



Rios de Minas

São Francisco



**II Conferência de
Controle Externo do Tribunal de
Contas do Estado de Minas Gerais**

1º Fórum de Governança TCEMG/TCU



Sala **São**
Francisco



Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais

Presidente

Conselheira Adriene Barbosa de Faria Andrade

Vice-Presidente

Conselheiro Sebastião Helvecio Ramos de Castro

Corregedor

Conselheiro Wanderley Geraldo de Ávila

Conselheiros

Cláudio Couto Terrão
Mauri José Torres Duarte (Ouvidor)
José Alves Viana
Gilberto Pinto Monteiro Diniz

Conselheiros Substitutos

Licurgo Joseph Mourão de Oliveira
Hamilton Antônio Coelho

Ministério Público junto ao Tribunal de Contas

Procurador-Geral

Daniel de Carvalho Guimarães

Subprocuradora-Geral

Elke Andrade Soares de Moura Silva

Procuradores

Maria Cecília Mendes Borges
Glaydson Santo Soprani Massaria
Sara Meinberg Schmidt Andrade Duarte
Marcílio Barenco Correa de Mello
Cristina Andrade Melo

Chefe de Gabinete da Presidência

Bernadete Carvalho Soares de Aguiar

Diretora-Geral

Júnia Bretas Leôncio Gonçalves

Anais II Conferência de Controle Externo

COORDENAÇÃO

Natália Raquel Ribeiro Araújo

EDIÇÃO E REVISÃO

Anya Campos

COLABORADORES

Coordenadoria da Revista do TCE
Coordenadoria da Biblioteca Aloysio Alves da Costa
Assessoria de Jornalismo e Redação

DIAGRAMAÇÃO

Márcio Wander Moura Ferreira

ARTE

Assessoria de Publicidade e Marketing Institucional

Publicação do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais

Av. Raja Gabaglia, 1.315 — Luxemburgo — Belo Horizonte — MG — CEP: 30.380-435
Escola de Contas — Edifício anexo — (31) 3348-2494
Site: <www.tce.mg.gov.br>

Ficha Catalográfica

Conferência de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais
(2. : 2014 : Belo Horizonte)

Rio de Minas: São Francisco: Anais da II Conferência de Controle Externo do
Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais / coordenado por Natália
Raquel Ribeiro Araújo. - Belo Horizonte : TCEMG, 2014.

56 p.

Evento realizado pelo TCEMG de 20 a 21 de março de 2014.

O 1º Fórum de Governança TCEMG/TCU foi concomitante à Conferência.

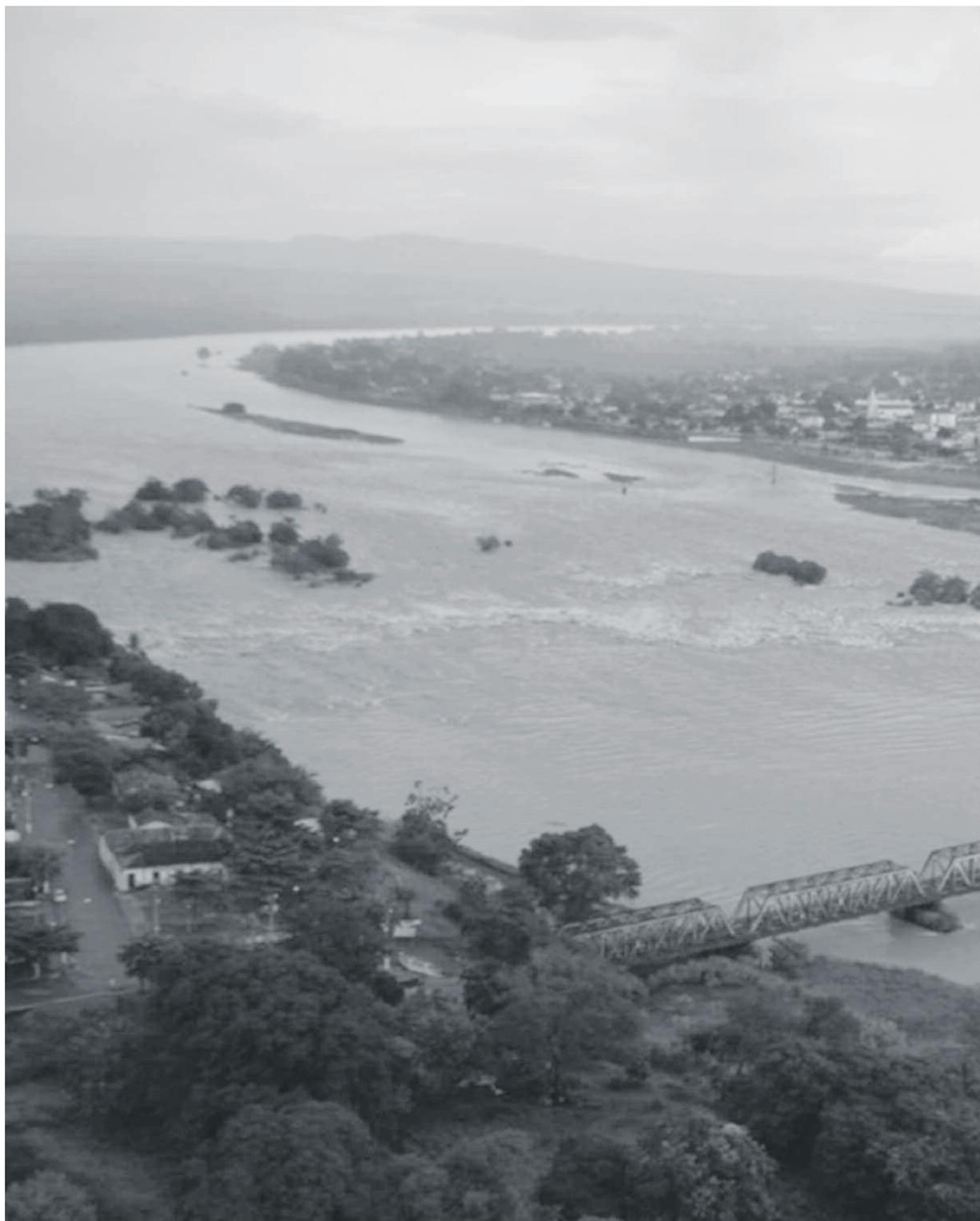
ISBN: 978-85-68149-08-9

1. Controle externo 2. Tribunal de Contas 3. Congresso I. Título
II. ARAÚJO, Natália Raquel Ribeiro III. Minas Gerais. Tribunal de Contas

CDU 336.126.55.1

SUMÁRIO

- 11 | Dívidas públicas
Juliana Assis Ferreira
- 14 | Sicom: instrumentos de planejamento
Márcio Gomes Rosa
- 19 | Sicom: acompanhamento mensal
Natália Aparecida Ferreira
- 23 | Abertura de créditos especiais, suplementares e extraordinários:
Questões mais frequentes nas prestações de contas
Stélcio Messias Leandro Madeira
- 28 | Orçamento Público
*Valéria Cristina Gonzaga
Conceição Barros de Rezende*
- 35 | A nova contabilidade pública: contexto e desafios
Thiago Borges
- 40 | Período suspeito ou despesa suspeita? A LFR e a vedação de
aumento de gastos no período pré-eleitoral
Vanice Regina Lirio do Valle





Riquezas da região



Do ponto de vista mineral, a região do São Francisco é um riquíssimo depósito, com jazidas localizadas principalmente no alto Rio das Velhas, importante afluente. As reservas minerais, em relação às reservas nacionais, são de 100% de agalmatolito e cádmio; 95% de ardósia, diamante e serpentinito industrial; 75% de enxofre e zinco; 65% de chumbo; 60% de cristal; 50% de gemas; entre 40 e 20% de dolomito, quartzo, ouro, granito, cromita, ferro, gnaiss, calcário, mármore e urânio.

No Alto, Médio e Baixo São Francisco há predominância de solos com aptidão para a agricultura irrigada (latossolos e podzólicos). O Sub-Médio é a área do vale com os menores potenciais de solos e re-



duzidas possibilidades de irrigação. Cerca de 13% da área total da bacia apresenta perda de solo superior a 10 t/ha/ano, o que representa o limite de tolerância para a maioria dos solos tropicais. Boa parte dessas áreas críticas é produtora de alimentos e fibras, como os casos dos vales dos rios Abaeté, Velhas e Pajeú e de áreas do Baixo São Francisco.

O rio São Francisco apresenta a maior biomassa e diversidade de peixes da região, sendo as principais espécies a sardinha, a pilombeta, o pacu, a cachorra, o dourado, a tabarana-branca, o matrinchã, o aragu, o curimatã, a pirambeba e a piranha, além dos sarapós, tubis, bagres, cascudos, corvinas, barrigudinhos e surubins.

Autoria: Comitê da Bacia Hidrográfica do Rio São Francisco.

Dívidas públicas

Juliana Assis Ferreira¹

1 INTRODUÇÃO

O que se pretende discutir neste trabalho é a forma como se deu o processo de regulamentação das dívidas públicas no Brasil e quais são os principais passos do processo de financiamento público.

2 HISTÓRICO DA REGULAMENTAÇÃO

No primeiro ano do mandato do Presidente Fernando Henrique Cardoso, a inflação era bastante alta e os economistas e ministros da época fizeram uma série de estudos com o objetivo de tentar identificar quais eram as principais causas de tamanho descontrole de preços. Esses estudos acabaram por levar à conclusão de que o grande responsável pela inflação era o setor público, que contraía muitos empréstimos, fazia muitas obras, gerava muitos empregos e uma produção excessiva, criando um ciclo incontrolável de aumento de preços. A partir desse dado, partiu-se para inibir tal ciclo por meio de uma série de normas.

Antes dessas normas, o Poder Público tomava dinheiro emprestado dos bancos sem muitos critérios. As instituições financeiras analisavam, sem grande cuidado, o fluxo de receitas do tomador e concediam o empréstimo. As primeiras normas elaboradas determinaram, então, que as operações de crédito de financiamento realizadas pela Administração Pública deveriam ter, como limite anual, 16% de sua receita corrente líquida e que a receita corrente líquida poderia ficar comprometida com parcelas de dívidas de 11,5% do seu valor e, por fim, que o somatório de toda a dívida do tomador deveria ter um teto de 120% de sua receita. Isso porque toda a capacidade de pagamento e endividamento de uma instituição é medida pela sua receita corrente líquida.

¹ Contadora, especialista em Gestão Pública. Responsável pela Gerência do Setor Público do BDMG.

O percentual de gasto com pessoal e o endividamento com INSS passaram, também, a ser limitadores para as operações de crédito de financiamento. Os bancos, por sua vez, só poderiam comprometer 45% do seu patrimônio com empréstimos ao setor público. Ainda assim, os bancos poderiam emprestar dinheiro para quem bem entendessem, estipulando restrições de acordo com o tamanho do tomador (só Municípios grandes, só Municípios pequenos) e o valor do empréstimo (empréstimos de no mínimo um bilhão, por exemplo).

No governo do Presidente Lula, determinou-se que todo o financiamento concedido por um banco público federal deveria entrar no total do Programa de Aceleração de Crescimento – PAC e o Ministério das Cidades decidiria quais seriam os beneficiários e qual a destinação do dinheiro.

Por um lado, as novas regras impostas pelo PAC limitam a tomada de empréstimo pela Administração Pública, evitando o seu endividamento descontrolado e o retorno à situação de altos índices de inflação. Por outro lado, tais regras limitam o poder decisório de Estados e Municípios, que não podem mais decidir o que é prioritário em determinado momento.

Houve um período de transição para que a Administração se enquadrasse nessas imposições uma vez que pouquíssimos tomadores já estavam dentro dos limites impostos pelas novas leis.

Os bancos menores, geralmente públicos, podem fazer o que se chama de destaque de capital, que é a reserva, com autorização do Banco Central, de certo valor para emprestar somente para Municípios, dando a essas instituições financeiras liberdade para emprestarem como entenderem ser mais adequado. Em Minas Gerais, apenas o BDMG tem essa prerrogativa.

3 O PROCESSO DE FINANCIAMENTO

A primeira etapa de um grande financiamento é a publicação do edital pelos bancos informando aos tomadores que existe dinheiro disponível e especificando quais os documentos necessários para tomar empréstimos naquela instituição financeira. Esses documentos estão de acordo com aqueles exigidos pela Secretaria do Tesouro Nacional, que é a responsável por verificar se o Município, o Estado ou a União podem ou não fazer um financiamento. Os critérios para essa análise são os percentuais legais e uma série de documentos que comprovam que a dívida pretendida não fará com que tais percentuais sejam extrapolados.

Vencidas as etapas de publicação do edital e análise dos documentos pela Secretaria do Tesouro Nacional, o contrato é assinado e tem início o acompanhamento de sua execução.

Entre os documentos enviados à Secretaria do Tesouro Nacional estão os relatórios contábeis e a lei autorizativa do Poder Executivo, que deve especificar o valor da dívida, o banco que vai operacionalizá-la, a finalidade do recurso e o que é dado como garantia de operação. A lei autorizativa deve ser acompanhada por um cronograma da operação e um parecer jurídico em que o tomador afirma que está cumprindo todos os artigos da Lei de Responsabilidade Fiscal, um parecer técnico com a explicação do que é o financiamento, a lei orçamentária, uma projeção de todas as dívidas do tomador no espaço de tempo em que durar o pagamento do financiamento e uma certidão de quitação emitida pelo Tribunal de Contas.

Esses documentos são entregues ao banco, que os repassa à Secretaria do Tesouro Nacional porque é necessário que o banco se comprometa a garantir o dinheiro para o tomador.

Quando a Secretaria do Tesouro Nacional aprova uma ação, são dados de 90 até 270 dias para assinatura do contrato. Esse prazo varia em função do comprometimento da operação com a receita do tomador, ou seja, quanto mais próximo do limite, menos prazo o tomador tem para assinar o contrato. Se, no prazo assinalado, o tomador não conseguir todas as certidões de que necessita, ou tiver outra pendência, perde a autorização da Secretaria do Tesouro Nacional.

Em ano eleitoral, duas regras básicas devem ser respeitadas: o banco só pode liberar recursos para uma obra que teve início pelo menos 120 dias antes do dia da eleição (ou máquinas que chegaram no mesmo prazo) e o gestor não pode assinar contratos de dívidas de longo prazo após 30 de setembro do ano em que ocorrerão as eleições.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A instituição financeira publica o edital lançando uma linha de financiamento quando consegue algum recurso. Não há periodicidade predefinida. Então, é de suma importância que os tomadores mantenham atualizados, no Tribunal de Contas, os cadastros de seus contadores, para que não haja atrasos no fornecimento da certidão de quitação pela entidade, um dos principais gargalos existentes hoje na liberação dos recursos, sendo que esses gargalos ocorrem, principalmente, pela dificuldade de o Tribunal contatar os tomadores para que irregularidades simples sejam sanadas e a certidão seja emitida.

É muito importante, também, que os tomadores se organizem de forma a manter em dia sua situação nos Tribunais de Contas, bem como que mantenham preparados seus projetos de engenharia que necessitarão de financiamento público. Os relatórios contábeis devem estar sempre organizados e em dia para que não haja perda de tempo e o processo de financiamento corra da forma mais tranquila possível.

SUGESTÃO DE LEITURA

- CASTRO, Sebastião Helvécio Ramos de; CARVALHO, Marília Gonçalves de. O endividamento dos governos subnacionais brasileiros e o princípio federativo. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 85, n. 4, p. 39-57, out./dez.2012.

Sicom

Instrumentos de planejamento

Márcio Gomes Rosa¹

1 INTRODUÇÃO

Na atualidade, os órgãos públicos de um modo geral têm se preocupado muito com o orçamento e deixado de lado um planejamento que seja adequado à realidade de cada Município. Nesse contexto, este trabalho pretende apresentar o Sistema Informatizado de Contas do Município – Sicom com foco no histórico do surgimento e aperfeiçoamento dos instrumentos do planejamento público.

Até 1995, os jurisdicionados apresentavam suas prestações de contas em meio físico. A quantidade de documentos a serem conferidos e protocolados gerava sobrecarga de trabalho tanto para os servidores do Tribunal de Contas quanto para os próprios gestores públicos. Então, naquele ano, as prestações de contas passaram a ser entregues em disquete e os respectivos documentos, como os balancetes, eram guardados pelos responsáveis nos Municípios, inaugurando, assim, a fase das inspeções *in loco*.

Em 2000, foram implantados o Sistema de Apoio ao Controle Externo Lei de Responsabilidade Fiscal – Siace/RLF e o Sistema de Apoio ao Controle Externo Prestação de Contas – Siace/PCA, substitutos da entrega por disquetes, como medida de adequação da prestação de contas aos ditames da Lei Complementar 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal. Em 2011, foi implantado o Sicom cujo objetivo precípua era o de reduzir o custo do controle externo.

O Sicom é um sistema que recebe dados e gera um banco que armazena todas as informações que o TCE buscava *in loco*. No futuro, o Sicom substituirá o Siace/PCA e o Siace/LRF e, possivelmente, processará as informações em tempo real.

¹ Auxiliar Instrutivo no TCEMG de 1990 a 1992. Analista de Controle Externo do TCEMG desde 07/10/1992 lotado na 9ª Coordenadoria de Fiscalização dos Municípios. Graduado em Ciências Econômicas pela PUC-Minas. Especialista em Controle Externo pela PUC-Minas e em Direito Público pela Fead – Centro de Gestão Empreendedora.

2 A HISTÓRIA DO PLANEJAMENTO NO BRASIL

A história do planejamento governamental no Brasil pode ser dividida em dois períodos, o anterior e o posterior à Constituição de 1988.

No período anterior à Constituição de 1988, o ato de planejar a ação governamental não era tratado com a devida importância por parte dos gestores públicos. Após a Constituição, o Brasil entrou no período da modernidade administrativa no que diz respeito ao trato da coisa pública.

Até 1950, a ação do gestor público era meramente imediatista e intuitiva, ou seja, não havia nenhum instrumento de planejamento. Toda ação governamental era pautada pelo entendimento pessoal do agente sobre o interesse público. Ou seja, o agente adotava políticas públicas que, muitas vezes, favoreciam a si próprio, em detrimento daquelas que favoreceriam o cidadão. Naquela época, a experiência em planejamento era apenas de caráter específico, visando à solução de problemas localizados, como, por exemplo, a questão da seca do nordeste.

Na década de 1930, as ações de planejamento já eram voltadas para a criação de órgãos que recebiam recursos consignados em orçamento, objetivando resolver problemas de uma determinada área. Em 1932, foi criado o Ministério da Educação e Saúde; em 1933, o Instituto Nacional do Café, do Açúcar e do Alcool, o Conselho Nacional do Petróleo e o IBGE. Todos esses órgãos recebiam recursos geridos a partir de programas e ações previamente definidos. Na década de 1940, durante o governo Dutra, foi criado o Salte, plano econômico cujo objetivo era estimular o desenvolvimento de setores como saúde, alimentação, transporte e energia. Com o Salte, tem início uma ação planejada muito mais ampla de governo no que diz respeito às questões sociais, embora o plano tivesse conotações econômicas.

O Salte foi financiado com recursos dos Estados e, a partir daí, os planejamentos governamentais passaram a ser concebidos para atender às exigências dos organismos financeiros internacionais, o que acabou trazendo uma inovação técnica porque tais planejamentos seguiam padrões internacionais.

A partir da década de 1950, houve o grande salto no planejamento público. O governo de Juscelino Kubitschek foi o primeiro governo brasileiro a implantar o chamado Plano de Metas, que envolvia vários setores da Administração e tinha o objetivo de combater a pobreza, uma das principais demandas sociais da época. A implantação da indústria automobilística, a infraestrutura de transporte ferroviário, a estruturação da educação, a expansão da energia elétrica, a prospecção de petróleo e a mudança da capital do Rio de Janeiro para Brasília fizeram parte desse Plano.

No regime militar, a ideia de planejamento governamental é fortalecida em virtude da implantação de um Estado burocrático, centralizador e autoritário por meio do qual os planos governamentais começaram a ser elaborados a partir de um governo central. Iniciou-se, então, a elaboração dos Planos Nacionais de Desenvolvimento, que têm como exemplos as seguintes ações: construção da Transamazônica, da usina hidrelétrica de Itaipu e da ponte Rio-Niterói.

Os fatores que contribuíram diretamente para a implantação de uma visão de planejamento na gestão pública brasileira foram o enfraquecimento das oligarquias rurais, que levou à necessidade de o Estado buscar enriquecimento por meio da industrialização; a crise econômica mundial de 1929 com a quebra da bolsa de valores de Nova Iorque, que levou à superprodução e ao desemprego; a instituição do Estado Socialista Soviético, o que muito contribuiu para a questão do reforço do planejamento governamental, uma vez que o Estado soviético era autoritário, centralizador e planejava toda sua produção industrial e distribuição da renda nacional, modelo que foi copiado pelo Brasil, exatamente pelos critérios rígidos que os determinavam; fortalecimento do capitalismo pós a crise de 1929, o que gerou o fortalecimento do Estado e sua intervenção na economia como Estado empregador, criando um ciclo econômico de crescimento; e, finalmente, o processo de urbanização da população brasileira, com a ampla migração do homem do campo para cidade.

Na década de 1980, o país assistiu a um retrocesso na evolução da ideia de planejamento governamental em razão da dívida externa, considerada impagável à época. É que o montante da dívida fazia com que a taxa de juros crescesse, gerando a hiperinflação, que corroía, diariamente, o poder aquisitivo da moeda, fazendo com que o dinheiro arrecadado desse ser investido imediatamente, o que prejudicava grandemente o processo de planejamento do governo. A hiperinflação levou, também, à falta de tecnologia de ponta, sucateando a indústria e reduzindo a qualidade do produto brasileiro. Outra causa do retrocesso no planejamento público foi a má distribuição da renda, que criou nichos de miséria, colocando um alto percentual da população abaixo da linha da pobreza. A deficiência na distribuição de renda afetou, logicamente, a demanda, o consumo e a própria arrecadação do Estado, que passou a não dar importância para o social.

O processo de hiperinflação gerou uma série de planos e tentativas de estabilização da moeda e combate à inflação, que, na sua grande maioria, fracassaram. O Plano Cruzado, o Plano Cruzado II, o Plano Collor, entre outros, não tiveram êxito. A prioridade, à época, era a estabilização econômica, então a questão do planejamento do gasto público ficou relegada a segundo plano.

A retomada do planejamento governamental se deu em 1988, com a nova Constituição, que acarretou mudanças políticas e estruturais. O Brasil saiu de uma ditadura militar de mais 20 anos para entrar em um regime democrático e que oferece uma série de dispositivos que tratam da questão social e do combate à pobreza. A nova Constituição cria, ainda, os chamados instrumentos de planejamento governamental como o Plano Plurianual – PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e a Lei Orçamentária Anual – LOA.

O próximo passo na direção do planejamento público foi a aprovação da LC 101/2000, que prevê a gestão fiscal responsável por meio de um rigoroso controle dos gastos públicos, impondo a obrigatoriedade de o gestor público governar a partir de um planejamento com base científica e o mais próximo possível da realidade de cada Ente.

É importante observar que, a partir de 1990, o Brasil vive num cenário econômico que favorece a retomada da teoria do planejamento governamental. Fazem parte desse cenário o fim da era da hiperinflação; as privatizações, que desoneraram o Estado, permitindo

a inclusão, nos orçamentos públicos, de recursos em investimentos de cunho social; a estabilização da moeda e a ascensão das camadas mais pobres da população, gerando uma cesta de consumo com uma maior variedade de itens.

3 PLANEJAMENTO PÚBLICO

De acordo com o dicionário Michaelis, “Planejamento é a determinação futura de um objetivo a que se quer chegar”. Então, para planejar, é necessário que se tenha um diagnóstico do que está acontecendo no presente e se projete uma imagem, a partir desse diagnóstico, de onde se deseja chegar no futuro. Nesse diagnóstico, analisa-se quais são os recursos materiais, financeiro e humanos disponíveis.

Planejamento é, também, uma sequência temporal de passos a serem dados, de regras a serem observadas para atingir uma meta preestabelecida, denominada meta estratégica. Ou seja, o planejamento é uma sequência de ações que são executadas ao longo do tempo com o objetivo de se atingir uma meta.

Existem três tipos de planejamento na doutrina administrativa: estratégico, tático e operacional.

Planejamento estratégico é um plano de longo prazo em que o gestor vai definir programas e ações para atingir os objetivos de sua proposta política. O plano estratégico conta, então, com um programa-mestre e uma série de ações a ele relacionadas que são integradas e, às vezes, envolvem diversos órgãos.

Planejamento tático é um planejamento de médio prazo e setorial. A partir do planejamento estratégico, os setores de cada órgão vão se mobilizar para criar programas e ações a fim de atingir os objetivos do planejamento estratégico. O planejamento setorial inclui, por exemplo, os planos das Secretarias de Educação, de Assistência Social, de Saúde, de Transportes Urbanos.

Planejamento operacional é o planejamento de curto prazo e que coloca em prática os programas e ações previstos no planejamento estratégico.

Pode-se dizer, doutrinariamente, que o PPA é o planejamento estratégico, a LDO, o tático e a LOA, o operacional. Na prática, a LDO mistura planejamento tático e operacional. No PPA, está definido o que fazer e, na LDO, como fazer.

Todos os dados constantes no PPA, LDO e LOA devem ser inseridos no Sicom, que pode ser considerado uma evolução no manejo dos planejamentos públicos, facilitando o controle dos gastos da Administração tanto pelos Tribunais de Contas quanto pelo cidadão.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Sicom recebe os chamados instrumentos de planejamento e segue exatamente o que está previsto no rol² de dispositivos legais que regem a gestão dos recursos públicos. Para

² CF/88, Lei 4320/64, Lei 8.666/93, LC 101/2000 e normas da Secretaria do Tesouro Nacional

que as leis sejam cumpridas e o Sicom alimentado da maneira correta, é necessário que haja consonância entre PPA, LDO e LOA e o PPA deve ser elaborado com uma base científica, analisando-se as ocorrências de, pelo menos, três exercícios anteriores, além da vontade popular, pautando-se nas experiências do passado, para projetar tendências para o futuro.

Trata-se o Sicom de um instrumento de suporte ao controle comunicante de obtenção de dados que permite conhecer a necessidade e a realidade dos órgãos além de subsidiar o planejamento de ações mais específicas. Esse sistema substitui as inspeções *in loco* e o Siace. A instalação é desnecessária porque o sistema fica disponível no portal do TCEMG e o jurisdicionado gera informação no formato que o próprio Tribunal de Contas define.

Em 2011, o Sicom foi instituído por meio da Resolução 07/2011 e entrou em operação em ambiente experimental e alguns jurisdicionados foram convidados a participar alimentando o sistema. Em 2012, as remessas de dados passaram a ser obrigatórias para todos os jurisdicionados.

No caso de dúvidas sobre o Sicom, os jurisdicionados deverão entrar em contato com a Central de Relacionamento com o Jurisdicionado – CRJ. A regra geral é que a resposta seja dada em 48 horas.

SUGESTÃO DE LEITURA

- MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Instruções de preenchimento dos arquivos sicom**. Versão 1.4 módulo acompanhamento mensal. Disponível em: <<http://portalsicom1.tce.mg.gov.br/wp-content/uploads/2014/03/regras.pdf>>.

Sicom

Acompanhamento mensal

Natália Aparecida Ferreira¹

1 INTRODUÇÃO

Para que o gestor encaminhe o acompanhamento mensal das contas públicas por meio do Sistema Informatizado de Contas do Município – Sicom, a remessa do instrumento de planejamento já deve ter sido realizada obrigatoriamente. Isso porque, quando, na fase de execução orçamentária, forem informados os códigos das ações e dos programas, o Sicom verificará se esses códigos existem, também, no planejamento ou na inclusão de programas, no módulo em separado, e se essa inclusão ocorreu após o envio do módulo do instrumento de planejamento.

Sendo feito com sucesso o envio do instrumento de planejamento, função de responsabilidade do chefe do Executivo, os órgãos já estão aptos a fazerem a remessa do acompanhamento mensal. Este trabalho se ocupará desse acompanhamento, por quem são responsáveis os gestores dos órgãos definidos na Instrução Normativa 10/2011 do TCEMG, que são os presidentes das Câmaras, das autarquias e das fundações e os gestores dos Regimes Próprios de Previdência Social e das empresas estatais dependentes.

2 ALTERAÇÕES NO SICOM EM 2014

No envio mensal de documentos, só é possível enviar arquivos do mês atual se os anteriores já tiverem sido enviados. O mesmo acontece na substituição dos arquivos. Se, por exemplo, houver a necessidade de substituir arquivos do mês de março, os meses de janeiro e fevereiro devem ser reenviados, uma vez que os saldos apresentados em determinado mês

¹ Analista de Controle Externo. Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Minas Gerais. Especialista em Direito Público (Pós-Graduação *Lato Sensu*) pelo Centro Universitário Newton Paiva. Professora de Auditoria Operacional (Escola de Contas/2012).

interferem nos meses seguintes. No caso das receitas, existe a possibilidade de se remanejarem aquelas que foram classificadas incorretamente sem ter que, obrigatoriamente, reenviar os dados, evitando-se o efeito cascata de reenvio de todas as informações dos meses anteriores.

O prazo de envio dos documentos é de 40 dias após o encerramento do mês. Então, a data limite será diferente a cada mês. Para facilitar o trabalho dos responsáveis pelo envio, deve-se consultar a Agenda do Gestor, que fica disponível no Portal do Tribunal de Contas.

Algumas alterações importantes para preenchimento do Sicom em 2014 com relação a 2013 devem ser consideradas. A primeira delas diz respeito ao uso da vírgula para indicar as casas decimais. Até 2013, o Sicom considerava os dois últimos números como casas decimais sem que houvesse vírgula antes deles. A partir de 2014, o responsável pelo preenchimento deve colocar essa vírgula.

Outra alteração importante relaciona-se aos arquivos em branco, que não mais serão aceitos. Caso o órgão não tenha determinada informação, deve informar o registro 99, que equivale a uma declaração do responsável de que ele realmente não conta com a informação daquele arquivo.

O arquivo para cadastro de pessoas também é uma mudança que merece atenção. Nele devem ser incluídas todas as pessoas, físicas e jurídicas, bem como o número do CNPJ/CPF ou do correspondente documento de estrangeiro, se for o caso. Os demais dados cadastrais, que eram preenchidos em arquivos, foram excluídos e o Tribunal os acessa diretamente no banco da Receita Federal. As pessoas são cadastradas uma única vez e é possível fazer alterações dos dados se necessário. É importante lembrar que o ordenador de despesa por delegação não pode ser o gestor, que já é o ordenador natural.

As receitas arrecadadas devem ser informadas pelos valores brutos e as respectivas deduções serão detalhadas. Caso haja alterações nas leis orçamentárias, o Executivo deve informar os novos percentuais e não o valor da alteração. Então, se a Lei Orçamentária Anual – LOA de um Município previa um limite de 10% para créditos suplementares e houve um acréscimo de 5% nesse valor, o gestor deve informar os 15% e não somente os 5% acrescentados porque, caso isso ocorra, o Sicom entenderá que o limite para créditos suplementares diminuiu de 10% para 5%. É importante lembrar que só o Executivo cadastra as alterações orçamentárias no Sicom.

E, quanto às alterações orçamentárias, houve uma mudança relevante em seu cadastro, qual seja, os decretos foram retirados dos arquivos das leis e, agora, são cadastrados diretamente em alterações orçamentárias. Então, o decreto é cadastrado, e, logo abaixo, os detalhes desse decreto são descritos, deixando claro o que está sendo alterado, suplementado, criado, remanejado ou transferido. Foram criados, também, campos específicos para distinguir o tipo de alteração feito no crédito, se acréscimo ou dedução. Sempre que a abertura do crédito for por anulação ou se houver remanejamento, transposição ou transferência, é necessário informar tanto a dotação que está sendo suplementada ou criada quanto a dotação que está sendo anulada.

No que diz respeito às licitações, o gestor deve informar se houve regulamentação da Lei Complementar 123/2006, que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa

de Pequeno Porte. Se houve a regulamentação, o texto da respectiva lei municipal deve ser inserido no sistema. Alguns erros são comuns no momento de cadastrarem-se os processos licitatórios, como, por exemplo, informar o prefeito como responsável por todas as fases da licitação e deixar de preencher um campo porque ele não é obrigatório. Quando isso ocorre, o SICOM entende que o Município não tem aquela informação. Então, se houver a informação requerida, sua inserção no sistema é obrigatória.

No arquivo de contratos, o Tribunal orienta que sejam encaminhados, no próprio mês, todos os contratos assinados naquele período, mas, da mesma forma que nas licitações homologadas em que ainda não houve contratos assinados, é possível encaminhar contratos assinados em meses anteriores enquanto não houver empenho.

O registro dos termos aditivos ficou mais claro. O gestor, agora, primeiro e num campo separado, informa se o termo aditivo está realizando um acréscimo ou um decréscimo de valor do contrato ou se não está alterando o valor do contrato. E, em outro campo separado, é informado o tipo de termo aditivo, ou seja, que tipo de alteração gerou o acréscimo, decréscimo, ou qual foi a alteração que não gerou mudança do valor. Pode ter havido aumento no número de itens, aumentando o valor do contrato, ou pode, simplesmente, ter havido prorrogação do prazo, sem aumento do seu valor.

O cadastro das contas bancárias também foi alterado e, da mesma forma que o cadastro de pessoas, é feito uma única vez. Cada conta ganha um código que servirá de referência todas as vezes que ela for mencionada. Ao cadastrar a conta, o Sicom solicita a informação sobre se tal conta relaciona-se a um convênio ou contrato de repasse e, em caso afirmativo, fará o vínculo entre os dois. Se houver necessidade, os dados da conta poderão ser alterados por meio do código de referência e o encerramento da conta, que antes era um campo dentro do registro, tornou-se um registro separado. É importante lembrar que o Sicom permite que se informe mais de uma fonte de recurso para a mesma conta bancária desde que o saldo de cada fonte seja segregado da maneira correta.

Sobre o repasse da Câmara, vale a pena ressaltar que não se trata de receita orçamentária, mas de transferência financeira e, assim, deve ser registrado no Sicom com o subtipo “repasse à Câmara”.

3 CONVÊNIOS E CONTRATOS DE REPASSE

O envio dos arquivos pelos gestores de consórcios está suspenso. Atualmente, o envio desses arquivos cabe ao prefeito.

A Portaria 72/2012 da Secretaria do Tesouro Nacional, que trata das novas regras com relação à consolidação das contas dos consórcios, dispõe que cada consórcio deve prestar contas, mensalmente ou no período de geração dos relatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal, para cada Ente consorciado e para o chefe do Poder Executivo do Ente consorciado. Então, ainda que o recurso tenha sido repassado por uma autarquia, esse consórcio tem que prestar contas dos recursos de rateio para o Executivo, responsável pela consolidação das informações para fins de publicação. De qualquer forma, deve-se ter claro que o orçamento do

consórcio não integra o orçamento do Município e que só será incluída no Sicom a parcela da execução orçamentária do contrato de rateio daquele Ente.

Os convênios e os contratos de repasse em que os Municípios então recebendo recursos, ganharam um arquivo novo no Sicom. O objetivo desse arquivo é vincular tal informação à disponibilidade financeira para que se chegue, aproximadamente, a um *superavit* financeiro por fonte de recursos. Quando se afirma que há um *superavit* financeiro de um determinado convênio, esse *superavit* só pode ser utilizado para aquele convênio e não para outro, ainda que sejam convênios para a mesma área. Assim, por exemplo, se existe um código de fonte “convênio para saúde”, mas o Município é beneficiário em vários convênios na área da saúde, não é possível que se faça vinculação pelo código de fonte, sendo necessário que se detalhe cada convênio para cada contrato de repasse específico.

Os gestores devem encaminhar todos os contratos de repasse e convênios que estejam vigentes e tenham sido assinados a partir de 2012, mas o ideal é que todos os convênios e contratos de repasse ainda vigentes, mesmo os assinados antes de 2012, ano da implantação do SICOM, sejam encaminhados.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As dúvidas sobre o SICOM podem ser esclarecidas pela Central de Relacionamento com o Jurisdicionado – CRJ. O caminho para acessar a Central é, após acessar o portal do TCE-MG, clicar em “fale com o TCE” no título “serviços”, selecionar “jurisdicionado”. Na janela *pop-up* aberta, basta selecionar “sistemas”, ação que levará diretamente à página do CRJ. As dúvidas encaminhadas serão respondidas por *e-mail*.

SUGESTÃO DE LEITURA

- MINAS GERAIS, Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Módulo de acompanhamento mensal 2015**. Disponível em <http://portalsicom1.tce.mg.gov.br/leiautes/modulo-acompanhamento-mensal-2015/>

Abertura de créditos especiais, suplementares e extraordinários

Questões mais frequentes nas prestações de contas

Stélcio Messias Leandro Madeira¹

1 INTRODUÇÃO

O controle sobre as contas públicas parte da necessidade de se acompanhar a maneira como é gasto o dinheiro público. A tendência é que esse controle se torne cada vez mais rígido, numa tentativa de impedir os desvios das verbas recolhidas por meio dos impostos pagos pelo contribuinte.

Um exemplo do aumento da rigidez do controle sobre as contas da Administração Pública é a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000), que impõe limites de gastos, proíbe endividamentos e tenta coibir gastos indevidos por parte do Poder Público. Outro exemplo é a Lei Complementar nº 135, de 4 de junho de 2010, que torna inelegível o candidato que tiver rejeitadas, pelo Justiça Eleitoral, suas contas de campanha. Essas leis, juntamente com a Lei 4.320, de 17 de março de 1964 e com a Constituição Federal de 1988, dão o norte a ser seguido pela Administração no que se refere aos gastos públicos.

¹ Analista de Controle Externo desde 1993. Coordenador da 4ª Coordenadoria de Fiscalização dos Municípios. Graduado em Ciência Contábeis pela PUC-Minas. Especialista em Controle Externo pela PUC-Minas. Especialista em Direito Social pelo Centro Universitário Newton Paiva.

Nesse contexto, é importante que o Poder Público atente para os dispositivos legais no momento de dar destinação às verbas públicas e este trabalho pretende discutir aspectos relacionados aos créditos especiais, suplementares e extraordinários e às questões mais frequentes no momento da análise das prestações de contas das Administrações Públicas municipais pelo Tribunal de Contas de Minas Gerais – TCEMG.

2 QUESTÕES FREQUENTES NAS PRESTAÇÕES DE CONTAS MUNICIPAIS

A primeira questão a ser analisada se refere à abertura de créditos adicionais suplementares sem cobertura legal, em desacordo com o artigo 42 da Lei 4.320/64 e também com o inciso V do artigo 167 da Constituição Federal. Outra questão muito importante é a abertura desses mesmos créditos sem os recursos disponíveis, em desacordo com o artigo 43 da Lei 4.320/64 e inciso II do mesmo art. 167. Por fim, é importante considerar, ainda, o empenhamento de despesa além do limite autorizado, contrariando o disposto no artigo 59, também da Lei 4.320/64.

Dispõe o art. 167, em seus incisos II e V:

Art. 167. São vedados:

II - a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais;

V - a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes;

Além disso, a Súmula 77 do TCEMG dispõe que “os créditos suplementares especiais que forem abertos sem cobertura legal, são considerados irregulares e podem ensejar a responsabilização do gestor”.

Créditos adicionais são créditos acrescidos ao crédito inicial previsto na Lei Orçamentária e se classificam em suplementares, quando há um reforço de dotação orçamentária (art. 40, I da Lei 4320/64); especiais, quando se referem à criação de despesa sem dotação orçamentária (art. 40, II da Lei 4320/64); e extraordinários, quando são decorrentes de despesas urgentes, que são aquelas não previstas, tais como guerra e calamidade pública (art. 40 III, da Lei 4320/64).

A abertura de um crédito adicional depende de prévia autorização legislativa, devendo ser precedida de decreto do Poder Executivo e a autorização de abertura de créditos suplementares pode constar da própria lei orçamentária (art. 165, §8º da CF/88).

Em razão dessa premissa constitucional, as leis orçamentárias podem trazer, expressamente, autorização de abertura de créditos suplementares sob certas condições e limites. Já os créditos especiais dependem, sempre, de autorização em lei específica, sendo que o Poder Executivo deve encaminhar projeto ao Legislativo. Somente com a aprovação e a publicação da lei é que poderá ser editado o decreto de abertura de crédito. Os créditos extraordinários nos âmbitos estadual e municipal serão abertos por decreto do Poder Executivo que dele dará imediato conhecimento ao Poder Legislativo.

O prazo de vigência dos créditos adicionais é restrito ao exercício financeiro em que foram abertos, contudo, os saldos dos créditos especiais e extraordinários, quando forem autorizados nos últimos quatro meses do exercício, poderão ser incorporados ao orçamento do exercício subsequente e reabertos até o limite desses saldos. Trata-se da técnica de revigoração prevista no art. 167, §2º, da CF/88 e no art. 45 da Lei 4.320/64, além de ter previsão na Constituição Estadual de Minas Gerais.

As fontes de recursos dos créditos adicionais e extraordinários são o *superavit* financeiro apurado no balanço patrimonial do exercício anterior, os provenientes de excesso de arrecadação, os resultantes de anulação total ou parcial de dotações orçamentárias e o produto de operação de crédito.

Podem ocorrer também realocações orçamentárias, que são os remanejamentos, as transposições e as transferências, cujas características comuns são a mudança de determinado recurso de uma categoria para outra ou de um órgão para o outro, com prévia autorização legislativa específica e a impossibilidade de autorização na lei orçamentária anual por observância ao princípio constitucional da exclusividade, conforme o qual não é possível constar, na lei orçamentária, o que não diga respeito a receitas e despesas.

Outras características das realocações orçamentárias são seu surgimento em função da necessidade de repriorizar as ações governamentais, ou de uma simples mudança de vontade decorrente de uma reforma administrativa, por exemplo; ausência de previsão na Lei 4.320/64; fundamento constitucional jurisprudencial e doutrinário; ausência de acréscimos no valor total das despesas autorizadas.

É importante ressaltar que, havendo necessidade de remanejamento, transposição ou transferência, será indispensável a indicação da forma de alocação de cada recurso e seu destino, além da justificativa para adoção do instituto.

A prévia autorização legislativa estabelecida no art. 167 da CF/88 para transposição, remanejamento e transferência de recursos orçamentários não se aplica caso ocorra dentro de uma mesma categoria de programação, lembrando que a lei orçamentária não pode exigir autorização prévia para transferência, transposição e remanejamento de recursos uma vez que não cabe a ela versar sobre tal tema.

Na hipótese do excesso de arrecadação do fundo de convênio vinculado a determinada despesa, bem como na hipótese de *superavit* financeiro, no exercício anterior, de uma conta vinculada, os recursos disponíveis poderão ser utilizados como fonte de abertura de crédito adicional no ano seguinte, direcionado para a mesma finalidade.

Entretanto convém advertir que a sobra do saldo do exercício encerrado não significa, necessariamente, valores não comprometidos no *superávit*, daí a determinação do art. 43, §1º da Lei 4.320/64, de esse *superavit* ser considerado recurso para fins de créditos adicionais, desde que não afetado a certa despesa. Esse dispositivo alicerça o convencimento de que o saldo positivo relativo ao *superavit* de fundo, ainda que oriundo de convênios descompromissados com despesas empenhadas, constituem saldo transferido da conta do referido fundo de origem ou convênio para utilização no exercício seguinte. Salvo se houver uma proibição legal.

3 EXEMPLOS DE ABERTURA DE CRÉDITOS ADICIONAIS

Seguem alguns exemplos de questões com as quais o TCEMG se depara com frequência durante a análise das contas municipais:

Exemplo 1:

Abertura, por decreto, de crédito adicional extraordinário destinado à construção de uma escola.

Análise: Errado, pois não existe o crédito adicional extraordinário para uma situação predeterminada.

Exemplo 2:

Lei orçamentária com limite de 20% para a abertura de créditos suplementares com ressalva da impossibilidade de onerar a suplementação com gastos de pessoal e encargos sociais.

Análise: Errado, pois o limite de créditos suplementares deve considerar toda a dotação, sem a imposição de exceções.

Exemplo 3:

Lei Orçamentária com diferentes percentuais para créditos adicionais, como gastos com pessoal e encargos sociais, 15%; pagamento de despesa decorrente de juros, dívidas e amortizações, até 3%; realizações de despesas com recurso vinculado ao SUS, 10%.

Análise: Não é o ideal porque esse tipo de organização pode levar a suplementações em uma porcentagem muito grande, o que indica desorganização e falta de planejamento por parte do Município. O ideal é, utilizando-se o orçamento anterior, verificar-se as suplementações ocorridas e elaborar-se uma dotação mais condizente com a realidade, colocando-se um percentual único para suplementação.

Exemplo 4:

Abertura de crédito por exigência do convênio ou contrato sem o recurso correspondente.

Análise: Errado. Se essa hipótese ocorrer em razão de recurso que o Município estava esperando e não foi recebido por algum motivo, deve-se revogar parcialmente o decreto que autorizou a abertura de crédito. Se não houver tempo hábil para que a revogação aconteça, é importante que a despesa relativa à dotação suplementada não seja realizada. Esses cuidados são indispensáveis porque a legislação sobre créditos adicionais é muito clara ao exigir a fonte do crédito complementar quando da publicação do decreto.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No julgamento das contas municipais, o Tribunal de Contas de Minas Gerais é bastante criterioso no que diz respeito aos créditos adicionais. Assim, para que uma prestação de contas seja aprovada, é necessário que o gestor seja muito organizado e claro em relação às suplementações e siga todo o disposto pela legislação citada neste trabalho,

uma vez que, caso o dinheiro público seja gasto de maneira diferente do que dispõe a lei, as contas serão rejeitadas.

É sabido que a realidade atual dos Municípios é de diminuição de receitas e aumento de despesas, mas, ainda assim, é necessário que se perceba que os créditos adicionais, ao mesmo tempo em que podem ser aliados dos gestores públicos, podem levar à desaprovação de suas contas gerando todas as consequências a ela correlatas.

Importante lembrar que, no caso de dúvidas sobre créditos adicionais, é sempre possível que o Município faça uma consulta ao TCE-MG para que tenha mais tranquilidade na tomada de decisões.

SUGESTÕES DE LEITURA

- FURTADO, José de Ribamar Caldas. A força vinculante da lei orçamentária. In: CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de, (Coord.) **Lei de Responsabilidade Fiscal**: ensaios em comemoração aos 10 anos da lei complementar nº 101/00. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 121-155
- QUEIROZ, Elizabeth Regina. **Orçamento público**: a dimensão dos limites de créditos suplementares autorizados nas leis orçamentárias mineiras. Belo Horizonte: Ed. do autor, 2011. 71 p.

Orçamento Público

Passo a passo

Valéria Cristina Gonzaga¹

Conceição Barros de Rezende²

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho pretende analisar o planejamento orçamentário público em seu aspecto legal considerando o ordenamento jurídico pátrio. Levando-se em conta que a lei do orçamento é uma norma autorizativa de gastos, discutir-se-á a melhor forma de tratar do orçamento frente ao sistema de freios que sustenta o universo das finanças públicas e é balizado pela arrecadação, pelo conjunto de políticas públicas que precisa ser implementado e pelas restrições naturais surgidas durante a execução do orçamento.

¹ Analista de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais desde 1996. Engenheira Civil pela Universidade Federal de Juiz de Fora (1994), Especialista em Controle Externo pela PUC-Minas (1997) e cursando, atualmente, a Especialização em Gestão, Licenciamento e Auditoria Ambiental pela Faculdade Pitágoras-BH (2013/2014). Ministrou cursos para capacitação de servidores que atuam no controle externo para a análise de editais e contratos de limpeza urbana. Autora do artigo técnico “Metodologia para Auditoria de Serviços de Limpeza Urbana, com Enfoque nos Custos de Coleta de Resíduos Sólidos Urbanos”. Palestrante em diversos Simpósios e nos Encontros Técnicos Nacionais de Auditoria de Obras Públicas realizados pelo Instituto Brasileiro de Auditoria de Obras Públicas – Ibraop.

² Graduada em Ciências Contábeis pela PUC-Minas, MBA Empresarial pela Fundação Dom Cabral, pós-graduada em Ciências Contábeis pela Fundação Getúlio Vargas; e pós-graduada em Gestão Pública pela Universidade Federal de Ouro Preto. Atualmente é Contadora Geral do Governo de Minas Gerais. É Professora em cursos de pós-graduação e graduação em Ciências Contábeis, responsável, no Governo de Minas, pela implementação da contabilidade aplicada ao setor público de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBCT-SP. Representante da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais no Grupo de Gestores Financeiros – Gefin – grupo assessor do Confaz – Conselho Nacional de Política Fazendária dos Estados. Participante do Grupo de Trabalho de Padronização de Procedimentos Contábeis na Secretaria do Tesouro Nacional visando estabelecer os procedimentos contábeis aplicáveis a área pública na Convergência das Normas Internacionais de Contabilidade aplicada ao Setor Público e Membro de Conselho Fiscal.

2 QUESTÕES GERAIS SOBRE ORÇAMENTO PÚBLICO

Por mais bem feito que um orçamento público seja, sempre ocorrerão, durante sua execução, situações não previstas, que vão exigir que os gestores utilizem mecanismos de contenção ou de remanejamento de recursos. A cada exercício financeiro, as prioridades e metas definidas pela Administração como prioritárias são elegíveis na Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO, que resulta na elaboração da Lei do Orçamento Anual – LOA, que nada mais é do que o detalhamento daquilo que se pretende fazer dentro das técnicas de elaboração do orçamento estabelecidas pela Lei 4.320, de 17 de março de 1964.

Então, o planejamento da Administração Pública, em tese, é um processo para quatro anos. E, dentro desse processo de planejamento, é necessário que se pense o que é o Município, quais são as políticas públicas que já estão sedimentadas e que não podem ser descontinuadas, qual é o montante de dívidas com que o Município deve arcar em decorrência de contratos, acordos, refinanciamentos de dívidas preexistentes e quanto custa o funcionamento do Município (quanto custa o pessoal, a água, a luz, o telefone).

Com o advento da Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, o processo de planejamento ganha destaque. Isso porque, há um tempo, a lei de orçamento era elaborada com possibilidade de suplementação de crédito que chegava a até 100%, mas hoje a margem de suplementação é muito reduzida, exigindo um planejamento muito mais detalhado.

Assim, atualmente, a necessidade de se planejar deriva, primeiro, da arrecadação dos Municípios, menor a cada período e, segundo, da necessidade de, ano a ano, se dar início a novas políticas públicas que, até então, não estavam contempladas no orçamento.

Levando-se em conta todas essas questões, existem dois modelos distintos de processo de planejamento, o estratificado e o integrado.

O estratificado é aquele em que se verifica a dificuldade de mensurar o Município em sua dimensão e, em razão disso, o planejamento é feito a partir dos recursos existentes e da expectativa de arrecadação, que são distribuídos para as despesas já conhecidas. Esse é o modelo tradicional de planejamento.

As variáveis do cotidiano são dificultadoras do planejamento estratificado. Em sede de plano plurianual, é necessário dimensionar todas as despesas de caráter continuado do Município.

Já no processo de planejamento integrado, são eleitos eixos estratégicos (por exemplo, eixo estratégico para desenvolvimento urbano, para a oferta de bens e serviços públicos, entre outros). E, dentro desses eixos estratégicos, definem-se os programas estruturadores e as ações de governo. O planejamento integrado é trabalhado a partir de coeficientes de indicadores, ou seja, de metas desejadas pelo Poder Público, permitindo a estratificação da alocação de recursos, uma vez que todas as ações de governo são voltadas para um eixo central que é a oferta de bens e serviços de qualidade para a população.

Nos dois casos, é preciso ficar-se atento, pois a LRF impõe a ampla participação popular durante as fases de elaboração, aprovação, discussão e execução dos orçamentos.

Então, a população deve ser chamada a discutir como e onde serão implantadas determinadas políticas públicas, normalmente, vinculadas à criação de serviços novos ou à realização de investimentos.

A Constituição Federal determina que, no primeiro ano de mandato de um governante, ele execute a programação de governo do seu antecessor. Assim, o novo gestor, enquanto executa o orçamento da gestão passada, dimensiona a proposta de governo que ele registrou quando ainda era candidato, com as ações governamentais de natureza continuada já existentes no Município, com os investimentos necessários à continuidade daquelas obras que estiverem em andamento desde a gestão passada com a necessidade de amortização da dívida pública.

O novo gestor passa, então, ao processo de planejamento plurianual, que vai ser executado nos próximos quatro anos. Para tanto, todos os interessados precisam discutir e criar mecanismos para avaliar se uma política pública implementada atende ao interesse público e se deve ser continuada ou se precisa ser revista. Isso porque a Constituição determina que, a cada quatro anos, os gestores do Município e do Estado e o Presidente da República elaborem e emitam o projeto de lei do Plano Plurianual – PPA e que façam revisões anuais dos instrumentos de planejamento para abrigar as novas demandas que forem geradas e que vão, necessariamente, comprometer recurso do orçamento público.

Na elaboração do orçamento, é muito importante que o gestor pense em programas, que são o conjunto de medidas que o Município vai adotar para ofertar benefícios de atendimento à população que deles precise. Trata-se de um conceito macro.

Feito o planejamento para quatro anos, a cada exercício financeiro, até o término da primeira seção legislativa, o gestor deve elaborar e enviar para o Legislativo a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO, na qual estão selecionadas, entre as ações previstas no PPA, as que terão prioridade na locação de recursos do orçamento. Porque, quando da Lei Orçamentária Anual – LOA, a terceira fase do processo de planejamento, deverão ser alocados recursos para a programação dos gastos obrigando-se o gestor a indicar a fonte de recursos que vai suprir cada uma das categorias de programação inseridas no orçamento.

É na LDO que se definem prioridades, portanto, o que não estiver definido como tal na LDO, não deverá ser incluído na LOA. Daí a necessidade de prévia e cuidadosa análise durante a definição e elaboração dos programas que constarão do PPA.

Muitas vezes, no primeiro ano de mandato, ocorre uma disfunção que é a necessidade de enviar o projeto da LDO antes do envio do projeto de PPA. É possível mitigar essa disfunção estabelecendo, na LDO, que os programas serão aqueles definidos no PPA e, depois, cuidar da elaboração da LOA.

2.1 Instrumentos de planejamento

Os principais instrumentos de planejamento que devem ser elaborados e seguidos pelos gestores públicos estão dispostos no art. 165 da Constituição Federal. São eles, o PPA, ação planejada de longo prazo, a LDO, que direciona as ações de governo, e a LOA,

planejamento para o exercício financeiro, em que se detalham a origem e a aplicação dos recursos públicos em geral.

Além desses três instrumentos, existem, ainda, instrumentos de longo prazo. No caso do governo de Minas, por exemplo, existe o Plano Mineiro de Desenvolvimento Integrado, planejamento em todas as áreas de governo, que pensam sobre o que esperam para os próximos 20 anos. Trata-se do planejamento estratégico do Estado.

No PPA, são estabelecidas metas a médio prazo, dentro do contexto do planejamento estratégico pensado. Na sequência, é elaborada a LDO, a essência do orçamento, onde está a indicação da origem e da desatinação dos recursos públicos. Por último, é elaborada a LOA, que retroalimenta todo o processo em termos de instruções de planejamento.

A LDO é pensada no primeiro semestre, votada no segundo semestre e é executada no ano seguinte. Trata-se de um processo em que todas as ações são contínuas e permanentes e estão interligadas visando a selecionar as melhores alternativas daquela gestão de governo. Por isso não é adequado que uma única pessoa seja responsável por esse planejamento, o que acontece com relativa frequência.

Um detalhe importante a ser observado é que a LDO deve conter um documento chamado Anexo de Metas Fiscais, que norteia a política fiscal do Município/Estado e evidencia, exatamente, quais as expectativas daquele governo para os três exercícios subsequentes. É um documento que, embora não receba grande atenção, tem uma abrangência e uma riqueza de informações muito grandes.

A LDO deve apresentar, também, um documento chamado Riscos Fiscais, que serve de referência para o cidadão e para os investidores e trata das obrigações futuras daquele Município. Nesse documento, devem estar detalhados, por exemplo, os fatores que possam comprometer a realização de receitas, os fatores que possam impor a realização de despesas, as ações judiciais em curso envolvendo o Município, bem como a análise do risco de perdê-las e das mudanças significativas nos parâmetros das projeções de receitas e despesas daquele exercício.

2.2 Princípios que devem nortear o planejamento

Alguns princípios básicos devem orientar a elaboração dos instrumentos de planejamento. Entre eles estão:

- Interação entre planejamento e orçamento: a partir da leitura da LDO deve ser possível identificar a política fiscal, a política tributária, o direcionamento e os recursos para aquele exercício financeiro.
- Identificação dos objetivos e prioridades do governo para aqueles exercícios financeiros: os instrumentos de planejamento devem indicar, de maneira clara e objetiva, as formas de atuação do governo e o que ele deseja entregar à sociedade.
- Gestão empreendedora: tudo o que é feito pelo governo deve estar documentado e disponibilizado para a sociedade.
- Estímulo à Parceria Público-Privada – PPP: os gestores devem desenvolver o planejamento do Município de forma a incentivar o investimento de empresas privadas. Essas empresas

analisam os instrumentos de planejamento da Administração Pública para terem a certeza de que farão um bom investimento e não perderão recursos ao investirem no Poder Público.

- Limitação de investimento: está fixada na lei orçamentária e define as diretrizes para a expansão, criação ou aperfeiçoamento de ação governamental.

3 ORÇAMENTO PÚBLICO

Os requisitos básicos a serem considerados pelo orçamento público são receitas e despesas, e a elaboração e a execução desse orçamento devem ser norteadas por alguns princípios como unidade, anualidade, universalidade, não vinculação de receitas, exclusividade e equilíbrio.

A unidade significa que o orçamento é único ou seja, é um orçamento fiscal e de investimento que contempla a Administração direta, as autarquias, fundações e os fundos do Município, todos congregados num mesmo documento.

A anualidade dispõe que o orçamento é elaborado para o período compreendido entre 01/01 e 31/12 de cada ano, sempre sancionado no exercício anterior para vigorar a partir de 01/01 do exercício seguinte.

A não vinculação da receita é prevista constitucionalmente com algumas ressalvas contidas nos artigos 158 e 159 da CF/88, que tratam da repartição de arrecadação dos impostos, e no artigo 212, também da CF/88, que trata dos valores mínimos a serem aplicados na educação. A LC 101/2000 traz, em seu texto, várias abordagens que priorizam o pagamento de dívidas de operações de crédito.

A exclusividade do orçamento determina que nele não devem existir questões estranhas aos objetivos precípuos da LOA, quais sejam, fixar despesa e estimar receita para aquele exercício financeiro. É importante ressaltar que a abertura de créditos suplementares e a contratação de operações de crédito são ações inerentes ao orçamento. E também é importante salientar que a previsão de despesa sem a respectiva receita é prática ilegal e gera crime de responsabilidade.

Normalmente, a suplementação varia de 10% a 15% do orçamento. Valores maiores que esses são considerados falta de planejamento adequado por distorcerem o orçamento. Algumas suplementações, no entanto, não estão incluídas nesse percentual porque não precisam estar na lei orçamentária e, portanto, não precisam de aprovação do Legislativo, podendo ser implantadas por decreto do Poder Executivo.

O princípio do equilíbrio dispõe que não se pode prever, no orçamento, gasto maior que a arrecadação. E a universalidade quer dizer que a LOA deve incorporar todas as receitas e todas as despesas que aquele Ente tem por objetivo arrecadar.

3.1 A Lei de Diretrizes Orçamentárias

O Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias deve ser encaminhado ao Poder Legislativo com uma mensagem do chefe do Poder Executivo na qual ele relata a situação econô-

mica e financeira daquele Ente Federado e destaca as receitas e as despesas, com enfoque nos principais projetos e investimentos, além de propor o percentual de suplementação e o que a lei prioriza para pagamentos com os créditos adicionais.

A descrição das receitas deve englobar a receita corrente, aquela que tem entrada continuada e a receita de capital, aquela esporádica. Dentro da receita corrente há diversas divisões: receita tributária, contribuições, receita patrimonial, agropecuária, industrial, serviços, transferências correntes e outras receitas correntes.

A receita tributária é a principal fonte de arrecadação dos Municípios, dos Estados e da União; as contribuições são as contribuições sociais e previdenciárias do servidor e a contribuição patronal; a receita patrimonial são aluguéis, aplicações financeiras, investimento em sociedades e outras empresas que gerem dividendos e participação nos lucros; receita agropecuária é uma receita muito pequena decorrente das atividades agropecuárias do Ente Federado; receita industrial vem da participação do Ente em alguma indústria e também é uma receita pequena; receita de serviços são aquelas provenientes de serviços prestados pelo Ente; transferências correntes são os repasses recebidos de outros Entes; outras receitas correntes são aquelas que não estão dentro das classificações anteriores, como juros e multas de correção da dívida ativa.

Dentro das receitas de capital, estão as contratações de operações de crédito, que devem ser autorizadas pelo Poder Legislativo, alienação de bens, amortização de empréstimos, transferências de capital, convênios de capital e outras receitas de capital.

Enquanto as receitas ficam mais concentradas em algumas áreas, a exemplo da área tributária, as despesas são pulverizadas em todos os órgãos e entidades da Administração, então sua análise deve ser feita no conjunto de todas as secretarias, autarquias e fundações daquele Ente Federado.

Semelhantemente às receitas, as despesas também são divididas em dois grupos: despesas correntes e despesas de capital. Estão incluídos nas despesas correntes os gastos cotidianos, que são as denominadas despesas de custeio, como gasto com pessoal, com pagamento de prestação de serviços de água, de luz, de telefone, contrato com pessoa física, contrato com pessoa jurídica, compra de medicamentos, pagamento de juros.

As despesas de capital são as despesas de caráter temporário, como investimentos (construção) e inversões (aquisições de bens), com necessidade de reformar ou adquirir ativos reais e amortizações de dívidas.

3.2 Instrumentos de avaliação periódica de aplicação dos recursos

Além dos já citados instrumentos de planejamento, existem também os instrumentos de avaliação periódica da aplicação dos recursos. A Lei de Responsabilidade Fiscal instituiu para os gestores públicos a obrigatoriedade de, a cada bimestre, apresentar o Relatório Resumido de Execução Orçamentária, que deve ser disponibilizado, publicado e enviado ao Tesouro Nacional, que pode bloquear convênios e operações de créditos dos Municípios que não cumpram com essa obrigação.

Nesse relatório, estão o balanço orçamentário, que mostra a relação entre receitas e despesas durante aquele período, a receita corrente líquida, os resultados primário e nominal, que mostram o endividamento daquele Município e quanto ele está arrecadando, bem como as eventuais sobras de valores para pagamento de dívidas.

Relatórios sobre saúde e educação também devem ser publicados a cada bimestre. Além desses relatórios, a cada quadrimestre, o gestor deve publicar um conjunto de informações, também obrigatórias, no chamado Relatório de Gestão Fiscal, que informa o gasto com pessoal no período e confronta esse dado com a receita corrente líquida do Município. Se a relação entre os dois dados não for satisfatória, o Município já deve informar quais medidas serão tomadas para sanar as distorções.

O gestor deve publicar, também, ao final de cada ano, o demonstrativo de disponibilidade de caixa, no qual se demonstra a capacidade financeira do Município de honrar todas as despesas executadas no exercício. Se tal capacidade não restar demonstrada, o gestor está sujeito a uma série de penalidades impostas pela LRF, inclusive detenção e reclusão de um a quatro anos e inelegibilidade.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para um bom planejamento, o ideal é que haja envolvimento de todas as áreas da Administração Pública, além da ampla participação popular, que, como se disse, é imposição legal. Também é interessante que haja interação entre as políticas públicas seguidas pelos governos municipais, estaduais e federal, uma vez que muitos recursos chegam aos Municípios por meio de convênios estabelecidos com os Estados e com a União.

A linha de política pública a ser seguida pela Administração do Município deve ser discutida por aqueles que trabalham diretamente nas áreas a serem atendidas pelo Poder Público, como habitação, saúde, educação, por exemplo. A compatibilização de todas essas áreas é um grande desafio da Administração Pública, mas enfrentá-lo com organização, atenção e cuidado faz parte da construção de um planejamento que tem grande chance de atender aos anseios e às necessidades da sociedade.

SUGESTÃO DE LEITURA

- MACHADO JUNIOR, Jose Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 34. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012. 277 p.

A nova contabilidade pública: contexto e desafios

Thiago Borges¹

Políticas contábeis e financeiras, conforme Warren e Barnes (2003), impactam na *performance* organizacional do governo como um todo. Os autores argumentam que um bom desempenho econômico e organizacional depende de decisões melhores, e, para que isso aconteça, deve existir um bom mecanismo para medir os resultados.

Nesse contexto, a contabilidade é pressionada a exercer seu papel de prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização (IUDÍCIBUS; MARION, 2001). Reforçando o papel das políticas contábeis em um contexto de reforma, Guthrie, Olson e Humphrey (1999) defendem que, sem reformas na gestão financeira, a aplicação dos princípios da Nova Administração Pública torna-se menos significativa para a sociedade.

Dentro do contexto da Nova Administração Pública, que hoje é um movimento mundial, a literatura acadêmica (GALERA; BOLÍVAR, 2007; TORRES, 2004; CHRISTIAENS; REYNIERS; ROLLÉ, 2010) considera que as reformas da contabilidade governamental são parte integral e vital das reformas nesse tipo de administração, sendo as práticas contábeis essenciais para o sucesso de sua implementação na busca pela melhora da gestão e da tomada de decisão pelas instituições governamentais.

A contabilidade gerencial pode ser entendida como uma extensão da contabilidade financeira. Os relatórios gerenciais são mais amplos que as demonstrações providas pela contabilidade financeira, mas valem-se dessas informações para a elaboração de indicadores e o aprimoramento das avaliações; conseqüentemente, a mudança nas regras da contabilidade financeira impacta na produção de relatórios gerenciais (FREZATTI; GUERREIRO; AGUIAR, 2007).

No intuito de dar suporte e racionalizar o processo de reformas dos sistemas contábeis no mundo, o International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) — o qual anteriormente se chamava Public Sector Committee (PSC), instituído pela International Federation of Accountants (IFAC) — desenvolveu as International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) para orientar a normatização dos relatórios financeiros das entidades do setor público.

¹ Mestre em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Minas Gerais. Possui graduação em Administração Pública pela Fundação João Pinheiro (2008) e graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Minas Gerais (2009). Atualmente é Especialista em Políticas Públicas e Gestão Governamental, ocupando do cargo de Empreendedor Público no Escritório de Prioridades do Estado de Minas Gerais e é professor de Contabilidade Governamental e Metodologia Científica no IBMEC-MG. Tem experiência nas áreas de Contabilidade e Administração, com ênfase em Finanças, Contabilidade e Administração Pública. Atuou como Assessor de Orçamento para os programas prioritários de governo na Secretaria de Planejamento e Gestão, Coordenador Executivo de Programa de Gestão para Resultados do Banco Interamericano de Desenvolvimento em parceria com a Fundação João Pinheiro, Assessor de orçamento e gestor de contratos no Gabinete Extraordinário de Secretário de Estado da Copa do Mundo, entre outros.

Tais normas redirecionam o foco dado à contabilidade orçamentária para a contabilidade patrimonial, impactando a informação financeira, não só exigindo a produção de novos documentos, mas também acrescentando um viés gerencial na produção dos relatórios, principalmente em relação à apuração de custos no setor público.

O IPSASB publicou 32 IPSAS até o final do ano de 2013. Por meio de uma análise dos objetivos gerais de cada uma das IPSAS e em conformidade com a opinião de Greco (2008), percebe-se a tentativa de aproximação com as normas do setor privado. Isso acontece devido à necessidade imposta pela globalização de que entidades públicas se adequem às boas práticas de governança como consequência do surgimento de um grupo crescente de *stakeholders* envolvidos em parcerias com o setor público, os quais demonstram interesse na qualidade das prestações de contas.

Apesar de se referir a procedimentos ligados à contabilidade financeira — tais como: novos critérios de mensuração e evidenciação do patrimônio, registro de custo de empréstimos, registro dos contratos de construção, controle das propriedades disponíveis para investimento, testes de valor de mercado de bens, entre outros —, o que se percebe na leitura das IPSAS é a clara referência a análises mais profundas, apoiadas nas informações financeiras, tal qual quando se argumenta sobre a finalidade dos relatórios financeiros, que é “prover uma maior quantidade de informação agregada para avaliação do desempenho organizacional em termos de custos, eficiência e execução” (IFAC, 2011).

O estudo de Pina e Torres (2003) permitiu já em 2009 identificar alguns países que estavam em processo de adoção das IPSAS; alguns bem avançados e outros nem tanto², sendo esses: Austrália, Canadá, Nova Zelândia, Estados Unidos, Dinamarca, Finlândia, Suécia, Holanda, Bélgica, França, Alemanha, Grécia, Portugal, Espanha e Suíça.

No Brasil, ainda que tardiamente em relação aos países desenvolvidos, o movimento de reformas gerenciais alcançou os governos. Nesse ambiente — no qual as medidas de desempenho e o controle dos gastos públicos são questões recorrentes na agenda de debates do setor público, ampliando a importância do acompanhamento de indicadores para uma execução eficiente e transparente dos recursos públicos — pouco se tem discutido sobre a capacidade de a contabilidade pública auxiliar na produção de informações eficazes para a tomada de decisão dos líderes de governo³.

É diante desse contexto geral que, em 2007, o governo brasileiro iniciou um processo de convergência das normas nacionais com o padrão de contabilidade internacional divulgado pelo Internacional Public Sector Accounting Standard Board (IPSASB). Por meio da Resolução n. 1.103/07 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), foi criado o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, do qual participam, além do CFC, o Banco Central do Brasil (BCB), o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) e a Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Esse comitê elaborou o plano de ação para convergência do sistema contábil brasileiro com as normas internacionais de contabilidade. No plano de ação, ficou definido que

² Para saber mais sobre a implementação das IPSAS no Brasil, consultar (BORGES, MÁRIO; CARNEIRO, 2013).

³ Na pesquisa feita por Hopper *et al.* (2009) apenas um artigo brasileiro sobre o tema utilização da contabilidade gerencial no setor público foi encontrado. Em pesquisa feita por título no portal de periódicos Capes, no dia 21/02/2012, combinando as expressões “*management accounting report*”; “*management accounting data*”; “*public sector*”; foram encontrados menos de 40 artigos.

a convergência com as normas internacionais de contabilidade do setor público ocorreria a partir de 2012 para a União e, a partir de 2013, para os Estados e Municípios.

Em 2008, foi editada a Portaria n. 184 pelo Ministério da Fazenda, que deu competência à STN para: a) identificar a necessidade de convergência entre as normas internacionais de contabilidade publicadas pela IFAC e as normas brasileiras editadas pelo CFC; b) editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e a publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do CFC, aplicadas ao setor público; c) adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência estabelecidos no âmbito do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, instituído pela Resolução CFC n. 1.103, de 28 de setembro de 2007.

Já em 2009, o Decreto Federal n. 6.976 estabeleceu o Sistema de Contabilidade Federal (SCF) e expressou como função deste: a) identificar as necessidades de convergência com os padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público; b) editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas aplicado ao setor público, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público; c) adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência com os padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público. A adoção das normas internacionais de contabilidade tem, como ponto principal, a implementação do regime de competência puro.

Exercendo suas funções, a STN, por meio do SCF e com auxílio do CFC, tem divulgado o *Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público*. Esse documento faz parte das ações desenvolvidas para padronizar procedimentos de consolidação das contas públicas e apresentar entendimentos gerais sobre os procedimentos contábeis nos três níveis de governo.

Dessa forma, a mudança legal já foi estabelecida; contudo é importante ressaltar que o processo de incorporação de novas informações na rotina de tomada de decisão dos administradores públicos, segundo a teoria institucional, nada tem de trivial, na medida em que não se esgota na mera alteração na legislação setorial. De fato, mudanças institucionais de maior envergadura, como a pretendida pelo governo brasileiro ao determinar a convergência com as normas internacionais de contabilidade do setor público, não se coadunam necessariamente com as normas, os valores e as práticas em uso nas organizações envolvidas no processo, principalmente considerando os três níveis de governo e as especificidades de cada um. O conflito gerado pela imposição de um novo *modus operandi* no trabalho, sem uma ampla preparação do ambiente institucional, tende a dificultar e, no extremo, inviabilizar a efetiva adoção de uma nova rotina de produção de informação gerencial e de sua utilização para tomada de decisão, considerando a confiabilidade da informação disponibilizada.

Desse modo, a amplitude da aplicabilidade das informações contábeis gerenciais no setor público não é contestada; entretanto, o argumento apresentado no parágrafo anterior representa um desafio estrutural que pode, sim, minar a efetividade da utilização das informações. A literatura acadêmica (PURDY; GAGO, 2002; SCIULLI, 2004; HALL, 2010) destaca que, sem um treinamento adequado, conhecimento básico e ambiente propício, dificilmente o

gestor utilizará a informação provida pela contabilidade gerencial para a tomada de decisão ou o cidadão, para monitoramento das atividades de governo. Consequentemente, isso inviabilizará o alcance dos resultados pretendidos, tais como realização de metas e efetivação da transparência e da responsabilização. Por isso, se faz necessário um esforço por parte dos gestores públicos, órgãos de controle e sociedade para institucionalizar o novo ferramental disponibilizado pelas mudanças contábeis.

REFERÊNCIAS

- BORGES, T. B.; MÁRIO, P. C.; CARDOSO, R.; AQUINO, A. C. B. Desmistificação do regime contábil de competência. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 877-901, jul./ago. 2010.
- BRASIL. Decreto-lei n. 6.976, de 7 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. *DOU*, Brasília, DF, 8 out. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm>. Acesso em: 30 ago. 2014.
- CHRISTIAENS, J.; REYNIERS, B.; ROLLÉ, C. Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. **International Review of Administrative Sciences**, v. 76, n. 3, p. 537-554, Sept. 2010. Disponível em: <<http://ras.sagepub.com/content/76/3/537>>. Acesso em: 30 ago. 2014.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução n. 1.103, de 28 de setembro de 2007. Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil. *DOU*, Brasília, DF, 5 out. 2007. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 30 ago. 2014.
- FREZATTI, F.; GUERREIRO, R.; AGUIAR, A. B.; GOUVÊA, M. A. Análise do relacionamento entre a contabilidade gerencial e o processo de planejamento das organizações brasileiras. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 11, n. 2, p. 33-54, 2007. Edição especial.
- GALERA, A. N.; BOLÍVAR, M. P. R. The contribution of international accounting standards to implementing NPM in developing and developed countries. **Public Administration and Development**, v. 27, n. 5, p. 413-425, Dec. 2007.
- GRECO, M. V. D. **Contabilidade governamental brasileira no contexto da convergência aos padrões internacionais**. 2008. Dissertação (Mestrado em Gestão Empresarial) — Fundação Getúlio Vargas, Escola Brasileira de Administração Pública, Rio de Janeiro, 2008.
- GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; LOPES, A. B.; PERREIRA, C. A. O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. **Organizações e Sociedade**, v. 12, n. 35, p. 91-106, out./dez. 2005.
- GUTHRIE, J.; OLSON, O.; HUMPHREY, C. Debating developments in new public financial management: the limits of global theorizing and some new ways forward. **Financial Accountability and Management**, Oxford, v. 15, n. 3, p. 209-228, Aug. /Nov. 1999.

- HALL, M. Accounting information and managerial work. **Accounting, Organizations and Society**, v. 35, n. 3, p. 275-392, Apr. 2010. Disponível em: <www.elsevier.com/locate/aos>. Acesso em: 30 ago. 2014.
- HOPPER, T.; TSAMENYI, M.; UDDIN, S.; WICKRAMASINGHE, D.; Management accounting in less developed countries: what is known and needs knowing. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 22, n. 3, p. 469-514, 2009. Disponível em: <<http://econpapers.repec.org/article/emeaaa-jpp/default22.htm>>. Acesso em: 30 ago. 2014.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**. New York, 2011.
- IUDÍCIBUS, S. de; MARION, J. C. **Dicionário de termos de contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2001. v. 1, 212 p.
- MINISTÉRIO DA FAZENDA. Portaria n. 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. *DOU*, Brasília, DF, 26 ago. 2008. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/legislacao/portarias/2008/portaria184.asp>>. Acesso em: 30 ago. 2014.
- PINA, V.; TORRES, L. Reshaping public sector accounting: an international comparative view. **Canadian Journal of Administrative Sciences**, v. 20, n. 4, p. 334-350, 2003.
- PURDY, D. E.; GAGO, S. Public sector managers handling accounting data: A UK framework validated in Spain. **Financial Accountability and Management**, Oxford, UK, v. 18, n. 3, p. 233-260, Aug. 2002. Disponível em: <http://e-archivo.uc3m.es/bitstream/handle/10016/12263/public_gago_FAM_2002_ps.pdf?sequence=1>. Acesso em: 30 ago. 2014.
- PURDY, D. E.; GAGO, S. Studying influence and accounting use — Empirical evidence about individual managers and organizations with changes in Galician healthcare. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 20, p. 22-70, Feb. 2009. Disponível em: <http://e-archivo.uc3m.es/bitstream/handle/10016/7358/studying_CPOA_2009_ps.pdf?sequence=2>. Acesso em: 30 ago. 2014.
- SCIULLI, N. The use of management accounting informations to support contracting out decision making in the public sector. **Qualitative Research in Accounting and Management**, v. 1, n. 2, p. 43-67, 2004. Disponível em: <<http://www.emeraldinsight.com/products/journals/journals.htm?id=QRAM>>. Acesso em: 30 ago. 2014.
- TORRES, L. Accounting and accountability: recent developments in government financial information system. **Public Administration and Development**, v. 24, n. 5, p. 447-456, 2004.
- WARREN, K.; BARNES, C. The impact of GAAP on fiscal decision making: a review of twelve years' experience with accrual and output-based budgets in New Zealand. *Journal on Budgeting*, Paris, OECD, v. 3, n. 4, p. 7-40, 2003. Disponível em: <www.blackwellpublishing.com>. Acesso em: 30 ago. 2014.

Período suspeito ou despesa suspeita? A LRF e a vedação de aumento de gastos no período pré-eleitoral

Vanice Regina Lírio do Valle¹

Resumo: Consolidar a democracia é uma tarefa que vai além de assegurar aos cidadãos que eles sejam aptos a votar. Eleições justas é um resultado que exige um ambiente neutro. Logo, prevenir o mau uso da máquina pública deve ser uma prioridade. A Lei de Responsabilidade Fiscal enfrenta essa preocupação estabelecendo um padrão de decisões que são vedadas aos agentes públicos, próximo ao período eleitoral, de forma a garantir que eles não possam seduzir os funcionários públicos com benefícios nem que lhes seja permitido punir aqueles que não se alinham com um projeto político em particular. A LC n. 101/00 também está atenta a prevenir decisões que possam ameaçar as finanças do futuro governo. A lógica normativa é de reforçar os princípios democrático e republicano, constringindo decisões voluntárias que possam criar despesas no denominado “período suspeito”.

1 LIMITAÇÃO ÀS CONDUTAS DOS AGENTES PÚBLICOS EM MATÉRIA DE DESPESA DE PESSOAL PARA FINS DE PRESERVAÇÃO DA GESTÃO RESPONSÁVEL

A incorporação constitucional de uma arquitetura de poder que abrace o ideário democrático importa na necessidade de assegurar, também por intermédio da legislação ordinária, as potencialidades de concretização deste princípio que, embora não se resuma à dimensão representativa², tem nela uma de suas mais importantes manifestações. Esse dobramento legislativo se dará não só por intermédio da regulação daquilo que é expressamente identificado com o direito eleitoral — condições ordinárias de elegibilidade de

¹ Pós-doutorado em Administração pela Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas (Ebape/FGV). Doutorado em Direito pela Universidade Gama Filho. Professora do Programa de Pós-Graduação em Direito *stricto sensu* da Universidade Estácio de Sá. Procuradora do Município do Rio de Janeiro.

² CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 4. ed. Coimbra: Livraria Almedina, p. 286, 2000.

candidatos e de alistamento de eleitores — mas também pela construção de um ambiente sociopolítico propício ao livre exercício da escolha daqueles que devam figurar como mandatários da cidadania.

Múltiplos são os vetores que podem de alguma forma toldar o ambiente de escolha pública informada e transparente com vistas ao pleito eleitoral: financiamento de campanha, propaganda eleitoral, desequilíbrio nas oportunidades de divulgação de ideias e programas; todos esses são fenômenos que podem determinar o comprometimento do pleito — e que, portanto, são objeto de cogitação legislativa visando neutralizar interferências indesejáveis no momento em que a cidadania exerce de forma mais direta a já referida dimensão representativa do princípio democrático.

Na mesma categoria de fenômenos que podem determinar relevante influência na escolha, tem-se o chamado abuso da máquina pública — prática que evidentemente desequilibra as condições de competição no curso do período eleitoral. Assim, já de há muito se encontra no sistema legislativo brasileiro a disciplina, pela Lei n. 9.504/97, de condutas de diversas ordens vedadas aos agentes públicos, tudo com vistas a assegurar a igualdade de oportunidades entre os candidatos nos pleitos eleitorais.

O elenco de comportamentos cogitados pelo art. 73 do citado instrumento legal, no campo em particular da gestão de pessoal, compreende atuações de caráter indutivo ou repressivo, reconhecendo o potencial de influência sobre o cenário eleitoral que a especial posição detida por agentes públicos lhes confere.

No plano indutivo, a excessiva generosidade com os recursos públicos ou com os postos de trabalho no âmbito da Administração é prática conhecida na história nacional, numa manifestação inequívoca do patrimonialismo que marca a história da sociedade brasileira e o exercício do poder político institucionalizado³. Assim, cuida a Lei n. 9.504/97 de bloquear esse tipo de prática, em aval não só ao princípio democrático, mas também àquele republicano.⁴

Já as condutas associadas à coerção são aquelas que objetivam manietar, seja a propagação das próprias ideias, seja a crítica às ideias alheias. Em resumo, o abuso da máquina administrativa pela via da coerção pretende contaminar ou influenciar o exercício da escolha livre e informada, valendo-se do uso da força em relação àqueles integrantes do quadro de pessoal da Administração que não se revelem inteiramente *alinhados* com a estratégia e a opção eleitoral dos atuais detentores do poder. Também a casuística na Administração Pública brasileira é rica em atos de retaliação dirigidos a servidores públicos dos mais variados escalões, que vão do corte de parcelas remuneratórias variáveis a remoções e transferências indesejadas.

³ É de Faoro, em sua obra clássica *Os donos do poder*, a afirmação: 'A comunidade política conduz, comanda, supervisiona os negócios como negócios privados seus, na origem, como negócios públicos depois, em linhas que se demarcam gradualmente. O súdito, a sociedade, se compreendem no âmbito de um aparelhamento a explorar, a manipular, a tosquiar nos casos extremos. Dessa realidade se projeta, em florescimento natural, a forma de poder, institucionalizada num tipo de domínio e patrimonialismo, cuja legitimidade assenta no tradicionalismo — assim é porque sempre foi' (FAORO, Raimundo. *Os donos do poder: formação do patronato político brasileiro*. 3. ed. rev. São Paulo: Globo, 2001, p. 819).

⁴ Esclarecendo o sentido das regras citadas da Lei Eleitoral, afirmou o STJ, no Recurso em Mandado de Segurança n. 19.360/PB, Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura, julgamento em 10 nov. 2009: 'Pretendeu o legislador assegurar a isonomia no pleito eleitoral, de forma a garantir a moralidade dos atos administrativos e coibir o favorecimento de candidatos que pretendem se reeleger ou são apoiados por administradores públicos que, no poder, podem influir no resultado do pleito'.

Esse é o cenário que, no campo em particular da disciplina do quadro de pessoal da Administração Pública, determinou que a cogitação da Lei n. 9.504/97 orienta-se especialmente para o bloqueio das providências de admissão em geral (inviabilizando o suposto efeito indutivo em favor de uma determinada posição política que elas pudessem ter) e ainda daquelas que impliquem cerceamento ao livre exercício funcional como retaliação à escolha política de cada um, e mesmo à disseminação de um pensamento divergente.

O cenário da disciplina das condutas possíveis em relação ao pessoal da Administração Pública em período eleitoral foi inovado com a edição da Lei Complementar n. 101/00, disciplinadora do que se qualificou como *gestão fiscal responsável*. Cogitando de uma visão das finanças públicas de longo prazo — que tenha em conta menos os atos materiais de criação de um gasto público, e mais o conjunto de decisões da Administração que tenham o potencial de refletir-se a curto, médio e longo prazo na viabilidade financeira da entidade — era natural que o referido diploma cuidasse de prevenir condutas que, sob os eflúvios de disputa eleitoral de poder, pudessem comprometer, em alguma medida, esse ideal de equilíbrio de contas, ameaçando a sustentabilidade da entidade federada. Nesse espírito, destaca-se a regra contida no art. 42 do LC n. 101/00 — que cuida dos restos a pagar relacionados ao término de mandato — e o parágrafo único do art. 21, que estabelece limites à atuação dos agentes públicos no campo do pessoal:

Também é nulo de pleno direito o ato de que resulte aumento da despesa com pessoal expedido nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão referido no art. 20.

É certo que, em alguma medida, a cláusula de proibição da LC n. 101/00 guarda pontos de contato com aquela já aludida do art. 73 da Lei n. 9.504/97. Afinal, a admissão de pessoal, vedada por esse último diploma implicaria, em princípio, aumento de despesa, o que esbarraria agora também no novo preceito proibitivo da Lei de Responsabilidade Fiscal. Todavia, fica claro que o espectro de condutas vedadas pela LC n. 101/00 é mais amplo do que aquele antes alcançado pela Lei n. 9.504/97, compreendendo toda e qualquer providência que possa determinar impacto na despesa de pessoal.

É importante sublinhar, para que bem se possa compreender a opção legislativa, que a despesa de pessoal se particulariza pelo seu caráter no mais das vezes, incompressível — significa dizer que, uma vez materializada a causa do aumento do gasto, fica muito limitada a margem de possibilidades de reversão do decidido, com a conseqüente contenção daquele mesmo gasto. Admitido o servidor no quadro, como se sabe, são limitadíssimas as possibilidades de seu desligamento; conferida a revisão vencimental, não menos limitadas se mostram as possibilidades de redução daquele gasto⁵. Assim, a gestão fiscal irresponsável no campo do pessoal da Administração Pública é patologia de combate difícil — por isso, uma

⁵ Em que pese a tentativa empreendida pela Emenda Constitucional n. 19 de viabilizar, nos termos do § 3º acrescido ao art. 169 da CF, nas hipóteses de violação do limite de gastos com pessoal, a demissão de servidores não estáveis — e mesmo, excepcionalmente, dos estáveis — ainda hoje grassa o debate jurídico em relação à necessária intervenção legislativa reguladora dessa medida, e com isso continua verdadeira a afirmação de que se cuida de despesa de natureza incompressível.

cogitação especial no tema por parte da Lei Complementar n. 101/00, particularmente quando se avizinha o período eleitoral. Afinal, a violação ao ideário de responsabilidade fiscal nesse especial momento que antecede a troca de titularidade do poder envolve outra potencial dimensão de interferência nefasta no processo político, que é aquela orientada a instituir um quadro de inviabilidade financeira do desenvolvimento do mandato subsequente.

Integra o princípio democrático — tanto quanto o direito a votar e ser votado — a garantia de que a alternância do poder seja possível em ambiente de normalidade institucional, preservada ao novo titular do poder a plena potencialidade de concretização de seu projeto político, que afinal foi sufragado pela população. Nisso se compreende, evidentemente, contas equilibradas, sem a sobrecarga decorrente de qualquer decisão contingente — e nem sempre ditada estritamente pelo interesse público — concretizada ao apagar das luzes de um mandato não renovado.

Nesse sentido, é de se afirmar que as regras da Lei n. 9.504/97 e o art. 21 da Lei de Responsabilidade Fiscal guardam entre si *relação de complementaridade*, preservando o princípio democrático seja pela blindagem do pleito em relação a uso indevido da máquina pública em momento delimitado no tempo; seja pela proteção das condições futuras de equilíbrio fiscal em favor do novo mandatário político.

Compreendida a finalidade do recorte legislativo empreendido pela Lei Complementar n. 101/00 em relação ao leque de possibilidades de atuação dos agentes públicos por ocasião do período eleitoral, resta identificar qual o contorno da conduta vedada, que compreende um elemento subjetivo e um elemento objetivo.

2 O ELEMENTO SUBJETIVO DA CONDUTA VEDADA PELO ART. 21 DA LC N. 101/00 — VONTADE DIRIGIDA À INTERFERÊNCIA NA DESPESA DE PESSOAL

Evidenciado que a finalidade das regras de recorte das possibilidades de ação dos agentes públicos é o prestígio ao princípio democrático nas suas múltiplas facetas — escolha pelo eleitor livre de influências indevidas dos novos agentes políticos e garantia da viabilidade de atuação desses mesmos mandatários —, deflui com clareza o que se identifica como o elemento subjetivo da conduta vedada, a saber, a *vontade dirigida do agente público* para alcançar a situação objetiva descrita na norma, como por exemplo, gerar aumento de despesa de pessoal.

Essa conclusão já se sustentaria inteiramente a partir do plano da literalidade do processo de interpretação; afinal, o preceito alude a *ato expedido*, o que está a reclamar uma conduta *positiva* da Administração Pública. Antes ainda, no mesmo preceito, alude-se a aumento de despesa com pessoal “[...] *que resulte de [...]*” — o que se exige é uma relação de causa e efeito entre o aumento e o ato expedido pela autoridade pública. A partir desses elementos já se teria por defensável a circunscrição da incidência do parágrafo único do art. 21 às ações voluntárias — mas não é só isso.

Uma aproximação interpretativa que tenha em conta, como anteriormente apontado, os bens jurídicos pretendidos tutelar, resultaria na mesma conclusão — somente a

ção voluntária teria o condão de contaminar a lisura do pleito ou a viabilidade do exercício do mandato subsequente⁶.

Dessa afirmação — de que a conduta vedada compreende uma vontade dirigida à geração do resultado aumento de despesa — tem-se a resposta a indagações recorrentes como aquelas atinentes à viabilidade de se empreender, ao longo do chamado período suspeito, providências administrativas que decorram de normas preexistentes, cuja incidência possa determinar aumento de despesa. A resposta — se a providência administrativa de que se está cogitando é tão somente aplicação de norma jurídica preexistente — haverá de ser necessariamente positiva, na medida em que aqui não se tem a inovadora manifestação de vontade que traduza o desejo de intervenção no processo eleitoral contra a qual se volta a norma jurídica sob escrutínio.

Assim é que providências concretizadoras daquilo que se costuma identificar como os fatores determinantes do chamado crescimento vegetativo da folha de pagamentos — implantação de adicionais de tempo de serviço, acréscimos decorrentes de progressão na carreira, averbação de tempo de serviço e tantos outros previstos nos estatutos de públicos — situam-se fora da esfera de cogitação do art. 21, parágrafo único da Lei de Responsabilidade Fiscal⁷, e não se considera aumento de despesa de pessoal legalmente vedada⁸.

Nesse exato sentido — de que a prática de ato vinculado por norma jurídica preexistente exclui a incidência do art. 21, parágrafo único da LC n. 101/00 — é já pacífica a jurisprudência do STJ, valendo a referência, a título de ilustração, ao REsp. 674.753-PB, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgamento em 08/05/2008.

Vale explicitar que se insere entre as condutas não voluntárias do administrador — e, portanto, excluídas da incidência da cláusula de bloqueio do art. 21, parágrafo único da LC n. 101/00 — a revisão geral anual em favor de servidores públicos, desde que remetida àquele momento no tempo por deliberação preexistente.⁹

Da mesma forma — e pela mesma razão — tampouco se tem qualquer conflito entre a regra contida no art. 21, parágrafo único e os eventuais efeitos sobre a despesa de pessoal decorrentes de cumprimento de decisão judicial que importe no incremento de seu montante. Também aqui não é a vontade do administrador que dá origem ao aumento da despesa, mas a determinação cogente do Judiciário no exercício de sua função de controle do poder.

⁶ Em trabalho anterior na matéria, assinalei a compatibilidade dessa compreensão também com o princípio da moralidade administrativa (VALLE, Vanice Lírio do. LRF, Despesa de pessoal e o período pré-eleitoral: um roteiro prático de providências. *A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional*, ano 6, n. 25, jul./set. 2006, p. 9-23).

⁷ Essa compreensão dos termos do preceito em exame se pode afirmar hoje pacificada, em especial no âmbito das Cortes de Contas. A título de mera ilustração, cite-se a Decisão TC n. 1.054/10, emanada pela Corte de Contas do Estado de Pernambuco: 'Conforme estabelece o parágrafo único do art. 21 da Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar n. 101, de 04/05/2000, é nulo de pleno direito o ato de que resulte aumento da despesa com pessoal expedido nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão referido no artigo 20. Não significa dizer que está vedado qualquer aumento remuneratório. Há situações em que é possível a concessão de vantagens financeiras. Por exemplo: a vedação não alcança atos vinculados decorrentes de direitos já assegurados constitucionalmente ou legalmente, independentes da vontade do gestor, a exemplo de férias, quinônios e salário-família [...].'

⁸ Desnecessário dizer que sempre e sempre — agora à conta da cláusula constitucional contida no art. 169 — exigível será a sustentação orçamentário-financeira para a referida medida.

⁹ CORREIA, Arícia Fernandes; FLAMMARION, Eliana Pulcinelli; VALLE, Vanice Regina Lírio do. *Despesa de pessoal: a chave da gestão fiscal responsável*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 217-218.

De outro lado, a instituição de benefícios novos — criação de uma gratificação, mudanças na estrutura de carreira potencialmente geradoras de aumento, revisão vencimental específica são providências incluídas no âmbito da vedação pretendida pela Lei Complementar n. 101/00.

É de se ter em conta — a partir do segundo vetor que a norma em comento pretende proteger, a saber, a viabilidade financeira da gestão subsequente — que a modulação no tempo dos efeitos financeiros da providência geradora do aumento de despesa não tem o condão de validar a conduta, que continua, na literalidade do art. 21, parágrafo único, *nula de pleno direito*. Assim, a aprovação de lei ou ato normativo que tenha o condão de determinar aumento de despesa, ainda que tenha por eficácia momento no tempo *posterior* ao chamado período suspeito, ficará igualmente viciada não só por violação ao bem jurídico pretendido tutelar, mas também por uma evidente incompatibilidade com o princípio republicano e, da moralidade administrativa¹⁰.

Na mesma linha de compreensão, Moreira Neto¹¹ explicita que a nulidade prevista na lei está associada ao *ato originário* ou *iniciador do processo* que culminará no aumento de despesa que se pretende, afinal, *evitar*. Com isso, ainda que os efeitos se produzam em momento futuro, se a deliberação tem lugar no período suspeito, plena incidência tem a cláusula de vedação do art. 21, parágrafo único da LC n. 101/00.

Observe-se que a lógica do sistema se completa quando se tem em conta a consequência imposta pela Lei de Responsabilidade Fiscal à concretização da conduta vedada: declaração de nulidade de pleno direito. Só esse resultado teria o condão de reverter o efeito negativo sobre as contas que a Lei Complementar n. 101/00 buscou prevenir, a saber, um comprometimento indevido das finanças públicas presentes e futuras.

Tenha-se sempre em conta, porém, que essa nulidade revela-se *relativa* — o que significa dizer que o ato de que resulte aumento nominal de despesa de pessoal, mas que escape à incidência do tanto referido art. 21, parágrafo único da LC n. 101/00, pode ser objeto da dívida sanatória,¹² restaurando-se a regularidade e prosperando a conduta administrativa.

3 PRIMEIRO ELEMENTO OBJETIVO DA CONDUTA VEDADA — O REQUISITO TEMPORAL

No campo objetivo, a norma de vedação adota, para seu desenho, um elemento que é comum em regramentos de mesma finalidade, a saber, fixação de um momento no tempo em que se tem por circunscrito o potencial de ação do gestor público — na hipótese, 180 dias que antecedem o pleito.

¹⁰ Em verdade, esse tipo de conduta — aprovação de benefícios financeiros em favor de servidores em geral ou categorias funcionais específicas com efeitos tão somente a partir do término do período suspeito — compreende exatamente o tipo de prática contaminadora do equilíbrio fiscal do mandato subsequente que a LC n. 101/00 quis evitar.

¹¹ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Considerações sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal*. Finanças públicas democráticas. Com a colaboração de Sílvio Freire de Moraes. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 183.

¹² MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo*. Parte introdutória, Parte geral e Parte especial. 15. ed., rev. e atual., p. 241-243, 2009.

É certo que soluções desse tipo sempre geram desconforto em relação ao acerto do critério na medida em que um único dia pode determinar a validade ou a nulidade da decisão administrativa, sem que disso resulte efetivo afastamento do potencial de influência da atuação do poder no processo eleitoral.

Nesse aspecto, o que se pode afirmar é que o critério objetivo opera em favor da segurança das relações jurídicas. Não se pode deixar de ter em conta que uma regra dessa natureza pode determinar a nulidade de um ato administrativo que pode alcançar um número expressivo de servidores, que não de ser merecedores de um cenário mais claro e previsível¹³ no que toca à higidez da conduta da Administração¹⁴. A par disso, o critério objetivo de data-limite é uma técnica usual na disciplina do direito eleitoral.

Uma vez que o indicado período suspeito é fixo, e tem por termo inicial uma data igualmente determinada — 31 de dezembro, nos termos das regras eleitorais vigentes, quando menos no âmbito do Poder Executivo¹⁵ — o prazo de 180 dias terá como termo inicial o dia 5 de julho, sendo lícitas portanto as decisões administrativas que impliquem aumento de despesas até a data de 4 de julho, inclusive.

Importante ainda consignar que a criação da despesa para fins de observância do art. 21, parágrafo único da Lei de Responsabilidade Fiscal envolve a edição de ato legislativo ou administrativo apto a fundamentar um gasto com pessoal — ainda que o fato objetivo que o determine só se venha a verificar em momento posterior no tempo. Assim é que a aprovação, por hipótese, de um ato legislativo instituidor de um novo plano de carreira já traduz por si aumento de despesa, ainda que a concretização deste gasto possa depender de providências de ordem burocrática, como apuração do tempo de serviço ou qualquer outra aferição determinante do enquadramento no novo regime aplicável à carreira.

O comando legislativo que prevê nulidade se volta, como já mencionado, ao ato expedido de que resulte aumento de despesa de pessoal — o ato originário, aquele que fundamenta o gasto. As providências administrativas subsequentes constituem mera execução de um ato que lhe é prévio, esse sim causador do aumento de despesa. Nesses termos, uma lei que aprove, em maio do ano eleitoral, uma gratificação cuja implementação em favor dos servidores só se possa materialmente verificar em agosto, não será alcançada pela cláusulas de nulidade, uma vez que a decisão originária se deu fora do chamado período suspeito.

Ainda no que diz respeito a completar-se a deliberação pública apta a determinar o aumento do gasto com pessoal, é de se cogitar se ela compreende, necessariamente, a *publicação*

¹³ É de Pérez-Luño o registro de que a segurança jurídica, na sua dimensão subjetiva, compreende justamente a possibilidade em favor dos destinatários do ordenamento jurídico, de saber com clareza e de antemão aquilo que lhe está ordenado, permitido ou proibido — a partir do que poderá organizar a sua conduta presente e programar as expectativas para sua atuação jurídica futura sob pautas razoáveis de previsibilidade (PÉREZ-LUÑO, Antonio-Enrique. La seguridad jurídica: una garantía del derecho y la justicia. *Boletín de La Facultad de Derecho*, n. 15, p. 29, 2000).

¹⁴ A título de ilustração, o REsp 1090707-SP, Rel. Min. Herman Benjamin, dá conta justamente da anulação de nomeações de servidores concursados perpetradas no chamado período suspeito, por provocação de uma ação popular, o que está a evidenciar que a segurança das relações jurídicas e a proteção à boa-fé dos envolvidos — especialmente os beneficiários do ato viciado — recomenda a fixação de um parâmetro objetivo que demarque claramente qual seja a órbita de incidência da nulidade preconizada pela LRF.

¹⁵ Não se pode desconsiderar que a regra jurídica sob exame compreende igualmente os chefes do demais Poderes — Legislativo e Judiciário —; a esses não se aplica a mesma data de alternância na titularidade, tendo de se identificar o dado a partir dos respectivos regimentos internos.

dentro do interstício fixado pela lei. A cogitação envolve aquela ocorrência, que não é incomum nas organizações públicas, que é a publicação de um ato em data próxima àquela de sua subscrição ou aprovação, acompanhada da referência a que aquela veiculação pública tenha sido omitida do *Diário Oficial* de data anterior. *In casu*, o que se está cogitando é da publicação de um ato que determine aumento de despesa de pessoal no âmbito do Poder Executivo, por exemplo, em data posterior a 5 de julho, com a anotação “omitido no *D.O.* de 5 de julho” — inserção temporal essa que traria o ato para a zona de conforto quanto à sua validade.

É fato que a lei ou o ato administrativo normativo — instrumentos que normalmente veicularão uma deliberação pública capaz de determinar aumento de despesa de pessoal — só se perfectibilizam com a veiculação em Diário Oficial, em homenagem ao princípio da publicidade insculpido no art. 37 da CF. Também se poderia entender, a partir de uma leitura mais flexível do requisito formal da publicação, que se esteja ainda na seara da normalidade quando entre a subscrição do instrumento normativo, tenha-se um interstício de um ou dois dias — possivelmente, o tempo necessário a que as providências de ordem interna prévias à publicação se desenvolvam. Mas é possível que esse intervalo de tempo se mostre um pouco mais alongado — e com isso, conduza a publicação real (a data em que o ato normativo se vê estampado no *Diário Oficial*) a um momento mais distanciado em relação ao dia de sua subscrição. Essa é a hipótese que pode gerar alguma perplexidade.

Para o enfrentamento dessa indagação — que não tem resposta literal no texto da Lei Complementar n. 101/00 — penso que se impõe recuperar a presunção de legalidade e veracidade dos atos da Administração. Essa é a ideia que há de presidir o controle, tendo em conta o caráter cogente dos princípios que a ela se aplicam a teor do art. 37, *caput*, CF/88.

A própria instituição legal de um período suspeito para o desenvolvimento de condutas administrativas já importa numa *inversão dessa presunção*, de modo que não parece possível somar-se a ela uma nova desconsideração do signo presumido de legalidade e veracidade do ato administrativo, para fins de afirmar-se que a enunciação de que uma publicação se teve por omitida do *Diário Oficial* de 4 de julho seja, em princípio, falsa. Na análise desse aspecto da decisão administrativa, que determina aumento de despesa, é de se ter, em princípio, por válida a afirmação de que a publicação tardia se deu por uma falha interna de funcionamento, do que resultaria portanto a validade ainda da decisão.

Observe-se que o raciocínio se desenvolve a partir de uma presunção — aquela de legalidade e veracidade dos atos da administração — que é de natureza *relativa* e que admite, portanto, prova em contrário. Significa dizer que, no extremo, é possível que o entorno fático da decisão esteja a indicar que, efetivamente ela não se tenha verificado fora do período suspeito — hipótese em que a presunção de legalidade dos atos da Administração cederá espaço à preservação dos bens jurídicos tutelados pelo sistema da Lei de Responsabilidade Fiscal, também eles de sede constitucional.

Não é ocioso dizer que, deslocado o momento de perfectibilização do ato administrativo para esse terreno pantanoso, aumenta o ônus argumentativo do gestor público responsável pela decisão, cujo último elemento se dá extemporaneamente. Significa dizer que, na dúvida quanto à efetiva omissão na publicação, caberá ao agente público autor da

decisão demonstrar as circunstâncias que conduziram à falha na publicação e, mais ainda, corroborar que o ato se tenha efetivamente praticado entre o período de tempo que a lei autorizava sua materialização.

4 SEGUNDO ELEMENTO OBJETIVO DA CONDUTA VEDADA — O AUMENTO DE DESPESA DE PESSOAL

4.1 Referenciais para a identificação do dado objetivo *aumento de despesas de pessoal*

Completa o desenho do comportamento repudiado pela LC n. 101/00, o resultado que desqualifica o agir administrativo, a saber, a *geração de aumento de despesa*. Para a compreensão de como se possa manifestar esse efeito do agir político-administrativo rejeitado pela norma, é de se ter claro que esse se constitui um conceito necessariamente relacional. *Aumento* é fenômeno que só se pode identificar a partir de uma *posição inicial*, que se vê (ou não) incrementada por outros fatos jurídicos ou atos jurídicos.

Dessa afirmação deflui um primeiro elemento útil ao controle da ação administrativa que possa entrar em rota de colisão com a recomendação de gestão responsável: é preciso que o agente público possa identificar e enunciar a referida posição inicial, que, na hipótese, haverá de ser o *montante de gasto de pessoal em que incidia já a Administração* por ocasião do dia imediatamente anterior àquele de início do período suspeito. Esse é um dado objetivo, indispensável ao controle, que pode ser apurado naquela mesma ocasião, ou ainda resgatado — se necessário — ao longo do período suspeito.

É importante ter em conta que, não obstante a LRF se valha, para fins de incidência de sua própria disciplina no tocante à despesa de pessoal, de um conceito denominado “período de apuração” (art. 18, § 2º);¹⁶ esse não terá aplicação para fins do dispositivo legal em análise. E isso se afirma a partir de dois argumentos. O primeiro — uma vez mais — é o da interpretação literal: o citado preceito alude, não à *despesa total com pessoal*, mas à *despesa de pessoal*, diferenciando-se de outros contidos na mesma Seção II — Das Despesas com Pessoal da LRF. O segundo argumento é de que o que se proíbe é a ação voluntária destinada a interferir, caracterizar uma situação concretamente apontada pela LC n. 101/00, a saber, a despesa com pessoal havida no 181º dia anterior ao final do mandato dos titulares de cada um dos poderes. O parâmetro de controle será, portanto, não a despesa total com pessoal anterior ao período suspeito, mas o gasto com pessoal *em que já tenha incidido a Administração*¹⁷ até a data-limite fixada pela lei.

¹⁶ Art. 18, § 2º da LC n. 101/00 — A despesa total com pessoal será apurada somando-se a realizada no mês de referência com as dos onze imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência.

¹⁷ É de se ter em conta — mais uma vez — que é possível que tenha a Administração já incidido em gasto de pessoal, sem que ele se tenha ainda concretizado. O exemplo mais simples é a nomeação de pessoal que não se tenha ainda incluído em folha de pagamento. A referência é de ser o gasto real (valor de folha) acrescido daqueles em que já se tenha incidido, ainda que não concretizados. Da mesma maneira, a estrutura de cargos em comissão e funções gratificadas já existentes no âmbito da Administração e de ser considerada despesa em que já tenha ela incidido, pelo que a reposição de pessoal nessas mesmas funções fiduciárias remanesce possível, ainda que ao longo do tanto mencionado período suspeito.

A recomendação de que se empreenda a esse acerto, por sua vez, sugere a indagação acerca de *como se deva apurar* esse montante de gastos que se afigure como o limite do possível: se em números absolutos ou se em percentual.

Essa não é uma distinção bizantina. A primeira opção leva a uma cristalização de uma realidade fática — montante em reais de gastos por ocasião do início do período suspeito. A segunda tem em conta a *dinâmica* da despesa de pessoal *vis a vis* a receita corrente líquida nos meses que integram o mesmo interstício.

O caminho mais seguro de interpretação do tema parece estar orientado pelos valores que a norma em comento pretende proteger, já tanto referidos no presente texto, a saber, a garantia de uma escolha eleitoral livre de influências determinadas por práticas não republicanas no que se refere ao gasto de pessoal e a preservação da viabilidade do mandato subsequente pela gestão responsável desses mesmos gastos.

No tocante ao último aspecto — preservação do potencial de gestão do mandato que se seguirá —, parece indiferente, se o critério que se tem em conta guarda uma perspectiva estática ou dinâmica. Isso porque, para fins de preservação desse elemento — equilíbrio de contas em favor da gestão futura —, o que importa é que o comprometimento da receita corrente líquida (que é a principal fonte de financiamento dos projetos e atividades a serem desenvolvidos pela administração recém-eleita) seja o mesmo identificado antes do início do período suspeito. Nessa hipótese, seria possível afirmar que a nova gestão recebe o mesmo quadro de disponibilidades orçamentário-financeiras, e, portanto, mantém-se o quadro de igualdade de condições que a lei pretendeu preservar. Assim, para fins de preservação da viabilidade fiscal da gestão futura, se a um aumento de receita corrente líquida corresponder igualmente um aumento de despesa de pessoal, disso não decorrerá uma mudança da situação relativa das contas públicas — portanto, nenhuma alteração das condições postas à futura gestão, sob o prisma de finanças.

Já para fins do segundo valor protegido — a saber, outorga de vantagens pecuniárias em favor dos servidores públicos orientada ao comprometimento da isenção do processo eleitoral —, o uso de um ou outro critério pode se afigurar relevante.

A adoção do critério relacional, que tem em conta não a expressão nominal dos gastos com pessoal no 181º dia imediatamente anterior ao término do mandato, mas sim o percentual que esse montante representa do total da receita corrente líquida, admite como possibilidade que a um aumento desta última corresponda um acréscimo nominal no gasto com pessoal, sem que se tenha ultrapassado o limite percentual. Esse resultado, todavia, não se revela compatível com aquilo que se pretendia assegurar, a saber, que o gasto com pessoal possa se prestar a um exercício patrimonialista dirigido à contaminação do processo eleitoral pela captura de votos entre os favorecidos por uma decisão, ainda que contingente, que permita a distribuição desses recursos.

Nesses termos, a conclusão que se apresenta é que o critério a ser utilizado para fins de apuração do evento vedado — aumento de gastos — é de ser *o da expressão nominal*, e não o do percentual sobre a receita corrente líquida. Cumpre registrar, todavia, que há opiniões em contrário sobre o tema, perfilhando o entendimento de que o percentual de gastos possa ser

utilizado como paradigma para a avaliação do eventual descumprimento da regra insculpida no art. 21, parágrafo único da LC n. 101/00.¹⁸ O argumento manejado por aqueles que defendem a viabilidade da adoção do critério percentual para apuração do eventual aumento de despesa repousa em duas afirmações: de que o fenômeno vedado é o acontecer objetivo de *aumento de despesa*; e de que a cogitação da norma em análise não compreende avaliações no campo da moral, mas do equilíbrio orçamentário-financeiro.

Em que pese a autoridade das opiniões em contrário, é de se ter em conta que a proibição legal de desenvolvimento de uma atividade que seria inerente ao exercício do mandato (gestão de pessoal, com efeitos que podem compreender o aumento de gasto) só se justificaria tendo em conta um outro aspecto desse mesmo princípio. Assim, restringe-se as possibilidades de decisão ordinária do gestor no período suspeito, em favor da preservação da livre escolha dos mandatários. Nesses termos, a vedação legislativa está orientada, por si, à geração de um resultado, a saber, garantir um processo eleitoral neutro, não influenciado pelo uso abusivo da máquina administrativa — e isso, necessariamente, haverá de contemplar como proibida a hipótese do aumento nominal de despesa que encontre cobertura num eventual aumento de receita corrente líquida, na medida em que essa possibilidade pode contaminar a liberdade de escolha dos eleitores.

Nem se diga que isso implica manietar ou mesmo inviabilizar as potencialidades de desenvolvimento pleno do mandato por parte daquele que cumpre seus últimos 180 dias de gestão. Afinal, o pressuposto é de que a política de gestão de pessoal esteja em curso ao longo de todo o mandato, e poderia contemplar as medidas determinantes de aumento em qualquer outro momento no tempo que não o chamado período suspeito.

Uma última observação é de se fazer no que toca a identificação do elemento objetivo da conduta *aumento de despesa*: o preceito legal já visitado nada diz em relação à amplitude da perspectiva dentro da qual se avalia o aumento de despesa — significa dizer, que para a LC n. 101/00, é indiferente se o referencial de comparação para fins de apuração quanto à ocorrência ou não de acréscimo tem em conta todo o gasto de uma entidade federada ou o gasto compartimentado por unidades administrativas (secretarias, por exemplo). Disso decorre que a eleição do critério é do administrador, que evidentemente haverá de adotar a mesma perspectiva para o dimensionamento do gasto de pessoal no segundo momento, de molde a permitir um olhar comparativo sem distorções.

Sob o prisma estritamente prático, o olhar que agrega toda a organização para fins de identificar o gasto-teto de pessoal parece o mais recomendável, na medida em que permitirá com mais facilidade a compensação de gastos que, descaracterizando o aumento, viabilizará decisões administrativas que podem se mostrar relevantes ou necessárias. É o tema que se passa a examinar.

¹⁸ DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. *Arts. 18 a 28*. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 155-156.

SANCHES, Cleuton de Oliveira. *Reajuste dos servidores municipais no período eleitoral. Jus navigandi*. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/11768/reajuste-dos-servidores-municipais-no-periodo-eleitoral>>. Acesso em: 25 mar. 2011.

4.2 Descaracterizando a conduta vedada pelo art. 21 da LC n. 101/00 — compensação dos gastos novos

Já se identificou, no item 2, que só a conduta voluntária da Administração tem potencial de atrair a incidência do parágrafo único do art. 21 da LC n. 101/00. Nesses termos, os eventos fundados em comandos legais preexistentes ou em decisão judicial com reflexo no gasto de pessoal não de ser excluídos da aferição do atendimento ao citado preceito. Mas não é essa a única hipótese de exclusão da disciplina da presunção de nulidade no período suspeito.

Como já se disse, o elemento objetivo da conduta estabelecido no preceito em exame compreende o aumento do gasto com pessoal — e, portanto, um mecanismo a ilidir a cláusula de bloqueio será o emprego de **medidas compensatórias** que determinem um resultado de soma zero. Assim, é possível que a Administração, diante da redução de gastos havida, por exemplo, devido a exonerações, término de contratos temporários, desligamento de estágio probatório e outros eventos tais, se utilize desse montante de que se viu desonerada, para suportar novos gastos. Nessa hipótese, o resultado matemático da operação é zero, logo não se tem concretizado aumento da despesa de pessoal.¹⁹

De início, é oportuno destacar que, a exemplo do já contido na anterior disciplina do art. 17 da mesma LC n. 101/00, as medidas compensatórias que se apresentem como a fonte de financiamento da providência de aumento de gastos não de se verificar **antes** dessa última providência, não concomitantemente, não posteriormente, mas **antes**. Isso porque, notadamente no campo de pessoal, como já se teve oportunidade de destacar nesse trabalho, a decisão que implica aumento de gastos normalmente se afigura irreversível, daí o pressuposto autorizador da decisão de gasto é de ser anterior a essa última.

Mais ainda, uma vez que o comando cingido no art. 21, parágrafo único, da LC n. 101/00 veda o aumento do gasto, é preciso conhecer com absoluta precisão qual é a margem de manobra decorrente de medidas de compensação. Impõe-se portanto conhecer, primeiro, o quanto **se deixou de gastar**, para só então verificar quais as novas decisões que, materializadas, vão ainda se inserir no limite de gasto fixado antes do início do período suspeito.

É importante destacar — mais uma vez tendo em conta a dupla tutela que o dispositivo em causa pretende empreender — que a redução da despesa de pessoal, que se usa como margem para a incidência em novos gastos sem que disso decorra violação aos termos do art. 21, parágrafo único, da LC n. 101/00, é de ser daquela que se afigure em **caráter definitivo**, e não contingente. Afinal, só a definitividade da redução da despesa permitira afirmar que a medida de aumento do gasto que se cogite implementar não gerará, nem nesse momento, e nem no futuro, o aumento de despesa de pessoal que a LRF proíbe. Assim, a vacância de cargo público por qualquer de suas causas (exoneração, demissão, morte *etc.*²⁰), por exemplo, pode

¹⁹ Nessa linha de pensamento, constitui precedente já firmado no âmbito do STJ o decidido no Agravo Regimental na Suspensão de Segurança n. 1452-SC, Rel. Min. Edson Vidigal, julgamento em 17/12/2004. A decisão monocrática viu-se confirmada pelo Plenário em 29/06/2005.

²⁰ A vacância do cargo decorrente de aposentadoria pode ou não se apresentar como causa determinante de redução de despesa, e portanto, viabilizar outros gastos acobertados por compensação. A distinção envolverá saber quem seja o financiador do benefício previdenciário cabível na hipótese; se o regime próprio de previdência, o novo gasto lastreado em compensação revela-se possível; se ao contrário, os proventos de inatividade ainda remanescerem suportados pelo Tesouro, a providência compensatória não será possível.

dar ensejo a compensação e com isso lastrear uma despesa nova; já, uma redução de gastos decorrente, por exemplo, de ingresso de servidores em licença sem remuneração, não permite a mesma medida, porque nessa hipótese, a despesa supostamente reduzida, a rigor, pode voltar a incidir a qualquer tempo, sem que a Administração detenha controle sobre o fato determinante da retomada da despesa, nem tampouco do momento em que isso se dará.

5 O REFORÇO AO SIGNO DO PLANEJAMENTO — UM RESULTADO MENOS EVIDENTE DO CONJUNTO PRECEITUAL RELACIONADO AOS GASTOS COM PESSOAL NO PERÍODO PRÉ-ELEITORAL

À guisa de conclusão, impõe-se sublinhar um subproduto do conjunto de normas disciplinadoras das escolhas públicas envolvendo despesa de pessoal no período pré-eleitoral, que é o reforço do signo de planejamento.

Conforme já se teve oportunidade de desenvolver em trabalhos anteriores,²¹ o vetor do planejamento se constitui hoje um imperativo absoluto para a Administração Pública, seja tendo em conta os compromissos finalísticos que a Carta de 1988 lhe assinalou, seja a partir da perspectiva de que a ação administrativa há de se revelar sempre e necessariamente eficiente — resultado que não se pode alcançar numa organização multifacetada como é o Estado, sem um agir minuciosamente planejado.

Se a afinidade com o planejamento não se afigura como um traço característico da Administração Pública brasileira — ainda contaminada em alguma medida por décadas de economia sem controle e de inflação galopante — relativo ao segmento do pessoal, a ausência de um planejamento consistente e sistematizado chega ao ápice, sendo verdadeiro padrão, que nessa seara, as decisões sejam reativas, refletindo o (des)equilíbrio das forças políticas do lado de governo e da categoria funcional envolvida.

A conjugação dos limites decorrentes da Lei n. 9.504/97, mais aqueles trazidos à lume pela LC n. 101/00, impondo um expressivo espectro de limitações à conduta dos agentes públicos no campo do pessoal e da despesa a ele associada, tende a determinar com o tempo, uma reversão nesse quadro — quando menos, no que tange uma percepção mais aguda das necessidades de captação de mão de obra.

A arquitetura das normas em comento tem em conta tão somente limitar o período em que os gastos não podem sofrer qualquer incremento. Os virtuais efeitos dessa limitação sob uma determinada gestão em curso podem ser perfeitamente suplantados pelo desencadear das providências de admissão de pessoal, por exemplo, em data anterior ao período suspenso — o que estará mais uma vez a exigir planejamento quanto ao levantamento de vacâncias, deflagração de concursos etc. Significa dizer que suavizar os efeitos das cláusulas restritivas sob exame é prerrogativa do próprio administrador que, atento, pode programar as

²¹ VALLE, Vanice Regina Lírio do. Direito fundamental à boa administração, políticas públicas eficientes e a prevenção do desgoverno. *Interesse Público*, v. 48, p. 87-110, 2008.

VALLE, Vanice Regina Lírio do. Constitucionalização das políticas públicas e seus reflexos no controle. *Fórum Administrativo*, v. 8, p. 7-21, 2008.

medidas e benefícios que entenda indispensáveis à sua gestão, respeitado o chamado período suspeito eleitoral.

Cuida-se aqui de um benefício indireto do sistema normativo que se revela plenamente consentâneo com os princípios constitucionais regedores da Administração Pública e que, portanto, é de ser valorizado, como o são os efeitos positivos da sistemática examinada sob o princípio democrático e o republicano.

O potencial de incremento do planejamento tenderá a aumentar, à medida que a interpretação das exceções ao art. 21, parágrafo único, da LC n. 101/00 for mais estrita, reservando a *escape clause* tão somente às hipóteses em que não se possa identificar vontade dirigida do administrador à geração da despesa — todavia, tendo-se em conta que essa vontade dirigida pode se verificar na modalidade explícita ou ainda numa que decorra da insidiosa omissão.

Zona perigosa para o prestígio, os vetores que a LRF busca proteger com a cláusula contida no art. 21, parágrafo único, é aquela dos gastos obrigatórios em educação, em saúde ou ainda em qualquer outra área de vinculação de gastos indicada por lei. Isso se diz porque nessas hipóteses, a omissão do administrador — que não programa o desembolso obrigatório para momento anterior àquele do período suspeito — induz à sempre difícil questão entre prestigiar o sistema da LRF ou observar a vinculação constitucional ou legal de gastos. São situações tais que desafiam a integridade do sistema, e que têm conduzido, por vezes, a decisões que prestigiam a vinculação constitucional, sem cuidar da apuração de responsabilidade, até mesmo no regime da improbidade administrativa, em relação ao gestor que, violando o dever de planejamento, favoreceu a situação que conduziu a um *bypass* ao sistema da LRF.

Prevenção de riscos e correção de desvios é o eixo central do conceito de gestão fiscal responsável — e esse é um traço comportamental que se pode perfeitamente ter incorporado à gestão de pessoal, notadamente quando ela se inter-relaciona com a despesa correspondente. Consolidar essa visão como prática na Administração Pública é um esforço — também ele — de amadurecimento democrático, incorporando ao dia a dia das organizações públicas a ideia de que Estado de Direito, mais do que governo *per legem*, exige governo *sub legem*.

REFERÊNCIAS

- CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 286.
- CORREIA, Arícia Fernandes; FLAMMARION, Eliana Pulcinelli; VALLE, Vanice Regina Lírio do. **Despesa de pessoal: a chave da gestão fiscal responsável**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Arts. 18 a 28*. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 155-156.

- SANCHES, Cleuton de Oliveira. Reajuste dos servidores municipais no período eleitoral. **Jus navigandi**. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/11768/reajuste-dos-servidores-municipais-no-periodo-eleitoral>>. Acesso em: 25 mar. 2011. FAORO, Raimundo. *Os donos do poder: formação do patronato político brasileiro*. 3. ed. rev. São Paulo: Globo, 2001.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Considerações sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal**. Finanças públicas democráticas. Com a colaboração de Sílvio Freire de Moraes. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**. Parte introdutória, Parte geral e Parte especial. 15. ed., rev. e atual., 2009.
- PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. La seguridad jurídica: una garantía del derecho y la justicia. **Boletín de La Facultad de Derecho**, n. 15, p. 25-38, 2000.
- SANCHES, Cleuton de Oliveira. Reajuste dos servidores municipais no período eleitoral. **Jus navigandi**. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/11768/reajuste-dos-servidores-municipais-no-periodo-eleitoral>>. Acesso em 25 mar. 2011.
- VALLE, Vanice Lírio do. LRF, Despesa de pessoal e o período pré-eleitoral: um roteiro prático de providências. **Revista de Direito Administrativo e Constitucional**, v. 6, n. 25, p. 9-23, jul./set. 2006,
- VALLE, Vanice Regina Lírio do. Direito fundamental à boa administração, políticas públicas eficientes e a prevenção do desgoverno. **Interesse Público**, v. 48, p. 87-110, 2008.
- VALLE, Vanice Regina Lírio do. Constitucionalização das políticas públicas e seus reflexos no controle. **Fórum Administrativo**, v. 8, p. 7-21, 2008.