das receitas.

A ESTIMATIVA DA RECEITA E A FIXAÇÃO DA DESPESA – UMA CONTRADIÇÃO DE CAUSA E EFEITO

Tal problema, que sempre povoou a concreta administração do Estado, notado desde Aristóteles, passando pelo século XVIII, com o marquês de Pombal em Portugal, e pelo também vetusto Alvará de 1808, de D. João VI, que preconizava uma contabilidade mercantil, recebeu ênfase nova na lei fiscal brasileira, no sentido de uma inversão na dinâmica dos orçamentos, considerando-se numa suma que

não gastará o gestor público mais do que dispõe de receitas. Ou seja, cresceu de valor, e passou a ser determinante do processo orçamentário a receita (no conceito de Caixa), em razão da qual se realizará a despesa (no conceito de Competência) que for viável, partindo dos recursos efetivamente disponíveis, somente. Igual ênfase, para a prática de uma contabilidade mercantil, também já fora determinada pelo Decreto nº 4.536, de 28 de janeiro de 1922, pelo que se depreende dos seguintes dispositivos, *verbis*:

“Art. 3º. O registro das operações de contabilidade far-se-á, exceto nas coletorias, pelo método das partidas dobradas, mediante fórmulas e modelos organizados pela Diretoria Central de Contabilidade da República”.

(...)

Art. 28. As rendas da União, que não forem arrecadadas até 31 de março do período adicional, constituirão dívida ativa, que deverá ser registrada para se proceder a sua cobrança imediata.”

Tempestiva a rememoração de que tal ênfase é, diametralmente, diversa da que, classicamente, se atribuíra a esses dois vetores orçamentários de um modo geral nos manuais acadêmicos e disseminados na mídia, que tratam primeiro da despesa e, mais do que isto, nas práticas tecnoburocráticas das políticas brasileiras, por demais clientelistas e privilegiadoras das despesas públicas, razoáveis ou não, uma vez que sempre se atribuiu o maior relevo a determinação (por eleição mais política do que técnica) da despesa, correndo-se a seguir à busca da receita financiadora-tributária, na suposição de que a despesa é feita, efetiva ou formalmente, para o atendimento de necessidades públicas, como definido nos cânones do Direito Financeiro.

Entretanto, premido pelas novas realidades, de escassez de recursos e da exuberância das necessidades sociais, sempre em ampliação, pela intercomunicação das experiências dos povos (em decorrência da globalização) ou pela crescente complexidade da vida em toda parte, na lei complementar sob comento deu-se antecedência à despesa pública, delimitando-a cautelosamente. Somente, porém, em seguida, tratando-se das receitas governamentais (tributárias e

não-tributárias), mas já aqui para dimensioná-las de modo que assegurem o nível definido das despesas planejadas, inclusive instituindo como regra imperativa para o gestor governamental a da máxima obrigação de arrecadar tudo o que lhe esteja na competência (art. 11, LRF).

A GESTÃO FISCAL E TRIBUTÁRIA

No preâmbulo da ementa da lei fiscal, com efeito, identifica-se a sua relação com o orçamento, quando ali se tem esclarecido o objeto do diploma: **a gestão fiscal**. Esta última, de fácil visualização, envolve a gestão tributária, especificamente, a gestão financeira, a gestão contábil e a gestão patrimonial – manutenção da integridade do patrimônio público seja pela realidade do seu valor (depreciação, exaustão ou perecimento e atualização monetária), seja pela funcionalidade eficiente do seu estado físico de uso (obsolescência por uso, por deficiência tecnológica, ou danificação), naquelas primeiras (tributária e financeira) caracterizando-se a atividade orçamentária. Traspassa, entretanto, toda a Lei de Responsabilidade Fiscal, a referência ao orçamento público, no geral ou no particular de cada um desses dois vetores elementares, despesa pública e receita pública, o que é possível constatar de alguns exemplos a seguir:

- a) art. 2º, onde se firma o conceito legal de receita corrente líquida;
- b) arts. 4º e 5º, onde se disciplinam aspectos da elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA);
- c) art. 8º, em que se trata “da execução orçamentária e do cumprimento das metas fiscais”;
- d) art. 11, em que se estipula a obrigatoriedade de “previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional” de cada ente federal;
- e) arts. 15, 16, 17 e 19, especialmente, que dispõem sobre a despesa pública, inclusive sobre seus limites.

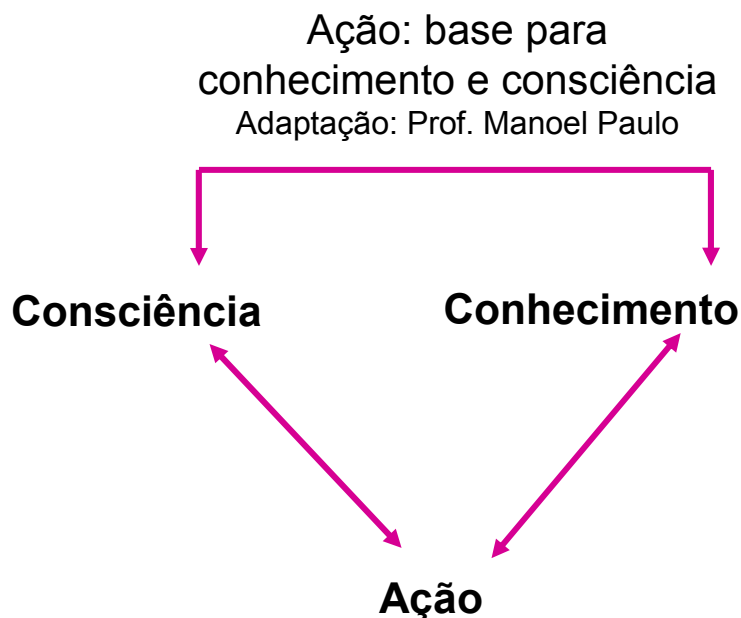
Destaca-se, na temática orçamentária, a execução dessa peça financeiro-econômica, aplicando o legislador especial atenção neste domínio.

Em resumo, até porque a matéria ensejaria copiosa digressão, um plexo de instrumentos de controle e de limitação da elaboração e da realização orçamentária, envolvendo uma gama de qualidades técnicas do Contador do setor público, ao engendrar as condições, sem dúvida, hoje mais do que em qualquer outro momento na vida brasileira, para se atingir o orçamento real, em que o catálogo de necessidades públicas a serem providas passa a ser, mais seriamente, mais racionalmente, e menos politicamente, construído, e ato contínuo se ajustam, realmente, os dispêndios com as receitas concretamente auferíveis. Afastam-se, em consequência, os orçamentos superestimados e, do mesmo modo, os subestimados, implicando seguidas complementações, pela via sempre emergencial dos créditos adicionais suplementares ou extraordinários.

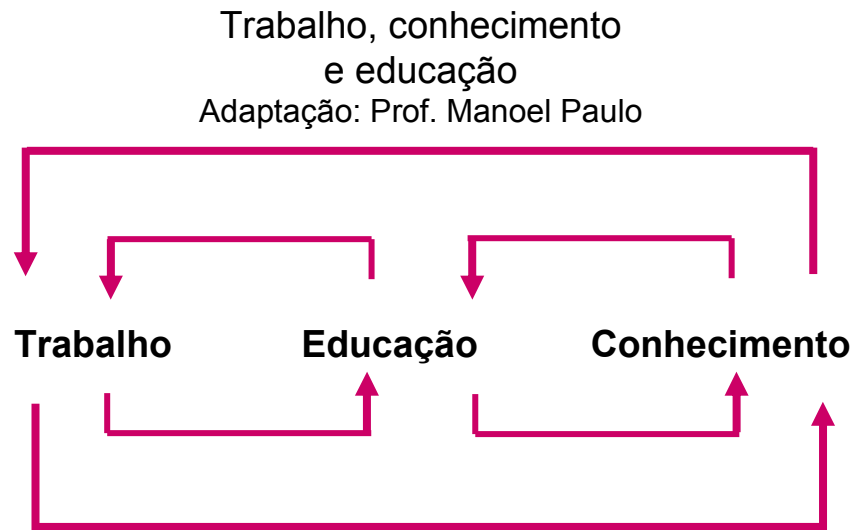
II – O CONTADOR DO SETOR PÚBLICO E A CULTURA GERAL

1 – Ilustrações gerais para a conformação cultural do Contador do Setor Público:

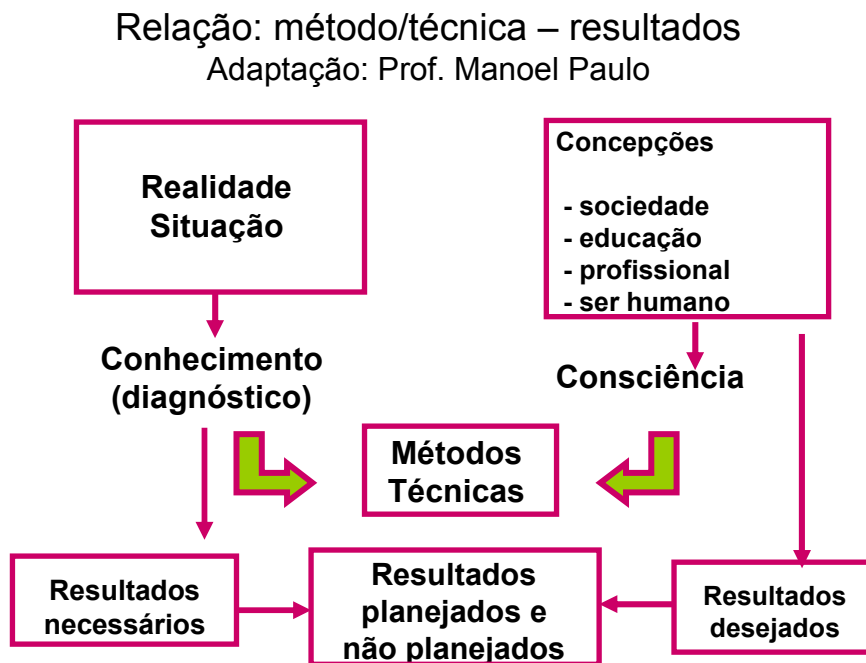
a)



b)



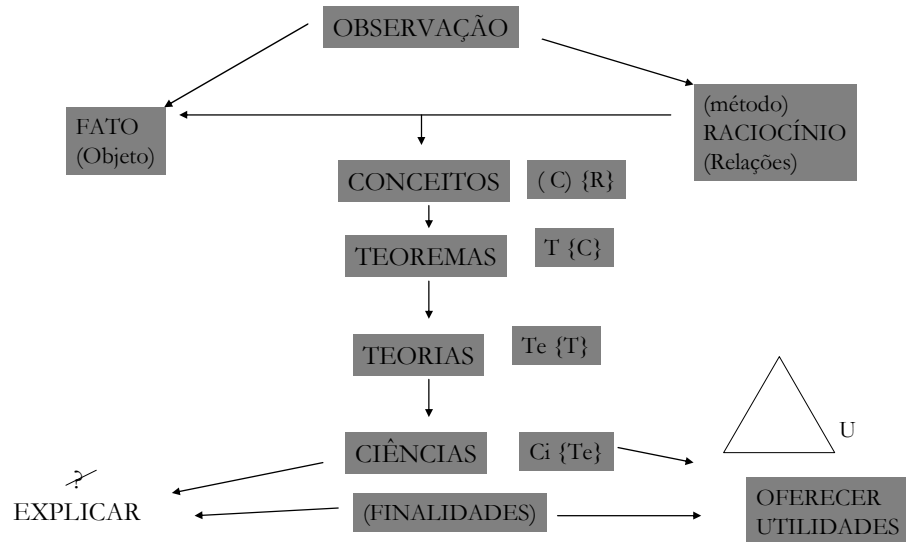
c)



2 – A Ciência Aziendal e suas relações (sínteses de A. Lopes de Sá):

A CIÊNCIA É UM CONJUNTO DE TEORIAS

Adaptação: Prof. Manoel Paulo



a)

b)

A CONTABILIDADE PREENCHE TODOS OS REQUISITOS EXIGÍVEIS PARA UMA CIÊNCIA

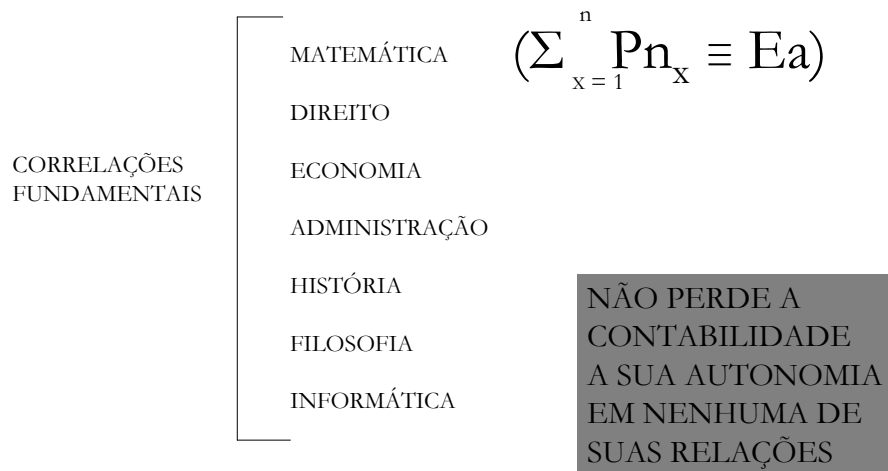
Adaptação: Prof. Manoel Paulo

CIÊNCIAS POSSUEM	CONTABILIDADE
OBJETO PRÓPRIO	PATRIMÔNIO
FINALIDADE	EFICÁCIA
MÉTODO	INDUTIVO AXIOMÁTICO
ENUNCIADOS VERDADEIROS	TEORIA DO RÉDITO
HIPÓTESES	TEORIA DO EQUILÍBRIO
TEORIAS	LIQUIDEZ
LEIS	TEORIA DOS CUSTOS, ETC.
TRADIÇÃO	PALEOLÍTICO SUPERIOR
CORRENTES	PATRIMONIALISMO, AZIENDALISMO
EXPERIMENTAÇÃO	APLICAÇÕES NAS ATIVIDADES
UTILIDADE	COMPORTAMENTO DA RIQUEZA
PREVISÃO	ORÇAMENTOS
CORRELAÇÕES	MATEMÁTICA, DIREITOS, ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ETC.

c)

A CONTABILIDADE TEM LIMITES MUITO VIZINHOS COM VÁRIOS CONHECIMENTOS

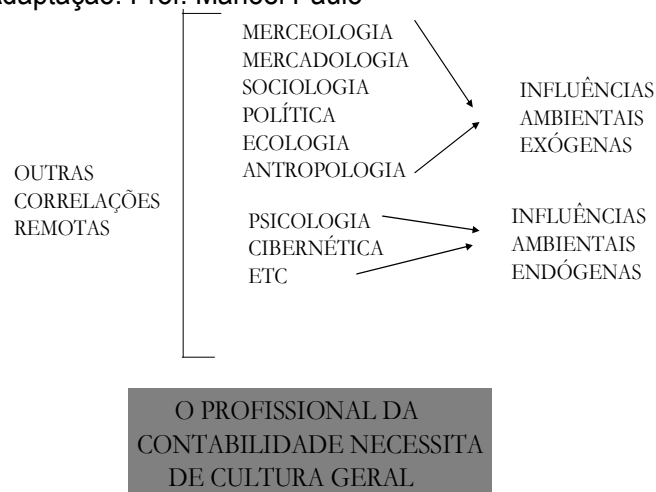
Adaptação: Prof. Manoel Paulo



d)

A CONTABILIDADE APROVEITA-SE DE MUITOS OUTROS CONHECIMENTOS

Adaptação: Prof. Manoel Paulo

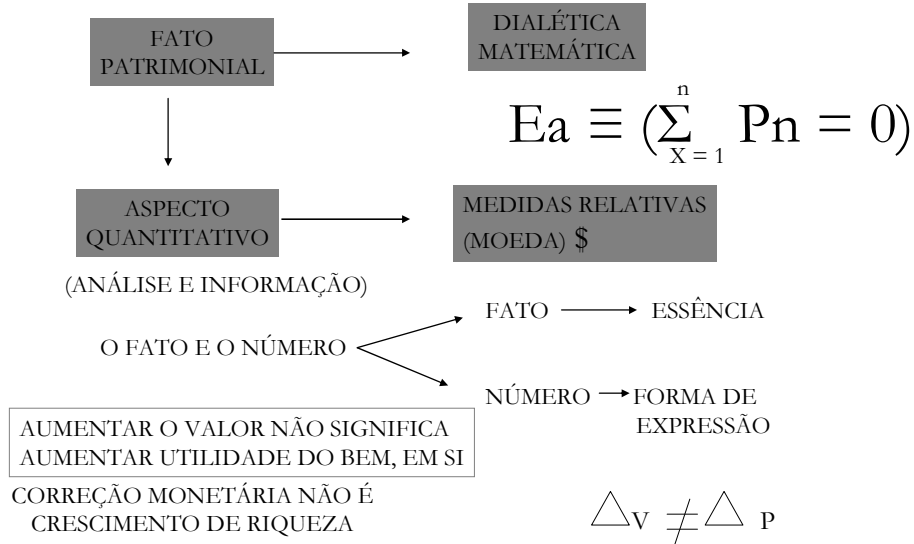


e)

RELAÇÕES COM A MATEMÁTICA

Adaptação: Prof. Manoel Paulo

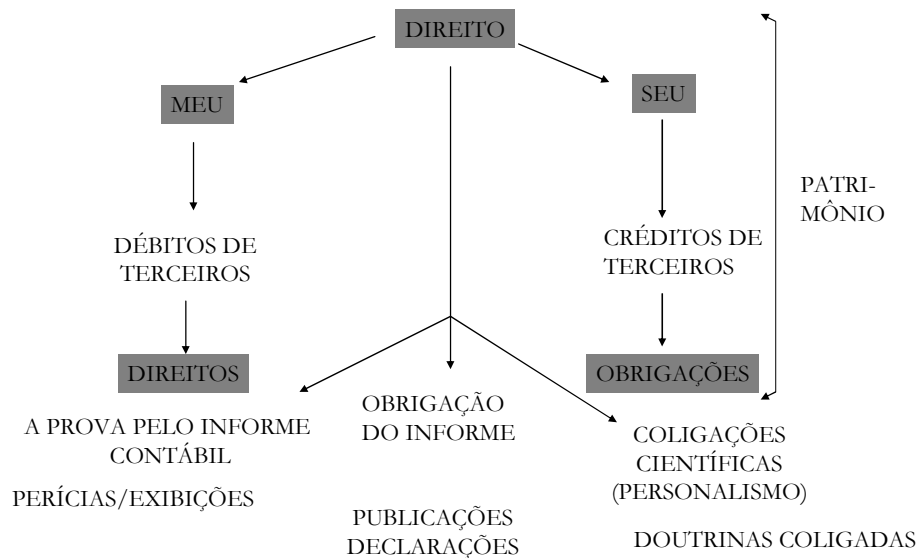
Raciocínio contábil



f)

RELAÇÃO COM O DIREITO

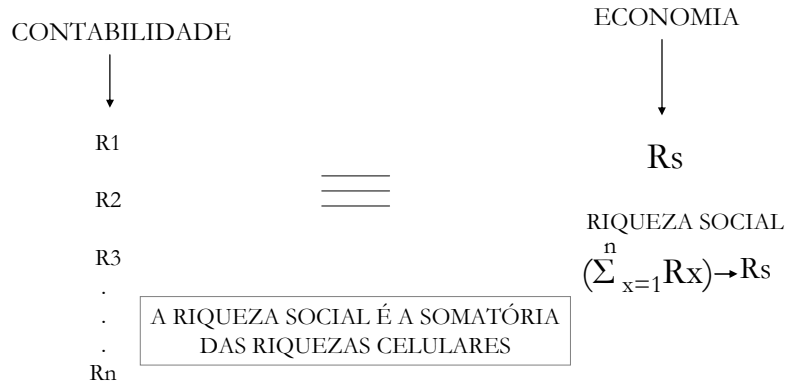
Adaptação: Prof. Manoel Paulo



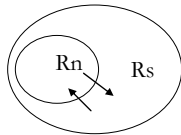
g)

RELAÇÃO COM A ECONOMIA

Adaptação: Prof. Manoel Paulo



RIQUEZA CELULAR



FATO ECONÔMICO NÃO É CONTÁBIL

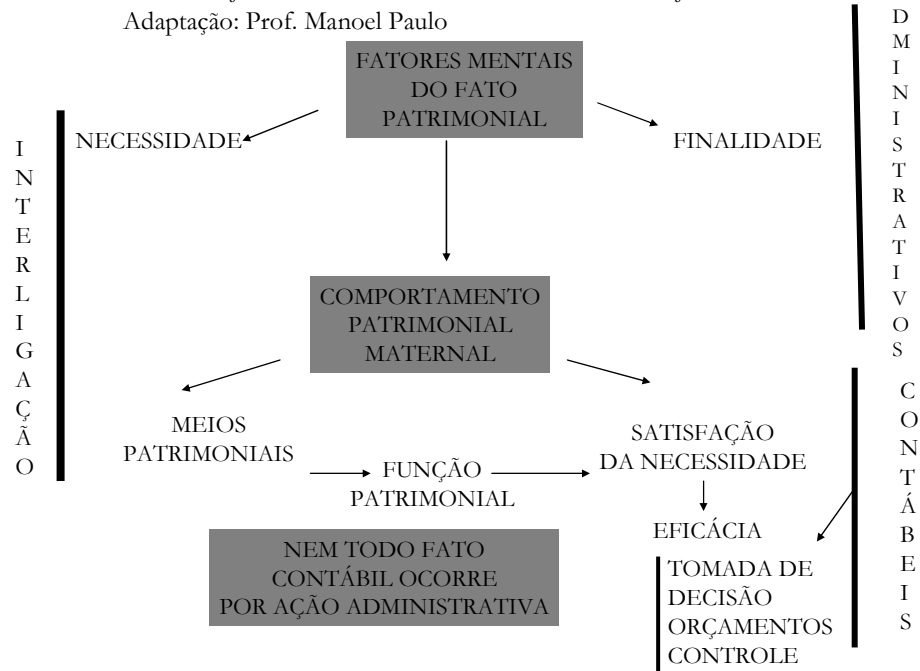
HÁ UMA INTERAÇÃO DAS INFLUÊNCIAS, MAS AUTONOMIA DE CONHECIMENTOS

FATO CONTÁBIL NÃO É ECONÔMICO

h)

RELAÇÃO COM A ADMINISTRAÇÃO

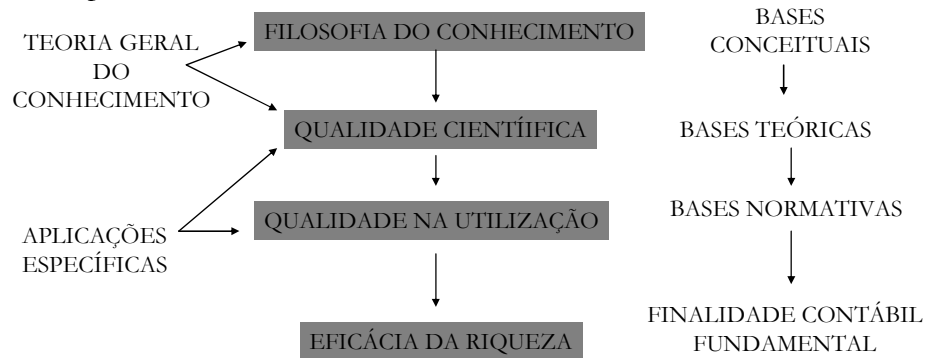
Adaptação: Prof. Manoel Paulo



i)

QUALIDADE CIENTÍFICA CONTÁBIL APOIA-SE NA FILOSOFIA

Adaptação: Prof. Manoel Paulo



O FUTURO É O DA INTELLECTUALIDADE

As considerações aqui expendidas, nos limites do juízo do autor, referem-se evidentemente ao perfil do Contador de formação acadêmica e universitária atuante no setor público – embora o conteúdo programático do curso de Ciências Contábeis, em regra, incline-se à formação de profissional para o setor privado –, e não ao genérico denominado contabilista (técnico), o qual é mero auxiliar daquele outro. Porque, a formação superior desse profissional, quando devidamente orientado para o setor público, é um fator decisivo que o diferencia no mercado de trabalho dos setores privado e público.

A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF – atribuiu um valor especial ao Contador do setor público, reconhecendo, na atuação desse profissional, a importância da fidedignidade dos registros de dados e informações da dinâmica das finanças públicas, traduzidas pelas assentadas das partidas dobradas ao disciplinar-lhe os procedimentos de sua elaboração e divulgação, estabelecendo a forma e os prazos pertinentes.

Essas informações contábeis, por exigência do princípio constitucional da publicidade, são de essencial importância para os gestores das finanças e orçamentos públicos, como ferramenta de controle e de planejamento. Além disso, tais informações têm a mesma importância para os órgãos de controle interno e

externo e, finalmente, o principal interessado dessas informações: o cidadão que, com base nelas, pode avaliar o desempenho dos governantes e de outros gestores do erário, tanto na arrecadação quanto na aplicação dos recursos públicos.

O CONTADOR PÚBLICO FRENTE À EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Os Contadores da Administração Pública, assim investidos assumem, além das responsabilidades inerentes à sua habilitação profissional, a responsabilidade de ordem pública, principalmente no que tange à confiabilidade e credibilidade dos registros e demonstrações contábeis, pelo acatamento às normas do Tribunal de Contas de sua jurisdição e pelo respeito às decisões da Justiça, como no caso das inscrições e dos pagamentos de Precatórios Judiciais, ou de Créditos de Natureza Alimentícia, ou de Requisições de Pequeno Valor (RPV).

Pela característica do seu trabalho, o Contador do setor público torna-se um agente efetivo de apoio e assessoramento dos gestores públicos por estar em permanente contato com a legislação e com as informações contábeis, tendo, por isso, as condições de fornecer-lhes os indicadores e possíveis cenários necessários à eficaz e eficiente tomada de decisão. Então, a importância da atuação do Contador, perante a Lei de Responsabilidade Fiscal, fica claro no disposto do Capítulo IX, Seções I a VI, que trata da transparência da gestão fiscal, conforme a citação seguinte:

“Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o relatório resumido da execução orçamentária e o relatório de gestão fiscal; e as versões simplificadas desses documentos”.

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

Para contar com a imprescindível participação do Contador, a Lei de Responsabilidade Fiscal, se devida e criteriosamente observada, poderá regulamentar uma série de questões relacionadas com a Administração Pública brasileira, como a existência de um adequado e competente sistema de controle de custos orçamentários (arts. 4º, I, e, e 50, § 3º) e para assegurar à sociedade o pleno conhecimento das origens e das aplicações dos recursos monetários, porque a sua aplicação abrange a todos os Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Dentre tais questões, mencione-se a obediência aos princípios do equilíbrio das contas públicas, de gestão orçamentária e financeira responsáveis, controle e preservação da integridade do patrimônio público, no conceito do atual Código Civil – bens tangíveis e intangíveis –, eficiente e eficaz e, sobretudo, transparente, cujo objetivo principal é o de prevenir contra riscos de endividamento irresponsável, inclusive de todos os valores representativos das finanças públicas patrimoniais.

O CONTADOR E A TRANSPARÊNCIA NA GESTÃO FISCAL

Objetivando a transparência, como um mecanismo de controle social, é de fundamental importância o acatamento das normas de escrituração e consolidação das contas públicas e da instituição da necessidade de novos relatórios a serem produzidos pelos gestores, além da obrigatoriedade de sua ampla divulgação. Os relatórios, como instrumentos de transparência da gestão fiscal, referem-se aos planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias, as prestações de contas e o respectivo parecer prévio do Tribunal de Contas do Estado, o relatório resumido da execução orçamentária, o relatório de gestão fiscal e suas versões simplificadas. Quanto à responsabilização, essa sintetiza o dever maior de qualquer gestor – arrecadar o máximo permitido em lei e só gastar até o limite de sua receita, obedecendo aos parâmetros fixados em lei.

O Contador, pela sua formação universitária e com o zelo que o seu cargo prescreve, salvo sua conivência, é a atalaia para evitar o descumprimento das normas estabelecidas pela LRF, pois, caso ocorra, tal deslize poderá implicar em sanções ao órgão ou entidade e ao próprio gestor, tais como proibição de receber transferências voluntárias, obter garantias, contratar operações de crédito e outras, inclusive para o gestor, conforme o tipo de desobediência a suas regras, e até ao

próprio Contador. Os administradores públicos, dependendo das irregularidades eventualmente praticadas, estarão sujeitos às punições nos seguintes dispositivos:

- a) Lei nº 1.079/50 (define os crimes de responsabilidade e regula o respectivo processo de julgamento);
- b) Decreto-Lei nº 201/67 (dispõe sobre a responsabilidade dos prefeitos e vereadores);
- c) Lei nº 4.717/65 (regula a ação popular);
- d) Lei nº 8.429/92 (dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional);
- e) Lei Complementar nº 64/90 e alterações (estabelece, de acordo com o artigo 14, § 9º, da Constituição Federal, os casos de inelegibilidade, prazos de cessação);
- f) Lei nº 8.112/90 (dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais);
- g) Lei nº 8.666/93 (Lei das Licitações);
- h) Lei nº 8.443/92 (dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União);
- i) Lei nº 11.079/04 (dispõe sobre normas gerais para licitação e contratação de parceria público-privada – PPP).

A QUALIDADE TÉCNICA DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

Para garantir a qualidade da informação contábil, quanto aos critérios de fidedignidade, mensuração, apresentação, tempestividade e divulgação das demonstrações contábeis elaboradas, é necessário que o órgão contábil evidencie os fatos ligados à administração orçamentária, financeira e patrimonial, nos termos do art. 89, da Lei nº 4.320/64, ou outra norma superveniente.

Desse modo, é da responsabilidade do Contador do setor público, por exemplo, que todos os saldos das contas que integram os Balanços sejam analisados, conciliados, ajustados e corrigidos monetariamente quando previsto em lei ou contratos, garantindo, assim, que sejam eliminadas todas as pendências indevidas e evitar a ocorrência de saldos invertidos, inclusive o cumprimento dos prazos estabelecidos pelos órgãos de fiscalização e controle.

Qualquer saldo em conta do Ativo e do Passivo que representem direitos e obrigações junto a órgão ou entidade integrante de Governo deve ser obrigatoriamente objeto de comunicação ao credor ou devedor, visando a certificação de sua existência no Balanço Patrimonial, objetivando o equilíbrio das contas.

A AVALIAÇÃO PATRIMONIAL DOS BENS PÚBLICOS

Os critérios gerais para a avaliação dos elementos patrimoniais estão contidos em legislações específicas dirigidas para os órgãos públicos, autarquias e fundações e outra para as empresas de modo geral. As Empresas Públicas e as Sociedades de Economia Mista devem se orientar pela legislação inerente às empresas privadas e, no que couber, na legislação voltada para a Administração Pública.

Os critérios de avaliação dos elementos patrimoniais para a Administração Pública são apresentados na Lei nº 4.320/64, art. 106, *verbis*:

“Art. 106. A avaliação dos elementos patrimoniais obedecerá às normas seguintes:

I – os débitos e créditos, bem como os títulos de renda, pelo seu valor nominal, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do balanço;

II – os bens móveis e imóveis, pelo valor de aquisição ou pelo custo de produção ou de construção;

III – os bens de almoxarifado, pelo preço médio ponderado das compras;

§ 1º Os valores em espécie, assim como os débitos e créditos, quando em moeda estrangeira, deverão figurar ao lado das correspondentes importâncias em moeda nacional.

§ 2º As variações resultantes da conversão dos débitos, créditos e valores em espécie serão levados à conta patrimonial.

§ 3º Poderão ser feitas reavaliações dos bens móveis e imóveis.”

Então, é nessa linha de raciocínio que a Lei de Responsabilidade Fiscal, na sua efetiva e eficaz aplicação, conta com o elevado tirocínio profissional do

Contador, pela característica diferenciada de seu trabalho, por estar permanentemente em contato com a legislação e demais normas pertinentes.

Com efeito, esse profissional é assim investido deste elevado papel, não apenas técnico, mas de assessoramento gerencial e social, na condução da *res publicae*. Também, no campo do assessoramento, é de sua especialização e alçada recomendar ao Gestor Público medidas atinentes ao cumprimento das normas gerais ou específicas, como no caso daquelas trazidas pela Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal – das sobressaem-se os seguintes dispositivos: artigo 4º, inciso I, alínea e (a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO – dispõe sobre normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas de governo); artigo 32, § 1º (fundamentação da relação custo-benefício, o interesse econômico e social da operação); Capítulo IX, Seção I (Da Transparência, Controle e Fiscalização e Da Transparência da Gestão Fiscal, respectivamente): artigo 48, *caput*, (controle de gestão fiscal); artigo 50, § 3º (a escrituração das contas públicas observará que a Administração Pública deverá manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial); artigo 52, a que se refere o § 3º do artigo 165 da Constituição de 1988 (relatório resumido da execução orçamentária); artigo 54 (relatório da gestão fiscal); artigo 56 (obrigatoriedade de prestação de contas); artigos 57 e 58 (parecer prévio dos Tribunais de Contas).

ACOMPANHAMENTO E AVALIAÇÃO DA GESTÃO FISCAL

Ademais, o cumprimento dos dispositivos acima citados, dentre outros da mencionada Lei Complementar, complementa-se com o artigo 67, cujo exercício de suas atribuições visa proporcionar plenas condições para a prática de *accountability* por parte do Gestor Público.

O referido Conselho de Gestão Fiscal, uma vez constituído por lei ordinária, contará com as seguintes atribuições, *verbis*:

“Art. 67. O acompanhamento e a avaliação, de forma permanente, da política e da operacionalidade da gestão fiscal serão realizados por conselho de gestão fiscal,

constituído por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade, visando a:

I – harmonização e coordenação entre os entes da Federação;

II – disseminação de práticas que resultem em maior eficiência na alocação e execução do gasto público, na arrecadação de receitas, no controle do endividamento e na transparência da gestão fiscal;

III – adoção de normas de consolidação das contas públicas, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal de que esta Lei Complementar, normas e padrões mais simples para os pequenos Municípios, bem como outros, necessários ao controle social;

IV – divulgação de análises, estudos e diagnósticos.

§ 1º O conselho a que se refere o *caput* instituirá formas de premiação e reconhecimento público aos titulares de Poder que alcançarem resultados meritórios em suas políticas de desenvolvimento social, conjugados com a prática de uma gestão fiscal pautada pelas normas desta Lei Complementar.

§ 2º Lei disporá sobre a composição e a forma de funcionamento do conselho.”

Infelizmente, salvo melhor juízo, não temos como afirmar que os dispositivos supramencionados do artigo 67 estão sendo aplicados nos diversos níveis de Governo, pois, como prescreve o seu § 2º, depende da existência de lei ordinária. Daí, indagarmos: no seu Estado ou Município tal lei ordinária já foi votada e está sendo aplicada, por que a “... Lei disporá sobre a composição e a forma de funcionamento do conselho”, isto é, o Conselho de Gestão Fiscal?

Conforme pode ser observado, afora os órgãos de fiscalização, compreendidos no Controle Externo e Controle Interno existentes no âmbito da Administração de cada ente da Federação, a Lei de Responsabilidade Fiscal prevê a existência de um Conselho de Gestão Fiscal, com a competência de acompanhamento e avaliação da política e operacionalidade da Gestão Fiscal. Esse

Conselho de Gestão Fiscal deverá ser constituído por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público, além de entidades técnicas que representem a sociedade.

COMPOSIÇÃO DO CONSELHO DE GESTÃO FISCAL

Ressalte-se que, para o cumprimento efetivo de seus objetivos, o Conselho será composto por cidadãos tecnicamente preparados podendo ser mencionados os contadores, economistas, advogados, administradores, engenheiros, etc., cujos respectivos Conselhos de Fiscalização das Profissões Regulamentadas devem velar pelo cumprimento da compatibilidade, composição e forma de funcionamento do Colegiado a que se refere o § 2º do artigo sob comento, porque, dentre suas atribuições, estão: a) harmonização e coordenação entre os entes da Federação; b) disseminação de práticas que resultem em maior eficiência na alocação e execução do gasto público, arrecadação de receitas, no controle do endividamento e na transparência da gestão, fiscalização de normas de consolidação das contas públicas e normas mais simples para os Municípios menores; c) divulgação de resultados das análises, estudos e diagnósticos enquadráveis nos padrões estabelecidos nesta Lei Complementar, podendo, em reconhecimento, instituir premiação aos respectivos Chefes de Poderes que assim se destacarem. Busca-se pelo que se depreende, estabelecer uma espécie de ISSO – 9002, ao prever, infelizmente, premiação ao gestor da coisa pública pela qualidade, eficiência, competência, transparência e eficácia, quando, em verdade, tais atributos deveriam ser o norte de todo Gestor Público, no caso em particular, do Município, não carecendo de tal recompensa, porque já o é generosamente remunerado pelos cidadãos contribuintes de tributos pagos. E, assim, cogitando-se, eis que foi instituído um mecanismo ou modalidade de premiação – para quem já tem o dever de cumprir a lei – com os seguintes critérios de classificação e troféus:

- a) agrupamento das cidades com ou até mais 50.000 habitantes;
- b) instituição de três modalidades de premiação:

1. Certificado de Gestão Fiscal responsável – Municípios cujo montante das Despesas de Pessoal em relação à Receita Corrente seja menor ou igual a 60%;

2. Menção Honrosa – Municípios cujos resultados apresentados sejam melhores do que aqueles alcançados na mesma data do exercício anterior, nos parâmetros de Despesas de Pessoal em relação à Receita Corrente Líquida (DP/RCL) e da Dívida Consolidada em relação à Receita Líquida Real (DC/RLR);

3. Campeão de Arrecadação – Prefeituras que obtenham arrecadação em níveis superiores na mesma data do exercício anterior, SEM CRIAR NOVOS IMPOSTOS.

Ainda que se diga, *en passant*, que o artigo sob comento, além da previsão de lei dispor sobre a composição e a forma de funcionamento do referido Conselho de Gestão Fiscal e que, na sua ausência, precariamente, responde por tais atribuições o Órgão Central de Contabilidade da União, editando as normas gerais para a consolidação das contas públicas, conforme dispõe o § 2º do artigo 50 da LRF.

Comente-se, ao final deste tópico, que, caso os Poderes e demais entes públicos cumprissem, no rigor da Lei de Responsabilidade Fiscal, particularmente, por exemplo, os dispositivos dos artigos 4º, I, alínea e, 5º (*caput*), 50, § 3º, provavelmente, os resultados seriam outros com as premiações carecendo de novas avaliações.

III – DÚVIDAS ATINENTES AO EFETIVO CONTROLE DAS CONTAS PÚBLICAS – A (IN)CONSISTÊNCIA DA QUANTIFICAÇÃO METODOLÓGICA APLICADA: POR QUE OS ORÇAMENTOS, A CONTABILIDADE PÚBLICA E OS RESPECTIVOS INSTRUMENTOS DE CONTROLE EXISTENTES NÃO EXPRESSAM A VERDADE DAS FINANÇAS E DO PATRIMÔNIO PÚBLICO DO BRASIL?

Pela contumácia, algumas perguntas nos assaltam, relativamente à eficiência dos atuais instrumentos de controle dos chamados gastos governamentais – orçamentários e extraorçamentários -, assim formuladas:

a) será que a Administração Pública, nos Poderes e níveis de Governo, está cumprindo com a eficiência constitucional exigida (art. 37, *caput*), o controle que a lei determina sobre as finanças do país?

b) considerando-se, por exemplo, que o país tem 5.565 Municípios, 27 Unidades Federativas e a União, representando 5.593 entes governamentais, e que, desde 2001, cada um desses entes elabora os seus respectivos projetos de leis ordinárias, em número de 3 (três) – Projeto de atualização da Lei do Plano Plurianual (PPA); Projeto de Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO); Projeto de Lei do Orçamento Anual (LOA) – representando, anualmente, 16.779 (5.593 x 3) peças do conjunto das Leis de Meios que, tempestivamente, são submetidas ao Poder Legislativo correspondente, os quais, uma vez aprovados e sancionados, tornam-se leis, para, ao fim e ao cabo, desde 2001 a 2010, totalizarem o expressivo número de 167.790 (16.779 x 10) de leis, caracterizadas pelo formalismo e de pouca ou nenhuma eficácia instrumental operacional, sobretudo no tocante à efetividade de controles e à transparência na prestação de contas à sociedade;

c) daí, as até agora irrespondíveis perguntas, salvo melhor juízo: quantos desses entes governamentais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) têm nas suas correspondentes Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO), pelo menos, a previsão das normas exigidas nos dispositivos legais dos artigos sob comento?

d) com tais leis, qual o resultando de ganho ou de conhecimento efetivo que vem tendo o contribuinte e a sociedade como um todo, sobre os tributos pagos e o retorno com as despesas realizadas em bem-estar para a população?

e) o que dizem os órgãos de controles e fiscalização a respeito?

f) e o *Custos Legis*?

g) por que o Balanço de Pagamento do Brasil, divulgado periodicamente, no modelo instituído pelo Fundo Monetário Internacional (FMI) – BPM5, § 146-8 –, e adotado pelo Banco Central do Brasil, traz, sistematicamente, dentre as demais, a instigante rubrica **Erros e Omissões**, com valores nada desprezíveis, a ponto de fazer-se a seguinte **Nota Explicativa de Balanço**, todos os anos, *sic*: **“Erros e omissões: Ao se realizar lançamentos no balanço, com base em diversas fontes de informações, obtém-se um conjunto coerente de lançamentos a crédito e a débito, cujo total líquido é teoricamente igual a zero. Na prática, contudo, uma vez somados todos os lançamentos, o balanço totaliza um saldo líquido diferente de zero em razão de discrepâncias temporais nas fontes de dados utilizados. Isso torna necessário o lançamento de partida equilibradora para o balanceamento das contas. Os erros e omissões se prestam para**

compensar toda sobrestimação ou subestimação dos componentes registrados.”

CONCLUSÃO

Ao concluir este ensaio, que tem o singelo objetivo de ressaltar a importância do papel do Contador do setor público, nas suas diversas funções e atribuições, diante do cumprimento da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal – e dos demais diplomas legais vigentes, desempenhando-o com denodo profissional. No desempenho de tal papel, individualmente ou juntamente com outros profissionais do seu órgão, sua preocupação deve residir na aplicação das melhores técnicas quando, por exemplo, por ocasião da elaboração ou revisão do orçamento anual e demais peças das Leis de Meios – Planoplurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA) -, cumprindo e fazendo cumprir as normas legais de regência. Nestas normas legais, deve estar presente e aplicado o respeito aos princípios orçamentários e a outros dispositivos, especialmente àqueles previstos na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, sob as penas da Lei nº 10.028/00 (Crimes contra as Finanças Públicas).

Por fim, vale dizer que, em outra oportunidade, abordaremos o também importante papel do Contador do setor público frente à necessidade de implantação de um sistema de controle de custos orçamentários na Administração Pública, conforme estabelece a Lei de Responsabilidade Fiscal, nos artigos 4º, I, e, 50, § 3º.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS – Compulsadas e Sugeridas

1. CASHIN, James A., Contabilidade de Custos. SP: Ed. McGraw-Hill. 1982;
2. Código Civil Brasileiro de 2002;
3. MOTTA, Carlos Pinto Coelho, e FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. Lei de Responsabilidade Fiscal: Lei Complementar nº 101/00. BH/MG: Ed. Del Rey. 2001;
4. MUSGRAVE, R., e MUSGRAVE, P. Finanças Públicas. RJ: Campus. 1980;
5. KAPLAN, R., e COOPER, R. Custo e Desempenho. SP: Futura. 1998;
6. NAKAGAWA, M. ABC: Custeio Baseado em Atividade. SP: Ed. Atlas. 1994;
7. MACHADO JR., J. Teixeira, e REIS, Heraldo da Costa. A Lei nº 4.320 Comentada. RJ: IBAM. 2001;
8. FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. Tribunais de Contas do Brasil – Jurisdição e Competência. BH/MG: Ed. Fórum. 2003;
9. KEHOE, J. et alii. Activity-based management. SP: Coopers & Librand. 1995;

10. COSTA, Epaminondas da. Manual do Patrimônio Público: Teoria e Prática. BH/MG: Inédita. 2000;
11. OLIVEIRA, Manoel Paulo de. As Parcerias Público-Privadas – PPPs – e os serviços públicos – uma reflexão à luz da Lei nº 11.079/04, regulamentada pelos Decretos nºs. 5.385/05 e 5.411/05. Fórum de Contratação e Gestão Pública – FCGP, ano 4, nº 47, págs. 6.298-6313, nov. 2005. BH/MG: Editora Fórum. 2005;
12. _____. Capacitação de Gestores Públicos: uma idéia sugestiva. Fórum de Contratação e Gestão Pública – FCGP, ano 6, nº 65, págs. 49-54, maio 2007. BH/MG: Editora Fórum. 2007;
13. _____. A Lei de Responsabilidade Fiscal – Importância, legal e gerencial, na apuração e controle de custos na Administração Pública – União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Fórum de Contratação e Gestão Pública – FCGP, ano 6, nº 61, págs. 22-32, janeiro 2007. BH/MG: Editora Fórum. 2007;
14. SÁ, Prof. A. Lopes de. Considerações sobre a Ciência (Apêndice da Autonomia e Qualidade Científica da Contabilidade). Avulso. BH/MG. 1995;
15. BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. RJ: Editora Forense. 1976;
16. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Estado de Direito. Lisboa: Gradiva Publicações. 1999;
17. MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. SP: Malheiros. 2000;
18. IFAC – International Federation of Accountants (Federação Internacional dos Contadores) – Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (NICSP).

* Artigo publicado, na íntegra, pela Editora Fórum na Revista Fórum de Contratação e Gestão Pública – FCGP – Belo Horizonte – MG, ano 9, nº 100, p. 68-77, abr. 2010.

** Advogado, OAB-MG nº 76.809; Economista, CORECON-MG nº 4.806 (Remido); Contador, CRC-MG nº 3.225 (Remido); Ex-Professor da PUC-DF; da PUC-MG; e da AEUDF-DF; Articulista da Mídia Especializada; Perito Judicial (6ª. Vara Federal-BH/MG); e Ex-Pracinha Exército Brasileiro-ONU – Guerra Palestinos X Israelenses.