

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO (EA)
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS ADMINISTRATIVAS (DCA)
COMISSÃO DE GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO (COMGRAD-ADM)**

Diego dos Santos

**A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E A ATUAÇÃO DOS
ÓRGÃOS DE CONTROLE DA GESTÃO FISCAL NO MUNICÍPIO
DE CACHOEIRINHA**

**Porto Alegre
2010**

Diego dos Santos

**A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E A ATUAÇÃO DOS
ÓRGÃOS DE CONTROLE DA GESTÃO FISCAL NO MUNICÍPIO
DE CACHOEIRINHA**

Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação apresentado ao Departamento de Ciências Administrativas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Administração.

Orientador: Prof. Clézio Sandanha dos Santos

**Porto Alegre
2010**

Diego dos Santos

**A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E A ATUAÇÃO DOS
ÓRGÃOS DE CONTROLE DA GESTÃO FISCAL NO MUNICÍPIO
DE CACHOEIRINHA**

Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação
apresentado ao Departamento de Ciências
Administrativas da Universidade Federal do Rio
Grande do Sul, como requisito parcial para
obtenção do grau de Bacharel em
Administração.

Conceito final _____

Aprovado em.....de.....de 2010.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Clézio Saldanha dos Santos

Prof. Jorge Luiz Passini

Dedico este trabalho a minha Mãe que sempre me apoiou em todos os momentos da minha vida, e com quem sempre posso contar, e a meus familiares e amigos que sempre torceram pelo alcance desta conquista.

AGRADECIMENTOS

Agradeço o auxílio dedicado e paciente do Professor Orientador Prof. Clézio Saldanha do Santos.

Agradeço aos professores do curso por todos os ensinamentos valorosos.

Agradeço ao Município de Cachoeirinha pelo apoio e ajuda.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	12
2.1 TRANSPARÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO.....	12
2.1.1 COMBATE À CORRUPÇÃO.....	12
2.1.2 ACCOUNTABILITY X TRANSPARÊNCIA.....	14
2.1.3 TRANSPARÊNCIA FISCAL.....	16
2.2 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	20
2.2.1 INFLUÊNCIAS EXTERNAS.....	22
2.2.2 ALCANCE DA LRF.....	25
2.2.3 OBJETIVOS E FUNDAMENTOS.....	26
2.2.4 PRINCÍPIOS.....	29
2.2.4.1 Diferenças entre regras e princípios.....	29
2.2.4.2 Princípios.....	30
3 METODOLOGIA	36
4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	38
4.1 O CONTROLE DA GESTÃO FISCAL NO MUNICÍPIO DE CACHOERINHA.....	39
4.2 A SITUAÇÃO ATUAL DA UNIDADE CENTRAL DE CONTROLE INTERNO DO MUNICÍPIO.....	46
4.3 A FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO FISCAL PELO PODER LEGISLATIVO MUNICIPAL.....	50
5 CONCLUSÕES E SUGESTÕES	53
REFERÊNCIAS	56
ANEXO I	62
ANEXO II	63

1 INTRODUÇÃO

A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000), é um dispositivo do governo brasileiro que tenta evitar com que prefeitos e governadores endividem as cidades e estados mais do que conseguem arrecadar através de impostos.

A lei inova a Contabilidade pública e a execução do Orçamento público à medida que introduz diversos limites de gastos.

Criado pelo governo de Fernando Henrique Cardoso, a LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal provocou uma mudança substancial na maneira como é conduzida a gestão financeira dos três níveis de governo (RESTON, 2000). Sua criação fez parte do esforço em reformas do estado promovido pelo governo federal para estabilizar a economia brasileira a partir do Plano Real.

A Lei de Responsabilidade Fiscal traz uma mudança institucional e cultural na gestão do dinheiro da sociedade em todas as esferas, poderes e órgãos da administração direta e indireta. Através da introdução de reforço de princípios relativos à transparência, à prestação de contas, ao planejamento e à restrição orçamentária na legislação pátria, além induzir o administrador a uma atitude ética e inibir a corrupção, rompe-se o ciclo da história político-administrativa da nação, não se aceitando mais o convívio com administradores irresponsáveis, que em qualquer nível de governo, ao endividarem irresponsavelmente o estado no presente, sacrificam as futuras gerações com mais impostos, menos investimentos ou mais inflação.

Desde o início da vigência da LRF os governos brasileiros em todas as esferas mudaram demasiadamente suas gestões. As implicações da lei de Responsabilidade Fiscal no Estado brasileiro são visíveis. E por se tratar de uma lei que abrange a União, Estados e Municípios, este trabalho tem como público alvo a Prefeitura do Município de Cachoeirinha, visto que é nítida que a verificação da aplicação dos preceitos da LRF fica melhor visível, didaticamente, na esfera municipal, face menor estrutura, decorrente de suas específicas competências, que exigem a proximidade com os anseios da comunidade, e que, entretanto, está submetido às mesmas regras impostas à união e ao estado para administrar as receitas e aplicá-las em serviços

benéficos à sociedade, planejando de forma adequada e responsável as despesas.

Caracterização

O Município de Cachoeirinha foi fundado em 1966 através da sua emancipação política do município mãe, Gravataí, e está localizado na região metropolitana de Porto Alegre, distando 17 km da capital. Possui uma população de 118.089 habitantes (IBGE 2009). No período anterior à emancipação e até alguns anos seguintes a base econômica de Cachoeirinha compreendia o cultivo de hortifrutigranjeiros e criação de gado focada na produção leiteira que lhe conferia a fama de “Cidade do Leite”. Uma atração hoje localizada na cidade para os visitantes é a Casa do Leite, museu que expõe acervo com essa importante temática histórica para o município.

A partir dos anos 70, a economia da cidade se diversificou através da instalação do distrito industrial que provocou a atração de um intenso fluxo migratório de pessoas vindas do norte de Santa Catarina num primeiro momento e, posteriormente, de regiões do Rio Grande do Sul, como Palmeira das Missões, Santa Maria e Santo Antônio da Patrulha. Hoje em dia a cidade se caracteriza como uma boa alternativa para as pessoas interessadas em morar perto de Porto Alegre, e tem incrementada a sua base econômica uma intensa atividade de comércio e de serviços, além de, no ano de 2002, ter seu complexo industrial ampliado pela instalação definitiva da fábrica da Souza Cruz, uma famosa indústria de produtos de tabaco, que efetuou significativos investimentos nessa unidade fabril, implicando grande geração de número de postos de trabalho e incrementando globalmente a receita pública municipal.

A cidade possui um total de 92.498 eleitores (TRE-RS, 2010) e o comando do poder executivo está nas mãos do Prefeito Vicente Pires, eleito em 2008 para a gestão 2009/2012 com 64,94% dos votos válidos, pelo PSB, o qual representava a gestão anterior eleita e reeleita que dirigiu o município no período de 2001 a 2008, pelo ex-prefeito José Luiz Stédile, no que se denota bom apoio popular ao atual grupo que governa a cidade, que tem como vice-prefeito Gilson Nunes do PMDB, configurando a coligação que ganhou a eleição.

A Prefeitura Municipal funciona com 25 órgãos principais, os quais se constituem em 2 gabinetes, do Prefeito e do Vice-prefeito, a Procuradoria Geral do Município, 1 coordenadoria e mais 21 secretarias. O anexo I do trabalho mostra o organograma em que apresenta esses 25 órgãos.

A Câmara Municipal é composta de um número de 11 vereadores, pertencentes a cinco partidos diferentes. Seus trabalhos se dividem pelas suas quatro comissões: de constituição e Justiça, de legislação participativa, de orçamento, finanças e controle externo e, por fim, de saúde, educação, assistência social, turismo, meio ambiente e serviços públicos.

Definição do Problema

A Lei de responsabilidade fiscal requer da administração municipal, assim como das demais esferas, uma fiscalização das ações e atos dos gestores públicos em todos os escalões de governo, a fim de que seja observado o alcance do equilíbrio receita versus despesas das contas públicas, da transparência (controle social), do cumprimento das metas fiscais e da execução orçamentária, da obediência e das condições dos limites legais de comprometimento da receita com despesas com pessoal e de endividamento, além de prevenir riscos e correções de desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. De acordo com Carvalho (2005, p.39):

“É fundamental que todos os estados organizem suas finanças e as executem com transparência, controle de gastos, planejamentos adequados, modernos eficazes e democráticos, e desempenhem suas atividades com eficácia e eficiência e que cada servidor exerça sua atividade obedecendo aos preceitos éticos e morais, atendendo aos anseios do povo para o seu próprio desenvolvimento e de toda a nação.”

Portanto o problema ser estudado é como funcionam os órgãos de controle da gestão fiscal no município Cachoeirinha para cumprirem as normas e atingir os objetivos da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Justificativa

A justificativa deste projeto está na possibilidade de contribuir para o desenvolvimento de mais conhecimento para aperfeiçoar a cada dia a aplicação da Lei de Responsabilidade fiscal tanto em Cachoeirinha quanto em outros municípios, principalmente os de mesma dimensão. Observa-se a

oportunidade do projeto, face à possibilidade de colocar em discussão o tema da Lei de Responsabilidade Fiscal depois de dez anos de sua promulgação, quando a população está cada vez mais exigente com seus gestores eleitos, no anseio de melhores serviços públicos, primando pela transparência e honestidade da administração pública.

A viabilidade do projeto é assegurada pela acessibilidade que os órgãos da Prefeitura de Cachoeirinha e da Câmara de Vereadores oferecem a qualquer cidadão que se interessar em conhecer o seu funcionamento sob alguns limites e algumas abordagens, inclusive do controle da gestão fiscal do poder executivo, pelos documentos públicos e relatos dos servidores públicos. O sucesso de qualquer lei não está esta garantida apenas pela sua promulgação, têm de ser desenvolvidos e aperfeiçoados os instrumentos e ferramentas necessárias para o seu cumprimento, principalmente a Lei de Responsabilidade Fiscal que tem grande complexidade nos meandros de seus fundamentos, princípios e objetivos. Então este projeto poderá ajudar tanto a comunidade do município a tomar conhecimento e poder fazer uma avaliação da organização da fiscalização sobre a administração municipais no que tange a Lei de Responsabilidade Fiscal, quanto acadêmicos e agentes na colaboração do desenvolvimento de outros estudos que podem ser elaborados em outros municípios analogicamente. Uma série de estudos dessa natureza possibilitaria uma troca de experiências que padronizariam boas práticas administrativas de controle interno e externo da gestão fiscal em diversos municípios, visando o cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Objetivos

O objetivo geral deste trabalho é analisar o processo de atuação dos órgãos de controle da gestão fiscal no município de Cachoeirinha, baseando-se nos princípios da Lei de Responsabilidade Fiscal e principalmente na gestão fiscal no que diz respeito a planejamento, controle e transparência do setor público.

Para tanto os objetivos específicos são:

- Apresentar os preceitos de transparência na administração pública;
- Apresentar a LRF indicando seus pilares, seus principais objetivos e seus principais aspectos sobre a gestão das finanças públicas brasileiras, principalmente a gestão fiscal no que diz respeito a planejamento, controle e transparência do setor público;
- Identificar o controle da gestão fiscal no Município de Cachoeirinha;
- Descrever e analisar O Sistema de Controle Interno do Município;
- Conhecer e analisar a situação atual da Unidade Central de Controle Interno do Município;
- Descrever e analisar a fiscalização da gestão fiscal pelo Poder Legislativo Municipal de Cachoeirinha;

2 FUNDAMENTAÇÃO TEORICA

2.1 TRANSPARÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Diante do crescente desejo por governos com maior clareza de suas ações perante a sociedade, é reconhecido que o fortalecimento da transparência e o combate à corrupção no setor público repercutem decisiva e favoravelmente sobre o desenvolvimento econômico e constituem importantes elementos para o incremento da confiança nos governos. (LEVY, 2002)

Garantias de Transparência identificadas por SEN (2000), entre os cinco tipos de liberdades instrumentais que se apresentam como às necessidades de sinceridade que as pessoas podem esperar umas das outras sob garantia de exposição e nitidez que têm um claro papel instrumental como inibidores da corrupção, da irresponsabilidade financeira e de transações ilícitas.

Sob essa visão é que se procura um novo molde contratual para os serviços públicos, baseado na adoção de conceitos de transparência, *accountability*, participação política, equidade e justiça.(RUA, 1997). Gestores públicos que buscam produzir resultados irão responder a questão da *accountability* que, de fato, evoluirão através de esforços desejosos em defini-la e esclarecê-la (BEHN, 1998).

2.1.1 COMBATE À CORRUPÇÃO

Na última década, conforme Speck (2002), a preocupação com a corrupção teve um impulso maior. Conquistou-se um espaço mais amplo nos meios de comunicação e os cidadãos, que depositam confiança e responsabilidade nos representantes da classe política, manifestaram insatisfação com os que não honram o compromisso com o patrimônio público.

Segundo Fonseca, Antunes e Sanches (2002), a corrupção é um fenômeno que se estabelece de diversos meios. Tal feito pode ser visto desde o pequeno suborno até o superfaturamento de grandes obras, podendo participar os agentes políticos e/ou administrativos em quaisquer dos três poderes.

Em Convenção da OEA foi mostrado que, primeiro: o problema da corrupção deve ser considerado como algo sistemático, e não particular. E depois, que o seu combate deve ser de modo permanente, e não através de ações isoladas ou ocasionais.(GAVIRIA, 2002).

No Brasil, uma cadeia de escândalos recheou os anos 90. Em grande parte, a ocorrência da corrupção brasileira foi devida à fragilidade do sistema geral de controles, uma vez que a simples previsão constitucional, ou sua existência dos controles de fato, não demonstram que sua rede funcione, ou seja, que seja eficiente (FONSECA; ANTUNES; SANCHES, 2002). O fortalecimento desses mecanismos de controle não deve estar atrelado tão somente às instituições públicas responsáveis pelo controle interno e externo, mas também, aos segmentos que formam a sociedade civil organizada, os meios de comunicação e as empresas privadas (SPECK, 2002). Todos devem estar voltados ao propósito de suprimir a corrupção: as nações, a empresa privada, a sociedade civil e a comunidade internacional. (GAVIRIA, 2002).

Ao visar esse propósito e com a intenção de aumentar a visibilidade da corrupção no âmbito internacional, a *Transparency International* (TI) organização mundial dedicada ao combate da corrupção, fundada 1993, com sede em Berlim teve como ponto de partida a convicção de que a corrupção significa um grande preço para o progresso econômico e social e que para controlar a corrupção é necessário um esforço conjunto do Estado, da iniciativa privada e da sociedade civil (SPECK, 2002). Constituiu o índice de percepção da corrupção que age como medidor, conferindo anualmente notas aos países relativas ao nível de corrupção. Esse nível varia de 1 a 10. Quanto menor a nota conquistada, significa que mais corrupto é o país, e quanto maior a nota, menor será o nível de corrupção.

Associada à *Transparency International*, a Transparência Brasil – TBrasil foi fundada em 2000 por um grupo de indivíduos e organizações não-governamentais comprometidos com o combate à corrupção. Especificou como uma das finalidades, em seus estatutos, o auxílio às organizações civis e aos governos de todos os níveis no desenvolvimento de metodologias e atitudes voltadas ao combate à corrupção.

A ação contra a corrupção deve ser implantada por meio de um sistema de participação e educação à sociedade civil, aos formadores de opinião, das

organizações especializadas, apoiados pela mídia, de acordo a Figueiredo e Garcia (2002); uma vez que, se os cidadãos não estiverem convictos de que a corrupção não deve ser admitida e de que os responsáveis pela ilegalidade devem ser punidos, esse combate está fadado ao fracasso. (ABRAMO; CAPOBIANCO; NAVES, 2002).

O combate a corrupção nas prefeituras do Brasil é título de uma cartilha, como iniciativa de Ribeirão Bonito/SP, disponível para qualquer cidadão poder consultar através da Internet no endereço <<http://www.amarribo.com.br>>, que orienta como detectar a corrupção através de dificuldades encontradas na administração pública.

Segundo Trevisan *et al* (2003), uma maneira de exercer o controle da corrupção é, continuamente, acompanhar e gerenciar o procedimento dos dirigentes públicos, sendo indispensável a informação. Na comunicação a respeito das transferências de verbas orçamentárias, alguns prefeitos as publicam de forma ininteligível, através de códigos, na tentativa de esconder a manipulação das contas e o remanejamento dos elementos.

Para esses autores, a Lei de Responsabilidade Fiscal constituirá importante instrumento no combate à corrupção, pois abrange regras que envolvem muito mais do que a simples previsão de rendimentos e definição de despesas. Possibilita torná-la eficiente por meio do esclarecimento do administrador público e da implementação do mecanismo de controle social.

Mesmo não determinando necessariamente a presença de corrupção, alguns pontos merecem atenção especial, dentre eles encontra-se a falta de transparência nos atos administrativos do governante (TREVISAN *et al*, 2003). “Freqüentemente a transparência é uma arma simples e mais eficiente para evitar arranjos antes tolerados sob o véu da desinformação” (SPECK, 2002, p. 28).

2.1.2 ACCOUNTABILITY X TRANSPARÊNCIA

Não constituindo condição suficiente, mas sim necessária para enfrentar a corrupção - que tem bases na confidencialidade - o tema *accountability* encaixa-se na agenda de reformas da gestão pública estimulado pelo

crescimento das demandas por participação, por controle e pelo desejo do Estado de tornar-se mais legítimo. (ABRUCIO, 2002).

Essa confidencialidade pode destruir o processo de participação no processo democrático, exercendo controle sobre a informação de modo a impedir sua disseminação a respeito de falhas e insucessos. Para os integrantes da sociedade pode existir ganhos que mereçam investir tempo e esforço para compreender e opinar sobre essas informações que devem ser demonstradas pelo governo com credibilidade, com abertura e transparência (PUMA/OCDE, 2002).

Ao tentar simplificar o conceito, Amorim (2000) emprega o termo como a responsabilidade objetiva, ou seja, a obrigação de responder por uma determinada atuação, frente outra pessoa, que não seja ela mesma. A responsabilização é um contrato entre dois elementos no qual a sociedade confere ao governo a responsabilidade de governar e administrar os recursos e o governo, por sua parte, evidencia seu desempenho, mostrando até que ponto o governo conseguiu cumprir seus objetivos. (CARLIN, 2002).

Essa responsabilização aos gestores públicos pelos atos praticados, punição por eventuais ilícitos e dever de prestação de contas caracterizam o sistema no qual o controle está inserido, em duas esferas interdependentes de ação: os mecanismos de *accountability verticais* e *accountability horizontais*. (FONSECA; ANTUNES; SANCHES, 2002).

A *accountability vertical* ocorre como mecanismo de controle da sociedade em relação ao Estado, requerendo liberdades essenciais que permitem reivindicações e denúncias às autoridades públicas.

A *accountability horizontal* relaciona-se entre um setor a outro da esfera pública, desde a supervisão de rotina até sanções legais.

A *accountability* está no coração da boa governança (governance) responsáveis por suas ações. No nível político, ela significa fazer os governantes responsáveis (accountable) perante os governados, tipicamente através da possibilidade de se contestar o poder político. (GAETANI, 1998).

Assim, o Comitê de Gestão Pública da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico - OCDE, no ano de 1998 determinou a criação de avaliação de sistemas nacionais de gestão como um dos fundamentais produtos de suas ações. As avaliações fariam a revisão de 6

pontos principais para cada país, entre os quais destacaram-se a *accountability* e a transparência: o quanto são evidentes e diretas as responsabilidades na deliberação e organização da estratégia e cumprimento das decisões, e qual é a qualidade de que se mune a informação para controlar e sopesar a *accountability*, segundo a clareza dos poderes que decidem, do que se espera e dos resultados de performance (PUMA/OCDE, 2002).

Emerge da *accountability* a criação de canais de participação nas decisões públicas, a ampliação dos controles sociais e a transparência dos atos públicos. (AMORIM, 2000).

Durand e Abrucio (2002) buscam tornar nítida o valor da negociação e da *accountability* democrática para o sucesso das reformas fiscais. De acordo com os autores, os custos políticos e financeiros das negociações sobre o ajuste fiscal são uma possibilidade a ser levada em consideração e não uma condição imprescindível, levando em conta que a carência de negociação pode atrapalhar a implantação das reformas e seus custos. A LRF consiste num modelo de como grandes modificações em uma área difícil como a fiscal sobreveio de mudanças institucionais, assim como, de uma nova junção de interesses, preparada de acordo a uma nova cultura política.

Nessa conjunção de responsabilização é que se justapõe a questão da ética do serviço público que trata de resgatar a confiança do público, garantindo o respeito aos interesses de todos, de forma que sejam fixados padrões de conduta para, sobretudo, orientar aqueles que estão decididos a agir corretamente. (REIS, 2004).

2.1.3 TRANSPARÊNCIA FISCAL

Num ambiente de globalização, acredita-se na importância da transparência fiscal para o alcance da estabilidade macroeconômica e o crescimento de alta qualidade. Esta representa uma importante contribuição à causa da boa governança, pois promoveria um debate público mais bem informado sobre a concepção e os resultados da política fiscal, ampliaria o controle sobre os governos no tocante à execução dessa política e, assim, aumentaria a credibilidade e a compreensão das políticas e opções

macroeconômicas por parte do público.(FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL, 2003a).

A transparência fiscal constitui-se como um dos instrumentos para uma boa gestão fiscal, sendo imprescindível atentar para outros dois aspectos interligados, apesar de não ser o foco do nosso trabalho, que são: o aumento da eficiência da política fiscal e a solidez de finanças públicas.

No ano de 1998, o Comitê Interino da Assembléia de Governadores do Fundo Monetário Internacional seguiu o Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal - Declaração de Princípios. Tal código formula-se como um conjugado de boas ações que podem ser praticadas pela maior parte das nações, seja em médio ou longo tempo. Boas ações que representam um padrão de transparência fiscal considerado apropriado para garantir ao público e aos mercados de capital a existência de um quadro que possibilita avaliar a posição fiscal dos países.

A base desse Código é a definição de Transparência Fiscal que significa “manter o público informado sobre a estrutura e as funções do governo, as intenções da política fiscal, as contas do setor público e as projeções fiscais” (FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL, 2003b).

Os princípios e práticas se inspiram nos conhecimentos obtidos pelo Fundo Monetário Internacional - FMI sobre as práticas de gestão financeira pública dos países membros, pretendendo facilitar a vigilância das políticas econômicas pelas autoridades nacionais, mercados financeiros e instituições internacionais.

No arcabouço do Código, 4 princípios essenciais de transparência fiscal descrevem o mesmo: definição clara das funções e responsabilidades do governo; divulgação de informações ao público sobre as atividades do governo; abertura na preparação e execução do orçamento, assim como na prestação de contas orçamentárias; e garantias de retidão das informações fiscais.

Para aplicar essas diretrizes foram reunidas em um manual técnico uma apresentação detalhada dos princípios e ações que fazem parte do Código com a finalidade de tornar possível a avaliação da justificativa lógica do Código e a compreensão das suas condições de transparência fiscal. Contudo, verifica-se o quanto é difícil aplicar esse manual, tendo em vista não somente a diversidade entre os países, no que tange sistemas de gestão de finanças

públicas e de contexto cultural, constitucional e jurídico, como também, as diferenças no que tange à capacidade técnica e administrativa para aumentar a transparência.

Em 2001, o FMI elaborou um relatório acerca das práticas de Transparência Fiscal no Brasil.

O relatório brasileiro é produto do trabalho do governo brasileiro e de uma equipe de técnicos do Fundo Monetário Internacional, comandados pela economista Teresa Minassian, diretora do Departamento Fiscal. Seu propósito é a apresentação dos avanços que o Brasil conseguiu implantar no setor ao longo dos últimos anos. Por ter sido preparado em conjunto com o Fundo Monetário Internacional proporciona a segurança de imparcialidade na análise, bem como na sua consistência, o que concorre para melhorar a inserção do País no mercado internacional.

Outras vinte e cinco nações, além do Brasil, já publicaram seus relatórios sobre observância de padrões e códigos no campo de transparência fiscal durante os últimos anos.

As conclusões primordiais do relatório são as seguintes:

- O Brasil atingiu um elevado grau de transparência fiscal e conseguiu implementar grandes melhorias na administração de suas finanças públicas - estatísticas fiscais em nível federal são de alta qualidade, pontualidade e detalhamento.
- O divisor de águas desse processo foi a aceitação da LRF, no ano de 2000, que institui, para todos os planos de governo, regras e princípios fiscais para assegurar a sustentabilidade do regime no médio prazo. A LRF igualmente estabelece rigorosas requisições na esfera da transparência, que garantem a eficácia e a credibilidade de suas normas.
- Outro marco da nova gestão fiscal foi o plano plurianual de investimentos, que foi elaborado para dar uma maior racionalidade à alocação temporal dos recursos orçamentários em relação às prioridades governamentais e à estratégia de desenvolvimento regional.

- Também de grande importância para promover o ajuste fiscal dos governos subnacionais [estaduais e municipais] foi o firme compromisso por parte do Governo Federal com os contratos de reestruturação de dívida da maioria dos Estados e de um vasto número de Municípios.
- O Brasil possui um alto padrão de indicadores de gestão e transparência fiscal. A cobertura das metas e das estatísticas fiscais é admiravelmente extensa.
- Reformas recentes no processo orçamentário e de planejamento aprimoraram de forma substancial a transparência do orçamento federal, assim como sua consistência em relação a restrições macroeconômicas e sua eficácia na alocação de recursos.
- Mecanismos de controle interno e externo são geralmente bem desenvolvidos, e altamente passíveis de avaliar, não somente o cumprimento formal das exigências legais, como também a qualidade e a relação custo-benefício dos gastos públicos.
- O Brasil é líder entre os países com um nível comparável de desenvolvimento na utilização de meios eletrônicos para: a disseminação de estatísticas fiscais, legislação e regulamentação tributária e orçamentária;

Entre as recomendações da equipe para consolidar e expandir os ganhos recentes que já foram conquistados estão:

- A redução da sobreposição e duplicação de funções em áreas específicas do gasto público;
- Uma análise de sensibilidade mais detalhada da peça orçamentária com o objetivo de facilitar a avaliação dos riscos fiscais;
- A busca de menor grau de vinculação de receitas orçamentárias para aumentar a flexibilidade do orçamento;

- A preparação de estimativas de custos de três anos para programas de despesa contínua; e
- O fortalecimento da coordenação das agências envolvidas no controle interno e externo.

Será observada no capítulo a seguir a exigência da Transparência disciplinada pela LRF. Para isso foram abordados aspectos gerais da lei, suas influências e propósitos, como também, os principais princípios disciplinadores da mesma. Será dada ênfase ao Princípio da Transparência como instrumento de controle social.

2.2 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

O nascimento da LRF está enquadrado dentro de uma conjuntura que reflete o empenho de ajustar as finanças aos padrões modernos de gestão. (NÓBREGA, 2001). É concebida também pelo processo de maturação das instituições brasileiras que norteiam o caminho para governança e transparência. Ademais, a sociedade brasileira tem convivido com déficits públicos há muito tempo, necessitando de regras mais austeras e resultados mais eficientes, inclusive as de caráter orçamentário. Entretanto, o processo de regras orçamentárias não é inovador, pois a Lei 4320/64 estatui “normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”; contudo, não foi o bastante para beneficiar o Brasil numa condição de melhoria fiscal.

Os autores Durand e Abrucio (2002) ressaltam que a LRF inseriu-se numa conjuntura macroeconômica de profunda instabilidade dos mercados financeiros mundiais, permitindo explicar a celeridade do processo de aprovação no Congresso, aprovação efetivada sem significativas alterações no projeto.

Nesse contexto, a direção ministrada pela lei foi a imposição de regras para o controle do endividamento público, bem como a implantação de

instrumentos de transparência (NÓBREGA, 2001). Regras orçamentárias que são identificadas Nunes (2001) como de três tipos: as numéricas, as de procedimento e as de transparência.

Para Nunes (2001) as regras numéricas e as regras de procedimento são meios alternativos de produzir disciplina fiscal, mas equacionam questões distintas. Por sua vez, as regras numéricas e as regras de transparência complementam-se; sem transparência, as regras numéricas não são efetivas. Mas quanto mais limitativas forem as regras, maiores serão os incentivos para a *contabilidade criativa*. Assim, se são introduzidas regras numéricas, é importante melhorar a transparência.

A necessidade do estabelecimento de normas que norteiam as finanças públicas no Brasil não é recente, seu intento parte da Constituição Federal de 1988, expresso em seu artigo 163 (BRASIL, 2003).

A LRF ao estabelecer os princípios norteadores das finanças públicas no Brasil efetiva o que foi proposto no Programa de Estabilidade Fiscal, divulgado em 28.10.98, tendo em vista a exigência de uma nova postura na administração dos recursos públicos pela elevação gradual de questões históricas de desarmonia das contas públicas do país:

Trata-se, em essência, da introdução de mudanças fundamentais no regime fiscal do país, com o objetivo de promover a estabilização definitiva das contas públicas no ritmo necessário para possibilitar a consolidação dos três objetivos básicos do Plano Real: estabilidade da moeda, crescimento sustentado com mudança estrutural e aumento de produtividade, e o aperfeiçoamento progressivo das condições de vida da população brasileira.

Nessa mesma direção, em 1998, representando um dos compromissos firmados pelo Brasil com o Fundo Monetário Internacional e a comunidade externa, o Relatório de Política Econômica (PEF, 1998), divulgado pelo Ministério da Fazenda indica: “O governo federal planeja realizar mudanças fundamentais no gerenciamento das suas finanças. Um elemento chave em tais esforços será a nova Lei de Responsabilidade Fiscal, que o governo enviará ao Congresso até dezembro”

2.2.1 INFLUÊNCIAS EXTERNAS

Loureiro e Abrucio (2002) salientam que vários aspectos influenciam a administração das finanças públicas, como os vetores internacionais, as condições internas e a história do aparelho estatal de cada país que ainda são dependentes de mecanismos políticos de formulação e implementação.

Como experiências externas que influenciaram a concepção da LRF, quatro grandes vetores podem ser considerados, segundo Figueiredo e Nóbrega (2002): Comunidade Européia, FMI, Estados Unidos e Nova Zelândia.

Na Europa, o Tratado de Maastricht, de 1992, estabeleceu, para os países signatários, o princípio básico que os Estados Membros devem evitar “déficits governamentais excessivos”, como também, acordou metas para taxas de inflação anual, limites de juros de longo prazo, patamares para o *deficit* orçamentário e nível da dívida pública correspondente a 60% do PIB (TAVARES, 2003).

O FMI, apesar de toda polêmica estabelecida em torno deste, não se discute que o mesmo influenciou o modelo brasileiro e que, como aconteceu com a Nova Zelândia, houve uma grande preocupação com a Transparência na administração pública. Nesse sentido, o Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal (FMI, 2008a) e o Manual para a Transparência Fiscal (FMI, 2008b) revelam essa atenção quando esse último manifesta a definição dessa transparência: “pela abertura das estruturas de governo à população, envolvendo um acesso às informações de forma inteligível, confiável e rápida”.

Nóbrega (2001) afirma que não há, pura e simplesmente, um modelo imposto dos países ricos aos pobres, e sim, o somatório de diversas experiências positivas adotadas em diversas localidades (...) levando em consideração a responsabilidade fiscal como condição necessária, todavia não suficiente para o crescimento econômico.

De acordo com Figueiredo *et al* (2001) as experiências mais marcantes foram as dos Estados Unidos e da Nova Zelândia. Os modelos adotados nesses países determinaram dois pilares básicos da LRF: regras e transparência.

As regras, assim como, a transparência são fundamentais para o cumprimento da Lei, ou seja, torna-se importante estabelecer limites para as

despesas e para a dívida, como também, é fundamental que as informações sejam largamente conhecidas e corretamente consideradas pela sociedade. Além de flexibilizar normas, a Lei de Responsabilidade Fiscal procura também realizar controle sobre o gasto público por meio de um mecanismo característico de mercado: a transparência (TAVARES, 2003).

O molde de regras foi tomado dos E.U.A e o molde de transparência, tomado dos neozelandeses. E é nesse segundo modelo que o estudo apresenta maiores detalhes.

A experiência dos E.U.A, que é um Estado Federal como o Brasil, apresenta em seu principal texto o *Budget Enforcement Act* (BEA) de 1990, que busca determinar o equilíbrio orçamentário, através de instrumentos para controle de déficits e fixação de metas.

Dessa legislação foram utilizadas duas regras importantes: a limitação de empenho e a compensação (na legislação original corresponde, respectivamente: *sequestration e pay as you go*). Abrangendo a proibição de empenhar com o intuito de assegurar os limites e metas orçamentárias determinadas e a elevação de despesas contrabalançado com o aumento de receitas ou com a redução de despesas, respectivamente.

A experiência da Lei de Responsabilidade Fiscal da Nova Zelândia, de 1994, segundo Nunes (2001), não inclui regras numéricas; está baseada em regras de procedimento e enfatiza bastante a transparência.

A reforma gerencial nesse país, conforme Bresser Pereira (1998), aconteceu durante um período longo – de 1984 a 1994 – sendo assumida, primeiramente, por um governo trabalhista que iniciou sua implantação e, posteriormente, por um governo conservador que aprofundou as características gerenciais.

As reformas que foram realizadas eram esporádicas e limitadas, entretanto, em 1984, com a escolha do gabinete trabalhista, ocorreu a implantação de modificações em diversos aspectos da política pública, de relações industriais, política de impostos, política comercial e política externa.

Bresser Pereira (1998) menciona o processo de reforma da administração pública de modo complementar ao programa de reformas econômicas que utilizou as forças do mercado para garantir a competitividade internacional do país.

Segundo Carvalho (1997), as reformas buscaram melhorar a performance e garantir controle social, transparência e responsabilização sobre os atos dos agentes estatais – *accountability*.

Carvalho (1997) enumera os principais instrumentos ou diplomas legais da reforma:

O *State Owned Enterprise Act*, de 1986, que sinalizou o princípio de algumas linhas de reorganização administrativa do setor público. O objetivo primordial era separar as atividades comerciais mantidas pelo Estado das atividades de regulação e controle, corporatizando-as em nove grandes empresas comerciais. Essas nove corporações deveriam ser lucrativas, eficientes e com senso de responsabilidade social.

O *State Sector Act*, de 1988, instituiu novos aspectos relacionados aos direitos trabalhistas e a questão salarial do serviço público.

O *Public Finance Act*, de 1989, redirecionou os controles financeiros concretizados sobre as agências, isto é, em vez de basear-se num sistema de controle nas entradas ou *input-oriented* utilizar-se-ia um baseado nos resultados ou *output/outcome-oriented controls*.

O *Fiscal Responsibility Act*, de 1994, apresentou como princípio básico a redução total do débito para níveis prudentes, ou seja, no mesmo exercício fiscal o gasto total do governo deve ser inferior às receitas totais. A lei proporciona uma proteção contra governos futuros que possam ser tentados a fugir da integridade fiscal com seus princípios de administração fiscal responsável que exige abertura e transparência (BRESSER PEREIRA, 1998).

Conforme Nunes (2001), na Nova Zelândia o controle social coloca-se acima da rigidez das regras, o que fez dessa experiência um paradigma internacional em termos de transparência. O seu sucesso caracteriza-se, em sua maioria, pelo amplo e estrito acompanhamento de todas as etapas do gasto pela sociedade.

O governo divulga uma Declaração de Política Orçamentária anteriormente às discussões orçamentárias, que inclui prioridades estratégicas para o orçamento seguinte, intenções e objetivos fiscais, como também, uma Declaração de Responsabilidade Fiscal que mostra as estimativas do impacto das decisões fiscais, revelando o que faz e porque não faz.

Vale salientar que o sistema de governo neste país é parlamentarista, o que significa que o Executivo tem muita liberdade de orçar e gastar, justificando ao parlamento e ao público em geral sua interpretação do que é prudente e razoável. O Parlamento apenas fixa critérios de desempenho de forma genérica (NUNES, 2001).

Ao considerar diferenças em diversos aspectos, Torres (2001) responde a indagação: Por que houve a recepção do *Fiscal Responsibility Act* da Nova Zelândia, país que não apresenta vínculos culturais fortes com o Brasil? Esse modelo que a Nova Zelândia adotara foi incentivado pela OCDE, que exibia semelhança do ponto de vista econômico e político com as diretrizes básicas do neoliberalismo do Governo Fernando Henrique Cardoso.

2.2.2 ALCANCE DA LRF

O alcance da LRF está disciplinado nos §§ 2º e 3º do artigo 1º e nos incisos I a III do artigo 2º da Lei. Essa lei tem o propósito de regulamentar uma série de questões relacionadas com a administração pública brasileira e garantir que todos os Poderes da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, por intermédio da administração direta e indireta, inclusive autarquias, fundos e fundações e empresas estatais dependentes, pratiquem o equilíbrio, a sensatez e a transparência na gestão pública, propriamente no aspecto orçamentário e financeiro. (SILVA, L., 2001)

Nesse sentido, todas as esferas de governo são alcançadas pela Lei de Responsabilidade Fiscal: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, compreendendo os órgãos de administração direta e indireta de todos os Poderes, inclusive autarquias, fundos, fundações e empresas estatais dependentes.

É importante considerar que os Municípios deverão ter competência para administrar suas finanças, baseando-se em ações planejadas e transparentes, com controle mais eficiente e eficaz sobre despesas e receitas, inclusive previsão e acompanhamento, se adequando, assim, às novas regras determinadas pela LRF. (TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE PERNAMBUCO, 2000)

Sobre dessa competência, o artigo 24 da Constituição Federal de 1988 designa à União o estabelecimento de regras gerais sobre direito financeiro, e também, aos Estados e Municípios a competência complementar acerca dessa matéria.

Para os Municípios é importante considerar que a Constituição Federal de 1988 não os assenta como possuidores de competência para legislar sobre Direito Financeiro. No entanto, para alguns doutrinadores, a exemplo de Machado Jr. e Reis (2001) os Municípios, protegidos pelo disposto no inciso II do artigo 30 – compete aos Municípios complementar a legislação federal e estadual no que couber - da Constituição Brasileira de 1988 podem fixar normas específicas de controle interno e de administração financeira e orçamentária.

Figueiredo *et al* (2001) observam que ante a previsão expressa no §1º desse artigo, não constitui tarefa fácil de identificar, dentre os dispositivos da LRF, quais não constituem normas gerais, pois se trata de um conceito jurídico indeterminado e que por esse motivo, impossibilita um grau de certeza ou mesmo de definitividade quanto à identificação de quais as normas integrantes da LRF devem, obrigatoriamente, ser aplicadas pelos Estados e Municípios.

De acordo aos autores, a competência estadual e municipal, em matéria de finanças públicas, não pode ser eliminada por esta legislação, já que o princípio constitucional da Federação importa no assentimento da autonomia interna dos Estados e Municípios frente a União. Além disso, esses entes devem advertir somente as normas gerais, cuja conceituação já tem sido objeto de muita polêmica entre juristas e doutrinadores, sem que haja um consenso a respeito.

2.2.3 OBJETIVOS E FUNDAMENTOS DA LRF

A Lei de Responsabilidade Fiscal, vista como termo de ajuste fiscal no Brasil, tem como propostas prevenir *deficits* imoderados e reiterados, restringir a dívida pública a coeficientes prudentes, resguardar o patrimônio líquido, limitar o gasto público continuado, estabelecer uma administração prudente dos riscos fiscais e oferecer amplo acesso das informações sobre as contas públicas à sociedade (DURAND; ABRUCIO, 2002).

A preocupação da Lei é manter o Estado equilibrado, ou seja, “gastar, no máximo, aquilo que se arrecada”, requerendo-se dos gestores públicos ações planejadas e transparentes (artigo 1º) para garantir o balanceamento entre a receita e a despesa, sob risco de responsabilização (CRUZ, 2001).

Os 10 mandamentos da LRF explicitados por Debus (2008) caracterizam, de modo conciso, os objetivos:

- I - Não terás crédito orçamentário com finalidade imprecisa nem dotação ilimitada (Art. 5º, § 4º)
- II - Não farás investimento que não conste do Plano Plurianual (Art. 5º, § 5º)
- III - Não criarás nem aumentarás despesa sem que haja recursos para o seu custeio (Art. 17, § 1º)
- IV- Não deixarás de prever e arrecadar os tributos de tua competência (Art. 11)
- V - Não aumentarás a despesa com pessoal nos últimos seis meses do teu mandato (Art. 21, II, Parágrafo Único)
- VI- Não aumentarás a despesa com a seguridade social sem que a sua fonte de custeio esteja assegurada (Art. 24)
- VII - Não utilizarás recursos recebidos por transferência para finalidade diversa da que foi pactuada (Art. 25§ 2º)
- VIII - Não assumirás obrigação para com os teus fornecedores, para pagamento a posteriori, de bens e serviços (Art. 37, IV)
- IX- Não realizarás operação de Antecipação da Receita Orçamentária, sem que tenhas liquidado a anterior (Art. 38, IV, "a")
- X- Não utilizarás receita proveniente de alienação de bens para o financiamento de despesas correntes (Art. 44).

Pascoal (2003) enumera entre os objetivos da Lei o fortalecimento da Transparência, com a obrigação de ampla divulgação de documentos relacionados com a gestão da “coisa pública”, a exemplo do RGF (Relatório de Gestão Fiscal), do RREO (Relatório Resumido de Execução Orçamentária), dos Orçamentos e das Prestações de Contas. Transparência que está intimamente relacionada ao princípio da publicidade e da clareza, perfazendo a equação: Transparência = Publicidade + Clareza.

Na classificação de Torres (2003) acerca dos Princípios Gerais de Direito Financeiro, a Publicidade e a Clareza estão vinculados a uma das idéias básicas do direito – a segurança jurídica.

De acordo a Torres (2003), o Princípio da Publicidade, destacado princípio constitucional do orçamento, determina a divulgação na imprensa oficial da íntegra da lei orçamentária e dos relatórios sobre sua execução. Já o Princípio da Clareza da lei, prevalecente na metodologia do direito tributário atual sinaliza para a terminologia clara e unívoca, para a correção vernacular, para os conceitos determinados e as enumerações taxativas, que devem predominar na imposição fiscal. Mas, o ideal de clareza e fechamento normativo é inatingível, pela presença dos tipos e pela ambigüidade da própria linguagem jurídica.

Na questão do orçamento, o autor revela que esse princípio recomenda as entradas e as despesas organizadas com transparência e fidelidade.

Ao direcionar-se para o Orçamento Público, (SILVA, 2001) considera-o como um instrumento que não pode escapar ao princípio da publicidade, tanto em sua preparação, como na discussão legislativa, execução e controle. E mais, o orçamento não deve chegar somente ao conhecimento dos representantes do povo, mas sim, a toda comunidade.

Ele posiciona que a publicidade dos quadros orçamentários não é suficiente para aprovação por parte do Poder Legislativo e deve ser completada com o preceito formal relativo à nitidez do orçamento. O orçamento necessita ser nítido e compreensível para qualquer indivíduo.

Dessa forma, a transparência seria algo mais vasto que não pode ser confundido com a simples divulgação, por mais vasta que seja, pois vincula publicidade e clareza, e, nesse sentido, talvez o legislador tenha preferido a expressão transparência, como diferenciação do sentido emprestado à publicidade. A divulgação dos atos não é o bastante, é necessário, portanto, o entendimento do que está sendo divulgado, numa linguagem acessível e amigável; caso contrário não permitirá o exercício do controle social (FIGUEIREDO *et al*, 2001).

2.2.4 PRINCÍPIOS

2.2.4.1 Diferença entre regras e princípios

Importante para a compreensão dos princípios alocados na Lei e, sobretudo para a avaliação do princípio da transparência, como objeto de estudo, é diferenciar primeiramente princípios de regras jurídicas. Para isso, a abordagem de Torres (2003), esclarece a divergência entre os termos: valor, princípio, subprincípio e norma jurídica.

Os valores jurídicos são idéias abstratas, que estão além da Constituição, que informam o ordenamento jurídico e se realizam pelos princípios, subprincípios e normas. Os Princípios são pronunciamentos gerais que quase sempre se proclamam em linguagem constitucional ou legal e representam o estágio inicial de realização dos valores jurídicos a que se atrelam.

Os subprincípios, vinculados aos princípios, situam-se na etapa seguinte da concretização dos valores. Apesar de possuir menor abstração e maior concretude que os princípios, ainda não criam direitos e nem deveres.

A norma jurídica, para uns, ou regra de direito, para outros, possui maior concretude e menor subjetividade, sendo, geralmente coercitiva e bilateral e atribuidora de direitos e deveres.

Desse modo, os princípios exprimem um teor mais geral, mais abrangente e mais subjetivo que as regras jurídicas, que são dotadas de um maior grau de concretização.

Torres (2003) destaca que, além da abstração e concretude, os princípios financeiros devem operar em equilíbrio, pois a antonímia entre eles, quando não superadas, podem conduzir à desestruturação da ordem jurídica e revolta fiscal. Devem ser abertos à interpretação, e ainda, possuem características históricas, manifestando compreensão ajustadas às tendências temporais, sem que possa levar a conclusão de que estão em crise.

2.2.4.2 Princípios

A partir desta compreensão, os comentários se dirigem, de forma geral, aos princípios que têm um maior valor para o modelo de gestão fiscal responsável, e, notadamente, para o Princípio da Transparência.

De acordo com as Orientações Gerais do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (2000), a lei de Responsabilidade Fiscal está calcada nos seguintes princípios:

- Prevenção de *déficits* imoderados e reiterados através do equilíbrio entre aspirações e os recursos que se coloca a disposição do governo;
- Limitação da Dívida pública a nível prudente, compatível com receita e patrimônio público, propiciando margem de segurança para absorção dos efeitos de eventos imprevistos;
- Preservação do Patrimônio Público em grau apropriado para proporcionar margem de segurança para absorção de efeitos imprevistos;
- Adoção de política tributária previsível e estável; e,
- Transparência na preparação e exposição dos documentos orçamentários e contábeis, de forma simples e objetiva.

Conforme Nóbrega (2001), os princípios basilares para esse modelo de gestão são o Equilíbrio Fiscal e a Transparência.

Equilíbrio fiscal

O princípio do equilíbrio tem sido objeto de debate, desde teóricos clássicos que defendiam orçamentos equilibrados, até teorias modernas do Estado, nas quais as finanças públicas não são apenas um meio de assegurar a cobertura para despesas governamentais, assim como uma forma de interferir na economia (SILVA, L., 2002).

Esse princípio do equilíbrio, ainda que não esteja expresso na Constituição Federal, apregoa que a lei anual deve ser equalizada em suas receitas e despesas (TORRES, 2003).

Alerta esse autor, que, com a crise financeira dos últimos anos e a elevada dívida das nações, economistas e juristas retomam a defesa do equilíbrio econômico, o controle do *deficit* público, a contenção de despesas e a limitação de empréstimos.

Para Nóbrega (2001), o princípio do equilíbrio transcende o equilíbrio orçamentário, posto que, significa que o Estado deverá pautar sua gestão pelo equilíbrio entre receitas e despesas, ou seja, procedimentos devem ser tomados toda vez que desvirtuem a direção de uma gestão equalizada e levem ao desequilíbrio da trajetória. E acrescenta, como corolário desse princípio, o princípio da prudência deve ser ensejado para aplicação da lei, qual seja, uma gestão pública cautelosa com gastos e atenta na tomada de medidas de ajuste fiscal.

Os motivos apresentados no Programa de Estabilidade Fiscal (2008), em 1998, enfatizavam esse princípio que foi consubstanciado na LRF:

O equilíbrio das contas públicas representa um passo decisivo na nova conceituação do modelo econômico brasileiro. Refere-se à introdução de modificações essenciais no regime fiscal brasileiro, com a finalidade de proporcionar o equilíbrio definitivo das contas públicas no ritmo necessário para possibilitar a consolidação das três finalidades básicas do Plano Real: estabilidade da moeda, crescimento sustentado com mudança estrutural e ganhos de produtividade, e o aperfeiçoamento progressivo das condições de vida da sociedade brasileira. O equilíbrio fiscal sempre foi prioritário no processo de reformas pelo qual vem passando o Brasil desde a implantação do Plano Real. Porém, as contínuas crises no mercado internacional - geraram um movimento de contração do crédito global, principalmente (mas não unicamente) para os mercados emergentes. A relativa abundância de recursos internacionais, característica dos primeiros quatro anos do processo brasileiro de estabilização, cedeu lugar a um ambiente de forte retração dos capitais.

Segundo Figueiredo *et al* (2001) a lei procura promover um novo padrão fiscal no País, principalmente no aspecto comportamental, instituindo o que para muitos significa um “choque de moralidade” na gestão pública, na busca

da responsabilização pelos dispêndios efetivados e da conscientização dos atores sociais da transformação do padrão fiscal.

Para Figueiredo *et al* (2001), se não existir a crença na transformação que a lei pode proporcionar, perde-se uma chance de exercer um padrão de comportamento público enfatizado pela responsabilidade, transparência e eficiência. Eficiência Estatal que não deve ser mensurada pelo objetivo de apurar superávits continuados, visto que o propósito do Estado é a satisfação das necessidades públicas. No entanto, o déficit continuado também é objeto de crítica, pois indica a transferência da carga tributária que deveria ser suportada pela população atual para o futuro (SILVA, 2001).

Transparência

Apesar da transparência encontrar-se pertinente em várias passagens da Lei, a seção I do Capítulo IX direcionou o assunto.

Classificado por Torres (2003), entre os princípios gerais do direito financeiro, o Princípio da Transparência Fiscal enquadra-se na idéia de legitimidade da ordem financeira.

Legitimidade que engloba os princípios constitucionais orçamentários e financeiros, resultados da idéia de segurança ou de justiça.

A Transparência Fiscal é um princípio constitucional implícito. Sinaliza no sentido de que a atividade financeira deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, abertura e simplicidade (TORRES, 2003). Expressa que a Transparência Fiscal é princípio de legitimidade do Estado Democrático e Social de Direito e que às vezes se inclui como subprincípio do princípio da responsabilidade.

Em seu texto, ao adotar a Transparência na Lei de Responsabilidade Fiscal, o legislador fez a relação com o tema “finanças públicas” (CRUZ *et al*, 2001), tratado no inciso I do art. 163 da Constituição Federal, conforme visto anteriormente.

Os autores CRUZ *et al* (2001), estabelecem que a transparência da Gestão Fiscal é tratada na Lei como um princípio de gestão, que tem por finalidade, entre outros aspectos, franquear ao público acesso a informações

relativas às atividades financeiras do Estado e deflagrar, de forma clara e previamente estabelecida, os procedimentos necessários à divulgação dessas informações, sendo que o mecanismo de divulgação de informações ao público apóia-se em fórmulas tradicionais, como a publicação de relatórios e demonstrações, tanto quanto em meios mais modernos, principalmente a mídia eletrônica.

FIGUEIREDO *et al* (2001) alertam para a distinção entre o princípio constitucional da publicidade (previsto no art. 37 da CF) e o princípio da transparência. A amplitude do princípio da publicidade tem sido reduzida a ponto de princípio da divulgação. A transparência envolve o entendimento do que está sendo divulgado, em linguagem amigável e acessível, possibilitando o controle social.

A Transparência incorporou-se à Lei como um dos requisitos fundamentais para uma boa gestão dos recursos públicos, conforme determina o seu parágrafo primeiro do artigo 1º: “A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas...”.

Os artigos 48 e 49 dessa Lei Complementar realçam a Transparência na Gestão Fiscal, assinalando os instrumentos dessa transparência cujo objetivo é garantir a todos os cidadãos, individualmente, por meio das diversas formas em que costumam se organizar, acesso às informações que explicitam as ações a serem praticadas pelos governantes, as em andamento e as executadas em períodos anteriores (SILVA, L., 2001).

Prevê, assim, ampla divulgação, inclusive por meios eletrônicos e realização de audiências públicas, dos planos, diretrizes orçamentárias, orçamentos, relatórios periódicos da execução orçamentária e da gestão fiscal, bem como das prestações de contas e pareceres prévios emitidos pelos Tribunais de Contas.

Não se trata de enumeração completa dos instrumentos promotores de transparência; certamente, devem ser disponibilizados todos documentos ou informações que permitam maior transparência à gestão. (FIGUEIREDO *et al*, 2001)

Para a compreensão desses dispositivos legais, é necessário recorrer aos instrumentos de transparência (PPA, LDO e LOA), como também, entender

o que seriam as prestações de contas e o respectivo parecer prévio, o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal. Senão vejamos:

A *Prestação de Contas*, de acordo com Silva, L. (2000), é o procedimento pelo qual, dentro de prazo certo, o responsável obriga-se a comprovar o uso, emprego ou movimentação dos bens, numerários e valores que lhes foram entregues ou confiados.

A prestação de contas evidenciará o desempenho da arrecadação em relação à previsão, destacando as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial, bem como as demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições (art. 58 – LRF). Figueiredo *et al* (2001) acreditam ser redundante a comparação da receita arrecadada e a prevista, tendo em vista a exigência determinada pela Lei nº 4.320/64 que transparece essa informação.

O *Parecer Prévio* leva em conta os demonstrativos contábeis e financeiros do ente estatal (Estado ou Município) no intuito de revelar a arrecadação e o gasto no exercício findo, salientando o desempenho do orçamento público e dos programas e realizações do Governo (PASCOAL, 2003a).

Sob análise de Figueiredo *et al* (2001), não seria um mero instrumento opinativo sobre a gestão fiscal dos Poderes e órgãos. Em análise ao artigo 56 da Lei de Responsabilidade Fiscal, os citados autores acreditam que a mesma incorreu em manifesta inconstitucionalidade ao assinalar que o Tribunal de Contas será o emissor do parecer prévio sobre as contas do Poder Legislativo, Judiciário e Ministério Público.

No inciso II do artigo 71, o legislador estabeleceu que compete ao Tribunal de Contas julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo poder público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público.

Assim sendo, as contas do Poder Legislativo, do Poder Judiciário e do Ministério Público estão sujeitas ao julgamento do Tribunal de Contas; no

entanto, no que diz respeito as contas do Poder Executivo, esse Tribunal auxilia o Poder Legislativo com o parecer, pois o julgamento não é da sua alçada.

O Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal têm como objetivo, entre outros, tornar saliente o comportamento das variáveis fiscais (CRUZ *et al*, 2001). Estão previstos nos artigos 52 e 53, 54 e 55, respectivamente.

A partir da visão desses documentos, instrumentos de planejamento e relatórios, torna-se mais claro o entendimento das principais inovações trazidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal no seu trato com a transparência. O seu artigo 48 principia um dos pilares: a transparência na gestão fiscal. A Lei tem como propósito a correção do estereótipo de que, independentemente de qualquer análise orçamentário-financeira, o sucesso de uma gestão é mensurado, popularmente, pelo número de obras realizadas. (FIGUEIREDO *et al*, 2001).

E nesse sentido, é interessante reafirmar que ao permitir ao cidadão o acesso às informações relativas a finanças e proporcionar a sua compreensão, aperfeiçoa-se o controle social com a percepção e compreensão dos fatos. As informações divulgadas ao público apóiam-se não só em fórmulas tradicionais, como a publicação de relatórios e demonstrações, mas também em meios mais modernos, principalmente a mídia eletrônica, refletindo a tendência atual. (CRUZ *et al*, 2001).

3 METODOLOGIA

Este trabalho tem como natureza de pesquisa a pesquisa aplicada, de acordo com o método é uma pesquisa descritiva e, de acordo com o procedimento, como este trabalho apresentou características exploratórias, será utilizado o método de Estudo de Caso, por permitir conhecer em profundidade uma parte do assunto pesquisado. O estudo de caso segundo Vergara (2003) “é o circunscrito a uma ou poucas unidades, entendidas essas como, pessoa, família, produto, empresa, órgão público, comunidade ou mesmo país. Tem caráter de profundidade e detalhamento”.

Esta pesquisa tem como população-alvo os órgãos de controle da Prefeitura de Cachoeirinha.

Plano e Instrumento de Coleta de Dados

A pesquisa se utilizou de dados primários e secundários, quais sejam, entrevistas, além de documentos como relatórios, memorandos, legislação municipal, coletados num período de dez dias do semestre corrente. Todos os dados foram disponibilizados pelos servidores públicos responsáveis pelos órgãos pesquisados.

Os dados primários se referem às entrevistas realizadas com representantes dos órgãos pesquisados. As entrevistas foram não-estruturadas, aplicadas a dois servidores da Câmara de Vereadores responsáveis pela Comissão de Orçamento, Finanças e Controle Externo, e dois servidores da Unidade Central de Controle Interno da Prefeitura que não permitiram a divulgação de seus nomes no trabalho. A entrevista não-estruturada se mostrou como melhor instrumento de coleta de dados visto que facilitou a comunicação dos servidores que tiveram a possibilidade de passar dados formais e suas impressões pessoais. Conforme Marconi e Lakatos (2004) na entrevista não-estruturada ou despadronizada o entrevistado tem liberdade para desenvolver cada situação em qualquer direção que considere adequada, além de uma forma de melhor explorar cada questão.

Os dados secundários se referem aos documentos que foram disponibilizados os quais se constituem em relatórios, memorandos e legislação municipal.

Os dados foram analisados por uma abordagem comparativa das informações adquiridas pelas entrevistas, análise dos documentos e legislação municipal com a revisão bibliográfica e legislação federal, principalmente a Lei Complementar 101 de 5 maio 2000, para que sejam alcançados os objetivos do trabalho.

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Nesta seção será apresentada uma análise do funcionamento prático e cotidiano dos órgãos de controle da gestão fiscal no âmbito do Município de Cachoeirinha, a luz da Lei de Responsabilidade Fiscal, através da metodologia acima referida, verificando como esses órgãos instituídos internamente e externamente efetuam essa fiscalização relativa à observação do alcance do equilíbrio receita versus despesas das contas públicas, da transparência (controle social), do cumprimento das metas fiscais e da execução orçamentária, da obediência e das condições dos limites legais de comprometimento da receita com despesas com pessoal e de endividamento, além de prevenir riscos e correções de desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. De acordo com Carvalho (2005, p.39):

É fundamental que todos os estados organizem suas finanças e as executem com transparência, controle de gastos, planejamentos adequados, modernos eficazes e democráticos, e desempenhem suas atividades com eficácia e eficiência e que cada servidor exerça sua atividade obedecendo aos preceitos éticos e morais, atendendo aos anseios do povo para o seu próprio desenvolvimento e de toda a nação.

Primeiramente será verificado quais são os órgãos que exercem estas competências tanto no executivo (controles internos) como no legislativo (controles externos), como estão estruturados administrativamente, qual o grau de qualificação de seus membros e qual importância dada pela administração a esses serviços. Por meio de uma pesquisa de campo, foram feitas observações diretas e de documentos, entrevistas com as pessoas envolvidas nessa parte da administração, tanto na Prefeitura Municipal quanto na Câmara de Vereadores para obter as respostas que o estudo se propôs a oferecer, ciente das limitações intrínsecas a um estudo dessa natureza, face à impossibilidade do depoimento de um número mais amplo dos membros políticos e dos servidores técnicos das secretarias e órgãos, além de segmentadas observações, devido a limitação de tempo para desenvolvimento do trabalho.

4.1 O CONTROLE DA GESTÃO FISCAL NO MUNICÍPIO DE CACHOEIRINHA

A obrigação da existência dessa natureza pela administração está fundada no capítulo IX da LRF, que dispõe acerca da transparência, controle e fiscalização. Observou-se que essa determinação está mais precisamente descrita no art. 59 que prevê que o poder legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada poder e do Ministério Público exercerão a fiscalização do cumprimento das normas da LRF. Mas é fundamental constatar que apesar da revolução cultural na gestão pública trazida pela Lei Complementar nº 101/2000, foco do trabalho, é imprescindível observar que já havia previsão legal para essa fiscalização municipal, principalmente na Constituição Federal de 1988 e na Lei 4.320 de 1964.

A Constituição Federal de 1988 já determinara essa fiscalização no âmbito da esfera municipal, conforme previsto em seu art. 31, inserido no capítulo IV do Título III, que trata da organização do Município, o qual dispõe que a sua fiscalização será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei. E ainda, então de forma mais abrangente, em seus artigos 70 e 74, incluídos no conjunto de artigos que dispõe acerca da organização do poder legislativo, plenamente aplicáveis à esfera municipal, observa-se a determinação de parâmetros para a Existência fiscalização, bem como a regulação do exercício de sua atividade conforme segue:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

[...]

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:
I avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
II comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de

- recursos públicos por entidades de direito privado;
- III exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional".

Precedendo a Constituição Federal de 1988, tem-se a Lei 4.320 de 17 de março de 1964, que trata de matérias absolutamente afins com a Lei de Responsabilidade Fiscal, estatuinto normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Observa-se nesse dispositivo legal, em seus artigos 76 ao 82, o estabelecimento de normas para o controle da execução orçamentária interno e externo a administração. Quanto ao controle interno, está ali determinado que o próprio poder executivo, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente, exercerá o controle da execução orçamentária, principalmente no que tange a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos; e o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços. Determina também que o controle interno para a verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévio, concomitante e subsequente.

Diz-se que o controle é prévio quando antecede a conclusão do ato, pela projeção dos resultados que se pretende alcançar; concomitante quando acompanha a realização do ato para verificar a regularidade e evitar o cometimento de falhas, desvios ou fraude; e subsequente quando se efetiva após a conclusão do ato, visando corrigir eventuais defeitos, declarar sua nulidade, dar-lhe eficácia ou conter reincidência.

Portanto se conclui que o controle interno se constitui em uma ferramenta de instituição obrigatória pelo poder público municipal, de fundamental importância para o auxílio do gestor público em monitorar suas ações e seus atos prevenindo irregularidades, além de lhe assegurar a observação de maior eficácia, eficiência, economicidade e transparência aos gastos públicos e à aplicação dos recursos. Conforme explica Mileski (2003, p.138), controle é o elemento essencial ao Estado, pois assegura que a

Administração "[...] atue de acordo com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico".

Acerca do controle externo exercido pelo legislativo, fixa a Lei 4.320/64, principalmente, que o controle da execução orçamentária feito por esse poder, terá por objetivo a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei do Orçamento, além de que o poder executivo terá de prestar contas ao legislativo nos prazos estabelecidos na constituição e leis orgânicas dos municípios, com parecer prévio do Tribunal de contas ou órgão equivalente.

Sob os aspectos legais de controle verifica-se que os controles internos e externos podem ser empregados concomitantemente, e que um complementa o outro. De acordo com Torres (2003) o controle interno tanto deve apoiar o controle externo para o alcance de sua missão institucional, quanto o é preparatório do ulterior controle externo, o qual sem ele não pode ser eficientemente exercido, asseverando que, contudo, o controle interno não se esgota na preparação do controle externo, pois tem sua própria finalidade na administração.

Diante do exposto, verifica-se outro conceito já trabalhado em capítulo anterior, *accountability*. A matéria do caso em questão, até esse ponto, está mais identificada com a *accountability* horizontal que se relaciona, como já foi falado, entre um setor e outro da esfera pública, ao passo que a *accountability* vertical está associada ao controle social do estado. Observamos o quão presente estão nos órgãos pesquisados ambos os casos da *accountability*, e no último caso, com base nos artigos nº 48, 48-A e 49 da LRF, que dispõe sobre transparência da gestão fiscal os quais indicam os relatórios instrumentos dessa transparência (planos, orçamentos e lei de diretrizes orçamentárias; prestação de contas e respectivo parecer prévio; relatório resumido da execução orçamentária e o relatório de gestão fiscal; e suas versões simplificadas), o incentivo à participação popular e a audiências públicas nos diversos processos da gestão fiscal. Cabe aqui colocar que o município em questão já está obrigado pelas alterações trazidas pela Lei Complementar 131 de 27 maio de 2009 sobre a Lei Complementar 101/2000, LRF, que implicam mais rigor na acessibilidade das informações acerca da

execução orçamentária e financeira, as quais deverão ser disponibilizadas pela administração em tempo real por meios eletrônicos de forma pormenorizadas, devendo ser implementada no prazo de um ano no caso dos municípios com um número populacional superior a 100.000 habitantes, que é o caso do município objeto do estudo. Ainda citando Mileski (2003, p.112):

com o sentido de acompanhar e verificar a regularidade dos procedimentos de Gestão Fiscal, tendo em conta um planejamento elaborado com o atendimento do princípio da transparência, é necessária a existência de um sistema de controle que verifique e exija o cumprimento das normas, limites e obrigações contidas na Lei Complementar 101/2000, a fim de que os atos de gestão fiscal sejam realizados com responsabilidade e atendimento ao interesse público.

O sistema de controle interno do município de cachoeirinha foi instituído pela Lei Municipal número 1.994 de 20 de novembro de 2001 em cumprimento ao art. 31 da Constituição Federal de 1988, dispondo sobre a fiscalização do Município por esse sistema. A referida lei atribui ao sistema de controle interno o direito dever de fiscalizar todo e qualquer ato administrativo ou ação executiva no âmbito do município e não somente o cumprimento dos limites e condições fixadas pela LRF.

Na Administração Pública, segundo Gasparini (2006, p.887), controle: é a atribuição de vigilância, orientação e correção de certo órgão ou agente público sobre a atuação de outro ou de sua própria atuação, visando confirmá-la ou desfazê-la, conforme seja ou não legal, conveniente, oportuna e eficiente. No primeiro caso tem-se heterocontrole; no segundo, autocontrole, ou, respectivamente, controle externo e controle interno.

Entre as principais finalidades legais do sistema de controle interno instituído no município, podemos destacar as seguintes:

- Promover a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, bem como de todos recursos transferidos à entidades públicas e privadas, dos programas financiados com recursos do orçamento e da renúncia de receitas, com vista à legalidade, legitimidade e economicidade.

- Avaliar, com ênfase na prevenção, a gestão dos órgãos e a ação governamental pela eficiência, eficácia e efetividade.
- Apurar desvios, falhas e todos os fatos irregulares ou ilegais praticados por agentes públicos, formalmente denunciados.
- Avaliar o cumprimento das metas previstas no PPA, da execução dos planos de governo e dos orçamentos municipais.
- Viabilizar o alcance das metas fiscais, físicas e de plano de governo sob os aspectos dos princípios da administração pública em todos os órgão e entidades da gestão pública municipal e de entidade de direito privado que se beneficiem de transferências de recursos públicos.
- Atuar na qualificação de processos de trabalho na administração pública com vista a racionalização, almejando o aumento da produtividade e a redução de custos operacionais;
- E, obviamente, adotar medidas e promover a fiscalização gestão relativa diretamente a todos os aspectos da LRF;

Relativo à LRF, imprescindível ressaltar que compete ao sistema de controle interno do Município, entre outras atribuições afins, adotar medidas para o retorno aos limites, quando esses forem extrapolados, da despesa total com pessoal e dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária, além de controlar esses limites, inclusive no poder legislativo, nos termos da Constituição Federal, e a auxiliar as fiscalizações externas exercidas pelo Tribunal de Contas e pela Câmara de Vereadores.

O sistema de controle interno foi constituído pela Unidade Central de Controle Interno e pelos serviços setoriais de controle interno da própria Unidade. Afirma Assumpção (2005), que:

Somente um bom sistema de controle interno irá garantir informações contábeis e gerenciais tempestivas, relevantes e fidedignas, de modo a atender aos prazos e limites estabelecidos pela LRF, permitindo também verificar a fiel observância dos seus dispositivos.

Os serviços setoriais da Unidade Central de Controle Interno são serviços de controle dentro de cada órgão ou entidade do município, sujeitos à orientação normativa e à supervisão técnica do órgão central do sistema, sem

prejuízo da subordinação ao órgão cuja estrutura administrativa estiverem integradas.

A Unidade Central de Controle Interno, propriamente dita, é o órgão que exerce a coordenação do sistema de controle interno, como órgão central, e pelos serviços setoriais de controle interno, acima mencionado. Essa Unidade está inserida na estrutura administrativa do Município com independência profissional para o desempenho de suas atividades de controle em todos os órgãos e entidades da administração municipal, devendo eles fornecerem as informações ou cópias solicitadas pelos membros da Unidade Central, inclusive dando acesso à áreas, livros, documentos e providenciar local adequado para a execução do trabalho.

Outros dois dispositivos legais de vigência municipal ratificaram e regulamentaram a organização e trabalho da Unidade Central Controle Interno. Trata-se do Decreto nº 3259/02 que regulamenta o regimento interno da Unidade e os documentos de formalização do seu trabalho, nos termos do preconizado na Lei Municipal 1994/01, supramencionada. Já o outro dispositivo é a Lei Municipal 2.941 de 09 de março de 2009, que promoveu uma reforma na organização da estrutura administrativa do poder executivo, mas que manteve a Unidade Central de Controle Interno como um órgão inserido na estrutura do Gabinete do Prefeito.

Os servidores que integram o corpo de pessoal responsável pela Unidade Central de Controle Interno são investidos da função de confiança de Técnico de Controle Interno. Está prevista pela lei uma lotação no órgão de quatro servidores para exercerem a referida função, dos quais um exerce a chefia da Unidade, todos nomeados pelo Prefeito Municipal. Para a investidura referida é necessário o preenchimento de alguns requisitos: o servidor deve ser efetivo do quadro de pessoal do poder executivo municipal e já estar na condição de estável, além de ter formação mínima de nível superior, preferencialmente em contabilidade, economia, administração ou ciências jurídicas e sociais, ter comprovada experiência na administração pública na área de orçamentação e finanças públicas e, por fim, não ter sofrido penalidade administrativa, civil ou penal transitada em julgado. Os servidores lotados na Unidade poderão optar pelo regime de dedicação exclusiva ou não, a exceção da chefia que deve necessariamente ser exercida em dedicação exclusiva. O

valor da gratificação paga a eles terá um escalonamento conforme o regime que o servidor nomeado vier a optar. Aquele que optar pelo regime de dedicação exclusiva também fica proibido de exercer qualquer outra atividade cumulativa, público ou privada, a exceção de serviço voluntário comunitário e de atividade de magistério, uma vez atendidas às condições de acumulação e de compatibilidade de horário.

Para a formalização de seus trabalhos no alcance de sua missão, Unidade Central de Controle Interno do Município tem sete tipos de documentos para lançar mão. São eles: relatório, notificação, parecer, comunicado, informação, instrução normativa e circular.

O relatório é o documento elaborado após a fiscalização de atos e fatos da gestão dos administradores e, em caso de situação considerada relevante, será através de solicitação específica do Prefeito Municipal.

A notificação é o documento destinado a comunicar o administrador de ilegalidades, irregularidades ou deficiências, exigindo dele que tome medidas urgentes para a sua correção, também após a fiscalização, e que não podem aguardar o relatório.

O parecer é o documento provocado pelo administrador, que é extraído após solicitação dele de opinião do técnico de controle interno acerca de atos de gestão e/ou demonstrações contábeis, além de providência a serem tomadas face a alguma circunstância.

O comunicado é o documento a destinado a relatar e/ou orientar os administradores acerca de atos de gestão, apresentando proposta quando couber, para regularização ou melhoria, bem como, quando do trabalho de auditora, dar ciência formalmente de atos passíveis de apontamentos, requisitando do órgão ou entidade auditada uma resposta dentro do prazo de dez dias, a contar do recebimento do documento.

A informação consiste do documento pelo qual a Unidade Central de Controle Interno solicita junto a algum órgão ou entidade da administração municipal documentos produzidos por esses mesmos órgãos para instrução de processos.

E, por fim, a Unidade Central de Controle Interno pode também, na formalização documental do exercício de seu trabalho, lançar mão da instrução normativa e da circular. É quando, digamos, a Unidade Central exerce sua

faculdade de reger e regulamentar a administração pública. Pela instrução normativa o órgão regulamenta procedimentos no âmbito da administração na sua área de competência e, pelo circular, estabelece critérios uniformes específicos.

No Anexo II é apresentado o fluxograma dos documentos da Unidade Central de Controle Interno.

4.2 A Situação Atual da Unidade Central de Controle Interno do Município

Pelas entrevistas no modelo supramencionado e observações de documentos e de leis que foram feitas para analisar o funcionamento dos órgãos de controle da gestão fiscal no âmbito município, verifica-se que atualmente o quadro de servidores da Unidade Central de Controle Interno está funcionando com apenas dois técnicos de controle interno dos quatro previstos na estrutura administrativa, como foi dito anteriormente, estando duas vagas em vacância, sendo que um dos dois exerce ainda a chefia da Unidade Central. Os servidores entrevistados constataram que a Administração está com dificuldade para recrutar outros servidores aptos a preencherem os postos em vacância, face aos requisitos exigidos na lei. Em face de esse desfalque, cabe considerar que Segundo afirma Lopes (2008):

Muitos contratempos certamente poderiam ser evitados se a entidade mantivesse um sistema de controle efetivamente atuante, auxiliando a administração na tomada de decisões, como por exemplo: na elaboração do orçamento dentro de critérios técnicos de estimação, no acompanhamento da execução orçamentária, na projeção do fluxo de caixa periódico (semanal, quinzenal ou mensalmente), racionalizando os procedimentos de compras, na reconciliação de saldos, etc.

Os dois servidores em questão têm formação em nível superior em ciências jurídicas, configurando um caso excepcional frente à lei que instituiu o órgão, posto que ela preceitue que não deverão ser nomeados dois ou mais servidores de uma mesma área de especialização para a ocupação dos cargos de seu quadro de pessoal, salvo o caso de não existir servidor capacitado para ocupação das vagas em aberto.

A estrutura física do órgão em estudo mostra-se satisfatória, visto que consiste de uma sala relativamente ampla, que comporta uma estação de

trabalho para cada componente, inclusive para os que vierem a ser nomeados, uma pequena biblioteca, arquivos metálicos, além de um espaço para reuniões de trabalho. Conforme os servidores, esta foi uma conquista recente, de pouco mais de um ano e meio. Cabe ressaltar que um dos técnicos de controle interno está trabalhando no órgão já faz seis anos e o outro faz dois anos, lembrando que a Unidade Central está em operação desde novembro de 2001, já há aproximadamente nove anos. Em termos de informatização, verifica-se insatisfação dos servidores com o sistema e que tem muito para melhorar, tanto em hardware quanto em software, além de que os investimentos da administração foram modestos nesta área. Visualmente o visitante observa um descompasso da boa estrutura, com equipamentos de informática relativamente antigos. A ausência de um sistema eficaz de Controle Interno na Administração Pública se dá, conforme enumera Botelho (2007, p.259), por várias razões:

Falta de iniciativa do administrador, falta de planejamento adequado, falta de estrutura organizacional atualizada, ausência de controle nas unidades administrativas, falta de recursos humanos, conluio de agentes, remuneração não condizente com as responsabilidades, ausência de procedimentos e rotinas, resistência às mudanças por parte dos servidores.

Já foi verificado que no município o sistema de controle interno, pela atuação de sua Unidade Central, tem competência para auxiliar e fiscalizar a administração municipal, para que esta alcance seus objetivos e metas, prevenindo desvios e ilegalidades, estando inserida na estrutura administrativa do Gabinete do Prefeito, a quem deve responder, ainda que tenha autonomia para exercer suas atividades. E ainda, conforme Corrallo (2004) a Unidade Central dever ter como umas se suas principais metas a salvaguarda dos ativos municipais de prejuízo que poderão ocorrer em função de riscos, fraudes, desperdícios ou uso indevido, desvirtuando os objetivos municipais. Portanto, será visto agora que planejamento de trabalho a Unidade Central de Controle Interno tem para o ano de 2010, visto que todo início de ano ela se reúne com o prefeito e os demais representantes de órgãos da administração, para coletivamente elaborarem uma programação dos trabalhos, na medida em que a Unidade Central depende da colaboração dos serviços setoriais de controle interno que funcionam dentro de cada órgão e entidade da

Administração Municipal. Nesse planejamento, observa-se um conjunto de 20 atividades que envolvem o controle e a fiscalização da gestão fiscal nos termos da Lei de Responsabilidade fiscal, além da fiscalização quanto ao cumprimento de todas as demais leis e dos princípios inerentes à administração pública. Podemos destacar algumas, como:

- Bimestralmente verificar o relatório resumido da execução orçamentária com ênfase na observação do cumprimento das determinações constitucionais de aplicação de percentual mínimo da receita em educação e saúde;
- Mensalmente promover o acompanhamento da despesa com pessoal e, a cada quadrimestre promover o acompanhamento do Relatório de Gestão Fiscal para subsidiar a Manifestação Conclusiva de Controle Interno, a fora a verificação do relatório de cumprimento dos programas da Lei de Diretrizes Orçamentárias e avaliação dos restos a pagar;
- Verificação por amostragem da concessão de adiantamentos e diárias;
- Verificação nas rotinas administrativas na gestão do FUMAP (Fundo Municipal de Assistência e Previdência);
- Verificação dos procedimentos de tesouraria;
- Verificação dos processos de transferências de recursos a pessoas físicas e jurídicas;
- Verificação, no local, por amostragem, da aplicação dos recursos vinculados de acordo com sua origem;
- Verificar por amostragem dos processos de pagadoria (contratos, empenhos, liquidações e pagamentos);
- Verificar por amostragem dos processos de licitações em todas modalidades;
- Verificação do patrimônio do Município;
- Verificações, no local, dos almoxarifados das Secretarias de Serviços Urbanos, Transito e Transportes, Saúde, Educação, Administração e Trabalho, Cidadania e Assistência Social;
- Verificação do controle e fiscalização dos veículos da frota municipal;

- Verificação por amostragem do Programa Bolsa Família;
- Verificação na descentralização dos recursos financeiros às escolas da rede municipal de ensino e do PDDE (Programa Dinheiro Direto na Escola)
- Verificação no controle da merenda escolar como visitação as escolas da rede municipal de ensino e creches comunitárias conveniadas;
- Verificação no controle dos estágios probatórios;
- Verificação no controle do estágio de estudantes de ensino médio e de ensino superior na Prefeitura;
- Verificação por amostragem nos procedimentos do Setor de Protocolo;
- Acompanhamento, no local, das atividades e atribuições desenvolvidas pelos Gestores de Contratos em cada secretaria, servidores esses efetivos e estáveis, investidos dessa função na estrutura administrativa de cada secretaria;
- Realização de formação de gestores de contratos e servidores responsáveis pelo acompanhamento da execução orçamentária de cada secretaria, com o fim de aperfeiçoamento dos controles e troca de experiência dos mesmos;
- Realização, no Legislativo Municipal, de verificação por amostragem dos processos de licitação, execução de contratos e fases das despesas, adiantamento de numerário, diárias e fichas financeiras dos agentes públicos;

Os dois técnicos de controle interno têm a incumbência de colocar todas essas atividades em prática, com o auxílio dos serviços setoriais de controle interno. Então aí os dois detectaram uma deficiência muito grave na estrutura do sistema de controle interno. Significativa parcela dos responsáveis pelos órgãos e entidades enxerga a Unidade Central de Controle Interno como um adversário para o seu funcionamento, que serviria tão somente para delatar as fraquezas do administrador e prejudicá-lo, em vez de tê-lo como um aliado para o alcance de suas missões institucionais.

Relatam os Servidores que essa cultura está muito enraizada, principalmente, nos primeiros escalões das Secretarias face ao temor que eles têm de ser substituídos dos cargos de confiança que ocupam, por equivocadamente entenderem que a ação da Unidade Central de Controle Interno denotaria algum grau de incompetência para o exercício desse cargo, inclusive recebendo os técnicos de controle interno com certa hostilidade, sentindo-se ameaçados, ao invés de vislumbrar as potencialidades de uma parceria com a Unidade Central agregaria para seu auxílio na execução de seus projetos e suas metas.

A busca pela mudança de cultura é uma outra frente de trabalho que os servidores da Unidade Central estão se debruçando. Para isso estão permanentemente promovendo cursos e eventos de capacitação, além de reuniões. É observado que mesmo assim o convencimento dos chefes, assessores e secretários não é fácil, visto que essa é a dificuldade inerente de se trabalhar com políticos, que, na maioria das vezes, levam em maior consideração outros fatores, além dos técnicos administrativos. Mas disseram os Técnicos de Controle Interno que nesse período que eles estão trabalhando na Unidade Central de Controle Interno já conquistaram boas melhoras nesse aspecto.

Também ocorre que a cada ano a Unidade Central de Controle Interno está mais valorizada pela Administração Municipal que vem um bom horizonte o aparelhamento e a qualificação de todo o Sistema de Controle Interno para os próximos exercícios fortalecendo seu caráter institucional, ficando cada vez mais próximo de definitivamente se converte de um aparelho de Estado e não somente de Governo.

4.3 A Fiscalização da Gestão Fiscal Pelo Poder Legislativo Municipal

Nesse ponto será visto como se dá a observação do cumprimento da fiscalização e controle pelo poder legislativo preceituados na LRF em seu Capítulo IX que trata da Transparência, Controle e Fiscalização.

Conforme dispõe os arts. 54 e 55 da Lei Complementar 101/200, deverão os Poderes em até 30 dias após o encerramento de cada

quadrimestre emitir relatório de gestão fiscal. No tocante ao Poder Executivo, no caso concreto do Município em estudo, este procedimento é efetuado em audiência pública realizada pela Comissão de Orçamento, Finanças e Controle Externo da Câmara de Vereadores.

A audiência deve ser precedida de publicidade através de jornal de circulação do município para o convite dos cidadãos a comparecer e participar do ato. A realização da audiência será regida pelo que disciplina a Lei Municipal nº 2.133/2002.

A audiência será aberta pelo presidente da Comissão de Orçamento Finanças e Controle Externo que explicará aos presentes a motivação do encontro. Após passará a palavra aos membros do Poder Executivo, geralmente, Prefeito e Secretário Municipal da Fazenda, que irão expor sobre os relatórios financeiros que estão sendo apresentados.

Em seguida o Presidente da comissão colocará a palavra a disposição dos presentes, tantos os vereadores quanto os cidadãos que estiverem presentes. Então o Presidente da Comissão, fará suas considerações finais e encerra a audiência pública. Segundo Valla (1997), participação popular compreende as múltiplas ações que diferentes forças sociais desenvolvem para influenciar as formulação, execução, fiscalização e avaliação das políticas públicas e/ou serviços básicos na área social (saúde, educação, habitação, transporte, saneamento básico etc.). Outros sentidos mais correntes de participação são a modernização, a integração dos grupos 'marginalizados' e o mutirão.

Verifica-se nesses procedimentos a fusão do controle externo efetuado pelo poder legislativo com controle social que devem ter os cidadãos acerca a gestão do Administrador público, ambos procedimentos previsto na LRF.

No que trata a elaboração do PPA, da LDO e da LOA, o Município tem instituído o mesmo procedimento, também regido pela Lei Municipal 2.133/2002.

Uma observação colocada pelos servidores da Câmara de Vereadores nas entrevistas foi a baixíssima participação da população nas referidas audiências. Comparecem a elas poucas pessoas, e em sua maioria, servidores públicos municipais e uns poucos representantes de classe ou de associações de diversas naturezas. Em termos absolutos, relata um servidor entrevistado, que

no auditório da Câmara que comporta uma capacidade total de aproximadamente 200 pessoas, quando do momento da audiência, observa-se em seu interior, na maioria das vezes, não mais que 30 pessoas. Conforme explica MOREIRA NETO (1992), os problemas relacionados à participação popular (sentido amplo) em três níveis de dificuldades: a apatia política, a abulia política e a acracia política. Uma conceituação simples dessas três situações, seguindo as lições do referido mestre, pode ser formulada nos seguintes termos:

- a) apatia política (falta de estímulo para ação cidadã);
- b) abulia política (não querer participar da ação cidadã, é dizer, recusar a participação);
- c) acracia política (não poder participar da ação cidadã);

Todos concordam que o Município tem avançado a passos largos no alcance da transparência almejada pelo legislador da LRF, pelas ações e medidas técnicas e administrativas. Mas asseveram que a participação popular não tem progredido nesse mesmo compasso, apesar de promoção dos atos em jornais e impressos distribuídos nas mais diferentes pontos como escolas, mercados, empresas e casas, no entanto, não se tem observado o retorno. Prosseguem relatando que, pelo que vêem, não é da cultura de nossa população a cobrança de nossos representantes após o memento da eleição.

Visivelmente, existe nesse ponto um grande foco para haver um investimento em estudos e recursos para obtermos um crescimento da participação da população nos processos de fiscalização e controle social sobre a administração pública, para tentar alcançar a perfectibilização do alcance dos objetivos da Lei de Responsabilidade Fiscal.

5 CONCLUSÕES E SUGESTÕES

Nosso estudo focado na Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000, tem em sua maior parte a abordagem do Princípio da Transparência. Esse princípio, que configura um marco na trajetória da modernização do estado brasileiro, tem o propósito diferente de um conjunto de regras que engessam a máquina pública e impedem a criatividade e inovação da mesma; tem, sim, a finalidade de nortear o agir do gestor público, estabelecendo uma proposta de publicidade das contas com clareza e acessibilidade para que se estabeleça a *accountability*, permitindo um maior controle social.

Cabe também ressaltar que, acerca de transparência e participação social, o que deve entrar em questão é a cultura política que permeia as relações sociais de nossa população. Então, para o correto emprego dos instrumentos de transparência, será imprescindível uma mudança cultural da população e uma postura na gestão pública que esteja inclinada a desenvolver mais e mais políticas que visem conscientizar a população da importância de sua participação. Conscientizá-la de que os aparelhos de Estado pertencem a todos e não somente às pessoas que estão ocupando um cargo público, para que assim tenham mais responsabilidade, ainda que pela noção de propriedade, que no caso, é coletiva.

Um outro aspecto que deve ser levado em consideração é de que, passados dez anos da implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal, qual seria a situação do país como um todo, tanto do setor público, sem os limites impostos, quanto a economia, relativo à incerteza do êxito do programa de estabilização? Pois, a partir de análises dessa natureza, pode-se melhor visualizar que medidas devem ser tomadas para que no transcorrer dos próximos anos, saiba-se com melhor precisão onde queremos chegar, extraindo o máximo dos potenciais benefícios da LRF.

Acerca do estudo de caso nos órgãos de fiscalização e controle do Município de Cachoeirinha-RS, verificou-se seu funcionamento para cumprirem as normas da Lei de Responsabilidade Fiscal, principalmente, pela descrição de suas estruturas e de suas normas, formas e organização de trabalho.

Foi visto que a Unidade Central de Controle Interno é um órgão que tem competência para fiscalizar todos os outros órgãos e atos da Prefeitura

Municipal de Cachoeirinha e que está bem aparelhada para a prestação de tão relevantes serviços para o Município.

A qualificação de sua atuação pode ser considerada boa, na medida que seus colaboradores, altamente qualificados para o cargo que ocupam, trabalham no regime de dedicação integral e enfrentam os desafios de trabalhar tecnicamente em um ambiente composto de elevado grau de fatores políticos, promovendo a cultura gerencial responsável preconizada pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Observa-se também a manutenção de um mesmo servidor como chefe da Unidade Central por um período de seis anos e outro atuando no órgão por um ano e meio, verificando-se a confiança depositada pelo Prefeito nesses dois técnicos de controle interno e, considerando-se que os órgãos de controle externo ao âmbito municipal como o Tribunal de Contas do Estado e o Ministério Público, não emitem pareceres negativos a gestão fiscal do Município no período da última gestão e o cumprimento pelo gestor municipal das determinações legais de procedimento e aplicação de recursos. Tampouco se viu na imprensa local e estadual algum noticiário negativo da gestão.

Um aperfeiçoamento que poderia ser aplicado, entende-se que é uma maior independência legal do referido órgão, que atualmente está subordinado ao gabinete do Prefeito que tem poderes para, em sua conveniência, exonerar os servidores que ocupam os cargos de técnico de controle interno quando quiser. O que poderia comprometer a atuação da Unidade Central de Controle Interno em uma eventual fase de instabilidade política. Acredita-se que se os cargos de técnico de controle interno, que atualmente é uma função comissionada de livre nomeação e livre exoneração, teriam uma melhor atuação uma vez que se constituísse em um cargo efetivo que atuaria com o mesmo o rigor na fiscalização da gestão municipal, independentemente de grau de afinidade que um tiver com o outro. Evidente que a atuação de ambas as partes requer, em qualquer situação, a harmonia, mas a segurança da plena atuação de órgão nessa estrutura organizacional é comprometida, ainda que existam os vários requisitos para a investidura no cargo e a responsabilização solidária do técnico de controle interno que se omitir ou atestar em falso.

Um outro reparo consignável é a falta de investimento da administração na qualificação de outros servidores para a lotação dos cargos em vacância.

Uma vez reconhecida a importância do órgão pela administração, teria esta o dever de juntar esforços para provê-lo com 100% do quadro de pessoal. Para que um número maior dos membros do quadro de servidores efetivos do município esteja qualificado para assumir a função de técnico de controle interno, é imprescindível que administração promova programas de qualificação de toda ordem dirigido a este público alvo, para facilitar o recrutamento de candidatos a essa função.

A fiscalização externa pela Câmara de Vereadores é efetivada pela audiência pública onde os representantes do poder executivo, prestam contas de sua administração no período do último quadrimestre aos vereadores e à comunidade. A eficácia da sistemática acima descrita não é plenamente atingida devido ao desinteresse da comunidade em participar dos atos de controle social sobre a administração pública.

Em fim, seria muito importante que estudos dessa natureza fossem desenvolvidos em outros municípios e em outras regiões, a fim de que em determinado momento esses estudos fossem compilados, para o desenvolvimento de melhores manuais para utilização dos diversos administradores municipais do país, numa busca de padronizar e uniformizar procedimentos mais racionais e adequados a cada realidade dos administradores.

REFERÊNCIAS

ABRAMO, C. W.; CAPOBIANCO, E.; NAVES, R.. Contratações de Obras e Serviços. In: SPECK, B. W. **Caminhos da Transparência**. Campinas: Unicamp, 2002.

ABRUCIO, F. L.; Os avanços e os dilemas do modelo pós-burocrático. In: BRESSER PEREIRA, L. C.; SPINK, P. **Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2001.

ALMEIDA, F.; FERREIRA, F.. **A Lei de Responsabilidade Fiscal como instrumento de Controle e ajuste das dívidas dos Estados**. ENANPAD, 2005.

AMORIM, S. N. Ética na esfera pública: a busca de novas relações Estado/sociedade. **Rev. do Serviço Público**, ano 51, n. 2, 2000.

ANDRIOLO, L. J. **A Reforma do Estado De 1995 e o Contexto Brasileiro**. ENANPAD, 2006.

ARAÚJO, W.; MORAES, T. C. **A Lei de Responsabilidade Fiscal: balanço preliminar e impactos sobre governos municipais**. Atibaia: Enanpad, 2003.

ASSUMPÇÃO, Marcio José. **Curso: o papel do controle interno e da contabilidade pública frente aos desafios da administração municipal**. Curitiba, 2005.

ASAZU, C. Y.; ABRUCIO, F. L. **A gênese da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF): a construção de uma agenda**. ENANPAD, 2002.

BALEEIRO, A. Uma Introdução à Ciência das Finanças, 1987.

BEHN, R. D. O novo paradigma da gestão pública e a busca da accountability democrática. **Rev. do Serviço Público**, ano 49, n. 4, 1998.

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual de controle interno: teoria & prática**. Curitiba: Juruá, 2006.

BRASIL. Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964.(Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.)

BRASIL. Constituição (1988). Org. Moraes A. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000.(Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.)

BRASIL. Lei Complementar n.º 131, de 27 de maio de 2009.(Acrescenta dispositivos à Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução

orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.)

BRASIL. MARE. Plano Diretor da reforma do aparelho Estado. Brasília, 1995.

BRESSER PEREIRA, L. C. Uma nova gestão para um Estado: liberal, social e republicano. **Rev. do Serviço Público**, ano 52, n.1, 2001.

_____. **Reforma do Estado para a cidadania:** a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional. Brasília: ENAP, 1998.

BRITO, E. LRF: Competência Tributária, Arrecadação de Tributos e Renúncia de Receita. In: **Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Dialética, 2001.

CACHOERINHA. Lei Municipal de nº 1994 de 20 de novembro de 2001.(Dispõe sobre a fiscalização no Município pelo sistema de controle interno do poder Executivo, nos termos do art. 31 da Constituição da República)

CACHOERINHA. Lei Municipal nº 2.133 de 27 de dezembro de 2002. (Dispõe as audiências públicas Municipais previstas nos Artigos 9º § 4ª e 48, parágrafo único da Lei Complementar 101/00 e dá outras providências)

CACHOERINHA. Lei Municipal nº 2941 de 09 de Março de 2009 (Dispõe sobre a Estrutura administrativa do Poder Executivo)

CACHOERINHA. Decreto Municipal nº 3.259 de 15 de janeiro de 2002.(Dispõe sobre o Regimento Interno da Unidade Central de Controle Interno do Município de Cachoeirinha de que trata o art. 14 § 2º da Lei 1994/01 e dá outras providências)

CAMPOS, A. M. *Accountability*: quando poderemos traduzi-la para o português? **Rev. de Administração Pública**, Rio de Janeiro. v. 24, n. 2, 1990.

CARDIN, Décio Vicente Galdino. **Seminário: controle interno 2**. Londrina, 2008.

CARLIN, T. Desempenho e Transparência na Austrália: Os Sistemas “de Ponta” estão realmente funcionando?. In: **Transparência e Responsabilização no Setor Público: fazendo acontecer**. Brasília: SEGES, 2002.

CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e contabilidade pública: teoria e prática**. Campo Grande: Ruy Barbosa, 2005.

CARVALHO, W. A reforma administrativa da Nova Zelândia nos anos 80-90: controle estratégico, eficiência e *accountability*. **Rev. do Serviço Público**, ano 48, n. 3, 1997.

CASTRO, R. B. **Eficácia, Eficiência e Efetividade na Administração Pública**. ENANPAD, 2006.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RS, **Os Municípios e a Lei de Responsabilidade Fiscal**, Porto Alegre, 2001.

CORRALO, Giovani. **Guia do Administrador Municipal**, Porto Alegre, Nova Prata 2004.

COUTO E SILVA, M.. **A Lei de Responsabilidade Fiscal e relações financeiras intergovernamentais no contexto federativo brasileiro**. STN. Brasília, 2001.

CRUZ, F. *et al.* **LRF Comentada**. São Paulo: Atlas, 2001.

DEBUS, I. Disponível em <<http://www.federativo.bndes.gov.br>>. Acesso em: 30 mar. 2010.

DURAND, M. R. L.; ABRUCIO, L. F. As Reformas Fiscais no Brasil Recente: Gradualismo, Negociação e *Accountability*. In: **Balço da Reforma do Estado no Brasil: A nova gestão pública**. Brasília: SEGES, 2002.

FIGUEIREDO, C. M. *et al.* **Comentários a Lei de Responsabilidade Fiscal**. Recife: Editora Nossa Livraria, 2001.

FIGUEIREDO, C. M., NÓBREGA; M. A.. **A Lei de Responsabilidade Fiscal – A Experiência Brasileira: O caso do Tribunal de Contas do estado de Pernambuco**. Disponível em: <<http://www.federativo.bndes.gov.br>>. Acesso em: 20 mar. 2010.

FIGUEIRÓ, R.; ARAÚJO, É.; MORAES, R.; GUIMARÃES, S. Municípios: os bons resultados orçamentários se repetem em 2001. **Informe-se BNDES**, AFE, n. 49, 2002. Disponível em www.bndes.gov.br/conhecimento/informeSF/inf_49. Acesso em: 02 abr. 2010.

FILHO, J. Uma Análise da Lei de Responsabilidade Fiscal sob a Ótica da Teoria de Gestão Econômica. **Rev. Brasileira de Contabilidade**, nº. 132, 2001.

FMI. **Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal**. Disponível em: <<http://www.bndes.gov.br>>. Acesso em: 20 abr. 2010.

_____. **Manual de Transparência Fiscal**. Disponível em: <<http://www.bndes.gov.br>>. Acesso em 20 abr. 2010.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br>>. Acesso em: 01 jun. 2010.

FONSECA, F.; ANTUNES, F.; SANCHES, O. Controles Internos da Administração. In: SPECK, B. W. **Caminhos da Transparência**. Campinas: Unicamp, 2002.

FIGUEREDO, M; GARCIA, M.N. Corrupção e Direito Administrativo. In: SPECK, B. W. **Caminhos da Transparência**. Campinas: Unicamp, 2002.

GAETANI, F. A reforma do Estado no contexto latino-americano: comentários sobre alguns impasses e possíveis desdobramentos. **Rev. do Serviço Público**, ano 49, n. 4, 1998.

GASPARINI, Diógenes. **Direito administrativo**. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

GAVIRIA, C. Combate à corrupção nas Américas. In KONDO, S. *et al.* **Transparência e Responsabilização no Setor Público: fazendo acontecer**. Brasília: SEGES, 2002.

LEVY, E. In: KONDO, S. *et al.* **Transparência e Responsabilização no Setor Público: fazendo acontecer**. Brasília: SEGES, 2002.

LOPES, José Gabriel da Cunha. O controle interno na administração pública: uma contribuição para sua implantação nos municípios. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, n.4, 1999. Disponível em: <<http://www.tce.mg.gov.br/revista>>. Acesso em: 15 mar. 2010.

LOUREIRO, M. R; ABRUCIO, F. L. Incrementalismo, Negociação e Accountability: Análise das Reformas Fiscais no Brasil. In: MP, Orçamento e Gestão. **O Estado numa Era de Reformas: Os anos FHC - Parte 2**. Brasília: 2002.

MACHADO JR., J. T.; REIS, H. C.. **A Lei 4320**. Rio de Janeiro: IBAM, 2001.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 2004, 297 p

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2004.

MENEZES, R. T.; JUNIOR, R. T.; **O impacto da Lei de Responsabilidade fiscal sobre as despesas municipais para os municípios do Sudeste**. ENANPAD. 2005.

MILESKI, Helio Saul. **O controle da gestão pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. **Direito da Participação Política**. Rio de Janeiro, Renovar, 1992.

MUNICÍPIO DE CACHOERINHA Disponível em:
<<http://www.cachoeirinha.rs.gov.br>>. Acesso em: 01 jun. 2010.

NÓBREGA, M. **A Lei de Responsabilidade Fiscal e os Limites da Despesa de Pessoal: A função da Lei de Diretrizes Orçamentárias**. 2001.

NUNES, R; NUNES, S. **Instituições Orçamentárias: Uma agenda para reformas pós LRF**. Brasília: STN, 2001.

O'DONNELL, G.. **Accountability horizontal e novas poliarquias**. Lua Nova, n. 44, 1998.

PASCOAL, V. F. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Recife: Espaço Jurídico, 2003a.

_____. **Direito Financeiro e Controle Externo**. Rio de Janeiro: Impetus, 2003b.

PROGRAMA DE ESTABILIDADE FISCAL.1998 Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br>>. Acesso em 18 mar. 2010.

PUMA/OCDE. Estudos sobre orçamento e gestão nos países da OCDE - uma proposta de estrutura. **Rev. do Serviço Público**, ano 53, n. 4, 2002.

REIS, C. **Ética no Serviço Público**: Alguns Pontos Fundamentais. 2004. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 mar. 2010.

RESTON, Jamil. **O Município para Candidatos**. 4 ed. Rio de Janeiro, IBAM, 2000.

Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, Belo Horizonte, n.4, 2000. Disponível em: <<http://www.tce.mg.gov.br/revista>>. Acesso em: 15 mar. 2008

REZENDE, F. **Finanças Públicas**. São Paulo: Atlas, 2001.

RÔLLO, M. F, O Sistema de controle Interno na Administração Pública, **Revista CRCRS** Porto Alegre, n. 5, 2007.

RUA, M. G. **Princípios de Administração Gerencial para o Setor Público**. ENAPSEMTEC, Administração Gerencial para um novo Estado – Curso ENAP, Brasília, 1997.

RUCKERT, I. N.; BORSATTO, M. L.; RABELO, M. **As finanças municipais e os gastos sociais no Rio Grande do Sul — 1995-99**. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística Siegfried Emanuel Heuser, 2002.

SACRAMENTO, A. R.; **Contribuições da Lei de Responsabilidade Fiscal para o avanço da *accountability* no Brasil**. ENANPAD, 2003.

SANO, H.; ABRUCIO, F. L. **Reforma do Estado, organizações sociais e *accountability***: o caso paulista. ENANPAD. 2004.

SEN, A. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Cia das Letras, 2000.

SILVA, L. **Contabilidade Governamental**: Um enfoque administrativo. São Paulo: Atlas, 2001.

SILVA, E. J. da. **O Município na Lei de Responsabilidade Fiscal**, 2ª Ed, Leme: Editora de Dreito LTDA, 2002

SPECK, B. W. Caminhos para a transparência. In SPECK, B. W. **Caminhos da Transparência**. Campinas: Unicamp, 2002.

TAVARES, M. A. Princípios e regras em finanças públicas: **A proposta da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <<http://www.bndes.gov.br>>. Acesso em: 21 mar. 2010.

TORRES, R. L. **Cursos de Direito Financeiro e Tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

_____. L. Alguns Problemas Econômicos e Políticos da Lei de Responsabilidade Fiscal. In: **Aspectos Relevantes da LRF**. São Paulo: Dialética, 2001.

TRETER, J. O Funcionamento do Controle Interno em Municípios do Estado do RS no Âmbito da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, **Revista CRCRS**, n. 11, 2009

TREVISAN *et al.* **O combate à corrupção nas prefeituras do Brasil**. Cartilha, 2003. Disponível em: <<http://www.transparencia.org.br>>. Acesso em: 27 mar. 2010.

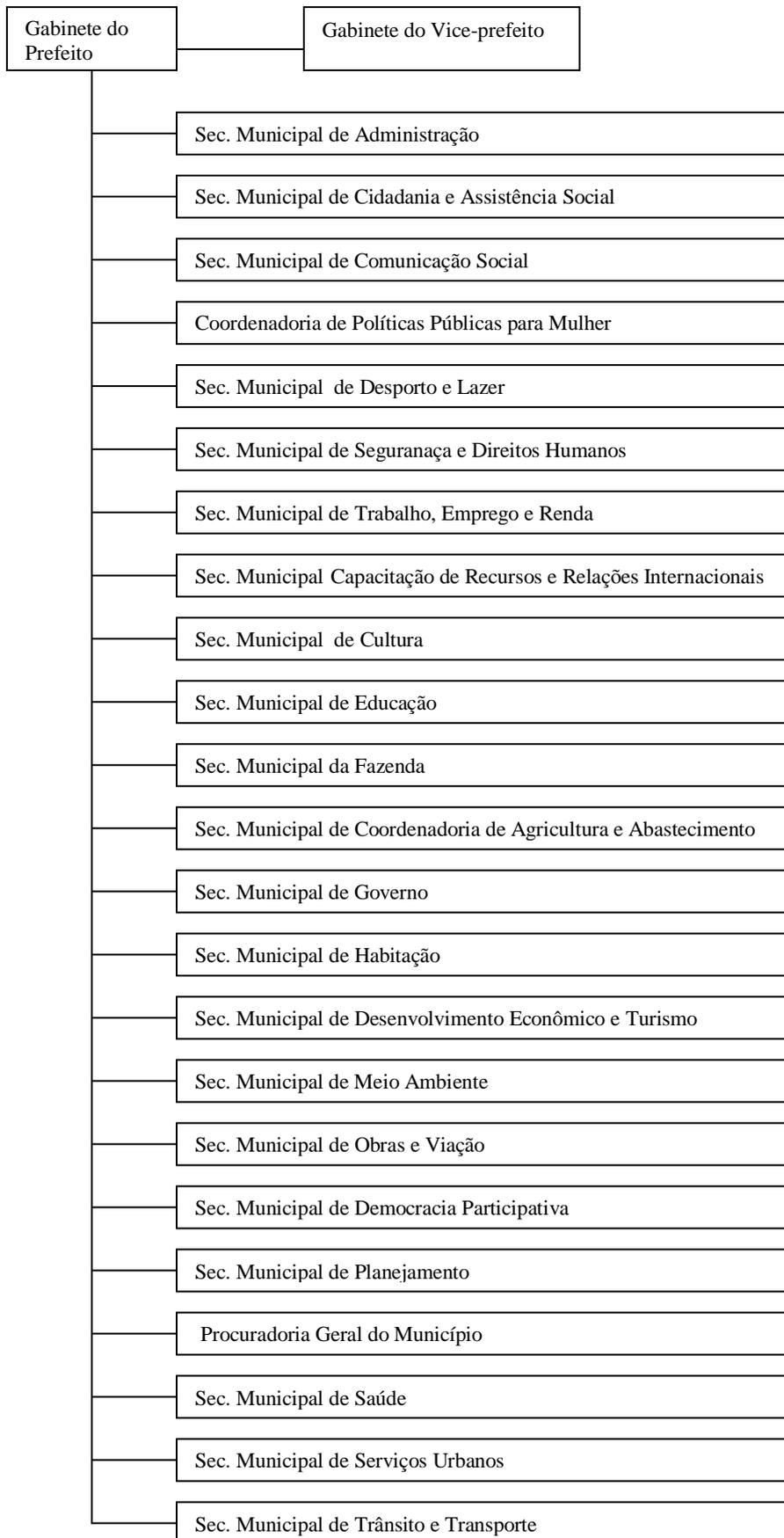
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE PERNAMBUCO. **Lei de Responsabilidade Fiscal** – Orientações Gerais. Recife: TCE, 2000.

TRIBUNAL REGIONAL ELEITORAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Disponível em: <<http://www.tre-rs.gov.br>> Acesso em 01 jun. 2010.

VALLA, V. V., 1997c. **A construção desigual do conhecimento e o controle social dos serviços de educação e saúde**. In: Participação Popular, Educação e Saúde: Teoria e Prática (V. V. Valla & E. N. Stotz,orgs.), pp.179, Rio de Janeiro. Relume Dumará.

VERGARA, Sylvia C.. **Projetos e Relatórios de pesquisa em Administração**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ANEXO I ORGANOGRAMA DA PREFEITURA DE CACHOEIRINHA



ANEXO II
FLUXOGRAMA DOS DOCUMENTOS DA UNIDADE CENTRAL DE
CONTROLE INTERNO

