

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	10
<b>2 A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL</b> .....	13
2.1 Considerações iniciais .....	13
2.2 Origens e experiências anteriores .....	15
2.3 A responsabilidade na gestão fiscal .....	20
2.4 Abrangência da Lei de Responsabilidade Fiscal .....	27
2.5 Empresas estatais dependentes .....	28
2.6 Avaliação dos dez anos de vigência da Lei .....	30
<b>3 O RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL - RGF</b> .....	34
3.1 Considerações iniciais .....	34
3.2 Conteúdo do Relatório de Gestão Fiscal .....	37
3.3 Publicação do Relatório de Gestão Fiscal .....	40
3.4 Punições .....	41
3.5 Fiscalização da gestão fiscal .....	42
3.6 Fatores externos .....	43
3.7 Padronização do Relatório de Gestão Fiscal .....	44
<b>4 IDENTIFICAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS E CONTÁBEIS NECESSÁRIOS À INCLUSÃO DOS VALORES DAS EMPRESAS ESTATAIS DEPENDENTES NOS DEMONSTRATIVOS DOS RELATÓRIOS DE GESTÃO FISCAL DO PODER EXECUTIVO DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PERÍODO DE 2008 A 2010</b> .....	46
4.1 Questionário .....	46
4.2 Considerações da autora .....	51
<b>5 DEMONSTRAÇÃO DO IMPACTO DOS VALORES EVIDENCIADOS PELAS EMPRESAS ESTATAIS DEPENDENTES NOS INDICADORES PREVISTOS NOS RELATÓRIOS DE GESTÃO FISCAL DO PODER EXECUTIVO DO ESTADO DE MINAS GERAIS, CONSIDERANDO O PERÍODO DE 2008 A 2010</b> .....	52
5.1 Metodologia .....	52
5.2 Resultados .....	54
<b>6 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	58
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	60

## 1 INTRODUÇÃO

O advento da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) obedeceu a uma tendência mundial, reflexo da crise financeira do Estado e das demandas da sociedade civil pelo aprimoramento e controle social da gestão pública. Destarte, inseriu-se em um contexto de amplas reformas brasileiras, como a reforma administrativa (Emenda Constitucional nº 19) e previdenciária (Emenda Constitucional nº 20), bem como a edição da Lei Federal nº 10.028, de 19/10/2000, denominada Lei de Crimes Fiscais.

A LRF regulamentou as finanças públicas no Brasil e promoveu a responsabilização na gestão das contas governamentais. Seu principal objetivo é assegurar o equilíbrio orçamentário-financeiro por meio da gestão planejada, transparente e obediente a certos limites e condições.

Nesse contexto, de acordo com seu artigo 54, ao final de cada quadrimestre deverá ser emitido, pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos em seu art. 20, o Relatório de Gestão Fiscal (RGF).

O Relatório de Gestão Fiscal contém demonstrativos comparativos com os limites de que trata a LRF dos seguintes montantes: despesa total com pessoal; dívidas consolidada e mobiliária; concessão de garantias; e operações de crédito. No último quadrimestre, devem ser acrescidos os demonstrativos relativos às inscrições em Restos a Pagar e ao montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro.

Além do mais, este relatório deverá indicar as medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites.

As empresas estatais dependentes, por seu turno, são empresas controladas pelos entes da Federação que tenham, no exercício anterior, recebido recursos financeiros de seus controladores para o pagamento de despesas com pessoal, de custeio em geral ou de capital, excluídos, neste último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária e tenham, no exercício corrente, autorização orçamentária para recebimento de recursos financeiros com idêntica finalidade. Deste modo, e consoante a Lei de Responsabilidade Fiscal, os valores por elas executados integram o Relatório de Gestão Fiscal do Poder Executivo.

No entanto, em que pese tal determinação legal, torna-se relevante avaliar se, de fato, a inclusão destas empresas, no universo da Administração estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal, é impactante nos índices previstos no Relatório de Gestão Fiscal.

Diante destas considerações iniciais, o presente estudo tem como objetivo demonstrar o impacto da inclusão dos valores relativos às empresas estatais dependentes na apuração dos indicadores previstos no Relatório de Gestão Fiscal, tendo em vista os procedimentos administrativos e contábeis necessários para sua evidenciação. A demonstração será realizada no Poder Executivo do Estado de Minas Gerais, entre os exercícios de 2008 a 2010, uma vez que tal período constitui a mais recente série histórica.

Para tanto, a monografia está estruturada em 4 seções. A primeira seção discorre sobre os princípios e as diretrizes que compõem a Lei de Responsabilidade Fiscal e conceitua as empresas estatais dependentes. A segunda seção apresenta e caracteriza o Relatório de Gestão Fiscal e seus demonstrativos, que utilizam os dados dessas empresas.

A terceira seção, por sua vez, tem como objetivo identificar e analisar os procedimentos administrativos e contábeis necessários à inclusão dos valores relativos às empresas estatais dependentes do Estado de Minas Gerais, nos Relatórios de Gestão Fiscal do Poder Executivo. Tais informações foram obtidas por meio da aplicação de questionário à Contadora-Geral do Estado, responsável técnica pela elaboração do Relatório.

Já a seção 4 visa demonstrar o impacto da inclusão dos valores relativos às empresas estatais dependentes na apuração dos indicadores previstos nos Relatórios de Gestão Fiscal, publicados pelo Poder Executivo do Estado de Minas Gerais, referentes aos exercícios de 2008 a 2010.

Vale ressaltar que foram utilizados os Relatórios de Gestão Fiscal concernentes ao terceiro quadrimestre, uma vez que o Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa, o qual deve evidenciar os montantes das empresas dependentes, é publicado apenas nesse período. Além disso, o terceiro quadrimestre contém a execução de um único exercício financeiro, quer seja, o período de janeiro a dezembro. Adicionalmente, para a referida apuração foram realizadas consultas ao Armazém de Informações do Sistema Integrado de Administração Financeira de Minas Gerais (SIAFI-MG), a fim de identificar os valores das empresas estatais dependentes. Merece salientar que o acesso ao Sistema de Informação foi possível pelo fato da autora ser servidora estadual. Nesse contexto, tal seção apresenta a coleta, o tratamento e a análise dos dados publicados na imprensa oficial, pelo Poder Executivo do Estado de Minas Gerais.

Finalmente, as considerações finais deste estudo discutem os resultados das análises realizadas nos Relatórios de Gestão Fiscal publicados pelo Poder Executivo do Estado de Minas Gerais, sob a ótica da relação custo/benefício.

Esta pesquisa pretende fomentar a discussão sobre a relevância dos dados das empresas estatais dependentes na composição dos indicadores previstos no Relatório de Gestão Fiscal do Poder Executivo, pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Ademais, pretende contribuir para o aprimoramento do Relatório de Gestão Fiscal, de maneira que suas informações garantam o efetivo controle social, bem como o aprendizado da cidadania.

## **2 A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL**

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, designada de Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), consistiu em um novo modelo de comportamento no setor público, uma vez que fundou-se na premissa de ser danoso ao interesse público que o governo gaste mais do que efetivamente arrecada (SANCHES, 2004). Diante dessas considerações iniciais, o presente capítulo apresenta e discute as principais premissas e características da Lei de Responsabilidade Fiscal, assim como conceitua as empresas estatais dependentes, no contexto desta Lei.

### **2.1 Considerações iniciais**

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), atendeu, em particular, ao comando estabelecido no art. 163, Capítulo II, Título VI – Da Tributação e do Orçamento – da Constituição Federal de 1988, conforme a seguir:

Art. 163 – Lei complementar disporá sobre:

I – finanças públicas;

II – dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo Poder Público;

III – concessão de garantias pelas entidades públicas;

IV – emissão e resgate de títulos da dívida pública;

V - fiscalização financeira da administração pública direta e indireta;

VI – operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

VII – compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional. (BRASIL, Constituição, 1988, artigo 163).

No entanto, destaca-se que a LRF excluiu os incisos V, VI e VII, relacionados ao funcionamento do mercado financeiro. Dessa forma, segundo o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCEMG, 2001), a fiscalização das instituições financeiras, as operações cambiais realizadas por órgãos e entidades públicas, assim como a compatibilização das

funções oficiais de crédito da União com o desenvolvimento regional mantiveram-se à margem dos objetivos centrais de regulamentação do Governo.

A referida Lei Complementar também atendeu aos arts. 169 e 165, § 9º, inciso II da Constituição de 1988, os quais, respectivamente, determinaram o estabelecimento de limites para as despesas com pessoal ativo e inativo dos entes federados e o estabelecimento, por uma futura lei complementar, de normas de gestão financeira e patrimonial da Administração direta e indireta, bem como de condições para instituição e funcionamento de fundos.

Vale dizer que a Lei de Responsabilidade Fiscal não substituiu e tampouco revogou a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, a qual estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Em que pese a Constituição Federal de 1988 ter concedido à Lei nº 4.320/64 o status de Lei Complementar, existindo dispositivo conflitante entre as duas normas jurídicas, prevalece a vontade da LRF. Como exemplos concretos, citam-se as alterações sofridas pela Lei nº 4.320/64 em relação aos conceitos de dívida fundada, empresa estatal dependente e operações de crédito, assim como ao tratamento dado aos Restos a Pagar<sup>1</sup>.

Ademais, a Lei de Responsabilidade Fiscal atribuiu novas funções à contabilidade pública, garantindo-lhe um caráter mais gerencial. Nesse sentido, as informações contábeis passaram a interessar não somente aos gestores públicos e à administração pública, mas também à

---

<sup>1</sup> De acordo com a Lei nº 4.320/64, a despesa pública tem como estágios o empenho, a liquidação e o pagamento. O empenho consiste na criação de obrigação de pagamento pendente ou não de cumprimento de condição, por parte da entidade pública. A liquidação, por sua vez, ocorre após o empenho e consiste no ato emanado do órgão competente, de verificação e avaliação do cumprimento das condições pré-estabelecidas pelo credor, por meio do exame da documentação que comprove o crédito, testes de qualidade do material e do serviço, cumprimento de prazos, dentre outros. Por fim, o pagamento extingue a obrigação da entidade pública, encerrando a realização da despesa. Nesse contexto, os Restos a Pagar constituem as despesas empenhadas e não pagas até o dia 31 de dezembro. Eles são classificados em Processados (quando as despesas foram empenhadas e liquidadas, mas não foram pagas) e Não Processados (quando as despesas foram empenhadas, porém, não foram nem ao menos liquidadas).

Os demais conceitos mencionados serão tratados ao longo deste trabalho.

sociedade, a qual passou a participar do processo de acompanhamento e fiscalização das contas públicas, mediante os instrumentos estabelecidos na Lei para tal finalidade, conforme será tratado posteriormente.

Inicialmente, merece ressalva a seguinte consideração quanto ao objetivo da Lei Complementar nº 101/2000 (LC/101):

[...] o objetivo da LRF foi [é] ‘fixar a responsabilidade fiscal como um dos princípios da gestão pública’. Trata-se, efetivamente, de [...] redefinir a cultura da atividade pública no País. [...] É uma verdadeira evolução conceitual, de forma a que o agente público saiba que exerce, não apenas um mandato ou uma função, mas que é integrante de uma ordem completa de preservação dos valores sociais’. (CASTRO, 2010, p. 16)

## **2.2 Origens e experiências anteriores**

De acordo com Guedes (2001, p. 12), o advento da LRF:

[...] obedece a uma tendência mundial, reflexo tanto da crise, principalmente financeira, do Estado, como do fortalecimento e crescentes mobilização e pressão da sociedade civil, em busca do aprimoramento e do controle social da gestão pública.

Nesse contexto, o projeto de lei da LRF foi remetido ao Congresso Nacional pelas autoridades fazendárias em abril de 1999, motivado pelas razões e origens do tema, inclusive a experiência internacional, aliado a intenção de se alcançar e tentar manter relativa estabilidade econômica no país. Na ocasião, não ficou escondida a dependência quanto aos objetivos da estabilidade fiscal, cujo compromisso resultou no Programa de Estabilidade Fiscal (PEF).

No que tange aos modelos internacionais nos quais a Lei de Responsabilidade Fiscal tomou como referência, destacam-se, a seguir, seus pontos e características essenciais:

a) Fundo Monetário Internacional – FMI

- planejamento: a documentação orçamentária deve especificar os objetivos dos riscos fiscais, da estrutura macroeconômica, da política fiscal e das políticas orçamentárias;
- publicidade, relatórios fiscais e prestação de contas: informações orçamentárias devem facilitar sua análise e as contas fiscais devem ser apresentadas periodicamente ao público e ao Legislativo;
- transparência dos atos: as funções de gestão e política, na seara pública, devem ser bem definidas e divulgadas ao público, de maneira a informar sobre as atividades fiscais presentes, passadas e programadas.

b) Fiscal Responsibility Act, de 1994, da Nova Zelândia

- adoção de princípios de gestão fiscal responsável, como a redução do débito total da Coroa (dívida pública) a níveis prudentes;
- gerenciamento prudente dos riscos fiscais da Coroa;
- alcançar e manter níveis de patrimônio líquido da Coroa que a protejam contra fatores imprevistos;
- o Fiscal Act se difere dos programas anteriores por não prever metas fiscais, temer pela manipulação de informação para ajustá-las às metas fixadas, considerar perigosa a perda de credibilidade pelo não cumprimento de metas e admitir afastamentos temporários, desde que com previsão de meios para retorno;
- Estado parlamentarista e unitário;
- o Congresso fixa princípios e exige forte transparência do Executivo, o qual possui a liberdade para orçar e gastar.

c) Tratado de Maastricht, da Comunidade Econômica Européia

- existência de metas e punições, pois uma Comissão monitorará o estoque da dívida e o orçamento, como fim de identificar desvios;
- pacto de crescimento e estabilidade de 1997, em que cada Estado membro é responsável por sua política orçamentária, subordinada, por sua vez, às disposições do Tratado;
- os Estados membros devem evitar déficits excessivos, além de conduzirem suas políticas com relativa independência, convergindo para critérios acordados;



- definição de critérios para se verificar a sustentação financeira de cada governo, a exemplo de uma confederação.

d) Normas de disciplina e controle de gastos do governo central dos Estados Unidos, as quais levaram à edição do Budget Enforcement Act, aliado ao princípio de “accountability<sup>2</sup>”

- o Congresso fixa metas de superávit, bem como mecanismos de controle de gastos;
- adoção de “Pay as you go”, ou compensação orçamentária: qualquer ato que provoque aumento de despesas deve ser compensado por meio da elevação de receitas ou redução em outras despesas;
- considera somente o Governo Federal. Cada unidade da Federação possui suas regras;
- adoção de “Sequestration”, ou seja, limitação de empenho para garantir metas e limites orçamentários.

No que se refere à experiência nacional anterior à edição da LRF, é importante salientar a implementação do Programa de Apoio à Reestruturação e ao Ajuste Fiscal de Estados e a publicação da Lei nº 9.496, de 11 de setembro de 1997.

O Programa de Apoio à Reestruturação e ao Ajuste Fiscal de Estados teve início em 1995, por meio do Voto 162 do Conselho Monetário Nacional – CMN. Ele propiciou o refinanciamento de dívidas estaduais, a partir da assunção de compromissos de ajuste fiscal e financeiro, com vistas ao equilíbrio orçamentário sustentável. Do mesmo modo, abriu linhas de crédito para ações emergenciais, como o Programa de Demissão Voluntária – PDV, financiado com recursos da Caixa Econômica Federal – CEF.

O Programa tem a Secretaria do Tesouro Nacional – STN como órgão de acompanhamento das metas fiscais assumidas pelos governos estaduais.

---

<sup>2</sup> Em seu sentido mais estrito o termo designa a obrigação de prestar contas pela guarda e/ou emprego de recursos públicos, de bens patrimoniais, e da autoridade decisória conferida a uma repartição pública ou programa governamental. (SANCHES, 2004, p. 16)

Já a Lei nº 9.496, de 11 de setembro de 1997, autorizou a União a assumir a dívida pública mobiliária dos Estados e do Distrito Federal, além de outras dívidas autorizadas pelo Senado Federal, entre elas as dívidas assumidas a partir do Voto 162/95. A partir de então, ganhou força a busca pelo desenvolvimento auto-sustentável, com o Programa de Reestruturação e de Ajuste Fiscal.

Ressalta-se que a partir do artigo 35 da Lei de Responsabilidade Fiscal, está efetivamente vedada a prática de refinanciamento, ou mesmo a postergação de dívidas contratadas por entes públicos. Ademais, a busca pelo ajuste fiscal nas contas públicas tornou-se obrigatória em todo o território nacional, conforme definido por esta Lei Complementar e cuja matéria será tratada ao longo deste trabalho.

Portanto, observando as metas fiscais desde 1995, quando houve a edição do Voto 162, os governos estaduais estavam, em 2000, mais bem preparados para o cumprimento das regras determinadas a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Nesse sentido, denota-se que a LRF foi elaborada com o fim de atender às expectativas da sociedade brasileira, na busca pela responsabilidade e pelo bom uso dos recursos públicos.

Por outro lado, vale dizer que o surgimento de lei regulamentadora da responsabilidade dos gestores públicos não foi uma novidade no Brasil. Como exemplos bastante conhecidos, citam-se:

- a) a Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950, que define os crimes de responsabilidade e regula o respectivo processo de julgamento;
- b) o Decreto-lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967, que dispõe sobre a responsabilidade dos Prefeitos e Vereadores; e

- c) a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992, que dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, no entanto, agregou como novidade a responsabilidade específica quanto à gestão financeira, a partir de um acompanhamento sistemático do desempenho mensal, trimestral, anual e plurianual.

A avaliação do desempenho passou a ter como referencial os controles localizados nas despesas com pessoal, nos limites de endividamento, nas transferências de recursos constitucionais e voluntários<sup>3</sup>, no déficit primário<sup>4</sup> e na organização do sistema próprio de previdência.

Aspectos como correção imediata de mau desempenho passaram a depender de fixação de padrões, a respeitar a padrões preestabelecidos e adequar-se a proporções predefinidas entre dois ou mais fatores reconhecidos no campo das finanças públicas.

Finalmente, apresenta-se, a seguir, a seguinte consideração a respeito da LC/101:

---

<sup>3</sup> As transferências voluntárias se referem à entrega de recursos por um ente da Federação a outro, a título de cooperação, para a prestação de serviços ou realização de obras, de auxílio ou de assistência financeira, para o atendimento a calamidades ou para a execução de programas especiais, por exemplo.

<sup>4</sup> O resultado primário consiste na diferença entre as receitas e despesas, excluídos os juros e o principal da dívida, tanto os pagos quanto os recebidos. Quando esse resultado é positivo, ou seja, as receitas são maiores do que as despesas, evidencia-se um superávit primário. No entanto, se o resultado é negativo, há um déficit primário. Assim sendo, o resultado deficitário significa que o ente necessita ou depende de recursos de terceiros para a cobertura de suas despesas.

A LRF harmoniza e consolida muitos dos objetivos do processo de mudança do regime fiscal empreendido nas últimas décadas no Brasil. É consequência de um longo processo de evolução das instituições orçamentárias do País, que gerou na sociedade a percepção de que o governante não deve gastar mais do que arrecada e deve administrar de forma responsável os escassos recursos públicos. Assentada nos princípios de responsabilidade fiscal e transparência, a LRF tem por principal objetivo o equilíbrio permanente das finanças públicas nos três níveis de governo. (NUNES, 2002 *apud* NASCIMENTO, 2007, p. 11)

### 2.3 A responsabilidade na gestão fiscal

O conceito de responsabilidade na gestão fiscal é estabelecido no art. 1º da Lei Complementar nº 101/2000, o qual se refere aos seguintes pontos:

- a) ação planejada e transparente;
- b) prevenção de riscos e correção dos desvios que afetam o equilíbrio das contas públicas;
- c) Cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas;
- d) Obediência a limites, visando ao equilíbrio das contas públicas;
- e) Condições no que tange a renúncia de receitas;
- f) Condições no que tange a geração de despesas com pessoal;
- g) Condições no que tange a geração de despesas com a seguridade social e outras;
- h) Condições no que tange a geração de despesas com as dívidas consolidada e mobiliária;
- i) Condições no que tange as operações de crédito, inclusive por antecipação de receita;
- j) Condições no que tange a concessão de garantias; e
- k) Condições no que tange a inscrição em Restos a Pagar.

A ação planejada e transparente na Administração Pública é enfatizada em diversos pontos da Lei. A primeira consiste na ação baseada em planos previamente elaborados e sujeitos à apreciação e aprovação do Legislativo, garantindo-lhes a necessária legitimidade, característica do regime democrático.

Nesse contexto, os instrumentos definidos na Lei Complementar para o planejamento governamental são os mesmos estabelecidos pela Constituição Federal de 1988, ou seja: Plano Plurianual (PPA); Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA)<sup>5</sup>. Contudo, a LRF buscou reforçar o papel da atividade de planejamento, e, mais especificamente, a vinculação entre as atividades de planejamento e de execução do gasto público.

Nesse propósito:

Sem dúvida, a adoção do planejamento como processo constitui um dos objetivos da LRF. Essa preocupação fica evidente quando ela trata da necessária compatibilização entre o PPA, a LDO e a LOA, por exemplo, ou quando prevê a seqüência lógica: programar, monitorar, controlar, ajustar, reprogramar. (GUEDES, 2001, p. 18)

Para a administração, a principal intenção do planejamento é identificar os objetivos e gerar processo capaz de assegurar, no tempo adequado, a disponibilidade dos recursos e da estrutura essenciais à implementação de determinada ação concreta ou atitude decisória considerada importante que permita um controle imediato.

No que se refere à transparência, a mesma se dará por meio do conhecimento e da participação da sociedade, além da ampla publicidade que deve ocorrer em todos os atos e fatos concernentes à arrecadação de receitas e à realização de despesas públicas. A Lei institui diversos mecanismos com esse foco, entre eles:

- a) participação popular na discussão e elaboração dos planos e orçamentos;
- b) durante todo o exercício, disponibilidade das contas dos administradores para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade;

---

<sup>5</sup> O PPA define as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública, de forma regionalizada, para o período de quatro anos. A LDO compreende as prioridades e metas do governo, enunciadas no PPA e objetiva, dentre outros, orientar a elaboração da LOA. Esta, por sua vez, estima as receitas e fixa as despesas para um exercício financeiro.

- c) emissão de relatórios periódicos de gestão fiscal e de execução orçamentária, ambos de acesso público e com ampla divulgação.

Nota-se que dentre as novidades da LRF, há a previsão de constituição do Conselho de Gestão Fiscal, responsável, dentre outros, pelo acompanhamento e avaliação da transparência da gestão fiscal, edição de normas gerais para a consolidação das contas e padronização dos relatórios e demonstrativos previstos.

Adicionalmente, como supramencionado, salienta-se a obrigatoriedade de elaboração do Relatório de Gestão Fiscal - RGF, com o fim de acompanhar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial, além dos limites impostos pela Lei Complementar. Tais assuntos serão abordados posteriormente.

Todavia, conforme apontado por Cruz et al (2002, p. 19), “as garantias legais não são suficientes para atingir a transparência. Além delas, devem existir um espírito de estadista e uma filosofia cooperativa para disponibilizar os dados e, com criatividade, suprir na oportunidade o interesse da população”.

Nesse sentido, a apresentação das informações a serem postas ao conhecimento público “[...] deve, preferencialmente, enfatizar os resultados e não se ater à mera divulgação de demonstrativos técnicos com valores que só podem ser entendidos por especialistas”. (GUEDES, 2001, p. 20)

Do mesmo modo, “[...] é necessário o estímulo à participação popular, na medida em que os resultados da gestão fiscal responsável são, acima de tudo, de interesse público.” (NASCIMENTO, 2007, prefácio)

Nessa mesma linha, o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC teceu o seguinte comentário acerca da transparência:

[...] deve o gestor público ter o desejo de ser compreendido pelo cidadão ou cidadã, ofertando informações úteis e valorosas para a sociedade. Não pode ser entendida somente como uma simples divulgação de dados sem preocupação com a aprendizagem e com a captação da mensagem ou não por parte do receptor. (INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA – IBGC, 2004, p.9 *apud* TEIXEIRA, 2010, p. 42)

Já Guedes (2001, p. 63) atesta que:

A **transparência**, conforme se depreende, é muito mais do que um objetivo ou um princípio da gestão pública. Na realidade, ela decorre de uma **obrigação**, imposta aos gestores públicos, no sentido de não somente cumprir eficientemente suas missões, segundo os mandamentos constitucionais e legais, mas também de **demonstrar** a toda a sociedade, que o fizeram conforme o estabelecido nos orçamentos, nos relatórios gerenciais e nas suas prestações de contas, cujos resultados deverão ser submetidos à aprovação da sociedade.

Trata-se de uma **nova prática** administrativa imposta pela LRF, ensejando um processo de **interação** permanente entre os gestores e os cidadãos. Portanto, a **transparência** se inicia com uma **ação** do gestor, através da qual demonstra e comprova, periodicamente e com o maior detalhamento possível, o que foi realizado e quais os benefícios sociais decorrentes. À sociedade – a quem é direcionada a comprovação dos resultados – cabe avaliar e aprovar ou exigir novos esclarecimentos ou até mudança de rumos na gestão.

Espera-se que, em futuro próximo, a sedimentação da nova prática concorra para maior eficiência, eficácia e efetividade da gestão pública. De pronto, cabe afirmar que as perspectivas são animadoras, porque, entre outras razões, a obrigatoriedade imposta aos gestores certamente os induzirá a despender esforços adicionais na escolha e na implementação das ações, sob pena de ter sua atuação reprovada pelos eleitores. (GUEDES, 2001, p. 63, grifos do autor)

Além do mais, no que tange à transparência além da LRF, destaca-se o seguinte apontamento:

Como sabemos, poder não se dá. Poder se conquista. Caso contrário, continuaremos a ter, em muitos casos, uma transparência só para atender aos aspectos legais e não uma transparência que seja qualificada e básica para uma boa governança (ética e democrática), sustentáculo de um outro desenvolvimento para todos e todas que fazem parte da Nação chamada Brasil. (TEIXEIRA, 2010, p. 46)

Finalmente no que tange à transparência na gestão pública, é importante ressaltar a edição da Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009, a qual acrescentou dispositivos à Lei Complementar nº 101/2000, 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. Assim sendo, a partir de maio de 2010, a União e os Estados com mais de 100 mil habitantes deverão disponibilizar, em tempo real à sociedade, informações pormenorizadas a respeito da execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público.

Tais informações referem-se à totalidade dos atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados relativos ao número do processo correspondente, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento, e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado. Ademais, no novo sistema deverá ser disponibilizado o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive relativa a recursos extraordinários.

No que concerne à prevenção de riscos e a correção de desvios, os mesmos devem estar presentes em todo processo de planejamento confiável. A prevenção de riscos consiste em tomar medidas para impedir ou reduzir a continuidade, após diagnosticar e identificar os reais problemas, em suas principais causas. Requer, portanto, apoio popular relevante para a ação e elevada vontade política para a mudança. Já a correção de desvios é atuar de forma eficaz e eficiente para rever prontamente as ações, diante dos afastamentos detectados em relação aos objetivos e seus parâmetros estabelecidos. Por conseguinte, reformular atitudes e rever procedimentos exige rígido acompanhamento das metas e dos objetivos estabelecidos no planejamento. Do monitoramento deve surgir um replanejamento, de maneira que sejam incluídos os aspectos que serão corrigidos.

Nesse sentido, a LC/101 estabelece a adoção de mecanismos para neutralizar o impacto de situações contingentes, tais como ações judiciais e demais eventos não corriqueiros. Tais



eventualidades serão atendidas com os recursos da Reserva de Contingência<sup>6</sup>, a ser prevista na Lei de Diretrizes Orçamentárias e incluída nos orçamentos anuais da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Vale dizer que nem todos os riscos são previsíveis, a exemplo de quando independem de ação ou decisão humana, como os eventos ligados a fenômenos da natureza. Entretanto, ao que é previsível, pode-se aplicar a prudência para evitar riscos.

As correções de desvios, por seu turno, necessitam da adoção de providências com vistas à eliminação dos fatores que lhes tenham dado causa. Para essa correção, é necessária a existência de uma identificação dos desvios. Assim, conhecer o padrão desejado quando de sua execução constitui uma das formas para identificar desvios nas ações governamentais. O elo entre planejamento e execução pressupõe a formação de um sólido padrão respeitador do desempenho histórico da instituição.

A correção a ser adotada dependerá do tipo de controle seguido pela gestão. Deste modo, se for do tipo concomitante, a providência corretiva acontecerá durante o desvio. Se for do tipo a posteriori, ocorrerá apenas ao final do desvio. Contudo, se for do tipo a priori, as providências para os casos de desvios para menos e de desvios para mais constituem um rol de alternativas de solução disponibilizado para o executor, monitorados pelo gestor e avaliados em diversos pontos intermediários da execução. O estilo de controle, portanto, dificulta ou facilita a correção de desvios.

No tocante ao equilíbrio das contas públicas, este não deve ser apenas entendido como a contenção das despesas dentro dos limites das receitas que são arrecadadas. Segundo Cruz et al (2002), esse equilíbrio significa a adoção de uma postura estratégica pelos governantes, de

---

<sup>6</sup> Dotação de caráter global, cujo montante é definido com base na Receita Corrente Líquida (RCL) e destinado ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos fiscais imprevistos, bem como para abertura de créditos adicionais. O conceito de RCL será definido posteriormente.

forma a atender às necessidades sociais e meritórias da população, evitando o atendimento de necessidades mais urgentes, geralmente traduzidas em pressão imediata.

Já Nascimento e Debus, (2002?) afirmam que a noção de equilíbrio para as contas públicas trazido pela Lei de Responsabilidade Fiscal se refere ao equilíbrio das denominadas “contas primárias”, traduzido no Resultado Primário equilibrado. Nesse contexto, deve-se buscar o equilíbrio auto-sustentável, o qual prescinde de operações de crédito e, portanto, não eleva a dívida pública. Nas palavras dos mesmos autores, o “controle da dívida pública é o principal motivo que podemos invocar para a elaboração de uma lei como a LRF”. (NASCIMENTO; DEBUS, 2002?, p. 11)

Todavia, isso não significa que, a partir da LC/101, nenhum ente público poderá contratar operações de crédito. A dívida, o endividamento público e seus limites são tratados no capítulo VII da Lei.

No que se refere aos limites e condições previstos no art. 1º, estes serão tratados ao longo deste trabalho, inclusive seus conceitos.

Diante do exposto, destacam-se as seguintes considerações a respeito da LRF:

[a LRF] trata de assuntos relevantes e essenciais para a boa gestão dos recursos públicos, através de normas coercitivas e de correção de desvios fiscais, bem como previsão de um novo sistema de informações, estruturado a partir de demonstrativos e relatórios relacionados ao trabalho de condução das finanças públicas. (TCEMG, 2001, p. 14)

Pode-se demonstrar que a LRF veio dar um caráter mais expressivo a essas funções (planejamento, controle e transparência), inclusive criando mecanismos de acompanhamento periódico de resultados, disciplinando as atividades de ajuste entre programado e executado e ratificando a punição dos infratores no exercício da ação governamental. Assim, procura evitar improvisações, desperdícios e até, no limite, malversações e desvios na administração dos escassos recursos públicos, com prejuízo para o atendimento das inúmeras demandas da sociedade. (GUEDES, 2001, p. 16)

Nas palavras do TCEMG (2001, p. 14), a responsabilidade na gestão fiscal “significa zêlo, rigor, tratamento das finanças públicas com o máximo de eficiência, e, principalmente, dar prioridade ao planejamento da ação governamental”. Nesse contexto,

[...] esse novo estatuto reforça procedimentos e institutos de elaboração, execução e controle orçamentário, bem como introduz na ordem jurídica novos mecanismos relativos à ‘accountability’ (controle e responsabilidade), tendo como finalidade precípua a gestão fiscal das contas públicas. (TCEMG, 2001, p. 15)

De outro modo, segundo Guedes (2001, p. 11), “[...] a LC n ° 101/2000 impõe um salto qualitativo em termos da gestão e qualificação de quadros públicos [...].”

## **2.4 Abrangência da Lei de Responsabilidade Fiscal**

A abrangência da Lei de Responsabilidade Fiscal é determinada em seu art. 1º, § 2º. Assim sendo, suas disposições obrigam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. O Poder Executivo, o Poder Judiciário, o Poder Legislativo, nele abrangidos os Tribunais de Contas e o Ministério Público também são atingidos. Do mesmo modo, suas respectivas administrações diretas, fundos, autarquias, fundações<sup>7</sup> e empresas estatais dependentes. Dessa maneira, foram excluídas as empresas controladas que não dependem de recursos arrecadados pelo ente central.

---

<sup>7</sup> Administração direta: conjunto de entes organizacionais que integram a estrutura administrativa de cada um dos Poderes da União, dos Estados e dos Municípios, abrangidas não só as unidades destituídas de autonomia, mas também os órgãos autônomos e os fundos. (SANCHES, 2004, p. 19)

Autarquia: serviço estatal descentralizado, dotado de autonomia administrativa e financeira, instituído por lei para a realização de fins bem determinados. (SANCHES, 2004, p. 40)

Fundos: instrumentos de natureza orçamentária, criados por lei (ou por norma constitucional), para a vinculação de recurso ou conjunto de recursos, à implementação de programas, projetos ou atividades com objetivos devidamente caracterizados. (SANCHES, 2004, p. 166)

Fundação: modalidade de entidade jurídica, dotada de personalidade própria, constituída com vistas à prestação de serviços determinados à coletividade – tais como os educativos, culturais, assistenciais, conservacionistas, científicos e assemelhados – sem qualquer propósito de obtenção de lucro. (SANCHES, 2004, p. 158)

De acordo com Nascimento (2007, p. 16, grifo do autor), a “identificação detalhada dos diversos órgãos que compõe o **ente público** demonstra que a responsabilidade fiscal não se restringe apenas ao Poder Executivo”. Nesse sentido, a “repartição de responsabilidades para o equilíbrio das contas públicas é, portanto, um avanço importante patrocinado pela LRF.”

## 2.5 Empresas estatais dependentes

O art. 2º da LRF define os conceitos de empresa estatal dependente e empresa controlada, com base no conceito de ente da Federação e no parcelamento do capital social em ações com direito a voto.

Deste modo, o conceito de ente da Federação mantém a definição apresentada na Constituição Federal e compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Já a empresa controlada consiste na sociedade cuja maioria do capital social com direito a voto pertença, direta ou indiretamente, a ente da Federação. Assim, refere-se aos conceitos de empresa pública e de sociedade de economia mista, as quais apresentam os seguintes atributos em comum:

- a) Contém personalidade jurídica de direito privado;
- b) Visam ao lucro;
- c) O quadro de pessoal é integrado por servidores públicos, regido pela Consolidação das Leis do Trabalho (CLT);
- d) São entidades paraestatais; e
- e) Podem explorar atividades econômicas.

A diferença essencial entre ambas reside na formação do capital social. Logo, enquanto nas empresas públicas a participação governamental é de 100%, nas sociedades de economia

mista a maioria do capital social, ou seja, 50% + 1 ação ordinária, pelo menos, pertence ao Poder Público.

Por fim, a empresa estatal dependente consiste na empresa controlada por ente da Federação que tenha, no exercício anterior, recebido recursos financeiros de seu controlador para o pagamento de despesas com pessoal, de custeio em geral ou de capital<sup>8</sup>, excluídos, neste último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária e tenha, no exercício corrente, autorização orçamentária para recebimento de recursos financeiros com idêntica finalidade. Salienta-se que o referido conceito foi ampliado a partir da edição das Resoluções do Senado Federal nº40, de 20/12/2001 e nº 43, de 21/12/2001.

Além do mais, a Portaria STN nº 589, de 27/12/2001, a qual estabelece conceitos, regras e procedimentos contábeis para consolidação das empresas estatais dependentes nas contas públicas, complementou o referido conceito a partir de seu art. 3º, conforme a seguir:

Art. 3º A subvenção de que trata o caput do art. 18 da Lei 4.320, de 17 de março de 1964 [subvenção econômica] e o repasse de recursos previsto no inciso III, do art. 2º, da Lei Complementar nº 101 de 2000 [para as empresas estatais dependentes] destinam-se exclusivamente à cobertura de déficits de empresas e devem ser alocados diretamente no orçamento da empresa beneficiária, nos termos do art. 7º da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001.

Parágrafo único. Para efeitos desta portaria, considera-se ainda subvenção econômica a transferência permanente de recursos de capital para empresa controlada deficitária nos termos do caput deste artigo. (BRASIL, Portaria nº 589, de 27 de dezembro de 2001, art. 3º *apud* NASCIMENTO, 2007, p. 19)

---

<sup>8</sup> As despesas de custeio constituíam uma subcategoria da categoria de despesas correntes e consistiam nas dotações para a manutenção de serviços anteriormente criados, incluindo as obras de conservação e adaptação de bens imóveis. A partir de 1991, as subcategorias deixaram de existir e foram substituídas pelos grupos de natureza da despesa “pessoal e encargos”, “juros e encargos da dívida” e “outras despesas correntes”. As despesas correntes, por seu turno, agrupam os vários detalhamentos peculiares à despesa de custeio das entidades do setor público e aos custos de manutenção de suas atividades. Assim, classificam-se nesta categoria as despesas que não contribuem diretamente para aumentar a capacidade produtiva da economia. Já as despesas de capital agrupam os vários detalhamentos peculiares aos investimentos, inversões financeiras e outras despesas de capital das entidades do setor público. Nesse sentido, classificam-se nesta categoria as despesas que contribuem para formar um bem de capital, para adicionar valor a um bem já existente, ou para transferir a propriedade de bens ou direitos para o setor público. (SANCHES, 2004)

Nesse sentido, mesmo a empresa controlada – quer seja sociedade de economia mista ou empresa pública - que não sobreviva sem os recursos de capital transferidos pelo ente controlador também será considerada dependente. As transferências de recursos para capital e custeio deverão ser destinadas à cobertura de déficits, fato que caracterizará a dependência. Portanto, procura-se evitar qualquer tipo de transferência para as empresas, de maneira a caracterizar a dependência e aumentar a Receita Corrente Líquida<sup>9</sup> (RCL) consolidada. Nas palavras de Nascimento (2007, p. 20), “Com este procedimento seria possível enquadrar-se nos limites legais propostos pela LRF a partir de uma prática contábil irregular que aumenta a RCL de forma artificial”.

Finalmente, no tocante à Lei de Responsabilidade Fiscal, torna-se relevante mencionar os comentários sobre a avaliação dos dez anos de sua vigência, completados em 2010, realizados por diversos especialistas e contidos em matéria especial da Revista do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro, conforme a seguir.

## **2.6 Avaliação dos dez anos de vigência da Lei**

Sobre a avaliação dos dez anos de vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal, Harada (2010, p. 9) afirma que:

---

<sup>9</sup> Somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidas as parcelas entregues pelos Estados aos Municípios por determinação constitucional; a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social; e as receitas provenientes da compensação financeira dos diversos regimes de previdência social. Além do mais, são computados no cálculo da receita corrente líquida os valores pagos e recebidos em decorrência de recursos financeiros transferidos, em moeda, pela União aos Estados, Distrito Federal e Municípios a título de compensação financeira, pela perda de receitas advindas da desoneração das exportações, nos termos da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, conhecida como Lei Kandir. Igualmente, são computados os valores pagos e recebidos em decorrência do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB. A receita corrente líquida será apurada somando-se as receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze anteriores, excluídas as duplicidades.

Apesar do rigor com que a LRF trata as despesas com pessoal e o crédito público, não houve a esperada diminuição dessas despesas.

[...]

Poder-se-ia argumentar que sem a LRF o quadro teria evoluído para o pior. É bem possível, como também, provável. Muito provavelmente a Lei de Responsabilidade Fiscal, nesses dez anos de vigência, bem ou mal, cumpriu o seu papel principal de promover o equilíbrio das contas públicas, apesar das Emendas espúrias concernentes a dívidas de precatórios que minaram seus alicerces.

De outro modo, Afonso (2010, p. 10) declara que:

[...] a LRF não é uma pirâmide, que se constrói a duras penas e depois fica como está por séculos. LRF é uma obra dinâmica, que exige atenção freqüente. Muito avançamos, mas ainda há muito por fazer.

[...]

O Brasil foi o primeiro emergente a adotar essa lei. Entre meia centena de países que adotaram esse tipo de legislação nas últimas duas décadas, a LRF é considerada uma das mais abrangentes e austeras, mescla princípios e regras, previne mas também pune exemplarmente.

[...]

No que tange a atuação dos Tribunais de Contas, o Presidente da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas, conselheiro Simão Ribas Jr., do TCE/SC, atesta que:

[...] esses órgãos de controle externo foram os que deram mais significativa contribuição para os esforços de ajuste das contas públicas nos parâmetros definidos pela LRF.

[...]

Um dos meios de verificação é o exame das contas anuais, outro o de processos específicos de avaliação da gestão fiscal. Praticamente todos os Tribunais de Contas, no uso de suas competências normativas, têm emitido resoluções e instruções normativas para regulamentar e fazer cumprir os ditames da lei fiscal. Há, ainda, outras medidas que têm permitido aos Tribunais de Contas a indicação de rumos de correção necessária durante a execução dos orçamentos. É o caso da expedição de alertas quanto aos limites a serem respeitados pelos entes públicos, sobressaindo que o ato de alerta é a atuação preventiva e concomitante dos Tribunais de Contas. [...]

(JR., 2010, p. 13)

No que concerne às diversas avaliações da aplicação da Lei Complementar nº101/2000 nos seus primeiros dez anos de existência, a Revista Técnica dos Tribunais de Contas, lançada em setembro de 2010, por ocasião do II Encontro Nacional dos Tribunais de Contas, concluiu que

houve melhora na gestão fiscal do Brasil. Além disso, a revista apresentou a contribuição dos Tribunais de Contas para tal resultado, através da apresentação de dados e indicadores.

Por outro lado, ainda em relação aos Tribunais de Contas, segundo o Conselheiro substituto do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco, Nóbrega (2010, p. 35)

[...] os Tribunais de Contas precisam vencer imensos desafios para acompanharem mudanças advindas do processo de reforma do Estado, da disposição de princípios e normas da Administração Pública, e da implementação de novas metodologias de controle.

[...] os desafios são imensos e os Tribunais de Contas, gestados em um ambiente conservador, muito custaram a sequer perceber que estávamos em um Estado burocrático e não patrimonialista. Agora, continuam padecendo de uma lentidão crônica, tendo enormes dificuldades de apreender e aprender as regras de uma administração gerencial e eficiente. Não há, se houver, muito pouca preocupação com a eficiência econômica das decisões; dos parâmetros gerais adotados.

Por seu turno, o Ministro da Fazenda, Mantega (2010, p. 22), sustenta que:

A LRF brasileira (Lei Complementar nº 101/2000) foi original ao adotar um modelo misto, combinando regras com transparência. Hoje, passados dez anos, há uma nova cultura na condução da política fiscal nos diferentes níveis de governo. O Brasil tornou-se uma referência internacional em finanças públicas, o que trouxe implicações importantes para toda a política econômica. E, baseados na experiência brasileira, vários países adotaram leis fiscais semelhantes.

[...]

Não obstante a quantidade de proposta de mudanças, a única alteração legislativa, aprovada por unanimidade na Câmara, veio justamente para fortalecer um dos pilares da lei original. Na trilha da mudança cultural promovida pela LRF, a Lei Complementar nº 131 de 2009 empreendeu um choque de transparência, garantindo liberação ao pleno conhecimento e controle da sociedade, em tempo real, de informações detalhadas sobre a execução orçamentária e financeira em meios eletrônicos de acesso público. Já no âmbito do Judiciário, a jurisprudência de Tribunais de Contas e o apoio do Conselho Nacional de Justiça à padronização pelos Manuais editados pela STN têm auxiliado a dar mais efetividade à Lei.

[...]

Especificamente em termos de indicadores – resultado primário, receitas, despesas, gasto com pessoal e dívida pública -, os resultados fiscais nos últimos anos são bastante positivos. Um bom exemplo é o resultado primário que foi obtido tanto no âmbito do Governo Central quanto nos Estados e Municípios.

[...] A maioria dos Estados e Municípios ajustou suas finanças, promoveu reformas administrativas e atingiu um patamar mais elevado de administração financeira, mais eficiente e com responsabilidade fiscal. Apesar das dificuldades e desafios que ainda persistem, a gestão das finanças públicas dos entes subnacionais brasileiros evoluiu de maneira significativa graças ao conjunto de regras estabelecidas.



[...]

Em termos gerais, esta combinação de evolução institucional, que culminou num bom desenho de regras fiscais, com uma conscientização da sociedade sobre a importância do equilíbrio das finanças públicas e com a atuação dos agentes públicos neste sentido contribuiu para que, na mais recente crise internacional, o Brasil tivesse um desempenho exemplar.

[...]

Das bases institucionais estabelecidas e da condução adotada na política econômica emerge a conclusão de que a LRF é condição necessária para a solidez dos fundamentos da economia brasileira, principalmente no que se refere ao pilar fiscal, mas não é condição suficiente para alcançar esta solidez. A lei dá os instrumentos, mas a responsabilidade fiscal depende substancialmente dos agentes políticos, e seu êxito está diretamente vinculado à escolha de um conjunto acertado de políticas.

[...]

É fundamental ter presente que a gestão pública no Brasil, até mesmo pelos avanços que vêm sendo obtidos na política econômica, precisa estar continuamente sendo aprimorada e preparada para fazer frente aos novos desafios que se apresentam. Por isso, entende-se que muito foi feito com o suporte da LRF, mas muito mais precisa ser feito, e garantir a solidez fiscal dada por este instrumento e avançar no sentido de fazer mais e melhor caminho a ser seguido.

Por fim, Teixeira (2010, p. 44), no que se refere aos dez anos de LRF e a transparência, conclui que:

[...] a certeza é de que avançamos, mas muitos desafios ainda devem ser enfrentados para a busca da transparência desejada, o que passa pelo fortalecimento e expansão da cultura da transparência em nosso país, tanto nas organizações públicas como nas não governamentais. Principalmente na perspectiva de se ter uma transparência qualificada que extrapole o campo estrito da gestão fiscal, e que se some a outros instrumentos tecnológicos, de gestão, de educação política-cidadã e de planejamento participativo, objetivando a construção de uma governança ética e democrática favorável a outro desenvolvimento. Um desenvolvimento incluyente e gerador de oportunidades, em que o equilíbrio fiscal e o crescimento econômico sejam meios, e não um fim em si mesmo.

### **3 O RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL - RGF**

O Relatório de Gestão Fiscal – RGF é um instrumento inovador, de prestação de contas à sociedade, criado pela Lei de Responsabilidade Fiscal com o fim de ampliar a transparência dos resultados da gestão fiscal (SANCHES, 2004). Nesse contexto, o presente capítulo caracteriza o RGF, por meio da apresentação de suas condições, conteúdo, prazos para publicação, padronização, punições estabelecidas, fiscalização da gestão fiscal e da adoção de procedimentos, quando da ocorrência de fatores externos.

#### **3.1 Considerações iniciais**

Segundo o art. 54 da Lei de Responsabilidade Fiscal, ao final de cada quadrimestre será emitido Relatório de Gestão Fiscal - RGF, pelos titulares dos Poderes e órgãos.

Os conceitos de Poder e órgão, no contexto do RGF, são:

- 1) Poder:
  - a) na União: Executivo, Legislativo (incluído o Tribunal de Contas da União), Judiciário e Ministério Público da União;
  - b) nos Estados e no Distrito Federal: Executivo, Legislativo (incluído o Tribunal de Contas dos Estados e do Distrito Federal), Judiciário e Ministério Público dos Estados e do Distrito Federal; e
  - c) nos Municípios: Executivo e Legislativo (incluído o Tribunal de Contas dos Municípios, quando houver).

## 2) Órgão:

- a) respectivas Casas do Poder Legislativo Federal;
- b) Tribunal de Contas da União;
- c) Assembléia Legislativa e Tribunais de Contas do Poder Legislativo Estadual;
- d) Câmara Legislativa e Tribunal de Contas do Distrito Federal;
- e) Câmara de Vereadores do Poder Legislativo Municipal e Tribunal de Contas do Município, quando houver;
- f) Ministério Público;
- g) Supremo Tribunal Federal;
- h) Conselho Nacional de Justiça;
- i) Superior Tribunal de Justiça;
- j) Tribunais Regionais Federais e Juízes Federais;
- k) Tribunais e Juízes Militares;
- l) Tribunais e Juízes de Trabalho;
- m) Tribunais e Juízes Eleitorais;
- n) Tribunais e Juízes dos Estados e do Distrito Federal e Territórios;
- o) Tribunal de Justiça dos Estados e outros, quando houver.

O Relatório de Gestão Fiscal dos Poderes e órgãos abrange a administração direta, autarquias, fundos, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista beneficiários de recursos orçamentários, seja do Orçamento Fiscal ou do Orçamento da Seguridade Social, para a manutenção de suas atividades. São excetuadas, contudo, as empresas que recebem recursos exclusivamente para aumento de capital originário de investimento do respectivo ente.

Por outro lado, o RGF deverá ser assinado pelo:

- a) Chefe do Poder Executivo;
- b) Presidente e demais membros da Mesa Diretora ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Legislativo;
- c) Presidente de Tribunal e demais membros de Conselho de Administração ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Judiciário;
- d) Chefe do Ministério Público, da União e dos Estados.

O relatório também será assinado pelas autoridades responsáveis pelo controle interno e pela administração financeira, assim como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão referido no art. 20 da Lei, o qual dispõe sobre a repartição de limites da despesa total com pessoal.

Aqui é importante salientar que o art. 54 da Lei de Responsabilidade Fiscal esclarece nitidamente as autoridades de cada Poder ou ente que deverão assinar o Relatório de Gestão Fiscal. Todavia, segundo apontam Cruz et al (2002, p. 195), o artigo “[...] deixa em aberto a tradicional prerrogativa dos contadores e técnicos em contabilidade para, com exclusividade, assinarem os relatórios contábeis oficiais na administração pública brasileira.”

Além disso, estes autores alegam ser conveniente que Estados e Municípios, e até a União, atentem para o domínio das habilitações dos responsáveis integrantes do controle interno. Nesse sentido, afirmam que a legalidade da supervisão de trabalhos contábeis em geral, que no Brasil ainda é prerrogativa dos profissionais da contabilidade, é mais importante do que as habilidades e, portanto, pode culminar em desclassificações oficiais dos trabalhos de auditoria realizados.

Ainda de acordo com os mesmos, como existem relatórios bimestrais, trimestrais, quadrimestrais, semestrais e anuais, o fechamento contábil deve ser mensal. Além do mais, o controle mensal é tecnicamente mais desejável, ao invés da superposição de acompanhamentos indefinidos gerados pela ausência de um denominador comum.

Por fim, em relação ao Relatório de Gestão Fiscal, merece destaque o seguinte comentário:

Esse relatório de gestão fiscal é mais uma das **inovações** da LRF. As informações que devem integrá-lo são mais de cunho gerencial do que propriamente contábeis, aspectos sem dúvida importantes também para o aperfeiçoamento do processo de transparência, o que é reforçado pela obrigatoriedade que impõe de o mesmo ser assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira, pelo **controle interno** e pelo Chefe do Poder Executivo [...] (GUEDES, 2001, p. 68, grifos do autor)

Igualmente, de acordo com Motta (2007, p. 101) o RGF “[...] é a pedra de toque da LRF, instrumento determinante para os quatro pontos principais da lei: planejamento, transparência, controle e responsabilização.”

### **3.2 Conteúdo do Relatório de Gestão Fiscal**

Segundo o art. 55 da Lei de Responsabilidade Fiscal, o Relatório de Gestão Fiscal conterá comparativo com os limites de que trata a Lei Complementar, dos seguintes montantes:

- a) despesa total com pessoal, evidenciando as despesas com ativos, inativos e pensionistas;
- b) dívidas consolidada e mobiliária;
- c) concessão de garantias;
- d) operações de crédito, inclusive por antecipação de receita;

A despesa com pessoal compreende o somatório dos gastos do ente da Federação com ativos, inativos e pensionistas, deduzidas as indenizações por Demissão e com Programas de Incentivos à Demissão Voluntária; despesas decorrentes de decisão judicial da competência de período anterior ao da apuração; demais despesas da competência de período anterior ao da apuração; e despesas com inativos e pensionistas, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas com recursos vinculados, ou seja, provenientes da arrecadação de

contribuições dos segurados e das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro. Os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra relativos à substituição de servidores e empregados públicos são contabilizados como "Outras Despesas de Pessoal".

Já o conceito da dívida consolidada ou fundada, disposto no art. 29, inciso I e §§ 2º e 3º da LRF; bem como no inciso III, § 1º do art. 1º da Resolução nº 40/2001, do Senado Federal, encontra-se transcrito *in verbis*:

[...] montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras, inclusive as decorrentes de emissão de títulos, do Estado, do Distrito Federal ou do Município, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito para amortização em prazo superior a 12 (doze) meses, dos precatórios judiciais emitidos a partir de 5 de maio de 2000 e não pagos durante a execução do orçamento em que houverem sido incluídos, e das operações de crédito, que, embora de prazo inferior a 12 (doze) meses, tenham constado como receitas no orçamento. (BRASIL, Senado Federal, Resolução nº40/2001, art. 1º, §1º, inciso III)

A dívida pública mobiliária, por sua vez, é representada por títulos emitidos pela União, inclusive os do Banco Central do Brasil, pelos Estados e pelos Municípios.

A concessão de Garantia consiste no compromisso de adimplência de obrigação contratual ou financeira assumida por ente da Federação ou entidade a ele vinculada.

As operações de crédito, por seu turno, se referem ao compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, aquisição financiada de bens, emissão e aceite de título, abertura de crédito, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros. Equipara-se, ainda, à operação de crédito, a assunção, a confissão ou o reconhecimento de dívidas pelo ente da Federação.

Por fim, as operações de crédito por antecipação de receita orçamentária (AROs) são empréstimos de curto prazo, facultados à Administração quando autorizados por lei, contratados com vistas a organizar o fluxo de caixa do Erário, tendo em vista que a arrecadação da receita pública, na maioria dos entes públicos – sobretudo nos Estados e Municípios -, não ocorre de modo uniforme durante o exercício mas sim sob uma típica sazonalidade. (SANCHES, 2004)

O RGF também conterá a indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites, assim como será integrado dos seguintes demonstrativos, no último quadrimestre:

- a) demonstrativo do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro;
- b) demonstrativo da inscrição em Restos a Pagar das despesas liquidadas; empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa; e não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;
- c) do cumprimento do disposto no inciso II do art. 38 da Lei, segundo o qual as operações de crédito por antecipação de receita orçamentária - AROs - deverão ser liquidadas, com juros e outros encargos incidentes, até o dia dez de dezembro de cada ano; e
- d) do cumprimento do disposto na alínea b do inciso IV do art. 38 da Lei, a qual proíbe a contratação das AROs no último ano de mandato do Presidente, Governador ou Prefeito Municipal.

De outro modo, Nascimento (2007) afirma que o demonstrativo da despesa com serviços de terceiros, embora não constasse explicitamente na Lei de Responsabilidade Fiscal como parte integrante do Relatório de Gestão Fiscal, deveria compô-lo, no último quadrimestre, até o final do exercício de 2002. Na ocasião, o gestor deveria observar os limites fixados para tais despesas. Compunham o referido demonstrativo as despesas com serviços de consultorias, outros serviços de terceiros (pessoa física), locação de mão-de-obra, arrendamento mercantil e outros serviços de terceiros (pessoa jurídica).

O relatório dos titulares dos Poderes Legislativo e Judiciário, bem como do Ministério Público, conterà somente as informações relativas à despesa total com pessoal, a indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado esse limite, assim como os demonstrativos apresentados somente no último quadrimestre, quer seja, os que evidenciam o montante das disponibilidades de caixa e dos Restos a Pagar.

Ademais, deverá ser indicada, quando for o caso, a comprovação do cumprimento das disposições relativas às operações de crédito por antecipação de receitas orçamentárias – AROs, isto é, sua liquidação até 10 de dezembro de cada ano e sua proibição no último ano do mandato do Chefe do Poder Executivo.

No que se refere à extrapolação dos limites definidos pela Lei Complementar, é importante ressaltar que não há compensação entre os Poderes, uma vez que a responsabilidade é individualizada. Assim sendo, a extropolação dos limites em cada um dos Poderes compromete toda a esfera correspondente, quer seja federal, estadual ou municipal.

### **3.3 Publicação do Relatório de Gestão Fiscal**

O Relatório de Gestão Fiscal será publicado até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder, com amplo acesso ao público, inclusive por meio eletrônico. Assim, para o primeiro quadrimestre, este prazo se encerra em 30 de maio; para o segundo quadrimestre se encerra em 30 de setembro e, para o terceiro quadrimestre, se encerra em 30 de janeiro do ano subsequente ao de referência.

A Lei Complementar facultou aos Municípios, com população inferior a cinquenta mil habitantes, optar por publicar o RGF de forma semestral. A divulgação do relatório, com seus demonstrativos, deverá ocorrer em até trinta dias após o encerramento do semestre. Deste modo, para o primeiro semestre o prazo se encerra em 30 de julho e, para o segundo semestre, em 30 de janeiro do ano subsequente ao de referência.



Vale destacar que, conforme disposto no § 2º, inciso III do art. 62 da LRF, se ultrapassados os limites relativos à dívida consolidada ou à despesa total com pessoal, no Município com população inferior a cinquenta mil habitantes que tiver optado em divulgar os referidos anexos semestralmente, enquanto perdurar essa situação, ficará o ente subnacional sujeito aos mesmos prazos de verificação e de retorno ao limite definidos para os demais entes.

Segundo Nascimento (2007, p. 258), a publicação quadrimestral do RGF:

Trata-se de medida de transparência das contas públicas que vem sendo adotada por diversas prefeituras e pelos Governos Estaduais. A STN [Secretaria do Tesouro Nacional], além de informações dos relatórios fiscais do Governo Federal, apresenta ainda informações fiscais de Estados e Municípios, tendo por fonte o RREO [Relatório Resumido da Execução Orçamentária] e o RGF, além dos balanços das unidades federadas.

### **3.4 Punições**

O não cumprimento dos limites e a ausência de medidas saneadoras, nos prazos e condições estabelecidos em lei, podem sujeitar o titular do Poder ou órgão a diversas punições.

Nesse contexto, as infrações dos dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal serão punidas conforme:

- a) o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940, que dispõe sobre o Código Penal;
- b) a Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950, que define os crimes de responsabilidade e regula o respectivo processo de julgamento;
- c) o Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967, que dispõe sobre a responsabilidade dos Prefeitos e Vereadores;

- d) a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992, que dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional;
- e) a Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000, que altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal; a Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950; e o Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967; e
- f) demais normas da legislação pertinente.

No tocante ao descumprimento dos prazos mencionados no item anterior, o mesmo impede, até que a situação se regularize, que o ente receba transferências voluntárias e contrate operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária<sup>10</sup>.

Igualmente, a ausência de divulgação do RGF, nos prazos e condições estabelecidas em Lei, é punida com multa de 30% dos vencimentos anuais do agente que lhe der causa. O pagamento da multa é de responsabilidade pessoal do referido agente.

### **3.5 Fiscalização da gestão fiscal**

A fiscalização do cumprimento das normas da LC/101 é de competência do Poder Legislativo, diretamente ou com auxílio dos Tribunais de Contas, bem como do sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público.

O Ministério da Fazenda também acompanha as contas dos entes subnacionais, por meio da verificação da contratação de operações de crédito e das transferências voluntárias da União.

---

<sup>10</sup> Refinanciamento da Dívida Mobiliária: emissão de títulos para pagamento do principal, acrescido da atualização monetária. Ao término de cada exercício financeiro, o refinanciamento do principal da dívida mobiliária não excederá o montante do final do exercício anterior, somado ao das operações de crédito autorizadas no orçamento para este efeito e efetivamente realizadas, acrescido de atualização monetária.

Por fim, destaca-se:

A fiscalização quanto ao cumprimento das disposições da Lei Complementar Federal nº 101/00 será ampla, uma vez que qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato pode denunciar ao Tribunal de Contas e ao órgão competente do Ministério Público o seu descumprimento. (RIO GRANDE DO SUL, 2009, p. 123)

### **3.6 Fatores externos**

Conforme estabelecido na Lei de Responsabilidade Fiscal, nas hipóteses de calamidade pública, reconhecida pelo Poder Legislativo, ou no caso de estado de defesa ou de sítio, decretados na forma da Constituição Federal, enquanto perdurar a situação, serão suspensas a contagem dos prazos e as disposições estabelecidas quanto aos excessos de limites com despesas de pessoal e com despesas da dívida.

Adicionalmente, no caso de crescimento real baixo ou negativo do Produto Interno Bruto (PIB) nacional, regional ou estadual, por período igual ou superior a quatro trimestres, tais prazos serão duplicados. Esse baixo crescimento corresponde à taxa de variação real acumulada do PIB inferior a 1%, no período correspondente aos quatro últimos trimestres, apurada pelo IBGE (Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística) ou outro órgão que vier a substituí-la, adotada a mesma metodologia para apuração dos referidos PIBs. Nesta hipótese, o ente deverá tomar as medidas para retorno ao limite das despesas com pessoal, conforme estabelecido no art. 22 da LC/101.

Ademais, caso sejam verificadas mudanças drásticas na condução das políticas cambial e monetária, reconhecidas pelo Senado Federal, o prazo concernente à apuração das despesas da dívida poderá ser ampliado em até quatro quadrimestres.

Demonstra-se, portanto, a preocupação com a flexibilização das restrições em situações desfavoráveis.

### **3.7 Padronização do Relatório de Gestão Fiscal**

De acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal, o RGF deverá ser elaborado de forma padronizada, segundo modelo que poderá ser atualizado pelo Conselho de Gestão Fiscal, de que trata seu art. 67.

Este artigo, por seu turno, estabelece que uma Lei disporá sobre a composição e a forma de funcionamento do Conselho de Gestão Fiscal, o qual deverá ter como representantes todos os Poderes e esferas de Governo, o Ministério Público e entidades técnicas representativas da sociedade, visando a:

- a) harmonização e coordenação entre os entes da Federação;
- b) divulgação de estudos, análises e diagnósticos;
- c) adoção de normas de consolidação das contas públicas, normas e padrões mais simples para os pequenos Municípios, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal de que trata a LRF, bem como outros, necessários ao controle social;
- d) disseminação de práticas que resultem em maior eficiência na arrecadação de receitas, na alocação e execução do gasto público, na transparência da gestão fiscal e no controle do endividamento.

No entanto, tendo em vista a ausência de regulamentação e implantação do referido Conselho, a Secretaria do Tesouro Nacional - STN, na condição de Órgão Central do Sistema de Contabilidade Federal, publica, anualmente, manual de elaboração do RGF, o qual deve ser seguido pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

De outro modo, de acordo com Cruz et al (2002), para o comparativo com os limites de pessoal, dívida, garantias e operações de crédito, são relevantes as fontes de classificação orçamentária, de forma a identificar a origem e compor o montante. As fontes oficiais também devem estar devidamente contabilizadas.

Nascimento (2007, p. 240), por sua vez, atesta que:

Do ponto de vista do regime de finanças públicas implantado pela LRF, o Relatório de Gestão Fiscal ocupa posição central no que diz respeito ao acompanhamento das atividades financeiras do Estado. Cada um dos Poderes, além do Ministério Público, deve emitir o seu próprio Relatório de Gestão Fiscal, abrangendo todas as variáveis imprescindíveis à consecução das metas fiscais e à observância dos limites fixados para despesas e dívida.

## **4 IDENTIFICAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS E CONTÁBEIS NECESSÁRIOS À INCLUSÃO DOS VALORES DAS EMPRESAS ESTATAIS DEPENDENTES NOS DEMONSTRATIVOS DOS RELATÓRIOS DE GESTÃO FISCAL DO PODER EXECUTIVO DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PERÍODO DE 2008 A 2010**

Este capítulo objetiva identificar os procedimentos administrativos e contábeis necessários à inclusão dos valores das empresas estatais dependentes nos demonstrativos dos Relatórios de Gestão Fiscal do Poder Executivo do Estado de Minas Gerais, no período compreendido entre 2008 a 2010. Assim sendo, contém o questionário aplicado à Contadora-Geral do Estado, responsável técnica pela elaboração do referido documento legal, bem como análise das informações.

### **4.1 Questionário**

a) Quais são as empresas do Estado de Minas Gerais consideradas dependentes nos termos da LRF?

“Empresa de Assistência Técnica e Extensão Rural do Estado de Minas Gerais (Emater); Empresa de Pesquisa Agropecuária de Minas Gerais (Epamig); e Rádio Inconfidência”.

b) Quais são os demonstrativos do RGF do Poder Executivo do Estado de Minas Gerais nos quais são evidenciados os valores relativos às empresas estatais dependentes?

“Os demonstrativos do RGF são: Pessoal, Dívida Consolidada Líquida e Disponibilidade de Caixa”.

c) Por que os demonstrativos da Disponibilidade de Caixa, relativos ao 3º quadrimestre de 2008, 2009 e 2010, não evidenciaram os valores das empresas estatais dependentes?

“Em 2010 não utilizamos as informações das empresas dependentes em nenhum demonstrativo RGF <sup>11</sup> tendo em vista que, quando da publicação da LRF, as mesmas não apresentam seus balanços encerrados, uma vez que em suas legislações pertinentes há prazos mais dilatados para o encerramento do balanço e apresentação das contas ao Conselho Fiscal e de Administração. Como o RGF tem que ser publicado até 30 dias após concluído o quadrimestre (30 de janeiro), os prazos de encerramento de balanços das empresas dependentes não são compatíveis com o prazo estabelecido na LRF. Desta forma, tão logo as empresas publiquem seus balanços, promovemos os ajustes nas publicações seguintes, fazendo constar as notas explicativas necessárias.

Outro ponto a destacar é que esse procedimento foi devidamente acordado com o TCE-MG, para o exercício de 2010.

Para os exercícios de 2008 e 2009, a Superintendência Central de Contadoria Geral da Secretaria de Estado de Fazenda (SCCG/SEF) publicou o RGF com base nos dados provisórios encaminhados pelas empresas à SEF, o que gerou republicação dos dados constantes na coluna ‘saldo do exercício anterior’ ”.

d) Por que os dados das empresas estatais dependentes, evidenciados na coluna "Saldo do Exercício Anterior" dos demonstrativos da Dívida Consolidada Líquida, relativos ao 3º quadrimestre de 2009 e 2010, foram retificados?

“Justificativa contemplada na resposta anterior”.

e) Por que os dados patrimoniais inseridos no SIAFI das empresas estatais dependentes, integrantes do demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida relativo ao 3º quadrimestre de 2010 não foram considerados?

“Justificativa contemplada na resposta do item c”.

---

<sup>11</sup> Consoante capítulo 5 e resposta contida no item f deste capítulo, constatou-se a inclusão de valores das empresas estatais dependentes no Demonstrativo da Despesa com Pessoal referente ao exercício de 2010. Tais montantes foram evidenciados porque independem da publicação de balanço.

f) Cite e explique os procedimentos administrativos necessários à inclusão dos valores das empresas estatais dependentes nos demonstrativos do RGF do Poder Executivo do Estado de Minas Gerais.

“Até o quinto dia útil, as empresas encaminham, à SCCG, seus arquivos em meio magnético, os quais são integrados à base de dados do SIAFI-MG. Esse procedimento é o mesmo utilizado para o Legislativo (Assembleia Legislativa, Fundo de Apoio Habitacional da Assembleia Legislativa de Minas Gerais – FUNDAB - e Instituto de Previdência do Legislativo do Estado de Minas Gerais - IPLEMG). Para que pudéssemos fazer essa integração, tivemos que adaptar nosso plano de contas único, contemplando as contas contábeis utilizadas pelas empresas.

Uma vez integrado o arquivo, os dados seguem as mesmas rotinas dos demais, ou seja, através de balancetes, de demonstrativos específicos e do Armazém de Informações/SIAFI, consultamos todas as informações necessárias para compor os demonstrativos do RGF.

São necessárias algumas considerações:

- A SCCG somente recebe as informações e as integra à base de dados do SIAFI-MG. Não existe nenhum procedimento manual da SCCG nessa integração. Isso é exigido para manter a integridade dos dados encaminhados pelas empresas. Assim, se precisar fazer alguma correção, a empresa envia novos dados. A SCCG jamais faz algum registro contábil;

- A SCCG faz a conferência geral do balancete, para fins de fechamento macro. Não entramos no detalhe de conciliação de nenhuma conta, pois a contabilidade da empresa é dela, diretamente, e não temos acesso aos documentos comprobatórios dos registros contábeis. Elas enviam somente os momentos contábeis dos saldos no mês;

- Na publicação do 3º quadrimestre do RGF, a partir de 2010, não incluímos os dados patrimoniais das empresas relativos ao fechamento do ano, tendo em vista a incompatibilidade de prazos entre as mesmas e a Administração Direta, Autarquias, Fundações e Fundos. As empresas geralmente encerram seus balanços a partir de março, quando têm reunião do Conselho Fiscal e de Administração. Assim, os dados patrimoniais apenas serão reconhecidos no RGF após a publicação dos balanços das empresas dependentes;



- Os dados da execução orçamentária (receita e despesa) são considerados nos demonstrativos que trabalham com estas informações, a exemplo do demonstrativo de pessoal, inclusive no 3º quadrimestre;

- As empresas passaram a enviar seus dados patrimoniais diretamente para integração ao SIAFI, a partir de 2010. Anteriormente, as informações eram solicitadas às empresas, as quais as encaminhavam via e-mail;

- Atualmente, a SCCG, a Controladoria-Geral do Estado (CGE) e o Tribunal de Contas do Estado (TCE) possuem acesso aos dados patrimoniais das empresas dependentes, através de seus balancetes consolidados, elaborados com base nas informações por ela encaminhadas e integradas ao SIAFI-MG. Disponível também em consultas no Armazém de Informações do SIAFI-MG”.

g) Cite e explique os procedimentos contábeis necessários à inclusão dos valores das empresas estatais dependentes nos demonstrativos do RGF do Poder Executivo do Estado de Minas Gerais.

“Resposta abordada no item anterior”.

h) Em sua opinião, quais são os principais benefícios advindos da obrigatoriedade de evidenciação dos valores das empresas estatais dependentes no Relatório de Gestão Fiscal do Poder Executivo?

“O principal benefício é atender ao disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal e nas orientações da Secretaria do Tesouro Nacional, constantes em seus manuais. Há que se destacar que os valores das empresas dependentes, no contexto dos dados do Poder Executivo, são quase irrelevantes, entretanto, é necessário sua inclusão, considerando os dispositivos legais”.

- i) Em sua opinião, quais são os principais entraves/problemas advindos da obrigatoriedade de evidenciação dos valores das empresas estatais dependentes no Relatório de Gestão Fiscal do Poder Executivo?

“A principal dificuldade é a compatibilização de datas de encerramento dos balanços das empresas dependentes, cujas legislações e suas modificações (Lei n ° 6.404/76 e Lei n ° 11.638/07), permitem prazos mais dilatados para apuração e publicação dos balanços. Já na LRF o prazo é de 30 dias após encerrado o quadrimestre, contemplando, inclusive, relatório do controle interno sobre as contas apuradas”.

- j) Qual sua avaliação quanto à obrigatoriedade de evidenciação dos valores das empresas estatais dependentes, no Relatório de Gestão Fiscal do Poder Executivo de Minas Gerais, sob a ótica da relação custo/benefício?

“O benefício é contemplar a transparência na administração pública, em sua totalidade. Uma vez que as empresas dependentes recebem recursos do governo para custear suas despesas operacionais, é importante que o cidadão conheça a origem e aplicação dos mesmos por parte destas”.

- k) Considerando que o instituto do precatório não se aplica às empresas estatais dependentes, como são tratados os valores relativos às condenações judiciais:

k.1) Quando pagos no exercício de competência?

k.2) Quando pagos em outros exercícios?

“Os procedimentos contábeis são os decorrentes de suas legislações específicas<sup>12</sup>”.

---

<sup>12</sup> De acordo com o capítulo 5, foram identificados valores relativos às decisões judiciais, no Demonstrativo da Despesa com Pessoal. Em relação à Dívida Consolidada Líquida, não se constatou execução dos montantes das empresas estatais dependentes, no que se refere aos precatórios e Restos a Pagar Processados dos exercícios de 2008 e 2009, em função da dificuldade encontrada pela autora para apurá-los. Quanto ao exercício de 2010, não foram executados valores das empresas dependentes, relativos a precatórios e Restos a Pagar.

- l) Quanto ao Demonstrativo de Disponibilidade de Caixa do 3º quadrimestre de 2008, por que a insuficiência após a inscrição em Restos a Pagar Não Processados não foi evidenciada?

“Quanto ao exercício de 2008, o Manual da STN não exigia o destaque da suficiência/insuficiência, razão pela qual não a demonstramos”.

#### **4.2 Considerações da autora**

Nota-se, portanto, que somente 50% dos demonstrativos do Relatório de Gestão Fiscal, isto é, Demonstrativo das Despesas com Pessoal, Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida e Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa, apresentam os montantes das empresas estatais dependentes.

Além disso, chama a atenção a incompatibilidade de prazos entre a publicação do RGF e o encerramento e publicação dos balanços privados, o que leva à evidenciação de dados provisórios, ensejando republicações, ou até mesmo a inutilização de valores executados pelas empresas, como ocorrido no encerramento do exercício de 2010. Neste ano, inclusive, tal desconsideração foi acordada com o Tribunal de Contas do Estado.

Por fim, merece destaque a imprescindível adaptação do Plano de Contas Único do Estado, de forma a integrar as contas contábeis das empresas à base de dados do SIAFI, para fins de elaboração do RGF, vez que são regidas pelas normas da contabilidade privada.

## **5 DEMONSTRAÇÃO DO IMPACTO DOS VALORES EVIDENCIADOS PELAS EMPRESAS ESTATAIS DEPENDENTES NOS INDICADORES PREVISTOS NOS RELATÓRIOS DE GESTÃO FISCAL DO PODER EXECUTIVO DO ESTADO DE MINAS GERAIS, CONSIDERANDO O PERÍODO DE 2008 A 2010**

Consoante disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal, os montantes executados pelas empresas estatais dependentes integram o Relatório de Gestão Fiscal. Assim sendo, este capítulo objetiva demonstrar o impacto dos valores evidenciados pelas empresas estatais dependentes nos indicadores previstos nos Relatórios de Gestão Fiscal do Poder Executivo do Estado de Minas Gerais, no triênio 2008 - 2010. Para tanto, apresenta a coleta, o tratamento e a análise dos dados obtidos.

### **5.1 Metodologia**

Como forma de demonstrar o impacto dos valores evidenciados pelas empresas estatais dependentes nos indicadores previstos nos Relatórios de Gestão Fiscal do Poder Executivo do Estado de Minas Gerais, relativos ao triênio 2008 - 2010, foram examinados os Relatórios de Gestão Fiscal concernentes ao terceiro quadrimestre, publicados pelo Poder Executivo no órgão oficial do Estado, quer seja, Jornal “Minas Gerais”, nas seguintes datas: 28/01/2009, 28/01/2010 e 28/01/2011.

Tal período foi eleito pelo fato do Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa, publicado apenas nesse quadrimestre, evidenciar os montantes das empresas dependentes, conforme preceitua a LRF, além das orientações técnicas constantes nos manuais elaborados pela Secretaria do Tesouro Nacional. Ademais, o terceiro quadrimestre contém a execução de um único exercício financeiro, ou seja, o período de janeiro a dezembro.

Ainda, para fins de comparabilidade, foram examinados somente os valores das colunas relativas aos saldos até o terceiro quadrimestre dos exercícios em referência, constantes dos

Demonstrativos da Dívida Consolidada Líquida, Garantias e Contragarantias de Valores e Operações de Crédito. Vale dizer que, consoante exposto no capítulo anterior, foram retificados os valores das colunas “Saldo do Exercício Anterior” dos Demonstrativos da Dívida Consolidada Líquida analisados, em função da incompatibilidade de prazos para a publicação do RGF e dos balanços privados. No entanto, o estudo valeu-se apenas dos valores inicialmente publicados nesse Demonstrativo.

Adicionalmente, para a coleta dos dados foram realizadas consultas ao Armazém de Informações do Sistema Integrado de Administração Financeira de Minas Gerais (SIAFI-MG), a fim de identificar as unidades orçamentárias<sup>13</sup> que formaram os montantes evidenciados no RGF e, especialmente, os valores executados pelas empresas estatais dependentes. Ressalta-se que tais consultas se efetivaram pelo fato da autora ser servidora do Estado de Minas Gerais, vez que o acesso não autorizado aos Armazéns de Informações da Administração Pública mineira constitui infração ou ilícito que sujeita o usuário à responsabilização administrativa, penal e civil.

Por outro lado, a presente amostragem não foi integrada pelos valores concernentes ao Regime Previdenciário do Poder Executivo, o qual compõe os Demonstrativos da Dívida Consolidada Líquida e da Disponibilidade de Caixa, na medida em que os montantes são obtidos nas seguintes unidades orçamentárias: Instituto de Previdência dos Servidores do Estado de Minas Gerais (IPSEMG), Instituto de Previdência dos Servidores Militares do Estado de Minas Gerais (IPSM), Fundo de Previdência do Estado de Minas Gerais (FUNPEMG) e Fundo Financeiro de Previdência (FUNFIP).

Finalmente, no tocante às despesas com pessoal, foram examinados somente os Demonstrativos da Despesa com Pessoal publicados pelo Poder Executivo mineiro segundo as orientações da Secretaria do Tesouro Nacional, órgão central e normativo da Contabilidade Pública brasileira. Nesse propósito, destaca-se que a Instrução Normativa n ° 05/2001, de 19

---

<sup>13</sup> As unidades orçamentárias [*repartições da administração direta ou indireta*] constituem desdobramentos dos órgãos orçamentários [*Ministérios, Secretarias de Estado ou assemelhados*], os quais, por sua vez, constituem o primeiro nível de desdobramento da programação anual de cada um dos Poderes do Estado. (SANCHES, 2004, p. 370)

de dezembro de 2001, do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE/MG), determina a exclusão da totalidade dos valores com aposentadorias e pensões, para fins de apuração do cumprimento do limite legal estabelecido pela LRF para Despesas com Pessoal.

## 5.2 Resultados

Os resultados deste estudo, por exercício financeiro, são apresentados nas tabelas a seguir:

**TAB 1 – IMPACTO DOS VALORES EVIDENCIADOS PELAS EMPRESAS ESTATAIS DEPENDENTES NOS DEMONSTRATIVOS DO RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL DO PODER EXECUTIVO DO ESTADO DE MINAS GERAIS - 3º QUADRIMESTRE DE 2008-**

				Em R\$
Demonstrativo	Índice Publicado (com inclusão das Empresas)	Valores das Empresas	Índice Ajustado (após exclusão das Empresas)	Variação Percentual
Da Despesa com Pessoal	45,76%	168.148.102,78	45,19%	-1,26%
Da Dívida Consolidada Líquida <sup>14</sup>	176,32%	-18.365.962,14	176,38%	0,04%
Das Garantias e Contragarantias de Valores	2,99%	-	2,99%	-
Das Operações de Crédito	1,90%	-	1,90%	-
Da Disponibilidade de Caixa <sup>15</sup>	-	-	-	-
Dos Restos a Pagar	-	-	-	-

**Fonte:** Armazém de Informações do SIAFI-MG e Relatório de Gestão Fiscal publicado no Jornal “Minas Gerais” de 28/01/2009.

**Notas:** (1) Os montantes evidenciados na coluna “Valores das Empresas” encontram-se líquidos, isto é, foram considerados os resultados obtidos por meio da diferença entre os valores brutos e as respectivas deduções.

(2) O montante negativo apurado após a exclusão dos valores das empresas estatais dependentes, no cômputo da Dívida Consolidada Líquida, se deveu à superação dos valores recebíveis em relação às dívidas.

<sup>14</sup> Não se constatou execução dos montantes das empresas estatais dependentes, no que se refere aos precatórios e Restos a Pagar Processados, em função da dificuldade encontrada pela autora para apurá-los.

<sup>15</sup> Conforme publicação no Jornal “Minas Gerais”, de 28 de janeiro de 2009, a insuficiência após a inscrição em Restos a Pagar Não Processados não foi evidenciada. Segundo resposta constante no questionário aplicado à Contadora-Geral do Estado, essa demonstração, à época, não era exigida pela STN.

**TAB 2 – IMPACTO DOS VALORES EVIDENCIADOS PELAS EMPRESAS ESTATAIS  
DEPENDENTES NOS DEMONSTRATIVOS DO RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL DO PODER  
EXECUTIVO DO ESTADO DE MINAS GERAIS  
- 3º QUADRIMESTRE DE 2009-**

Em R\$				
Demonstrativo	Índice Publicado (com inclusão das Empresas)	Valores das Empresas	Índice Ajustado (após exclusão das Empresas)	Variação Percentual
Da Despesa com Pessoal	46,16%	202.477.919,63	45,47%	-1,51%
Da Dívida Consolidada Líquida <sup>16</sup>	179,49%	-45.391.531,03	179,64%	0,09%
Das Garantias e Contragarantias de Valores	3,02%	-	3,02%	-
Das Operações de Crédito	4,48%	-	4,48%	-
Da Disponibilidade de Caixa	-360.186.986,59	-	-360.186.986,59	-
Dos Restos a Pagar	-	-	-	-

**Fonte:** Armazém de Informações do SIAFI-MG e Relatório de Gestão Fiscal publicado no Jornal “Minas Gerais” de 28/01/2010.

**Nota:** (1) Os montantes evidenciados na coluna “Valores das Empresas” encontram-se líquidos, isto é, foram considerados os resultados obtidos por meio da diferença entre os valores brutos e as respectivas deduções.

(2) O montante negativo apurado após a exclusão dos valores das empresas estatais dependentes, no cômputo da Dívida Consolidada Líquida, se deveu à superação dos valores recebíveis em relação às dívidas.

<sup>16</sup> Não se constatou execução dos montantes das empresas estatais dependentes, no que se refere aos precatórios e Restos a Pagar Processados, em função da dificuldade encontrada pela autora para apurá-los.

**TAB 3 – IMPACTO DOS VALORES EVIDENCIADOS PELAS EMPRESAS ESTATAIS  
DEPENDENTES NOS DEMONSTRATIVOS DO RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL DO PODER  
EXECUTIVO DO ESTADO DE MINAS GERAIS  
- 3º QUADRIMESTRE DE 2010-**

Em R\$				
Demonstrativo	Índice Publicado (com inclusão das Empresas)	Valores das Empresas	Índice Ajustado (após exclusão das Empresas)	Variação Percentual
Da Despesa com Pessoal	48,61%	228.469.750,58	47,92%	-1,42%
Da Dívida Consolidada Líquida	182,34%	-	182,34%	-
Das Garantias e Contragarantias de Valores	2,65%	-	2,65%	-
Das Operações de Crédito	4,71%	-	4,71%	-
Da Disponibilidade de Caixa	122.589.661,26	-	122.589.661,26	-
Dos Restos a Pagar	-	-	-	-

**Fonte:** Armazém de Informações do SIAFI-MG e Relatório de Gestão Fiscal publicado no Jornal “Minas Gerais” de 28/01/2011.

**Nota:** O montante evidenciado na coluna “Valores das Empresas” encontra-se líquido, isto é, foi considerado o resultado obtido por meio da diferença entre os valores brutos e as respectivas deduções.

Verifica-se que, no período analisado, apenas os índices evidenciados nos Demonstrativos da Despesa com Pessoal e da Dívida Consolidada Líquida, relativos aos exercícios de 2008 e 2009, bem como o índice evidenciado no Demonstrativo da Despesa com Pessoal, relativo ao exercício de 2010, foram compostos pelos valores das empresas estatais dependentes.

De acordo com o capítulo anterior, a ausência dos dados das empresas dependentes no cômputo da Dívida Consolidada Líquida, referente ao exercício de 2010, se deveu à incompatibilidade de prazos para publicação do RGF e para o encerramento e publicação dos balanços privados. O procedimento, como relatado pela Contadora-Geral, foi devidamente acordado com o Tribunal de Contas do Estado, órgão responsável pelo controle externo mineiro.



Adicionalmente, nota-se a desconsideração dos montantes das empresas estatais dependentes na composição dos Demonstrativos da Disponibilidade de Caixa, relativos ao triênio em referência. Do mesmo modo, essa ausência foi justificada pela incompatibilidade de prazos entre a publicação do RGF e o encerramento e publicação dos balanços privados.

Quanto aos demais demonstrativos, quer sejam, das Garantias e Contragarantias de Valores, das Operações de Crédito e dos Restos a Pagar, observa-se, consoante relatado pela Contadora-Geral do Estado, que não compreenderam os valores das empresas dependentes.

Portanto, os dados constantes nas tabelas acima demonstram o impacto irrelevante dos montantes evidenciados pelas empresas estatais dependentes nos índices dos demonstrativos dos Relatórios de Gestão Fiscal do Poder Executivo do Estado de Minas Gerais, no triênio 2008-2010, na medida em que a variação percentual apurada ocorreu no intervalo compreendido entre -1,51% e 0,09%.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), visou disciplinar o comportamento do gestor público, à luz de princípios como transparência, controle e responsabilidade. Seu advento obedeceu a uma tendência mundial, reflexo da crise financeira do Estado, bem como o fortalecimento e crescentes mobilização e pressão da sociedade civil, cuja aspiração consistiu no aprimoramento e controle social da gestão pública.

Nesse contexto, de acordo com a LRF, os valores das empresas estatais dependentes integram o Relatório de Gestão Fiscal, publicado quadrimestralmente pela União, Estados e Municípios da Federação com população superior a 50 mil habitantes.

No entanto, em que pese tal determinação legal, torna-se relevante avaliar se, de fato, a inclusão destas empresas, no universo da Administração estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal, é impactante nos índices previstos no Relatório de Gestão Fiscal.

Assim sendo, este trabalho pretendeu demonstrar o impacto da inclusão dos valores relativos às empresas estatais dependentes na apuração dos indicadores previstos nos Relatórios de Gestão Fiscal do Poder Executivo do Estado de Minas Gerais, período 2008 a 2010, tendo em vista os procedimentos administrativos e contábeis necessários para sua evidenciação.

A análise dos Relatórios de Gestão Fiscal publicados revelou que apenas 50% dos demonstrativos deveriam utilizar os montantes das empresas estatais dependentes, isto é, os Demonstrativos da Despesa com Pessoal, da Dívida Consolidada Líquida e da Disponibilidade de Caixa. Todavia, na prática, esse valor foi reduzido para 33,33%, pois os Demonstrativos da Disponibilidade de Caixa desconsideraram os montantes das empresas dependentes.

A referida ausência dos valores, como relatado pela Contadora Geral do Estado, se deveu à incompatibilidade de prazos entre a publicação do Relatório de Gestão Fiscal e o encerramento e publicação dos balanços das empresas, uma vez que estas são regidas pelas normas da contabilidade privada. Do mesmo modo, a mesma justificativa foi declarada para a republicação, em quadrimestres posteriores, dos saldos dos exercícios anteriores, constantes dos Demonstrativos da Dívida Consolidada Líquida.

Adicionalmente, destacou-se a imprescindível adaptação do Plano de Contas Único do Estado, de maneira a integrar as contas contábeis das empresas à base de dados do SIAFI, para fins de elaboração do RGF.

Finalmente, esta pesquisa demonstrou que os valores das empresas estatais dependentes, na composição dos índices dos Relatórios de Gestão Fiscal do Poder Executivo do Estado de Minas, são irrelevantes, na medida em que foi apurada uma variação percentual no intervalo compreendido entre -1,51% e 0,09%.

Destarte, a relevância deste estudo restou comprovada, já que, mesmo os valores obrigatórios não foram evidenciados nos Relatórios de Gestão Fiscal analisados, aliado ao fato de que os montantes das empresas estatais dependentes deveriam constar em somente 50% dos demonstrativos. Além disso, o trabalho poderá contribuir para a elaboração de estudos futuros que versarem sobre a inserção das empresas, no universo da Administração Pública, bem como as conseqüências deste fato, haja vista a incompatibilidade revelada entre as normas públicas e privadas.

Diante do exposto, os custos da evidenciação dos valores das empresas estatais dependentes, na apuração dos indicadores previstos nos Relatórios de Gestão Fiscal do Poder Executivo do Estado de Minas Gerais, superaram os benefícios advindos pela transparência e controle almejados pela Lei de Responsabilidade Fiscal, em função da irrelevância dos valores das empresas e dos procedimentos administrativos e contábeis criados para esse fim.

## REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto. Considerações sobre a LRF 10 anos depois. **Revista do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, n.45, p. 10-12, set.2010.

ALMEIDA, Olívia Bernardes. **Análise da alocação de recursos orçamentários e financeiros nos termos da Emenda Constitucional nº 29/2000: o caso de Minas Gerais**. Belo Horizonte, 2004. 90 f.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil, 1988**. 27. ed. atual. Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2007.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a responsabilidade dos Prefeitos e Vereadores. 1967. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/Del0201.htm>>. Acesso em: 03 abr. 2011.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940**. Código Penal. 1940. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/Del2848.htm>>. Acesso em: 03 abr. 2011.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. 2000. Disponível em <[http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/leg\\_contabilidade.asp](http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp)>. Acesso em: 27 mar. 2011.

BRASIL. **Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950**. Define os crimes de responsabilidade e regula o respectivo processo de julgamento. 1950. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L1079.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L1079.htm)>. Acesso em: 03 abr. 2011.

BRASIL. **Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992**. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional. 1992. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8429.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8429.htm)>. Acesso em: 03 abr. 2011.

BRASIL. **Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000.** Altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, a Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967. 2000. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/L10028.htm>>. Acesso em: 03 abr. 2011.

BRASIL. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Elaboração: Anexo de Riscos Fiscais e Relatório de Gestão Fiscal.** 7. ed. atual. Brasília, 2007. 130 p. Disponível em: <[http://www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade\\_governamental/legislacao\\_revogada.asp](http://www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/legislacao_revogada.asp)>. Acesso em: 16 abr. 2011.

BRASIL. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais.** Brasília, 2008. 107 p. v.3. Disponível em: <[http://www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade\\_governamental/legislacao\\_revogada.asp](http://www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/legislacao_revogada.asp)>. Acesso em: 16 abr. 2011.

BRASIL. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Demonstrativos Fiscais.** 2. ed. Brasília, 2009. 113 p. v.3. Disponível em: <[http://www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade\\_governamental/legislacao\\_revogada.asp](http://www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/legislacao_revogada.asp)>. Acesso em: 16 abr. 2011.

BRASIL. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 589, de 27 de dezembro de 2001.** Estabelece conceitos, regras e procedimentos contábeis para consolidação das empresas estatais dependentes nas contas públicas. 2001. Disponível em <[http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/leg\\_contabilidade.asp](http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp)>. Acesso em: 10 abr. 2011.

BRASIL. **Portaria nº 574, de 30 de agosto de 2007.** Aprova a 7ª edição do Manual de Elaboração do Anexo de Riscos Fiscais e do Relatório de Gestão Fiscal. 2007. Disponível em <[http://www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade\\_governamental/legislacao\\_revogada.asp](http://www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/legislacao_revogada.asp)>. Acesso em: 16 abr. 2011.

BRASIL. **Portaria nº 577, de 15 de outubro de 2008.** Aprova a 1ª edição do Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais. 2008. Disponível em <[http://www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade\\_governamental/legislacao\\_revogada.asp](http://www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/legislacao_revogada.asp)>. Acesso em: 16 abr. 2011.

BRASIL. **Portaria nº 462, de 5 de agosto de 2009.** Aprova a 2ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais. 2009. Disponível em <[http://www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade\\_governamental/legislacao\\_revogada.asp](http://www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/legislacao_revogada.asp)>. Acesso em: 16 abr. 2011.

BRASIL. Senado Federal. **Resolução do nº 40, de 21 de dezembro de 2001.** Dispõe sobre os limites globais para o montante da dívida pública consolidada e da dívida pública mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em atendimento ao disposto no art. 52, VI e IX, da Constituição Federal. 2001. Disponível em <[http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/leg\\_contabilidade.asp](http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp)>. Acesso em: 03 abr. 2011.

CASTRO, José Ricardo Parreira de. A Lei de Responsabilidade Fiscal e a democratização da gestão pública. **Revista do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, n.45, p. 15-20, set.2010.

CRUZ, Flávio da *et al* (Coord). **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 342p.

DICIONÁRIO **Priberam da Língua Portuguesa.** [2011?]. Disponível em:<<http://www.priberam.pt/dlpo>>. Acesso em: 10 jul. 2011.

GUEDES, Jose Rildo de Medeiros. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal.** Rio de Janeiro: IBAM, 2001. 140p.

HARADA, Kiyoshi. Lei de Responsabilidade Fiscal – 10 anos. **Revista do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, n.45, p. 4-9, set.2010.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA – IBGC, 2004, p.9 *apud* TEIXEIRA, Alberto. LRF: a transparência como princípio. **Revista do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, n.45, p. 41-46, set.2010.

JR., Salomão Ribas. Uma década da LRF e seus resultados. **Revista do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, n.45, p. 13-14, set.2010.

MANTEGA, Guido. A flexibilização da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, n.45, p. 21-24, set.2010.

MINAS GERAIS. Constituição (1989). **Constituição do Estado de Minas Gerais, 1989**. Belo Horizonte: Líder, 2001.

MINAS GERAIS. **Instrução nº 05/2001**. Altera e revoga dispositivos da Instrução n. 1/2001 e dá outras providências. 2001. Disponível em <<http://www.tce.mg.gov.br/img/legislacao/legiscont/Instrucoes%20Normativas/in0501.htm>> Acesso em: 11 jun. 2011.

MINAS GERAIS. Secretaria de Estado de Fazenda. Superintendência Central de Contadoria Geral. **Relatório de Gestão Fiscal**. Belo Horizonte, 2008. Disponível em: <[http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria\\_geral/gestaofiscal/ano2008/3quadrimeste2008.pdf](http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria_geral/gestaofiscal/ano2008/3quadrimeste2008.pdf)>. Acesso em: 05 mai. 2011.

MINAS GERAIS. Secretaria de Estado de Fazenda. Superintendência Central de Contadoria Geral. **Relatório de Gestão Fiscal**. Belo Horizonte, 2009. Disponível em: <[http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria\\_geral/gestaofiscal/ano2009/3quadrimeste2009.pdf](http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria_geral/gestaofiscal/ano2009/3quadrimeste2009.pdf)>. Acesso em: 05 mai. 2011.

MINAS GERAIS. Secretaria de Estado de Fazenda. Superintendência Central de Contadoria Geral. **Relatório de Gestão Fiscal**. Belo Horizonte, 2010. Disponível em: <[http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria\\_geral/gestaofiscal/ano2010/3quadrimeste2010.pdf](http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria_geral/gestaofiscal/ano2010/3quadrimeste2010.pdf)>. Acesso em: 05 mai. 2011.

MOTTA, Fabrício. Notas sobre publicidade e transparência na Lei de Responsabilidade Fiscal no Brasil. **Revista de Direito Administrativo e Constitucional**, Belo Horizonte, ano 7, n.30, p. 91-108, out./dez.2007.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. **LRF: Lei de Responsabilidade Fiscal comentada**. 4. ed. Brasília: Vestcon, 2007. 351p.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo; DEBUS, Ilvo. **Lei Complementar nº 101/2000: entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2. ed. atual. Brasília: [s.n., [2002?]].

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. Orçamento e finanças públicas – regras fundamentais de final de mandato. **Revista do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, n.45, p. 25-34, set.2010.

NÓBREGA, Marcos. Controle do gasto público pelos tribunais de contas e os princípios da legalidade e da transparência: uma visão crítica. **Revista do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, n.45, p. 35-40, set.2010.

NUNES, 2002 *apud* NASCIMENTO, Edson Ronaldo. **LRF: Lei de Responsabilidade Fiscal comentada**. 4. ed. Brasília: Vestcon, 2007. 351p.

RIO GRANDE DO SUL, Secretaria da Fazenda. **Manual do gestor público: um guia de orientação ao gestor público**. Porto Alegre: Companhia Rio-grandense de Artes Gráficas (CORAG), 2009, 316p.

SANCHES, Osvaldo Maldonado. **Dicionário de orçamento, planejamento e áreas afins**. 2. ed. atual. e ampl. Brasília: Prisma /OMS, 2004. 394p.

TEIXEIRA, Alberto. LRF: a transparência como princípio. **Revista do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, n.45, p. 41-46, set.2010.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **Lei de Responsabilidade Fiscal: Lei Complementar nº 101 de 04/05/2000 - Manual Básico e Instrução TCMG Nº 01 de 18/04/2001**. 2. ed. Belo Horizonte: [s.n.], 2001. 200 p.