



LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: UMA ANÁLISE SOB A ÓTICA DOS CONTADORES DIANTE OS LIMITES DE SUA APLICAÇÃO.

Resumo

O objetivo deste estudo é destacar a importância do conhecimento dos limites da aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) para os profissionais de contabilidade que atua dentro da área pública. Para isto foi feito o seguinte questionamento: Qual a importância do conhecimento dos limites LRF para o profissional de contabilidade que atua na área pública? Através deste estudo foi realizada uma pesquisa onde foram aplicados questionários junto a contadores de alguns órgãos e contadores internos ambos da Prefeitura do município de Ananindeua, localizada no Estado de Pará. Este trabalho de campo revelou que a implantação da LRF faz uma exigência para o profissional contábil que tenha uma maior preocupação com a elaboração e apresentação dos relatórios de execução e gestão fiscal, que demanda também maior agilidade e uma vasta questão de dignidade no fornecimento destas informações contábeis, e inclusive sobre os prazos estabelecidos sejam cumpridos em tempo hábil e que este profissional contábil na área pública passe a desenvolver um papel gerencial em sentido amplo. Constata-se, também, com o surgimento da LRF, que a atividade pública passou a ser exercida mais intensamente sob a ótica do controle concomitante mencionado na Lei nº 4.320/64. A contabilidade pública ressurgiu com uma função mais dirigida voltada à gerência da gestão pública e fiscal que pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem os riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas como diz na Lei Complementar 101/2000. Também confere a viabilidade em destaque junto à sociedade, onde o controle da gestão fiscal pública através da LRF possibilita ao usuário da informação uma ampla transparência das atividades.

Palavras-chave: Profissional Contábil; Lei de Responsabilidade Fiscal; Administração Pública.

Linha Temática: Contabilidade Pública Governamental

1 INTRODUÇÃO

A LRF tem como escopo principal obter limites no que se trata de finanças públicas, com a globalização da economia e da dinâmica tecnológica, exige uma situação em que o Estado esteja preparado para atuar de forma direta, descentralizado e fortalecido, em sua máquina administrativa, em todas suas esferas municipal, estadual e federal (Albuquerque et. al. 2015, Nascimento, Debus, 2016).

Podemos dizer que a dinâmica do desempenho de tarefas é um processo eficiente, exigindo agilidade e pericia, em todas as esferas (Angélico, 1992, Figueiredo e Nobrega, 2001, Meirelles, 2003). Isso vem como a resposta para sociedade de como gastar o dinheiro público por parte de todos os gestores, tendo como finalidade a regulamentação e aplicação de forma correta como também a punição aos maus gestores. Utilizar a lei nº 101, de 4 de maio de 2000 para direcionar e disciplinar todas as fases das finanças públicas desde sua arrecadação de tributos até a sua aplicação orçamentária.



Como um dos instrumentos desta lei, o Plano Plurianual (PPA), contempla os programas e ações ao longo de quatro anos. Já a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) dá as diretrizes para a elaboração do orçamento anual, e tem como principais instrumentos de planejamento as metas e os riscos fiscais. Enquanto a Lei Orçamentária Anual (LOA) compreende o orçamento anual que irá ser executado durante o exercício (Slomski, 1996; Silva, 1997; Angélico, 1992).

O ônus dessas atitudes, quanto ao gerenciamento financeiro, é punição respondendo judicialmente por um possível ato faltoso e desonesto para com a verba pública, onde estas sanções podem ser a perda do mandato, multa, bloqueio de bens e até a reclusão (Bandiera, Prat, Valetti et.al. 2009, Coso, 2014).

A LRF também está amparada pelo código penal e torna crime os atos contra a economia pública, tanto de natureza institucional quanto individual, garantindo assim, suas atribuições de fiscalização, controle e transparência.

A sociedade deve ter uma participação mais assídua nas questões relativa à Administração Pública. Estas informações que a lei determina devem ser transparentes para entendimento da população (Araújo *et. al.* 2005, Petrovicts, 2011, Coso, 2014, Vinnari, Skaerbaek, 2014). Isso deve ser claro na lei e estar inserida nos atos e fatos do gestor. Desta forma se tem o seguinte quesito norteador: Qual a importância do conhecimento dos limites LRF para o profissional de contabilidade que atua na área pública?

O objetivo é destacar a importância do conhecimento dos limites da aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) para o profissional de contabilidade que atua dentro da área pública, uma vez que os Estados e Municípios União e os Distrito Federal vêm compulsoriamente aplicando a LRF n.º 101/2000 principalmente nas leis orçamentárias, em seu artigo constitucional 165 em seus parágrafos 1, 2 e 8 que trata do PPA, LDO e LOA. Nos aspectos seguintes, determinado por essa mesma lei.

Além da introdução, o trabalho está estruturado em cinco divisões, demonstrando a revisão de literatura sobre o tema abordado, relatando os conceitos e procedimentos da LRF, suas contribuições para a fiscalização, as particularidades e ambiente da administração pública, os procedimentos metodológicos, as análises realizadas e as conclusões obtidas acerca do assunto pesquisado.

2 REFERÊNCIAL TEÓRICO

2.1 Finalidades da LRF na gestão pública

A LRF estabelece o equilíbrio das contas públicas propõe como uma mudança cultural e institucional na administração dos recursos do Estado (Albuquerque et. al. 2015, Nascimento, Debus, 2016). Assim, por força dos deveres jurídicos trazidos pela LRF, os agentes públicos ficam subordinados as normas estabelecidas pela lei, na qual a violação no que determina a lei, à responsabilidade acarretará em sanções institucionais e contra os próprios sujeitos que servem ao poder público.

Nesse sentido, Pinto (2006) menciona que a LRF busca, assim, dar mais seriedade e transparência na aplicação dos recursos públicos. Além disso, garantir maior eficiência no gerenciamento da administração sendo que é “um meio pelo, o qual se executa a política fiscal da Nação” de acordo com Toledo Junior (2005).

Nos incisos I e II do artigo 16, a LRF impõe, aos seus jurisdicionados a necessidade específica de remeterem aos Tribunais de Contas os documentos ali elencados, com o objetivo



de fazer uma análise dos editais de licitação e assegurar as condições orçamentário-financeiras materiais para a realização da despesa (Rosa, Neto, 2001, Dias et. al. 2013).

No entendimento de Oliveira (2002) estabelece objetivos da LRF é fazer com que os administradores públicos cumpram metas, efetuando despesas no máximo ao valor equivalente as receitas, para que haja um adimplemento total das despesas, visto que, “ao impor estratégias de combate aborda” (Toledo Junior, 2005) a dívida governamental que diz a Lei Complementar n. 101, de 2000, busca predominante, a estabilidade dos preços e dos juros sem sua visão econômica.

Neste norte, Oliveira (2002) indaga que a LRF foi criada com o objetivo de fazer com que a Administração Pública tenha uma ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. Mediante o cumprimento de metas e resultados entre receitas e despesas (Nascimento, 2009).

Com isso, a LRF atribui à contabilidade pública novas funções no controle orçamentário e financeiro, garantindo-lhe um caráter mais gerencial, visto que com o controle das receitas e despesas é possível planejar as ações com a finalidade de impedir o desequilíbrio das contas públicas.

Através de seus mecanismos ela pretende compartilhar as políticas públicas com a sociedade civil, na busca de parceria com o efetivo controle e transparência da gestão fiscal. Visto que o Estado já não pode continuar gastando mais do que arrecada, o equilíbrio das contas públicas é decisivo para o modelo econômico brasileiro.

2.2 A LRF e o combate ao crime de corrupção

2.2.1 Crime de corrupção na ótica da LRF e suas características

Como mencionamos, a LRF, que frisamos anteriormente, “estabelece regras de conduta a serem observadas pelos administradores públicos que, se não as cumprirem, estarão sujeitos a sanções de ordem institucional e pessoal” (Quezado, 2009).

Estas sanções de ordem pessoal não estão especificamente dispostas na LRF, visto que apenas em seu artigo 73, resumidamente, determina que as infrações aos seus dispositivos sejam punidas segundo o Decreto-lei 2.848/1940 (Código Penal). Os novos tipos penais foram acrescentados ao Código Penal através da Lei 10.028/2000, que modificou a redação do artigo 359 do diploma penal, adicionando oito novos tipos penais que têm como bem jurídico tutelado as finanças públicas.

2.2.2 Eficácia social e jurídica da LRF no combate à Corrupção.

O descumprimento dos comandos da LRF já mencionados nesta pesquisa, “além de violar frontalmente o princípio da legalidade, geralmente importará em nítida violação aos princípios da moralidade e da eficiência”¹⁷⁴ (Garcia, 2008, Silva, 2009).

O princípio da legalidade tem como base a lei e o interesse público que zela pelo cumprimento da lei, sendo os atos praticados pela Administração Pública fiscalizada pelo Poder Legislativo bem como pelo controle jurisdicional.

No princípio da impessoalidade ou finalidade, vem excluir a promoção pessoal das autoridades, uma vez que, não se permite que os agentes públicos tenham privilégios, conforme art.1ª caput, Constituição Federal de 1988.



De outro Norte, quanto ao princípio da moralidade, está cristalizado no direito pátrio, com menções expressas nos artigos 5º, LXXIII e 37, caput, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, com o seguinte conceito:

(Medauar, 1999) diz que [...] conjunto de regras de conduta extraídas da disciplina geral da Administração, como exemplo o cumprimento imoral da lei, no caso de ser executada com o intuito de prejudicar ou favorecer deliberadamente alguém [...].

O princípio da moralidade trata dos padrões éticos, mas objetivos, que são assimilados e difundidos entre todos, e não apenas uma noção puramente pessoal, do agente administrativo. Quanto ao princípio da eficiência, incluído no artigo 37 da CRFB/88, através da Emenda Constitucional 19/98, ensina que:

(Moraes, 1999) diz que: “O princípio da eficiência é o que impõe à administração pública direta e indireta e a seus agentes a persecução do bem comum, por meio do exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, participativa, eficaz, sem burocracia e sempre em busca da qualidade, rimando pela adoção dos critérios legais e morais necessários para melhor utilização de possível recursos públicos, de maneira a evitarem-se desperdícios e garantir-se maior rentabilidade social”.

O princípio da eficiência administrativa é interpretado de forma a assegurar a melhor utilização dos recursos, meios e esforços, bem como os seus resultados. Ou seja, quanto ao princípio da eficiência da Administração Pública, não deve haver separação da avaliação dos meios e da eficácia dos atos administrativos.

2.2.2.1 Eficácia social da LRF ao combate a corrupção.

Segundo Livianu (2006) e Silva (1997) em uma sociedade globalizada e com avanços tecnológicos como a atual, é tratada de sociedade de risco, de várias interferências diretas no incremento do bem-estar individual, sendo este risco presente em todos os seus elementos, como a criminalidade organizada e a criminalidade dos poderosos.

A LRF cria condições para a implantação de uma nova cultura gerencial na gestão dos recursos públicos e incentiva o exercício pleno da cidadania, especialmente no que se refere à participação do contribuinte no processo de acompanhamento da aplicação dos recursos públicos e de avaliação dos seus resultados.

Segundo Correia (2002) e Correia Sobrinho *et al* (2009) um outro instrumento constante no artigo 49 da LRF, estabelece a obrigação de as contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarem disponíveis durante todo o exercício. Outro instrumento presente na LRF estabelece que até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro o Poder Executivo vai até o Poder Legislativo demonstrar e avaliar o cumprimento de metas fiscais de cada um dos quadrimestres.

De acordo com Gomes (2009), Dias *et. al.* (2013), Marin, Gama e Campelo (2014) quanto à eficácia social, fica claro que LRF cria condições para a implantação de uma nova cultura gerencial na gestão dos recursos públicos e incentiva o exercício pleno da cidadania, especialmente no que se refere à participação do contribuinte no processo de acompanhamento da aplicação dos recursos públicos e de avaliação dos seus resultados.

2.3.2.2 Eficácia jurídica da LRF ao combate a corrupção.

Verifica-se que ao se tratar da eficácia jurídica da LRF quanto ao combate à corrupção, a legislação de regência tem se mostrado eficaz, como visto nas jurisprudências anteriormente mencionadas (Harada, 2009). Mas os desvios e malversações com o dinheiro público não



terminarão, visto que a devida e correta administração dos recursos financeiros públicos, depende fundamentalmente da honestidade de seus agentes, sendo que não há lei que possa transformar desonesto em honesto, o máximo a ser feito é intimidá-los com ameaças representadas por sanções penais.

Nesse sentido, (Rosa e Neto, 2001) ressaltam que “o Poder Judiciário, de posse do instrumental legal disponibilizado pela LRF e pela Lei nº. 10.028/2000, deve apurar a responsabilidade dos gestores na maior extensão possível”.

Conforme Porto, (2009) quanto aos aspectos jurídicos da LRF, a mesma apresenta um sistema duplo de controle, apontando para o Poder Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas, e para o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público. Ou seja, o controle pode ser tanto efetuado por um órgão especializado, ou dentro da própria organização e hierarquização interna, pelos seus superiores ou pelo Ministério Público¹⁸⁶.

De acordo com Veloso (2009), Petrovicts (2011), Coso (2014), Vinnari e Skærbæk (2014) antes de ser apenas uma dentre tantas, a LRF “juntamente com os demais dispositivos legais que cerceiam a matéria legal, é uma das melhores armas do cidadão no controle e fiscalização dos atos dos governantes e representantes públicos de que se tem notícia”.

Diante Veloso (2009) e Manhani (2009) de um estudo jurídico-econômico da aplicabilidade da LRF nos Municípios do Rio Grande do Sul, Veloso concluiu que a mesma está sendo um instrumento de equilíbrio e prudência fiscal por parte das prefeituras do respectivo Estado, visto que a pesquisa constatou uma surpreendente eficiência, pois suas propostas estão sendo realizadas na maioria dos casos. Assim sendo os exageros cometidos pelos representantes públicos estão sendo contidos, tornando os governos responsáveis e transparentes, por meio de ação planejada que possibilita prevenir riscos e garantir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

Remetendo a LRF atingir sua meta que é manter o equilíbrio e a prudência fiscal, visto que mesmo não sendo o instrumento suficiente, para o equilíbrio financeiro do país. Ela tem alcançado seu objetivo que é tornar os governos transparentes e responsáveis, com uma reprovação mais rígida do sistema penal.

2.3 Responsabilidade na gestão pública

Responsabilidade do gestor público A LRF institui mecanismos mais rigorosos para os gestores das finanças públicas nas três esferas de governo, devendo estes observá-los, sob pena de crime de responsabilidade. As principais mudanças foram sobre a prática de muitos gestores de transferir as dificuldades fiscais, para administrações e gerações futura, sendo que as autoridades governamentais e agentes públicos passaram a ser responsabilizados criminalmente pela má gestão dos recursos públicos e pelos atos que causam danos ao Erário (Albuquerque, 2008, Dias et. al. 2013, Coso, 2014, Vinnari, Skaerbaek, 2014, Marin et. al. 2014, 2017).

Dentre as limitações está o impedimento da herança fiscal. Nos últimos oito meses do mandato, os governantes não poderão contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente até o fim do mandato. Também fica vedada a inscrição na conta Restos a Pagar no último ano do exercício, quando não houver disponibilidade suficiente de caixa para esse efeito.

Com relação à contratação de pessoal, fica proibido o aumento de despesa com pessoal nos últimos cento e oitenta dias do mandato, a LRF em seu Art. 21 parágrafo único, trata como nulo o ato que resulte em aumento de despesa com pessoal expedido no referido período.



Também é exigida maior observância e rigor na contração de Operações de Crédito por antecipação da Receita, devendo essas obrigações serem liquidadas até o final do exercício financeiro de sua contratação. Juntamente com a LRF foi editada a Lei nº 10.028/2000 que introduziu no Código Penal Brasileiro, os crimes contra as Finanças Públicas, o que obriga os Gestores e Agentes públicos a cumprir as condições estabelecidas na LRF.

3 FINANÇAS PÚBLICAS

Tem por objetivo, este item busca uma análise conceitual das finanças, da administração pelo Estado. As finanças públicas têm com principais elementos a receita e despesa governamental. E por se tratar de recursos da sociedade e contabilidade governamental, deverá gerar o maior número de informações para os financiadores desses recursos (Grizotti, 2002).

A atividade financeira do Estado compreende a obtenção e administração de receitas e a realização de despesa, sendo que a origem das receitas pode ser processar em decorrência da prestação de serviço ou pela atuação do poder de império do Estado, condizente com Torres (1995) e Rosa (2006).

Afirma Baleiro (2002) entendemos que os fenômenos ligados à obtenção de dispêndio (dinheiro) nas finanças públicas se dão necessariamente no funcionamento dos serviços a cargo dos Estados ou de outras pessoas de direito público, assim como os efeitos resultantes dessa atividade governamental.

3.1 Orçamento público

Os princípios orçamentários constituem-se em leis orçamentárias, tendo como característica os atos praticados pelo governo com suas formas distintas, dos demais diplomas legais (Bastos, 1991).

Já no nosso pensamento de Bastos (1991) tem total conhecimento da causa. Os órgãos públicos têm em sua grande maioria, elaborados seus orçamentos, apertando o botão automático de uma copiadora, apresentando aos tribunais uma mesma cópia, mudando apenas os valores, de acordo com a grandeza do município.

Isso nos diz a fragilidade, o desinteresse em apresentar um documento em que mostre que a cada município tem, suas particularidades. Ainda podemos dizer mais que o documento tão importante como esse são colocados para um inglês-ver, dentro dos tribunais de contas, um sonho impossível de ser realizado, sempre auto dimensionado. Como figura decorativa de seus setores financeiros.

3.1.1 Receitas Públicas

Receita pública entende-se como todo é qualquer ingresso efetivado aos cofres públicos, sendo considerados como receitas orçamentárias, os ingressos que a administração pública pode dispor, pois não tem caráter devolutivo (Baleiro, 2002, Barros, 1991, 2002). Segundo Rosa (2006) ele considera para todos os fins como receita pública todo e qualquer recurso que entra nas contas públicas, não estando sujeito à condição devolutiva, bem como baixa patrimonial, embora do ponto de vista contábil as duas expressões seja equivalente.

No entanto, Rosa (2006) considera como receita pública qualquer entrega de dinheiro nos cofres públicos, mais se reserva a denominação de receita pública, mais se a reserva denominada de receita pública ao ingresso que se faça de modo permanente no patrimônio estatal e que não esteja sujeito à condição devolutiva ou correspondente de baixa patrimonial.



Assim, ingresso ou entrada é o gênero do qual a receita pública em espécie, embora do ponto de vista contábil, são expressões equivalentes.

3.1.2 Despesas Públicas

Despesa para o setor público representa o dispêndio financeiro realizado com a obtenção de bens e serviços visando proporcionar a satisfação das necessidades da comunidade e do Estado, no sentido de atender a população com serviços básicos necessários, que a comunidade está querendo através de orçamento participativo, com ações democráticas que se espera dos Estados e Municípios e Distrito federal.

Os grandes estudiosos no assunto (Baleeiro, 1997, Bastos, 1991), afirmam o desrespeito com a despesa pública. Os gestores não tinham limites que os detinham os gastos totalmente sem parâmetro, já a partir de maio de 2000 no governo de Fernando Henrique Cardoso.

O congresso aprovou uma lei complementar agora conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal que veio dá diretrizes, e organização com os gastos públicos, determinando limites para as despesas. Estes limites mostraram na ilustração do quadro acima o qual destacamos os gastos com o pessoal como o maior das despesas fixas em todas as esferas governamentais, afirmamos ainda que esse setor de despesa, estão sempre superdimensionados. Fazendo com o que os gestores procuram maquiagem, ludibriar este artigo da Lei de Responsabilidade Fiscal, perante os Tribunais de Contas.

3.1.3 Transparência na Gestão Fiscal

A LRF em seu Art. 48 menciona os instrumentos de transparência na gestão fiscal, os quais dão subsídios para a transparência e o controle em uma gestão onde o responsável das Finanças Públicas. São importantes para obter este controle. É necessária a elaboração de determinados instrumentos que propiciam, não só ao gestor público, mas à comunidade, a transparência da gestão (Sarens *et. al.*, 2010).

Conforme citamos acima, os instrumentos de transparência na gestão serão divulgados, ficando disponíveis, em meios eletrônicos de acesso público, além do Diário Oficial da Federação. Há dois tipos de instrumentos de transparências na gestão fiscal: os Instrumentos de Planejamento e os Instrumentos de Controle e Fiscalização. Como instrumentos de Planejamento temos: PPA, LDO e LOA.

4 PROCEDIMENTOS METODOLOGICOS

Para obter informações para análises de dados foi aplicado questionários fechados de múltipla escolha, os quais teve como respondentes 28 contadores, que corresponde a 66% dos contadores do total de contadores registrados na Prefeitura de Ananindeua, localizada no Estado do Pará. Os questionários foram respondidos com acompanhamento, os quais foram desenvolvidas descontraidamente, de caráter informal, com gravação autorizada, a qual foi possível delinear algumas dificuldades e limitações.

Tabela 1- Roteiro do questionário aplicado

Qualificação dos contadores	
1	Quantidade de entrevistados/ cargo
2	Tempo de trabalho com contabilidade pública/ posição funcional
3	Quantidade de treinamento sobre LRF
Aplicação LRF na gestão publica	



- | |
|--|
| 4 Aplicação da lei
5 Aplicação dos limites presentes na Lei
6 Utilização de Manuais (MCASP, PCASP e outras orientações)
<p style="text-align: center;">Transparência pública da LRF na gestão pública</p> 7 Atualização de sites com prestação de contas
8 Cumprimento da prestação de contas |
|--|

Fonte: Elaborado pelos autores (2017).

Os entrevistados tiveram a opção de abster da da identificação, sendo questão opcional indicar o nome no questionário, por isto se trabalhou com os dados coletados na conclusão das informações. Com as dificuldades encontradas, foi entendido que é pela própria natureza da LRF. Portanto, o estudo foi realizado em grande maioria na informalidade, uma vez que técnicos que consultamos pediram que não publicasse as indagações que fizemos a eles, objeto do nosso trabalho na parte indireta. E na parte direta, a pesquisa foi realizada através de referências bibliográficas e periódicos de 1991 a 2017.

Após isso, foram realizadas também entrevista com os auditores dos Tribunais de Contas dos Municípios (TCM), tribunais de contas do Estado (TCE) e Tribunais de Contas da União (TCU), como forma de ratificar alguns procedimentos e ações desenvolvidas pelos contadores obtidas nas entrevistas realizadas.

5 ANALISE E DISCUSSÕES

A partir da promulgação da LRF observamos, o controle interno na administração pública, encontram-se estudos como os de Davis Blascheck (2006), Siena e Soares (2009), Azevedo *et al.* (2011), Albuquerque (2011) e Cavalcante *et. al.* (2013). É criticada sobre sua capacidade de alcançar seus objetivos, no cumprimento de suas políticas públicas e na implantação de programas com qualidade, eficácia e eficiência, gerando um retorno para a sociedade (TCU, 2009, Marin *et. al.* 2014, Vieira, Marin, 2017).

Para tanto, se faz necessário entender o processo de repasse público, para que o mesmo alcance as necessidades da população e que os programas sejam desenvolvidos de forma confiável e concreta, evidenciando através da transparência pública, eventuais desvios da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público, conforme prevê o Tesouro Nacional do Brasil (1991).

5.1 A aplicação LRF na gestão publica

O histórico das leis de contabilidade permite o comentário da Lei nº 4.320/1974 e suas lei complementares eram aplicados no setor público sem nenhuma Excelência no sentido de organização da contabilidade no setor público. Havia-se inúmeros entendimentos sobre esta lei, causando prejuízo para o contribuinte. Com a vinda da lei complementar 101, tudo mudou nos órgãos públicos para a melhores tantos para os profissionais de contabilidade e para os gestores públicos, que já existia parâmetros organizacionais (Albuquerque *et. al.* 2008).

A LRF é um avanço da contabilidade pública, que veio determinar em toda área pública que não existia até a data da vigência dessa lei (Veloso, 2014). Pode se considerar que LRF é necessária para a contabilidade pública, uma vez que ela mostra os caminhos legais para a desorganizada contabilidade pública que a séculos vem promovendo ganhos incalculáveis para o mau gestor público, que tinha a facilidade da desorganização em todas as esferas governamentais.

Neste processo de aplicação da LRF nas prefeituras e nos devidos órgãos, conforme a tabela 2.



Tabela 2 Qualificação dos Profissionais Contábeis

Quantidade contadores			Tempo de trabalho na área pública		
Especificação	Freq.	%	Especificação	Freq.	%
Total	28	100%	Total	28	100%
Secretarias	20	71%	até 2 anos	4	14%
Prefeitura	8	29%	3 a 5 anos	5	18%
Cargos			6 a 10 anos	4	14%
Especificação	Freq.	%	11 a 15 anos	6	21%
Total	28	100%	16 a 20 anos	9	32%
Auxiliar Contábil	10	36%	Posição funcional		
Contador/ gerente	5	18%	Especificação	Freq.	%
Administrativo	4	14%	Total	28	100%
Controle interno	6	21%	Concursado	8	29%
Diretor financeiro	3	11%	Contrato/ comissionado	20	71%

Fonte: Elaborado pelos autores (2017)

A qualificação dos contadores é um fator importante a ser observado, assim como o tempo e sua posição funcional, pois estes elementos impactam na aplicação da LRF. Nota-se que muitos dos entrevistados são contratados, o que coloca a aplicabilidade da LRF em um baráço para os órgãos fiscalizadores.

Os estudiosos (Correia sobrinho et. al. 2002, Albuquerque et. al., 2008) nas questões fiscais estão debatendo um novo modelo de gestão fiscal adotando no Brasil através da LRF, outros (Azevedo et. al. 2011, Cavalcante et. al. 2013) como necessário para o controle interno e logo para a contabilidade pública um fator essencial (Di Pietro, 2005, Davis, Blasehek, 2006). Desta forma, considera-se em primeiro aspecto a motivação em que o gestor público tinha antes da edição da LRF, eram distorcidas em seu parâmetro disciplina fiscal.

Os limites estabelecidos pela LRF prevê limites de alerta e o limite prudencial, os quais, o primeiro trata-se de ser estabelecido pela despesa total com pessoal exceder a 90 % do limite do Poder, ou órgão, sofrerá algumas vedações, conforme o parágrafo do art. 22 da LRF. O limite Prudencial vem destacando o montante da despesa total com pessoal ultrapassar 95 % do limite, os tribunais de contas alertarão os poderes ou órgãos (Albuquerque et. al. 2008).

Devendo ser ressaltado que ficam fora do cálculo do limite de gastos com despesas de pessoal as seguintes despesas: indenizações por demissões voluntárias, servidores, empregados; despesas por convocação extraordinária do Congresso Nacional; despesas por decisão judicial; despesas de inativos desde que custeadas com fundos próprios (Nascimento, Debus, 2016).

De fato estas sinalizações informadas pelos contadores sobre as despesas, são realizados em todos os órgão públicos e na própria prefeitura como forma de conseguir não somente ter o controle das despesas públicas, mas também para ter um alcance econômico, ou seja, sobras que possam ser reinvestidas em prol da população, e que estejam de acordo com o PPA, LDO e a própria LOA.

A luz deste critérios a prefeitura estudada sempre incentivou e o treinamento dos servidores que estão diretamente envolvidos na prestação de contas e demais. Além disso, aos respondentes observou-se que todos tem acesso ao atendimento do TCM para dirimir dúvidas e também na própria prefeitura consta de uma biblioteca com exemplares novos sobre contabilidade pública, administração pública e demais fonte. Nota-se que este acervo encontra-se na biblioteca da prefeitura, não constam bibliotecas para consulta dos servidores nos órgãos



onde trabalham, exceto os que trabalham na secretaria de finanças, que possuem biblioteca própria.

Para tanto, estes contadores estão realizando treinamentos, participando de fóruns do tribunal de contas, assim como utilizam os recursos didáticos disponíveis, como forma de verificar como está sendo realizada a solução de dúvidas sobre a aplicação da LRF em prol de garantir o cumprimento do que está previsto em lei. Tabela 3.

Tabela 3- Aplicações da LRF na Gestão Pública

Nível de treinamento			Utilização de recursos didáticos a disposição		
Especificação	Freq.	%	Especificação	Freq.	%
Total	28	100%	Total	28	100%
Prefeitura	20	71%	Livros	18	64%
Secretarias	8	29%	Consultas diretas TCM	10	36%
			Normativas	4	14%
Aplicação de limites são sinalizados e orientados					
Especificação			Freq.	%	
Total			28	100%	
Sinalização do Controle interno da prefeitura			12	43%	
Orientações da procuradoria			14	50%	
Orientações do TCM			2	7%	

Fonte: Elaborado pelos Autores (2017).

Na tabela 3 também foi evidenciado que as sinalizações dos limites dos gastos públicos são realizados 50% pela procuradoria das secretarias e da própria prefeitura. Isto se dá uma vez que os processos são ordenados para despesas devem ser aprovados pelos procuradores, os quais efetuam seu próprio controle em prol de auxiliar também economicamente estas organizações. Sobre sinalização do TCM somente duas instituições foram sinalizadas em caráter de alerta, que ocorrerão no exercício de 2014.

Uma das maiores desafios para os contadores gestores é de conseguir manter os limites de despesas é conseguir obter receitas suficientes capazes de sustentar tudo o que foi planejado, por mais que algumas secretarias tenham recursos próprios oriundos de sua prestação de serviço ou de verba federal, as outras secretarias e a própria prefeitura depende de recursos públicos do pagamento de tributos, que durante o exercício sofre muitas oscilações.

De fato, a LRF para os contadores trouxe um fator diferencial é estabelecer um novo padrão fiscal no país. Em sobre tudo no ponto de vista comportamental, por estabelecer a gestão pública, ensejando a responsabilização pelos gestores pelos gastos efetuados conscientizar Governos, políticos e sociedade da importância desse tipo de mudança de padrão fiscal. Trata-se de uma proposta que enseja o engajamento de todos os atores sociais sob pena de sucumbirmos à falta de eficácia social da Lei.

5.3 Transparência pública da LRF na gestão pública

Em termo de transparência os contadores respondentes informam que as atualizações dos sites das instituições onde trabalham são feitas após a aprovação das contas pelo TCM, os quais giram em média em torno de 2 anos de defasagem ao exercício atual. Há o cumprimento da prestação de contas, porém esta ocorre com dois anos após o encerramento do exercício.

Nota-se que muitos contadores ao serem questionado sobre a atualização do sites de suas secretarias, não souberam informar, se as prestações de contas estavam atualizadas, entretanto, souberam informar que em seus sites o item de informações a licitações estava atualizado de acordo com a lei.



Todos os contadores informam que todos os cursos realizados são feitos na capital, o qual não é distante da cidade, mas que demanda um tempo maior de ida e vinda, devido os problemas de trânsito.

Perante aos tribunais de contas, os quais deveriam efetuar cobrança rígida na aplicação da lei, observa-se que ainda é muito lento quase que parando a cobrança legal da LRF, exigindo dos gestores públicos o que determina a lei promovendo multas reprovações das prestações de contas.

Juga-se que a LRF poderia ser melhor aplicada se houvesse cursos práticos para profissionais da área no assunto, e do próprio TCM em demonstrar como efetivamente fazer esta prestação de contas, principalmente para as prefeituras do interior com população até 20.000 habitantes que não detém pessoal qualificado perante essa lei.

Esses cursos de reciclagem e/o entendimento legal no que diz a lei, talvez essa ação mais homogenia viesse contribuir cada vez mais o entendimento da lei, que dizemos ser, uma lei complexa que, várias pessoas ao ler e analisar, possam ter interpretação diferenciada (Baleiro, 2002).

5.4 Comentários da LRF a luz da Responsabilidade da Gestão Pública.

Nesta sessão faremos um breve comentário dos artigos desta lei que foi considerado mais importantes para o trabalho

§ 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, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar”.

Trata-se da responsabilidade do gestor prevenindo o risco e corrigindo desvios que poderiam afetar o equilíbrio das contas públicas. Além disso, ratificar a necessidade da transparência dos atos da administração pública. O gestor deverá cumprir metas de resultado entre receita e despesa observando sempre os limites legais, para que os mesmos sejam aplicados de modo adequado e respeitando a previsão orçamentária.

Art. 8º “Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso”.

Nesse artigo estabelece ao Poder Executivo a programação financeira e o cronograma de execução mensal do desembolso, isso não era cobrado antes da LRF, o que confirma a importância do orçamento, no combate de despesas não previstas e que não se enquadre em suplementares, especiais ou extraordinárias.

Art. 9º “Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias”.

Vem limitando o empenho e movimentação financeira dentro dos critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias. Ainda nesse artigo também limita ao Poder Legislativo e Judiciário e o Ministério Público não promove a limitação no prazo estabelecido, segundo



critérios fixados pela lei de Diretrizes Orçamentárias, o melhor estabelece prazo importante na contabilidade pública.

Art. 12.” As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas”.

Nesse artigo estabelece normas técnicas e legais, exigem a demonstração da evolução do crescimento econômico, tomando como base os últimos 3 anos que se refere da metodologia nos cálculos das premissas utilizadas nas previsões da receita.

Art. “14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições”.

Nesse artigo a lei vem, delimitando as concessões ou ampliações de incentivo ou benefícios tributários, no executivo sempre aplicavam as facilidades de natureza tributária promovendo renúncia de receita de forma arbitrária na receita orçamentária, agora a lei LRF limita tal ato.

Art. 24. Nenhum benefício ou serviço relativo à seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a indicação da fonte de custeio total, nos termos do § 5o do art. 195 da Constituição, atendidas ainda as exigências do art. 17.

Esse artigo, consideramos excepcional, porque obriga o gestor público não efetuar gastos sem que tenha indicação da fonte de custeio, ora o legislador foi feliz na ação desse artigo. Anterior a lei o gestor praticava todos os gastos sem ter uma fonte segura de receita.

Art. 25. Para efeito desta Lei Complementar, entende-se por transferência voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde.

Anteriormente essa lei, o gestor público efetuava transferência voluntária para pessoas jurídicas e físicas sem determinação constitucional, sendo geralmente pessoas próximas ao gestor.

Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Nesse artigo o gestor titular do órgão tem como prática aumenta despesa principalmente com pessoal, sem que o órgão tenha a reserva em conta necessária para cobrir essa despesa, ficando para o ano seguinte como despesa para o outro exercício com ônus para o próximo gestor. Todos os gestores têm obrigação de saber que não poderá efetuar nenhum gasto sem que exista reserva em uma conta vinculada em nome no dispêndio, para que a nova Administração possa efetuar o pagamento legal sem ser infligido à LRF.

Entende-se que todos estes pontos elencados antes da LRF não eram obedecidos, o que acarreta informar que a LRF veio trazer grandes contribuições para a contabilidade em prol de sistematizar e fundamentar as suas atividade. Esta lei veio, no entanto, determinar todos os limites legais, nortear a contabilidade dando mais segurança ao contador operário dessa lei.

A contabilidade pública seja para os contadores mais exigida por lei do que a contabilidade privada, dados por se tratar com dinheiro público no que determina a LRF, as



quais são mais exigidos em sua aplicabilidade. Perfazendo indagar a contabilidade pública em um ação dirigida direcionada para à gerência da gestão pública e fiscal, a qual incorre em ações planejadas e transparentes, capazes de prever os riscos e corrigem desvios por meio do equilíbrio das contas públicas.

A LRF traz obrigações legais os quais os gestores não tínhamos antes de sua implementação, facilitando e dando segurança a contabilidade e combustível para a fiscalização nos tribunais, o que confere a viabilidade presente a sociedade, permitindo que ao usuário da informação diversa e transparência das atividades públicas.

Esta temática é pouco explorada, principalmente quando sua vertente é em respeito da LRF, por prefeituras as quais podem vir a deixa de aplicar em toda sua plenitude talvez por falta de reconhecimento técnico, falta de treinamento, muitas das vezes pela distância, uma vez que todos os cursos em contabilidade pública, prestação de contas são realizados na capital.

6 CONCLUSÃO

Esta pesquisa teve como objetivo destacar a importância do conhecimento dos limites da aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) para os profissionais de contabilidade que atua dentro da área pública. Tendo em vista, que este tema é pouco explorado quando aplicado a visão dos contadores sobre a aplicação da lei transparência, elementos este que são essenciais para o combate a corrupção.

Baseando-se a uma linha de raciocínio para a apresentação do conteúdo pesquisado, no transcorrer da pesquisa, foi-se a fundo no tempo para buscar informações históricas sobre finanças públicas, LRF e a própria Administração Pública em geral, como forma de identificar na LRF entendimentos que forma modificados com sua implantação e a inclusão de de limites de sua aplicação por gestores públicos.

Para alcance deste propósito de pesquisa e responde-lo foi realizada uma pesquisa de campo com aplicação de questionário aos profissionais atuantes nas organizações. Dessa forma, o estudo consistiu em uma pesquisa sobre o limite da aplicação da LRF para o profissional contábil que passa a ter uma preocupação com a elaboração e apresentação dos relatórios de execução e gestão fiscal, que demanda também maior agilidade e uma vasta questão de dignidade no fornecimento destas informações contábeis, e inclusive sobre os prazos estabelecidos sejam cumpridos em tempo hábil e que este profissional contábil na área pública passe a desenvolver um papel gerencial em sentido amplo.

Se obteve como achado, que a intenção da LRF para os contadores é justamente aumentar a transparência na gestão do gasto público, determinando limites que os mecanismos de controle e o processo político sirvam como instrumento e punições dos governantes que não agirem de maneira correta.

Por mais, que o homem, ao exercer um cargo público, ou múnus público, no enfrentamento de dilemas de ordem moral e valorativa, por certo deve sopesar que o bem público pertence a coletividade e, portanto, merece sua total proteção.

Neste contexto, a LRF não somente pelos contadores da administração publica mais para a sociedade, como um instrumento forte e eficaz, para introduzir na prática das finanças públicas, um comportamento mais dinâmico com os superiores interesses da população, cabendo ao contador interpretar estas informações e difundi-la para sociedade.

Informações estão que serão tratadas, interpretada para a aprovação oure provação dos governantes. No momento que percebesse a importância dessa lei para a contabilidade



pública que passou após a sua promulgação ser um norteamento. Facilitando para os profissionais contábeis bem como aos órgãos fiscalizadores.

Para muitos contadores a falta de limites internos está em todos os lugares e em todas as classes e está associada a fragilidade dos padrões éticos de determinada sociedade, os quais se refletem sobre a ética do agente público.

Pode-se concluir que LRF cria as condições necessárias para a aplicação de uma nova cultura gerencial na gestão dos recursos públicos e incentiva o exercício pleno da cidadania, especialmente no que se refere à participação do contribuinte no processo de acompanhamento da aplicação dos recursos públicos e de avaliação dos seus resultados.

Foi possível verificar, após a realização da presente pesquisa, que a LRF tem aplicabilidade e eficácia no combate à corrupção e, se corretamente aplicada, apresenta-se como medida eficaz no combate a corrupção no Brasil.

Como sugestões para novas pesquisas, segure-se correlacionar as questões éticas, elementos de corrupção ou outras variáveis que não foram evidenciadas na pesquisa.

REFERÊNCIAS

Angélico, João. (1992). Contabilidade Pública. 7ª ed. São Paulo. Ed. Atlas.

Araújo, A. H. dos Santos; Santos, J. E.; Gomes, F. G. (2015). Lei de Responsabilidade Fiscal: efeitos e consequências sobre os municípios Alagoanos no período 2000-10. 2015. Rio de Janeiro. Revista Administração Pública. Maceió. UFA, maio – junho.

Albuquerque, C.; Medeiros, M.; Feijó, P. H. (2008). Gestão de finanças públicas: fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal. 2. ed. Brasília: Gestão Pública.

Azevedo, N. K.; Ensino, S. R.; Reina, D. R. M. (2011). Controle Interno e as Fundações de apoio à pesquisa universitária: uma análise do funcionamento do Controle Interno nas Fundações da Universidade Federal de Santa Catarina no ano de 2010. Enfoque: Reflexão Contábil, v. 29, n.3, p. 34-45.

Bandiera, O., Prat, A., Valletti, T. (2009). Active and passive waste in government spending: evidence from a policy experiment. American Economic Review, v. 99, n.4, p. 1278-1308.

Baleeiro, Aliomar. (2002). Uma Introdução à Ciência das Finanças. 16ed. rev. E atual. Por Djalma de Campos. Rio de Janeiro. Forense.

Barros, Luiz Celso de. (1991). Ciências das Finanças. 4ª ed. São Paulo. Edipro.

Bastos, Celso Ribeiro. (1991). Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário. 4ª ed. São Paulo. Ed. Saraiva.



Instrução Normativa do Departamento do Tesouro Nacional nº. 16 de 20 de dezembro de 1991 (1991). Disponível em <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>.

Cavalcante, D. S.; Peter, M. D. G. A.; Machado, M. V. V. (2013). Organização dos órgãos de controle interno municipal no estado do ceará: um estudo na região metropolitana de fortaleza. ASAA-Advances in Scientific and Applied Accounting, v.4, n.1, p. 24-43.

Citadini, Antônio, Instrumento do Setor Público do Estado de São Paulo. (1998). O Controle Interno no contexto da modernização do Estado. Secretaria de Fazenda/São Paulo, 1998.

Correia Sobrinho, Adelgício de Barros; Araújo, Aldem Johnston Barbosa. (2002). A Lei de Responsabilidade Fiscal em linhas gerais. Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 53, jan. 2002, de <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2522>.

Correia, Fernando Augusto Monteiro. (2002). Medidas de Desempenho da Gestão e Pública-Economia, Eficácia e eficiência. Jornal do Técnico de Contas da Empresa. nº 445 Lisboa.

Coso, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, Controle Interno, Estrutura Integrada, Sumário Executivo. Disponível em http://www.pwc.com.br/pt_BR/br/auditoria-interna/assets/coso-13.pdf.

Davis, M. D.; Blaschek, J. R. D. S (2006). Deficiências dos sistemas de controle interno governamentais atuais em função da evolução da economia. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, v. 6.

Dias, L. N. S., Matias-Pereira, J., Farias, M. R. S., Pamplona, V. M. S. (2013). Fatores associados ao desperdício de recursos da saúde repassados pela união aos municípios auditados pela Controladoria Geral da União. São Paulo: Revista Contabilidade & Finanças, USP, v. 24, n. 63, p. 206-218.

Di Pietro, Maria Siylvia Zanella, (2005). Direito administrativo. 18ª. Ed. São Paulo. Ed. Atlas.

Figueiredo, Carlos Maurício; Nobrega, Carlos. (2001). Lei de Responsabilidade Fiscal. 3º. Ed. Pernambuco: Impetus.

Gargia, Emerson; Alves, Rogério Pacheco. (2008). Improbidade administrativa. 4ª ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris.

Harada, Kiyoshi. (2002) Comentários à lei de responsabilidade fiscal, de <http://www.jusnavegandi.com.br/doutrina/lc101b.html>.

Livianu, Roberto. (2006). Corrupção e direto penal. São Paulo: Quartier Latin do Brasil.



Manhani, Danilo Antonio. (2004) Restos a pagar na lei de responsabilidade fiscal. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 542, 31 dez. 2004. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6145>.

Marin, T. I. S., Gama, D. S. S., Campelo, V. S. (2014). Corrupção e ineficiência nos repasses federais: uma análise dos gastos do Ministério das Cidades nos municípios paraenses (2003-2013). In: Congresso USP de Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo – USP.

Medauar, Odete. (1999). Direito administrativo moderno. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais.

Meirelles, Heiy Lopes.(2006), Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros.

Moraes, Alexandre de (2004). Direito Constitucional, 16ª ed. São Paulo: Atlas.

Nascimento, Márcio Gondim do.(2005) Direitonet. Disponível em: <http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/2022/Eficacia-das-normas-constitucionais>. Acesso em: 22 out. 2017.

Nascimento, E. R.; Debus, I (2016). Lei Complementar Nº 101/2000: entendendo a lei de responsabilidade fiscal. 2. ed. atual. Tesouro Nacional, 2016. 171p. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/hp/downloads/EntendendoLRF.pdf>. Acesso em: 4 jan. 2018.

Oliveira Regis Fernandes de. Responsabilidade fiscal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

Petrovits, C.; Shakespeare, C.; Shih, A (2011)..The causes and consequences of internal control problems in nonprofit organizations.The Accounting Review,v.86, n.1, p. 325-357.

Pinto, Djalma. (2006). Direito eleitoral: improbidade administrativa e responsabilidade fiscal. São Paulo: Atlas.

Porto, Éderson Garin. (2017). A lei de responsabilidade fiscal e os meios eletrônicos como forma de promoção da transparência fiscal na gestão pública, de <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8533>.

Quezado, Paulo Napoleão Gonçalves.(2000) Os aspectos penais da lei de responsabilidade fiscal: as inovações introduzidas pela lei nº 10.028 de 20 de outubro de 2000, de www.uvc.org.br/downloads/1682329.doc.

Rosa, Alexandre; Neto, A. Ghizzo. (2001). Improbidade administrativa e lei de responsabilidade fiscal. Florianópolis: Habitus, 2001.

Rosa, Márcio Fernando Elias. (2006). Direito administrativo. São Paulo: Editora Saraiva, ROSA.



Sarens, G.; Visscher, C.; Van Gils, D. (2010). Risk Management and Internal Control in the Public Sector: An In-Depth Analysis of Belgian Social Security Public Institutions. Bulletin de documentation/Service public fédéral finances, v.70, n. 3, p. 65-90.

Siena, O.; Soares, I. S. (2012). Característica de gestão e do controle em uma universidade pública federal: uma análise de documentos oficiais. Revista de Administração e Negócios da Amazônia, v.3, n.3, p. 1-19.

Silva, De Plácido. (1997). Vocabulário jurídico. Rio de Janeiro: Forense.

Silva, Edson Jacinto. (2009). Sindicância e processo administrativo disciplinar. Campinas: Servanda.

Slomski, Valmor. (2005). Manual de Contabilidade Pública: Um enfoque na Contabilidade Municipal de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2003. Toledo Junior, Flavio C. de; ROSSI, Sérgio Ciquera. Lei de responsabilidade fiscal. São Paulo: NDJ.

Tribunal de Contas da União (TCU) (2015). Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública. Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2056688.pdf>.

Veloso, Gilberto de Oliveira. (2014). A lei de responsabilidade fiscal nos municípios do Rio Grande do Sul: um estudo jurídico-econômico. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8235>.

VIEIRA, C. L. L ; MARIN, T. I. S. (2017). O tamanho do rombo nos repasses federais: uma análise dos desperdícios de recursos do Ministério da Saúde nos municípios da região Norte auditados pelo Departamento Nacional de Auditoria do SUS. In: 7º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças e 7º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade, 2017, Florianópolis ? SC. 7º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças e 7º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade.

Vinnari, E. Skaebaek, P. (2014). The uncertainties of risk management: A field study on risk management internal audit practices in a Finnish municipality. Accounting, Auditing & Accountability Journal, v.27, n.3, p. 489-526.