

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DESENVOLVIMENTO
REGIONAL - MESTRADO E DOUTORADO
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO EM DESENVOLVIMENTO REGIONAL

Simone Loureiro Brum Imperatore

A EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA NOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO
METROPOLITANA DE PORTO ALEGRE
SOB A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL (2000-2004-2005)

Santa Cruz do Sul, dezembro de 2007.

Simone Loureiro Brum Imperatore

A EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA NOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO
METROPOLITANA DE PORTO ALEGRE - RMPA
SOB A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL (2000-2004-2005)

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Regional – Mestrado e Doutorado – da Universidade de Santa Cruz do Sul, para a obtenção do título de Mestre em Desenvolvimento Regional.

Orientador: Prof. Dr Carlos Águedo Paiva
Co-orientadora: Profa. Dra. Heleniza Ávila

Santa Cruz do Sul, dezembro de 2007.

Simone Loureiro Brum Imperatore

A EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA NOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO
METROPOLITANA DE PORTO ALEGRE - RMPA
SOB A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL (2000-2004-2005)

Esta dissertação foi submetida ao Programa de Pós Graduação em Desenvolvimento Regional – Mestrado e Doutorado, Área de Concentração em Desenvolvimento Regional, Universidade de Santa Cruz do Sul – UNISC, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Desenvolvimento Regional.

Dr. Carlos Águedo Paiva
Professor Orientador

Dra. Sol Garson Braule Pinto

Dr. Sílvio Arend

A Jorge, companheiro de todas as horas.

AGRADECIMENTOS

A meus filhos Caroline e Leonardo, pela cumplicidade em todos os momentos.

Às amigas Rosa Maria Brito e Rosane Concentino Perufo pelo exemplo de coragem e solidariedade.

Aos amigos Cláudio Câmara e Sá, Osmar Guilherme Stuker e José Carlos Garcia de Melo pela valiosa orientação técnica e partilha de conhecimentos.

Ao meu orientador Carlos Águedo Paiva, agradeço pelo apoio, incentivo e contribuição técnica em cada dia desta longa jornada.

OS DEZ MANDAMENTOS DA GESTÃO FISCAL RESPONSÁVEL POR ILVO DEBUS

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

RESUMO

A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF – Lei Complementar nº 101/2000 constitui um código de conduta para administradores públicos, que passam a obedecer normas e limites para administrar as finanças nacionais, estaduais e municipais, prestando contas de quanto e como gastam os recursos da sociedade. Tem como princípios o planejamento, o controle, a transparência e a responsabilização e se utiliza de instrumentos gerenciais, provendo informações sobre as finanças públicas: metas de resultados entre receitas e despesas; limites para as despesas com pessoal, endividamento, concessão e ampliação de benefícios tributários, recursos vinculados e restos a pagar. Apesar dos seis anos de sua implantação, controvérsias conceituais e operacionais denunciam que seus fundamentos, objetivos e normas não foram corretamente apreendidos pelos cidadãos e por parcela significativa dos governantes e, como consequência do ajuste fiscal proposto, sacrifica-se investimentos públicos primordiais ao desenvolvimento dos municípios e, do país. O entendimento de que as regiões metropolitanas concentram as melhores chances de progresso e os mais graves problemas sociais motivou a definição da Região Metropolitana de Porto Alegre como objeto do presente estudo, considerando-a fenômeno dinâmico de integração urbano-regional, cuja diversidade, especialização e integração dos municípios contemplam a realidade dos municípios brasileiros.

Palavras-chave: Lei de Responsabilidade Fiscal, Contabilidade Pública, Gestão Pública, Políticas Públicas, Desenvolvimento Municipal.

ABSTRACT

The Fiscal Responsibility Act (LRF) - Complementary Act No 101/2000 is a code of conduct for public administration officers that established rules and limits for public spending in the national, state and municipal levels in Brazil. According to its provisions, public administration officers are bound to explain why and how they spend money. The basic principles of the LRF are planning, control, transparency and responsibility; also, management reports are used as an instrument which provide information on public finances; results of revenues and expenditures; limits for personnel costs, indebtedness, grant and increase of tax benefits, designated funds, remainder payable and sanctions for non-compliance with the provisions of the law. Although the Fiscal Responsibility Act has been introduced six years ago, conceptual and operational controversies indicate that its foundations, objectives and norms have not yet been correctly apprehended by the citizens and by a significant number of governmental officers. As a result of the proposed fiscal adjustment, major public investments are sacrificed in the name of the development of municipalities and the country. The view that metropolitan regions concentrate the best opportunities for growth as well as the most serious social problems led us to choose the Metropolitan Region of Porto Alegre as the object of the present study. The region is here presented as a dynamic phenomenon of urban-regional integration and the diversity, specialization and integration of its municipalities are truly representative of the reality of Brazilian municipalities.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

1	Discriminação da despesa por funções de acordo coma portaria SOF nº 42 de 14 de abril de 1999	36
2	Relação entre os três instrumentos de planejamento – PPA, LOA e LDO	62
3	Regiões metropolitanas brasileiras	74
4	Mapa da Região Metropolitana de Porto Alegre	76
5	Estimativa do crescimento da população 2000 – 2005	79
6	RMPA – Setor primário IBGE 2000	80
7	RMPA – Setor secundário IBGE 2000	81
8	RMPA – Setor terciário IBGE 2000	81
9	Distribuição do tempo utilizado na atividade de controle externo – 1988	91
10	Formação bruta de capital fixo por esfera de governo – 2003	99

LISTA DE QUADROS

1	Demonstrativo da classificação completa da despesa	37
2	Análise e interpretação dos balanços públicos	50
3	Quocientes para despesas e receitas municipais	54
4	Princípios orçamentários	60

LISTA DE TABELAS

1	Regiões metropolitanas no Brasil	75
2	Municípios formadores da RMPA	76
3	RMPA – População, taxas de crescimento, densidade demográfica e IDH	78
4	Investimento público – Percentual do PIB	99
5	Despesas com investimentos – Comparativo fixado e executado, 2000 e 2005, em 2.601 municípios brasileiros	106

LISTA DE ABREVIATURAS

- ARO – Antecipação da Receita Orçamentária
- CEPAL – Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe
- CGF – Conselho de Gestão Fiscal
- FPM – Fundo de Participação dos Municípios
- ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
- IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados
- IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano
- IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
- IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte
- ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
- ITBI – Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis Intervivos
- ITR – Imposto Territorial Rural
- LDB – Lei das Diretrizes e Bases da Educação Nacional
- LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias
- LOA – Lei do Orçamento Anual
- LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal
- LRFS - Lei de Responsabilidade Fiscal e Social
- PAB – Piso de Atenção Básica
- PNFAM – Programa Nacional de Apoio à Administração Fiscal para os Municípios
- PPA – Plano Plurianual
- RCL – Receita Corrente Líquida
- RMPA – Região Metropolitana de Porto Alegre
- SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
- SOF – Secretaria de Orçamento Federal
- STN – Secretaria do Tesouro Nacional

SUS – Sistema Único de Saúde

TCERS – Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

TCU – Tribunal de Contas de União

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	17
1 CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL – CONCEITO, OBJETIVO, OBJETO, HISTÓRIA, FUNDAMENTOS TEÓRICOS	21
1.1 Conceito, objetivo, objeto da Contabilidade Pública	21
1.2 Breve histórico da contabilidade pública no Brasil	24
1.3 Fundamentos teóricos da Contabilidade Pública	31
1.3.1 Receita e despesa pública	32
1.3.2 Estágio da receita e da despesa	37
1.3.3 Regime contábil – características das receitas e despesas públicas	41
1.3.4 Sistemas contábeis	42
1.3.5 Demonstrativos contábeis	47
1.3.6 Indicadores de gestão	49
2 FINANÇAS PÚBLICAS	56
2.1 Orçamento público	56
2.2 Princípios orçamentários	59
2.3 Instrumentos básicos de planejamento	60
2.4 Ciclo orçamentário	62
3 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL APLICADA À GESTÃO MUNICIPAL	64
3.1 Limites e exigências legais	64
3.1.1 Despesa total com pessoal	65
3.1.2 Montante da dívida pública	67

3.1.3	Concessão e ampliação de benefícios tributários	67
3.1.4	Limitação de empenhos	68
3.1.5	Restos a pagar	69
4	REGIÃO METROPOLITANA DE PORTO ALEGRE – ASPECTOS CONCEITUAIS E LEGAIS	71
4.1	Regiões metropolitanas brasileiras	73
4.2	Região metropolitana de Porto Alegre	75
4.2.1	População	76
4.2.2	Economia	78
4.3	METROPLAN	80
5	A EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA NOS MUNICÍPIOS DA RMPA 2000, 2004 E 2005)	82
5.1	Limitações da Lei de Responsabilidade Fiscal	83
5.1.1	Falta de regulamentação e efetivo funcionamento do Conselho de Gestão Fiscal (CGF)	83
5.1.2	Prática de “contabilidade criativa”	84
5.1.3	Atuação tímida dos tribunais de contas	89
5.1.4	Negligência e controle interno	91
5.1.5	Carência de conhecimentos técnicos de gestores e funcionários públicos	92
5.1.6	Insuficiente participação social	92
5.1.7	Rigidez orçamentária	93
5.1.8	Ajuste fiscal e investimentos	96
5.2	A execução orçamentária nos municípios da RMPA sob a Lei de Responsabilidade Fiscal (2000, 2004 e 2005)	99
5.2.1	Análise da receita orçamentária	103
5.2.2	Análise da despesa orçamentária	105
	CONCLUSÃO	109
	REFERÊNCIAS	112
	ANEXO I – Balanço Orçamentário Segundo a LRF	120

ANEXO II – Balanço Orçamentário Lei 4.320/64	1
ANEXO III – Balanço Financeiro Lei 4.320/64	
ANEXO IV – Balanço Patrimonial Lei 4.320/64	
ANEXO V – Demonstração das Variações Patrimoniais Lei 4.320/64	
ANEXO VI – Limite de Dívidas Públicas Municipais	
ANEXO VII – Tabela de Avaliação da Gestão Orçamentária da RMPA	
ANEXO VIII – Dicionário de Testes	
ANEXO IX – Regressões SPSS	

INTRODUÇÃO

A Lei Complementar Federal nr. 101, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), instituída em 04 de maio de 2000, estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal em todas as esferas governamentais – União, Distrito Federal, Estados e Municípios. O objetivo da LRF é melhorar a responsabilidade na gestão fiscal dos recursos públicos, colaborando para o desenvolvimento econômico sustentado do país, apoiando-se em quatro eixos fundamentais: planejamento, transparência, controle e responsabilização.

A LRF dá destaque especial à gestão de receitas próprias municipais, reforçando seu potencial tributário ao fazer com que os governantes desenvolvam uma política tributária responsável, cobrando, efetivamente, os tributos de sua competência. No entanto, tem-se presente que essa Lei não é um remédio milagroso e que, conforme Mendes (2006) não se constrói um novo regime fiscal apenas com um novo aparato legal.

Nos anos setenta, mudanças na política fiscal culminaram com a introdução de reformas no processo orçamentário de muitos países desenvolvidos. Nos anos oitenta, o papel do Estado começou a ser repensado, especialmente na Inglaterra, Estados Unidos, Nova Zelândia e Austrália. Reformas foram implementadas visando a redução do tamanho do Estado, do déficit orçamentário, da dívida e do nível da despesa pública, tendo como objetivo a melhoria do desempenho econômico dos entes governamentais.

Acompanhando este movimento, muitos países, em todo o mundo, adotaram regras fiscais mais rígidas e implementaram reformas com vistas à eficiência da gestão pública. Daí afirmar-se que os temas responsabilidade fiscal, eficiência no gasto público e controle do

endividamento começaram a ser discutidos na Europa e Estados Unidos e a seguir, na América Latina.

Foi nos instrumentos de ajuste fiscal experimentados na Europa, nos Estados Unidos e na Nova Zelândia, que os legisladores brasileiros buscaram inspiração para o Projeto de Lei de Responsabilidade Fiscal. Saliente-se que, ao longo da história do Brasil, vêm sendo empreendidos esforços para que os recursos públicos sejam objeto da melhor aplicação por parte de nossos governantes, aperfeiçoando-se as normas que regem a gestão pública.

A LRF constitui, atualmente, o principal instrumento regulador das contas públicas no Brasil, estabelecendo metas, limites e condições para a gestão das receitas e das despesas e obrigando os gestores a assumirem compromissos com a arrecadação e gastos públicos. Spinelli (2005, p. 2) afirma:

Este novo ordenamento jurídico vem ao encontro dos anseios da sociedade e exige uma gestão responsável por parte não só dos políticos, mas também de todo o corpo técnico que tem por obrigação funcional gerir os recursos públicos mediante sistemas de controles internos eficientes, estabelecidos no art. 74 da Constituição Federal. Tal obrigatoriedade, reforçada pela Lei de Responsabilidade Fiscal, paulatinamente, está elevando o grau de conscientização para mudança de postura ética.

No entanto, visões utópicas sobre a LRF tornaram-na quase um mito, enquanto legislação redentora que moralizará a administração pública brasileira. Ela é, sim, um passo importante, um dentre uma caminhada iniciada já na década de oitenta com a implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI, prosseguindo com o aperfeiçoamento do processo orçamentário na Constituição de 1988, com o saneamento dos bancos públicos (estaduais e federais), com o refinanciamento das dívidas de Estados e Municípios, com as reformas administrativa e previdenciária.

Nesse contexto, a LRF não representa apenas uma nova legislação, mas uma nova postura administrativa. Castro (2001, p. 26) cita os marcos para uma nova gestão pública à luz da LRF:

- 1) O gasto é balizado pela arrecadação;
- 2) A assunção de compromissos deve guardar relação com a capacidade de pagamento;
- 3) O endividamento ou a venda de ativos deve ter como contrapartida investimentos ou diminuição de passivos;
- 4) A arrecadação dos impostos instituídos é dever do administrador público;
- 5) O Governo deve transparência à sociedade sobre a gestão dos recursos públicos;

- 6) Os interesses da sociedade devem nortear a elaboração dos orçamentos públicos;
- 7) A atuação fiscal do Governo deve ter coerência com as metas prefixadas.

Em poucas ocasiões, uma lei foi tão divulgada e debatida no Brasil. Os que a apoiaram, a saúdam como uma revolução nas finanças públicas; para os que a contestaram, ela representa a institucionalização e a imposição a Estados e Municípios da política econômica fiscalista, que privilegia o pagamento de juros em detrimento dos investimentos sociais.

Apesar da ampla divulgação da referida Lei, controvérsias conceituais e operacionais denunciam que seus fundamentos, objetivos e normas não foram corretamente apreendidos pelos cidadãos e por parcela significativa dos governantes. Prova disso é que importantes instituições, como o Conselho de Gestão Fiscal e regras contempladas pela referida lei até hoje não foram criadas ou regulamentadas. Em outros casos, as normas têm efeito legal, mas não funcionam na prática. Interpretações equivocadas e criatividade contábil culminam com artifícios para driblar a vinculação das receitas ao pagamento da dívida com a União, promover a adequação aos limites de despesas com pessoal, endividamento e restos a pagar.

Some-se às críticas, o Projeto de Lei de Responsabilidade Fiscal e Social (LRFS) que tramita na Comissão de Legislação Participativa da Câmara dos Deputados. Referido projeto de lei, considera o conteúdo da LRF insuficiente e parcial, dado seu foco eminentemente fiscalista em detrimento dos investimentos sociais.

Segundo o texto do projeto de LRFS, a LRF prioriza, tão somente, o controle fiscal e não define um conteúdo social a ser atingido pela ação pública, em outras palavras, com a justificativa da necessidade de equilíbrio fiscal, os investimentos sociais são deixados de lado. A LRF, na forma de seu texto atual, cobra a responsabilidade fiscal, sem cobrar, ao mesmo tempo, a responsabilidade diante das questões e metas sociais. Ricci (2003) denuncia as limitações estruturais da LRF às políticas sociais:

Um estatuto legal que procura normatizar o direcionamento dos gastos públicos para a área social parte, obviamente, da constatação dos percalços crescentes para uma agenda de investimentos sociais em nosso país. Com efeito, o cenário político que se apresenta é de conformação dos investimentos sociais à lógica da estabilidade fiscal, subordinando-se à capacidade de atração de poupança externa, mesmo que voltados apenas para especulações financeiras, e rígido controle dos gastos públicos.

Considerando-se os avanços e limitações da LRF e seus impactos no desenvolvimento do país, o objetivo e perspectiva analítica da pesquisa, realizados na Região Metropolitana de

Porto Alegre, buscou verificar, a execução orçamentária, no que se refere a receitas e despesas executadas e investimentos, nos exercícios 2000, 2004 e 2005. Saliente-se que a definição de tais períodos dá-se em função do ciclo político municipal.

A questão que organiza o trabalho de pesquisa foi: a implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal compromete os investimentos públicos¹ nos municípios da Região Metropolitana de Porto Alegre?

A pesquisa consistiu em:

- a) exploratória e bibliográfica, a partir dos referenciais teóricos publicados, legislação vigente e descrição da evolução da contabilidade pública no Brasil, com ênfase na avaliação dos resultados da Lei de Responsabilidade Fiscal;
- b) pesquisa descritiva, documental e estudo de caso, composta por descrição e avaliação da evolução da execução orçamentária, pós LRF, nos municípios da Região Metropolitana de Porto Alegre a partir de dados secundários obtidos na Secretaria do Tesouro Nacional – STN.

A população ou universo da pesquisa é composta, conforme citado, pelos municípios da Região Metropolitana de Porto Alegre (RMPA): Alvorada, Araricá, Arroio dos Ratos, Cachoeirinha, Campo Bom, Canoas, Capela de Santana, Charqueadas, Dois Irmãos, Eldorado do Sul, Estância Velha, Esteio, Glorinha, Gravataí, Guaíba, Ivoti, Montenegro, Nova Hartz, Nova Santa Rita, Novo Hamburgo, Parobé, Portão, Porto Alegre, Santo Antônio da Patrulha, São Jerônimo, São Leopoldo, Sapiranga, Sapucaia do Sul, Taquara, Triunfo, Viamão.

Segundo Grau (1983, p.10), a essência das regiões metropolitanas está

[...] no conjunto territorial intensamente urbanizado, com marcante densidade demográfica, que constitui um pólo de atividade econômica, apresentando uma estrutura própria definida por funções privadas e fluxos peculiares, formando, em razão disso, uma única comunidade sócio-econômica em que as necessidades somente podem ser, de modo satisfatório atendidas através de funções governamentais coordenadas e planejadamente exercitadas.

A assertiva de Teixeira (2005) de que tais regiões concentram as melhores chances de progresso e os mais graves problemas sociais de que se tem notícia, motivou a definição da Região Metropolitana de Porto Alegre como objeto de estudo, considerando-a fenômeno

¹ Entendemos como investimentos públicos os investimentos em infra-estrutura

dinâmico de integração urbano-regional cuja diversidade, especialização e integração dos municípios contemplam a realidade dos municípios brasileiros.

No que se refere à estrutura da dissertação, este estudo foi dividido em quatro capítulos. O primeiro capítulo contextualiza a trajetória da contabilidade pública no Brasil e seu estreito vínculo com a gestão pública, objetivando elucidar a contabilidade aplicada à gestão pública, seu conceito, objetivos, princípios e postura, a partir da descrição (quase uma narração) de sua história e da reflexão da sua importância enquanto instrumento de gestão pública.

O segundo capítulo aborda, brevemente, as finanças públicas, com foco no orçamento público. O terceiro capítulo resgata os aspectos fundamentais da LRF para a esfera municipal, retomando a reflexão acerca da promoção de mudanças efetivas na gestão fiscal e da relação ajuste fiscal e investimento público.

O quarto capítulo aborda a Região Metropolitana de Porto Alegre – Aspectos Históricos, Sociais e Econômicos. O quinto capítulo evidencia a análise da execução orçamentária dos trinta e um municípios da RMPA, no períodos 2000, 2004 e 2005. Finalizando o estudo, apresentam-se as conclusões.

CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL - CONCEITO, OBJETIVO, OBJETO, HISTÓRIA, FUNDAMENTOS TEÓRICOS

1.1 Conceito, objetivo, objeto da contabilidade pública

A Contabilidade Pública foi regulamentada no Brasil pela Lei Complementar nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e elaboração dos balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Como qualquer contabilidade aplicada, segue os postulados, os princípios e as convenções preconizadas pelos teóricos da ciência contábil.

Andrade (2006, p. 27) conceitua contabilidade pública:

A contabilidade pública é uma ciência que registra, controla e estuda os atos e fatos administrativos e econômicos operados no patrimônio público de uma entidade, possibilitando a geração de informações, variações e resultados sobre a composição deste, auferidos por sua administração e pelos usuários.

Tem por objetivo, segundo o art. 83, da Lei Federal nº 4.320/64, evidenciar, perante a Fazenda Pública, a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados. Freitas (2005, p. 18) pormenoriza os objetivos da contabilidade pública:

- a) Permitir o acompanhamento da execução orçamentária;
- b) Expressar a composição patrimonial do órgão;
- c) Possibilitar o levantamento de balanços gerais, bem como a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros;
- d) Possibilitar concluir se houve observância de normas legais, instruções normativas, estatutos e regimentos;
- e) Demonstrar se está havendo efetivo controle contábil dos direitos e obrigações oriundos de ajustes ou contratos em que a administração pública for parte;
- f) Apurar e demonstrar se débitos e créditos estão devidamente escriturados com indicação do devedor ou do credor e sua natureza, valor e data do vencimento, quando fixada;
- g) Explicitar todos os fatos ligados à administração orçamentária, financeira e patrimonial;

- h) Evidenciar, por meio de seus competentes registros, todo o montante dos créditos orçamentários em vigor (autorizados por lei), todas as despesas empenhadas e as despesas já efetivamente realizadas à conta desses créditos, além das dotações ainda disponíveis;
- i) Trazer de forma clara e precisa os registros contábeis, tanto da receita como da despesa, efetuados em consonância com as especificações constantes da lei do orçamento e dos créditos adicionais;
- j) Evidenciar todas as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária, ou seja, que despesas e receitas extra-orçamentárias sejam, também objeto de registro, classificação e controle contábil;
- k) Ter os registros pormenorizados de todos os bens que tenham caráter permanente, permitindo identificar de forma clara tais bens, relacionando-os aos agentes responsáveis pela sua guarda e administração;
- l) Evidenciar o levantamento geral dos bens móveis e imóveis, por meio de inventário analítico, relacionando-os por unidades administrativas;
- m) Evidenciar as possíveis alterações ocorridas na situação patrimonial, abrangendo os resultados da execução orçamentária e todas as variações dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas;
- n) Permitir a elaboração dos demonstrativos contábeis, em que devem estar configurados os resultados gerais do exercício, que são: balanço orçamentário, balanço financeiro, balanço patrimonial e da demonstração das variações patrimoniais.

Os objetivos elencados denotam a responsabilidade da contabilidade pública com a sociedade no que se refere aos recursos gerenciados pelas pessoas jurídicas de Direito Público – União, Estados, Distrito Federal, Municípios, suas autarquias e entidades vinculadas², enquanto sistema gerador de informações, de controle e avaliação do desempenho das ações governamentais.

Tais pessoas jurídicas de Direito Público possuem patrimônio próprio³, assim sendo, o patrimônio das entidades públicas constitui o objeto de estudo da contabilidade pública. Silva (1996, p.176) conceitua patrimônio público:

O patrimônio do Estado, como matéria administrável, isto é, como objeto da gestão patrimonial desempenhada pelos órgãos da administração, é o conjunto de bens, valores, créditos e obrigações, de conteúdo econômico e avaliáveis em moeda, que a Fazenda Pública possui e utiliza na consecução de seus objetivos.

Assim, por bens públicos deve ser entendido o conjunto de coisas tangíveis ou intangíveis, imóveis e móveis, créditos, direitos e ações sobre as quais o Estado exerce o direito de soberania em favor da coletividade. Os bens públicos, segundo o critério contábil, são classificados segundo sua utilização em: bens imóveis, bens de natureza industrial, bens de defesa nacional, bens científicos e artísticos, bens de natureza agrícola, bens semoventes, valores e créditos.

² Fundações e empresas públicas

³ Patrimônio, em Contabilidade, é o conjunto de bens, direitos e obrigações vinculados a uma entidade.

São exemplos de bens públicos municipais de acordo com o critério contábil:

- a) Bens Imóveis⁴: prédios da Prefeitura e da Câmara dos Vereadores, outros imóveis, terrenos, etc;
- b) Bens de natureza industrial⁵: escolas, postos de saúde, creches, etc;
- c) Bens científicos e artísticos: museus, bibliotecas públicas, arquivo municipal, observatórios, jardim zoológico, etc;
- d) Bens de natureza agrícola: escolas agrotécnicas, campos de experimentação;
- e) Bens semoventes: animais que se destinam à tração de veículos do serviço público;
- f) Valores: ações, apólices, debêntures, títulos da dívida pública, títulos de crédito, títulos representativos de bens e direitos pertencentes à entidade pública tais como depósitos bancários, aplicações financeiras, etc;
- g) Créditos: representados por resíduos ativos ou pela dívida ativa.

Saliente-se que os chamados bens de uso comum⁶ não integram o patrimônio dos órgãos e entidades da Administração Pública, não sendo objeto de contabilização.

Quanto às obrigações, constituem-se de restos a pagar, serviço da dívida a pagar, débitos de tesouraria, depósitos de bens fungíveis de terceiros, empréstimos a curto prazo, empréstimos a longo prazo, etc.

1.2 Breve histórico da contabilidade pública no Brasil

A prática brasileira na contabilidade pública, segundo Slomski (2003), pauta-se pelo enfoque meramente legal, ou seja, a contabilidade pública abstém-se, em regra, de fornecer informações sobre a eficiência dos processos administrativos e resultados efetivos da gestão. Tal situação, apesar do esforço de estudiosos e pesquisadores em prol da modernização da gestão pública, encontra limitadores na restrição de recursos financeiros e tecnológicos, associada, muitas vezes, à deficiência de profissionais contábeis capacitados e à complexidade das rotinas impostas pela lei.

⁴ Prédios e terrenos de uso civil.

⁵ Edifícios onde funcionam os estabelecimentos industriais de produção para o município, compreendendo neles as máquinas e equipamentos, ferramentas, móveis, materiais, etc.

Do nosso ponto de vista, a origem de tal postura só pode ser entendida a partir da história da contabilidade pública brasileira. Senão vejamos.

Data de 1808 a criação do Erário Régio e do Conselho da Fazenda, unificando a arrecadação, distribuição e a administração da Real Fazenda do Brasil, por D. João VI. O Alvará de 28 de junho de 1808 estabelece regras de natureza contábil para aplicação nos órgãos governamentais, impondo o uso do método das partidas dobradas para registro e controle.

Referido alvará, título II, estabelece ainda:

DO METHODO DA ESCRIPTURAÇÃO E CONTABILIDADE DO ERARIO

I. Para que o methodo de escripturação, e formulas de contabilidade da minha Real Fazenda não fique arbitrario, e sujeito à maneira de pensar de cada um dos Contadores Geraes, que sou servido crear para o referido Erario: ordeno que a escripturação seja a mercantil por partidas dobradas, por ser a única seguida pelas Nações mais civilisadas, assim pela sua brevidade para o maneiio de grandes sommas, como por ser a mais clara, e a que menos logar dá a erros e subterfugios, onde se esconda a malicia e a fraude dos prevaricadores.

II. Portanto haverá em cada uma das Contadorias Geraes um Diario, um Livro Mestre, e um Memorial ou Borrador, além de mais um Livro auxiliar ou de Contas Correntes para cada um dos rendimentos das Estações de Arrecadação, Recebedorias, Thesourarias, Contratos ou Administrações da minha Real Fazenda. E isto para que sem delongas se veja, logo que se precisar, o estado da conta de cada um dos devedores ou exactores das rendas da minha Coroa e fundos publicos.

III. Ordeno que os referidos livros de escripturação sejam inalteraveis, e que para ella se não possa augmentar ou diminuir nenhum, sem se me fazer saber, por consulta do Presidente, a necessidade que houver para se diminuir ou acrescentar o seu numero.

Segundo Wilken (1974), o alvará de 1808 deu à contabilidade pública brasileira as diretrizes reguladoras da contabilidade do Erário Régio. Em 1824, a Constituição Imperial insere princípios concernentes à Administração Pública, destacando-se a criação de órgão destinado a executar, escriturar e controlar as receitas e as despesas e a instituição do princípio da anuidade orçamentária, objetivando limitar o controle periódico das receitas e das despesas. Diz o texto constitucional no Capítulo II, artigos 170, 171 e 172:

Da Fazenda Nacional.

⁶ Segundo o critério jurídico, os bens públicos são classificados como bens de uso comum, bens de uso especial e bens dominiais. No caso, os bens de uso comum destinam-se ao uso da comunidade (domínio público), quer sejam: mares, rios, estradas, praças, lagos, ilhas, canais, fontes, etc.

Art. 170. A Receita, e despesa da Fazenda Nacional será encarregada a um Tribunal, debaixo de nome de "Thesouro Nacional" aonde em diversas Estações, devidamente estabelecidas por Lei, se regulará a sua administração, arrecadação e contabilidade, em reciproca correspondencia com as Thesourarias, e Autoridades das Provincias do Imperio.

Art. 171. Todas as contribuições directas, á excepção daquellas, que estiverem applicadas aos juros, e amortisação da Divida Publica, serão annualmente estabelecidas pela Assembléa Geral, mas continuarão, até que se publique a sua derogação, ou sejam substituidas por outras.

Art. 172. O Ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros Ministros os orçamentos relativos ás despesas das suas Repartições, apresentará na Camara dos Deputados annualmente, logo que esta estiver reunida, um Balanço geral da receita e despesa do Thesouro Nacional do anno antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas publicas do anno futuro, e da importancia de todas as contribuições, e rendas publicas.

A contabilidade, àquela época, era processada toda manualmente e sem grande complexidade, carecendo de uniformidade e coerência lógica nos registros dos atos e fatos praticados pelos agentes governamentais. Em 1831, é regulada a organização fazendária sendo extintas as Juntas das Províncias, Erário Régio e o Conselho da Fazenda. São criados o Tribunal do Tesouro Público Nacional e as tesourarias, nas Províncias.

Referidas tesourarias das Províncias eram subordinadas ao Tribunal do Tesouro Público Nacional, presididas pelo Presidente da Província em Conselho e compostas de inspetor de fazenda, contador e procurador fiscal. Competia-lhes a administração, a arrecadação e a fiscalização de todas as rendas da província e ao Presidente da Província cabia fazer toda a correspondência com o Tribunal.

OLIVEIRA (1945) registra fatos históricos relevantes na costura da legislação vigente:

I. 1826: discutiu-se a organização de um tribunal de exame das contas;

II. 1827: reclamava o Imperador, da Assembléia Geral Legislativa, a organização de um sistema eficiente de contabilidade;

III. 1828: por uma lei especial, os orçamentos da receita e da despesa tomam uma feição mais regular no que se refere à forma e periodicidade;

IV. 1830: instituído o Tribunal do Tesouro Público Nacional, responsável pela direção da contabilidade do Império;

V. 1840: reforma da contabilidade pública brasileira (plano de contas, normas de escrituração da receita e da despesa, modelos de relatórios contábeis, outros);

VI. 1850: Código Comercial Brasileiro, propulsor do desenvolvimento contábil no Brasil e, conseqüentemente, da contabilidade pública.

Como toda a normatização vigente não surtira efeito, decretou-se, em 1868, a eliminação da escrituração contábil do órgão central do Império dada a defasagem com que eram apresentados as demonstrações e relatórios contábeis. Em 1890, criou-se o Tribunal de Contas, com atribuição de examinar, rever e julgar as contas relativas à despesa e à receita, pelo decreto nº 966-A, de 07 de novembro.

De acordo com o relato de historiadores, o ano de 1922 constituiu um marco na contabilidade pública brasileira: a criação da Contadoria Central da República (Decreto nº 4.536, de 28 de janeiro de 1922), além do Código de Contabilidade Pública (Decreto nº 15.783 de 04 de novembro de 1922) e do Regulamento de Contabilidade Pública. Referida normatização, regulou as informações e procedimentos contábeis, relacionados aos sistemas orçamentário, financeiro e patrimonial, organizando o sistema de contabilidade e do orçamento público.

Segundo Peres (2003), no ano de 1931 procedeu-se um levantamento pormenorizado da situação econômico-financeira dos Estados e Municípios brasileiros tendo por base seus orçamentos e balanços. Referido estudo apontou um número excessivo de rubricas de receitas, cerca de 2.185. Com base no referido estudo, em 1939, deu-se a padronização de orçamentos e balanços dos entes públicos, reduzindo das 2.185 rubricas para 57 rubricas de receitas públicas.

Por influência dos acontecimentos da década de 30 e da conseqüente necessidade de aprimoramento da atividade contábil no Brasil, foi sancionada a Lei nº 4.320, em 17 de março de 1964, instituindo normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, com extensão para os entes da administração indireta.

Referida lei preceitua que a contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial. Os resultados do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial e na Demonstração das Variações Patrimoniais. Determina, ainda, que quem quer que utilize dinheiro público, terá de justificar seu bom e regular emprego na conformidade das leis, regulamentos e normas emanadas das autoridades administrativas competentes.

Segundo Wilken (1974, p.7) a Lei nº 4.320/64 foi o primeiro passo da fase de transição para o orçamento-programa, estabelecendo normas gerais de Direito Financeiro e novos critérios para a classificação das despesas. Peres (2003, p.99) ratifica a importância do orçamento-programa:

Essa lei também trouxe inovações importantes para a contabilidade com a instituição de uma nova e revolucionária modalidade orçamentária, o orçamento-programa, o qual traz como elemento inovador uma classificação em três níveis para a despesa: institucional, econômica e funcional-programática. Assim, a previsão orçamentária passou a ser fruto de um planejamento das ações governamentais, ou seja, já na fase de elaboração da proposta orçamentária são definidos os objetivos a serem atingidos pelos diversos entes governamentais na sua execução.

Para a contabilidade pública, o orçamento-programa possibilitou aumentar o leque de informações relativas à despesa orçamentária nas demonstrações contábeis integrantes das prestações de contas dos gestores públicos, com a incorporação de novos elementos ao detalhamento dos planos de contas dos entes governamentais:

- a) A distribuição institucional do bolo orçamentário: quem está autorizado e o quanto se pode gastar;
- b) A definição das metas governamentais: o que se pretende realizar;
- c) O tipo ou a natureza dos gastos: com que se pode gastar;

- d) A indicação das fontes financiadoras da gestão: as origens dos recursos a serem alocados para cobrir os gastos programados.

Saliente-se que o marco decisivo para a evolução do sistema orçamentário foi a institucionalização do plano plurianual, primeiramente no Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 e, posteriormente, na Constituição de 1969. Além de instituir o plano plurianual, o Decreto-Lei nº 200 de 1967, deu nova feição à estrutura administrativa do Governo Federal, disciplinando os procedimentos licitatórios no serviço público em geral.

A nova estrutura definida por esta norma, criou nos ministérios e órgãos da Presidência da República a Inspeção Geral de Finanças (IGF) para cuidar da programação financeira, da execução orçamentária e da contabilidade dessas instituições governamentais, cabendo à IGF do Ministério da Fazenda a tarefa de normatizar esses procedimentos em nível federal, fazer a consolidação das contas de todos os órgãos federais e organizar o balanço geral da União.

Na seqüência, a Constituição de 1988 criou mecanismos muito mais abrangentes e eficazes no que se refere à visibilidade da política fiscal, tanto em matéria tributária quanto orçamentária, quer sejam: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei do Orçamento Anual (LOA) que serão abordados posteriormente. Além disso, o Art. 169 previa uma regra fiscal na forma de *target* ao estabelecer limites de despesas com pessoal ativo e inativo a ser fixado em Lei Complementar (LC 82/1995 revogada pela LC 96/1999).

A Constituição Federal de 1988, artigo 70, instituiu, ainda, os princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência na administração pública, direta e indireta, de quaisquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

O princípio da legalidade consta dos artigos 5º, inciso II; 37, caput; e 84, IV da Constituição. É fruto da submissão do Estado à lei, conforme ilustra Meirelles (1990, p.78):

Na Administração Pública, não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa que *pode fazer assim*; para o administrador público significa que *deve fazer assim*.
(grifos do autor)

O princípio da impessoalidade diz respeito à finalidade pública da atividade administrativa, ou seja, a administração volta-se ao coletivo, não podendo prejudicar ou beneficiar grupos ou determinadas pessoas. Além disso, os atos administrativos são imputáveis ao órgão ou entidade da administração pública, não ao servidor que porventura os pratique. No que se refere ao princípio da moralidade administrativa, a administração e seus agentes têm de atuar na conformidade de princípios éticos.

Pelo princípio da publicidade, exige-se ampla divulgação dos atos praticados pela Administração Pública, salvo as hipóteses de sigilo previstas em lei. A publicidade, segundo Santos (2003), é fundamental para que os direitos conferidos constitucional e legalmente ao cidadão tenham efetividade jurídica e social.

O princípio da eficiência constitui pilar da Reforma Administrativa efetivada pela Emenda Constitucional 19/98. Alexandre Moraes citado por Santos (2003, p.194) afirma que este princípio impõe à administração pública (direta e indireta) e a seus agentes a persecução do bem comum pelo exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, participativa, eficaz, primando-se pela qualidade e rentabilidade social.

Mister enfatizar que, além dos princípios supracitados, inseridos pela Constituição de 1988, a administração pública norteia-se pelos seguintes princípios do Direito Administrativo: supremacia do interesse público sobre o interesse privado; presunção de legitimidade ou de veracidade; especialidade; controle ou tutela; autotutela; hierarquia; continuidade do serviço público; razoabilidade e proporcionalidade; motivação; e segurança jurídica.

A Lei Complementar no. 101 ou Lei de Responsabilidade Fiscal, publicada a 04 de maio de 2000, teve como objetivos produzir drástica e veloz redução do déficit público e

estabelecer equilíbrio definitivo das contas públicas do país. Sua redação inspira-se no *Fiscal Responsibility Act*, editado em junho de 1994, pelo governo da Nova Zelândia. As principais metas da Lei, estão listadas no seu art. 4, destacando-se:

- a) Administração prudente dos riscos fiscais;
- b) Amplo acesso da sociedade às informações sobre as contas públicas;
- c) Prevenção de déficits públicos imoderados e reiterados;
- d) Limitação da dívida pública a níveis prudentes;
- e) Preservação do patrimônio público líquido;
- f) Limitação do gasto público continuado (despesas de pessoal e endividamento).

O histórico aqui apresentado, denuncia a brevidade da regulamentação efetiva da contabilidade pública no Brasil (menos de cem anos), marcada pela criação da Contadoria Central da República, do Código de Contabilidade Pública e do Regulamento de Contabilidade Pública em 1922, pela Lei nº 4.320 em 1964, pela Constituição de 1988 e, finalmente, pela Lei de Responsabilidade Fiscal em 2000. Há muito que se avançar, a exemplo de outros países como Inglaterra, Nova Zelândia e Estados Unidos, na consolidação da cultura de responsabilidade fiscal no Brasil; na padronização dos critérios contábeis com vistas à instituição de um modelo único em todo o país, que permita a real comparação de desempenho entre estados e municípios; na aplicação do enfoque gerencial e inovador à gestão pública, de forma que a contabilidade contribua para a melhoria do desempenho da gestão pública e, conseqüentemente, para o desenvolvimento do Brasil.

1.3 Fundamentos teóricos da contabilidade pública

Para o entendimento da contabilidade pública, é necessário ter em mente que por detrás dessa matéria, existe uma teoria que a norteia. Assim, sendo uma contabilidade aplicada, segue, como as demais, os princípios da Contabilidade:

- a) Entidade Contábil: consolida a distinção entre pessoas físicas (gestores) e pessoas jurídicas;
- b) Continuidade: que pressupõe que a entidade existirá por tempo indeterminado;

- c) Custo Histórico como Base de Valor: os registros contábeis têm o custo original (preço pago) como base;
- d) Realização da Receita e Confrontação das Despesas (competência): para apuração do resultado econômico da entidade, as despesas são atribuídas aos períodos de acordo com as receitas a que se referem;
- e) Denominador Comum Monetário: refere-se à avaliação monetária condição primária para que haja possibilidade de mensuração em bases uniformes.

Além dos princípios contábeis supracitados, as convenções contábeis constituem fundamentos da prática contábil:

- a) Objetividade: todos os registros contábeis são precedidos de documentos legais;
- b) Materialidade: a contabilidade observará a relevância do objeto em análise;
- c) Conservadorismo: a contabilidade optará por resultados econômicos menores sempre que houver dúvida em relação ao preço de mercado a ser praticado;
- d) Consistência: a contabilidade evidenciará em notas explicativas possíveis mudanças de critérios de mensurações de resultados econômicos ou de avaliação de ativos.

Na seqüência, abordaremos algumas especificidades da Contabilidade Pública no que se refere a receita e despesa públicas, estágios da receita e despesa públicas, regime, sistemas contábeis, demonstrações contábeis.

1.3.1 Receita e despesa pública

A receita pública, segundo Piscitelli, Timbó & Rosa (2006), caracteriza-se pelo ingresso de recursos ao patrimônio público, mais especificamente como uma entrada de recursos financeiros (aumento de disponibilidades). Distingue-se em receita orçamentária e receita extra-orçamentária.

A receita orçamentária refere-se aos valores constantes no orçamento e que pertencem, de fato, à entidade. A receita extra-orçamentária refere-se a valores provenientes de toda e qualquer arrecadação que não figure no orçamento e, conseqüentemente, toda arrecadação que

não constitui renda do município, o seu caráter é de extemporaneidade ou de transitoriedade nos orçamentos.

A receita orçamentária subdivide-se em receitas correntes e receitas de capital. Na categoria de despesas correntes, classificam-se todas as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital: tributária; de contribuições; patrimonial; agropecuária; industrial; de serviços e outras; provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender a despesas classificáveis em despesas correntes.

São receitas de capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; de amortização de empréstimos anteriormente concedidos; dos recursos recebidos de outras pessoas de direito público e privado, destinados a atender a despesas classificáveis em despesas de capital; do superávit do orçamento corrente (diferença entre receitas e despesas correntes).

Piscitelli, Timbó & Rosa (2006) enfatizam que essa classificação (receitas correntes e receitas de capital) demonstra que as receitas correntes estão associadas ao que na contabilidade empresarial corresponde às receitas propriamente ditas (efetivas), ou fatos modificativos aumentativos. As receitas de capital, referidas como receitas por mutação patrimonial, constituem, a princípio, fatos meramente permutativos (aumento de um item do ativo com redução de outro ou de aumento simultâneo do passivo).

Por despesa pública entende-se todo o consumo de recursos orçamentários e extra-orçamentários, ou seja, toda saída de recursos ou todo pagamento efetuado pelo ente público. Divide-se, a exemplo da receita, em despesas orçamentárias e extra-orçamentárias, entendendo-se como orçamentárias todas as despesas que estejam discriminadas e fixadas no orçamento e, por conseguinte, previamente autorizadas pelo Legislativo (LOA).

Por despesas extra-orçamentárias, entendem-se os pagamentos que não dependem de autorização legislativa; aqueles que não estão vinculados ao orçamento público, não integram o orçamento. Compreendem as diversas saídas de recursos decorrentes da restituição ou entrega de valores arrecadados sob o título de receita extra-orçamentária, do levantamento de operações de crédito por antecipação de receita, bem como quaisquer valores que se revistam de características, de simples transitoriedade.

Sob a classificação de categorias econômicas, as despesas podem ser despesas de capital e despesas correntes. Nas despesas de capital, classificam-se aquelas despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital, subdivididas em investimentos, inversões financeiras e transferências de capital.

Constituem investimentos, de um modo geral, as obras públicas, os equipamentos e instalações, materiais permanentes, a participação em constituição ou aumento de capital de empresas ou entidades industriais ou agrícolas. As inversões financeiras referem-se à aquisição de imóveis, à participação em constituição ou aumento de capital de empresas ou entidades comerciais ou financeiras, à aquisição de títulos representativos de capital de empresas em funcionamento, à constituição de fundos rotativos, à concessão de empréstimos, entre outras. Já as transferências de capital estão relacionadas à amortização da dívida pública, a auxílios para obras públicas, auxílios para equipamentos e instalações; auxílios para inversões financeiras e outras contribuições.

As despesas correntes são aquelas que não contribuem para a formação ou aquisição de um bem de capital, referem-se à manutenção e funcionamento da máquina administrativa do governo (custeio) e às transferências correntes. Constituem exemplos de despesas de custeio as despesas de pessoal, material de consumo, serviços de terceiros, encargos diversos. São transferências correntes as subvenções⁷ sociais e econômicas; as despesas com inativos e pensionistas, os juros da dívida pública; as contribuições de previdência social, entre outras.

⁷ Subvenção econômica consiste na alocação destinada a cobertura dos déficits de manutenção das empresas públicas de natureza autárquica ou não, assim como as dotações destinadas a cobrir a diferença entre os preços

No que se refere às despesas, segundo os tratadistas mais consagrados, constituem requisitos a serem atendidos pelas despesas públicas:

- a) Utilidade: atendimento de uma necessidade pública;
- b) Adequação: não exceder à capacidade de financiamento da sociedade;
- c) Oportunidade: atender prioridades socioeconômicas;
- d) Publicidade: decidida e executada através de processos abertos e transparentes;
- e) Legitimidade: ser decidida pelo Legislativo sem interferências espúrias e executada por autoridades competentes;
- f) Legalidade: baseada em autorizações legais.

Reitere-se que a orçamentação da despesa pública passará pelo processo de elaboração da Lei de Orçamento Anual (LOA), de estudo e aprovação, obedecido o Plano Plurianual (PPA) e a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO). Na elaboração do referido orçamento, as ações dos governos estarão identificadas em termos de função e subfunção, programas, projetos, atividades e operações especiais.

Define Slomski (2003, p. 313-314):

- a) Função: deve entender-se o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público;
- b) Subfunção: representa uma partição da função, visando agregar determinado subconjunto de despesa do setor público;
- c) Programa: representa o instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual;
- d) Projeto: representa o instrumento da programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação do governo;
- e) Atividade: representa um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação do governo;
- f) Operações Especiais: representam as despesas que não contribuem para a manutenção das ações do governo, das quais não resulta um produto, e não geram contraprestação direta sob a forma de bens e serviços.

Uma referência deve ser feita ao elemento de despesa. A Portaria Interministerial nº 163, de maio de 2001 (Publicada no D.O.U. nº 87-E, de 07.05.2001, Seção 1, páginas 15 a 20) define a finalidade do elemento de despesa no orçamento no Art. 3º § 3º:

O elemento de despesa tem por finalidade identificar os objetos de gasto, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma, subvenções sociais, obras e instalações, equipamentos e material permanente, auxílios, amortização e outros de que a administração pública se serve para a consecução de seus fins.

Em outras palavras, o elemento de despesa consiste numa estrutura codificada da despesa pública que objetiva a unificação da classificação orçamentária da despesa e a uniformização dos procedimentos de execução orçamentária para fins de consolidação das contas Públicas Nacionais. Segundo Andrade (2002, p. 91):

Na classificação por elementos de despesa foram criadas novas espécies classificatórias e rearranjadas as contas em grupos, de forma a destacar os agregados de despesas que no âmbito da Administração Pública são expressivos e merecem acompanhamento gerencial, tendo em vista o planejamento exigido pela legislação.

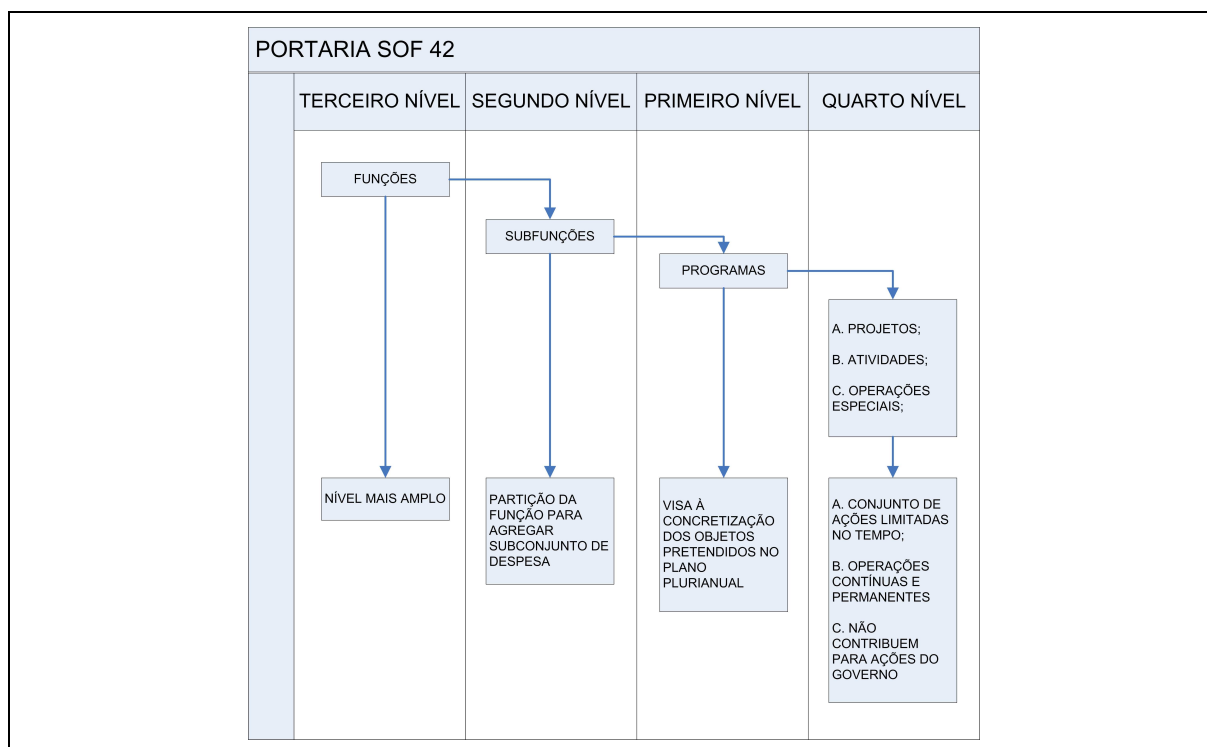


ILUSTRAÇÃO 1 – DISCRIMINAÇÃO DA DESPESA POR FUNÇÕES DE ACORDO COM A PORTARIA SOF NÚMERO 42, DE 14 DE ABRIL DE 1999

Fonte: Adaptado de Andrade (2002, p.83).

Ainda segundo a Portaria Interministerial nº 163/01, fica facultado o desdobramento suplementar dos elementos de despesa para o atendimento das necessidades de escrituração

contábil e controle da execução orçamentária. A seguir, apresenta-se uma estrutura completa da classificação de uma despesa orçamentária:

QUADRO 1 - DEMONSTRATIVO DA CLASSIFICAÇÃO COMPLETA DA DESPESA

TÍTULOS	CÓDIGOS	DESCRIÇÃO
Órgão	02	Poder Executivo
Unidade	02.04	Secretaria de Educação
Subunidade	02.04.01	Divisão de Ensino Fundamental – Recursos Próprios
Função	12	Educação
Subfunção	361	Ensino Fundamental
Programa	1201	Atendimento ao Ensino Fundamental
Projeto/Atividade	2.001	Manutenção dos Custeios dos Prédios Escolares
Despesas Correntes	3	Despesas Correntes
Grupo de Natureza da Despesa	33	Outras Despesas Correntes
Modalidade de Aplicação	3390	Aplicações Diretas
Elementos de Despesas	3390.30	Material de Consumo
Desdobramento (facultativo)	3390.30.01	Merenda Escolar

Fonte: Andrade (2002, p. 94)

Referida classificação tem por finalidade delimitar a despesa pública, ou seja, refletir as políticas, diretrizes e objetivos no planejamento das ações dos administradores públicos.

1.3.2 Estágios da receita e da despesa

Estágios são etapas, períodos, operações, classificados para efeitos didáticos, que guardam relação com definições legais específicas e com a sistemática adotada pela administração financeira pública.

O art. 139 do Regulamento de Contabilidade Pública (Decreto Federal nº 15.783, de 8-11-22) dispõe que a receita percorre três estágios: fixação, arrecadação e recolhimento. A fixação começa pela estimativa, passa pela discussão e aprovação do orçamento e termina

pelo lançamento, o qual permite a identificação, a individualização do contribuinte, do devedor.

Peres e Gomes (2000) apresentam quatro etapas ou estágios para o ciclo da receita orçamentária, que são:

a) **Previsão:** corresponde à expectativa de realização dos valores estimados para cada rubrica de receita na fase de elaboração do orçamento; trata-se apenas de um parâmetro no qual se baseia a fixação da despesa, sem, contudo, representar limitações, ou seja, poderão ser arrecadados valores superiores às previsões, possibilitando, inclusive, que algumas rubricas de receitas não previstas no orçamento possam ser realizadas. Para a receita tributária, o ciclo de sua realização inicia-se, de fato, com a previsão no orçamento, em função do princípio da legalidade tributária, que estabelece que qualquer tributo só poderá ser cobrado no exercício seguinte ao de sua instituição ou modificação.

b) **Lançamento:** consiste em procedimentos administrativos para os quais a autoridade gestora competente, ou mesmo o próprio contribuinte, adota parâmetros estabelecidos em leis, decretos, regulamentos ou contratos com a finalidade básica de: verificar a ocorrência do fato gerador do crédito estatal, determinando se é tributário ou não, e identificar o sujeito passivo ou devedor do mesmo; calcular o valor do crédito tributário e determinar a época de sua exigibilidade e a forma de pagamento.

c) **Arrecadação:** é caracterizada pelo recebimento do crédito público, originário ou não de lançamento prévio, diretamente pelos agentes arrecadadores oficiais (repartições públicas) ou autorizados, como bancos credenciados, correios e agências lotéricas, ou ainda podendo ocorrer a arrecadação de forma indireta, como por exemplo as retenções de impostos e contribuições de terceiros pelos agentes pagadores para posterior repasse à repartição destinatária dos mesmos, tais como o imposto de renda retido na fonte e as contribuições previdenciárias; as parcelas da receita lançada e não arrecada no exercício constituem crédito público, denominado dívida ativa, já comentada neste estudo.

d) Recolhimento: corresponde à transferência ou ao repasse ao Tesouro Público do numerário recebido dos contribuintes pelos agentes arrecadadores, concluindo, assim, o ciclo do processo de realização da receita. Portanto, se o contribuinte pagar seu débito diretamente na conta do tesouro, as fases de arrecadação e recolhimento acontecem simultaneamente. Podem ser citados como exemplos indenizações, restituições e alienação de bens, que no documento de arrecadação, além de informações como nome do recolhedor, valor da operação e classificação orçamentária, devem também constar um histórico mais detalhado e a assinatura do responsável pelas informações contidas no documento originário da receita.

De acordo com o art. 227 do Regulamento da Contabilidade Pública, os estágios da despesa são: o empenho, a liquidação e o pagamento. O empenho constitui o registro da reserva de pagamento, a dotação orçamentária para garantir o pagamento estabelecido na relação contratual existente entre o Estado e seus fornecedores e prestadores de serviços. Administrativamente, o empenho da despesa consiste em ato emanado de autoridade competente, seguida da ação de dedução do valor da despesa a ser realizada da dotação consignada no orçamento. Operacionalmente, para cada empenho será extraída uma nota de empenho que indicará o nome do credor, a especificação e a importância da despesa, bem como a dedução desta do saldo da dotação própria.

O empenho pode ser efetuado sob três modalidades:

- a) Ordinário: quando o montante a ser pago for previamente conhecido e deva ocorrer de uma só vez;
- b) Global: quando o montante a ser pago for previamente conhecido e deva ocorrer parceladamente, comum nos casos de contratos;
- c) Por estimativa: quando não se possa determinar previamente o montante a ser pago, por não ser a respectiva base periódica homogênea, como ocorre, em particular, com as contas de água, luz, gás, telefone, etc.

O segundo estágio da despesa, a liquidação, constitui a verificação do direito adquirido pelo credor ou entidade beneficiária, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios

do respectivo crédito ou da habilitação ao benefício. Referida verificação tem por objetivo apurar a origem e o objeto do que se deve pagar, a importância exata a pagar e a quem se deve pagar a importância para a extinção da obrigação. A liquidação da despesa por fornecimentos feitos, obras executadas ou serviços prestados terá por base: contratos, ajustes ou acordos; notas de empenho; documentos fiscais pertinentes e comprovantes da entrega do material ou da prestação do serviço.

O pagamento efetivo da despesa só será efetuado após a sua regular liquidação (observados os limites orçamentários e financeiros), mediante saque contra agente financeiro, para crédito em conta bancária do credor, no banco por ele indicado, podendo o agente financeiro fazer o pagamento em espécie, quando autorizado.

Ressalte-se que os limites orçamentários e financeiros são instrumentos para compatibilizar a realização da receita e a execução da despesa, impedindo parcialmente a movimentação da despesa e, também, a movimentação financeira (pagamento de despesas empenhadas e as inscritas em restos a pagar) com bloqueio de dotações (estaduais e municipais). É o que se conhece como contingenciamento, que se apóia no art. 9º da LRF:

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

Para Angélico (1995), pode-se adicionar aos três estágios supracitados da despesa, outros três: programação e licitação antecedendo o empenho e suprimento, antecedendo o pagamento, entendendo-se programação como a fixação de cotas trimestrais com a finalidade de estabelecer a prioridade dos gastos em relação ao comportamento da receita, com vistas à manutenção do equilíbrio financeiro. Já a licitação, regulamentada pela Lei 8.666/93, consiste num processo administrativo para escolher entre os fornecedores habilitados, aquele que oferecer condições mais vantajosas para o ente público, sendo exigida para compra de materiais, contratação de serviços ou de obras.

No tocante ao suprimento, consiste na entrega dos meios de pagamento para a quitação dos compromissos financeiros marcados para determinado período, pelo Tesouro Público aos agentes pagadores, que são tesourarias, pagadorias e outros com essas atribuições.

1.3.3 Regime contábil - características das receitas e despesas públicas

De um modo geral, o princípio da competência é universalmente adotado pela contabilidade, observadas as seguintes regras básicas:

- a) A receita será contabilizada no período em que for gerada, independentemente do seu recebimento. Em outras palavras, ela é registrada no momento de seu reconhecimento. Assim, se uma empresa vendeu a prazo em julho, para receber em agosto, considera-se que a receita foi gerada em julho e, portanto deverá ser registrada naquele mês para apuração do resultado (lucro ou prejuízo) e o conseqüente cálculo tributário;
- b) A despesa, será contabilizada no período em que for consumida, incorrida, utilizada, independentemente do pagamento. Assim, se em 05 de agosto a empresa pagar seus funcionários (referente à folha de pagamento de julho), a despesa é registrada em julho, pois nesse período ela incorreu efetivamente.

No Brasil, a contabilidade pública se utiliza de um regime misto, de acordo com a Lei 4.320/64, ratificado pela LRF em seu art. 50 inciso 2 que cita: “A despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa”. Ou seja, as receitas são registradas pelo regime de caixa⁸ e as despesas pelo regime de competência⁹.

Tal prática é balizada pela prudência de registrarem-se as receitas públicas apenas quando de seu efetivo ingresso nos cofres públicos tendo em vista que o resultado financeiro do exercício não aproveita as receitas lançadas e não arrecadadas. Ao mesmo tempo o registro das despesas dá-se quando da sua ocorrência salientando-se que o resultado do exercício

⁸ Quando recebidas efetivamente.

⁹ No momento de sua ocorrência.

considera toda despesa que foi empenhada¹⁰, mesmo aquela que ainda não tenha sido paga. Assim, o montante de IPTU arrecadado em junho, será registrado em junho (regime de caixa), independentemente do período a que se refere (ocorrência), enquanto que a despesa de coleta de lixo terceirizada do mês de junho será registrada naquele mês, mesmo que o pagamento somente ocorrerá em julho (regime competência).

É importante lembrar que regimes contábeis são formas de determinação dos resultados. O Art. 35 da Lei 4.320/64 afirma que pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nele arrecadadas

II – as despesas nele legalmente empenhadas.

Este artigo conduz ao déficit/superávit financeiro do exercício e, neste caso, a receita é computada para determinação do resultado pelo regime de caixa, e a despesa, pelo regime de competência. É interessante um alerta para não confundir o superávit financeiro apurado em Balanço Patrimonial do exercício anterior (Art. 43 da Lei referida Lei), que pode ser utilizado como recurso para abertura de créditos suplementares especiais, com o superávit financeiro do exercício nos termos do Art. 35. Entretanto, conforme Câmara e Sá (2007), a contabilidade pública não se restringe somente ao resultado financeiro do exercício, mas sim, ao resultado patrimonial do exercício, sendo que este último, engloba todos os registros pelo regime de competência, daí afirmar-se que a contabilidade pública, de fato, rege-se pelo regime de competência.

1.3.4 Sistemas contábeis

A Contabilidade Pública é estruturada, segundo a Lei nº 4.320/64, em quatro sistemas contábeis que interagem entre si, objetivando o controle orçamentário, a composição

¹⁰ O empenho constitui o registro da reserva de pagamento, a dotação orçamentária para garantir o pagamento estabelecido na relação contratual existente entre o Estado e seus fornecedores e prestadores de serviços. No item 1.3.3.4 aprofunda-se o entendimento dos estágios da receita e despesa públicas.

financeira e patrimonial, bem como a evidenciação de compromissos assumidos pela Administração Pública nas contas de compensação.

Kohama (2006, p. 27) enuncia:

[...] a Contabilidade Pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil e tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público, ou seja, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e respectivas entidades autárquicas, através de metodologia especialmente concebida para tal, que se utiliza de contas escrituradas nos seguintes sistemas:

- a) Sistema Orçamentário;
- b) Sistema Financeiro;
- c) Sistema Patrimonial; e
- d) Sistema de Compensação.

a) Sistema Orçamentário

A contabilidade pública, segundo Slomski (2003, p. 36), é essencialmente uma contabilidade orçamentária, evidenciando, em seus registros, a expectativa de arrecadação das receitas, sua previsão e realização, a fixação das despesas, projetadas com base na receita estimada, e sua execução. Tem como principal objetivo o controle do orçamento, evidenciando as diversas fases que envolvem o orçamento público, desde a sanção da lei pelo Chefe do Executivo até sua execução final.

Findo o período, o sistema orçamentário apresenta resultados comparativos entre a previsão da receita¹¹ e a execução¹² e, entre a fixação da despesa¹³ e sua execução¹⁴ através do Balanço Orçamentário. Tais resultados comparativos possibilitam análises objetivas acerca da eficiência do processo orçamentário e ou aponta falhas no seu planejamento e execução, ou ainda, no potencial contributivo da sociedade local.

Conforme Kohama (1999, p.30) o Balanço Orçamentário “(...) é elaborado para atender e controlar as receitas e despesas de acordo com as especificações constantes na Lei de

¹¹ valor estabelecido na lei do orçamento.

¹² valor efetivamente arrecadado no exercício financeiro.

¹³ valor estabelecido no orçamento.

¹⁴ valor efetivamente consumido no exercício financeiro em projetos e atividades do orçamento anual.

Orçamento e dos créditos adicionais”. Este demonstrativo atende ao disposto no artigo 52, inciso I, alíneas “a” e “b” da LRF e deve ser publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, especificando, por categoria econômica, as:

- 1) Receitas por fonte, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão atualizada;
- 2) Despesas por grupo de natureza, discriminando a dotação para o exercício, a despesa liquidada e o saldo.

Com a vigência da LRF, parece existir uma duplicação de informações, haja vista a apresentação de dois relatórios (anexos I e II, respectivamente) denominados de Balanço Orçamentário – Anexo 12 da Lei nº 4.320/64 e Anexo I da Portaria nº 471/00, de 19 de setembro de 2000, que regulamenta a LRF. Entretanto, apesar do mesmo nome, as informações constantes em cada demonstrativo são diferentes, especialmente na coluna das despesas. No anexo 12, as despesas são evidenciadas por tipo de crédito orçamentário – créditos orçamentários e suplementares, especiais ou extraordinários, já no anexo I as despesas são evidenciadas por categorias econômicas – receitas correntes e receitas de capital; evidenciando de forma distinta, o montante reservado para reserva de contingência. As despesas são confrontadas entre dotação para o exercício – fixação – com as despesas liquidadas até o mês, diferenciando-se das informações prestadas pelo anexo 12 da Lei nº 4.320/64.

b) Sistema Financeiro

O Sistema Financeiro apresenta, através do Balanço Financeiro, o fluxo de caixa da gestão pública, demonstrando os recursos disponíveis, valores que já estão comprometidos no curto prazo, bem como as origens e aplicações de recursos, ou seja, todos os ingressos e desembolsos de natureza financeira, sejam eles orçamentários ou extra-orçamentários. Afirma Kohama (2006, p.19):

[...] o balanço financeiro é um quadro de contabilidade com duas seções, “receita” e “despesa”, em que se distribuem entradas e saídas de numerário, demonstram-se as operações de tesouraria e de dívida pública e igualam-se as duas somas com os “saldos de caixa” (disponível), o inicial e o existente. (grifos do autor)

Para a elaboração do Balanço Financeiro (anexo III) toma-se por base os registros efetuados no sistema financeiro e no sistema orçamentário, a saber:

1. Na receita orçamentária registra-se o montante efetivamente arrecadado por item de receita;
2. Na receita extra-orçamentária, registra-se o montante efetivamente arrecado por item de receita;
3. Na linha saldo do exercício anterior registra-se o montante de recursos financeiros que tiveram origem no exercício anterior;
4. Na despesa orçamentária, registra-se o montante das despesas incorridas por função de governo, de acordo com a Lei Orçamentária Anual - LOA;
5. Na despesa extra-orçamentária registra-se o montante efetivamente pago por item de despesa;
6. Na linha saldo para o exercício seguinte registra-se o montante de recursos financeiros que passarão para o exercício seguinte.

c) Sistema Patrimonial

Em relação ao Sistema Patrimonial, os registros pelos quais é demonstrada a movimentação escriturada ocorrerão por meio de dois instrumentos, o balanço patrimonial (anexo IV) e o quadro da demonstração das variações patrimoniais (anexo V).

A estrutura do balanço patrimonial é similar à apresentada pelas empresas e entidades de iniciativa privada, havendo tão-somente algumas nomenclaturas de grupos de contas diferentes, mas que se referem a fatos semelhantes. Por exemplo, na Lei n° 4.320/64 consta um grupo chamado Ativo Financeiro, enquanto que na Lei n° 6.404/76 consta o grupo Ativo Circulante. Em ambas, os fatos registrados são idênticos ou semelhantes.

Segundo Kohama (2006), ao se observar o balanço patrimonial, verificamos a demonstração da situação patrimonial de determinado exercício, mediante os saldos das contas de Passivo Real Descoberto (se houver déficit) e Ativo Real Líquido (se houver superávit), entretanto, toda movimentação das variações que ocorrer no exercício deverá ser apresentada no Anexo nº 15 (Lei 4.320/64), demonstração das variações patrimoniais.

A demonstração das variações patrimoniais evidencia as alterações que ocorreram no patrimônio do ponto de vista contábil, em duas seções: Variações Ativas e Variações Passivas.

As Variações Ativas são alterações que ocorrem nos elementos patrimoniais, resultando no aumento do patrimônio público. As Variações Passivas são alterações que ocorrem nos elementos patrimoniais e provocam a diminuição do patrimônio líquido. Tais variações podem decorrer da execução orçamentária ou ser independentes dela; por isso, são classificadas em três grandes grupos: Resultantes da Execução Orçamentária, Mutações Patrimoniais e Independentes da Execução Orçamentária.

d) Sistema de Compensação

No Sistema de Compensação, são registrados os bens, valores e obrigações e situações não representados nos grupos que compõem o ativo e o passivo e que, mediata ou diretamente, possam vir a afetar o patrimônio. Representam valores em poder de terceiros ou recebidos de terceiros, contabilizados apenas para efeito de registro e controle, não alterando a situação patrimonial quando do registro, mas que possam modificá-lo no futuro, como por exemplo: receita orçamentária prevista a realizar, despesa orçamentária fixada a realizar, receita orçamentária realizada, despesa orçamentária realizada, carnês de IPTU, contrapartida de carnês de IPTU, entre outros.

1.3.5 Demonstrativos contábeis

Nascimento (1971, p.165) salienta que os resultados da gestão são expressos através das chamadas contas finais de gestão que encontram sua revelação sintética extrema no denominado balanço geral.

Sá (2001, p. 71) sintetiza:

O Balanço Geral, adotado nas entidades públicas é um conjunto de documentos que expressam a composição do patrimônio e evidenciam as operações e os resultados do exercício financeiro correspondente composto por:

- 1) Relatório da Administração;
- 2) Balanço Orçamentário;
- 3) Balanço Patrimonial;
- 4) Balanço Financeiro;
- 5) Demonstração das Variações Patrimoniais;
- 6) Notas Explicativas;
- 7) Parecer do Controle Interno;
- 8) Gráficos e Tabelas

A listagem de balanços e demonstrações municipais que são acrescentados pela LRF é a seguinte (CRUZ, 2007, p.19):

- a) Balanço Orçamentário¹⁵;
- b) Demonstrativo das Despesas por Funções e Subfunções;
- c) Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino;
- d) Demonstrativo da Receita Corrente Líquida;
- e) Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores Públicos;
- f) Demonstrativo do Resultado Primário dos Municípios;
- g) Demonstrativo do Resultado Nominal;
- h) Demonstrativo de Restos a Pagar por Poder e Órgão;
- i) Operações de Crédito versus Despesas de Capital;

¹⁵ Conforme enfatizado anteriormente, consiste em relatório diferente do proposto na Lei nº 4.320/64, principalmente no que se refere às despesas.

- j) Demonstrativo de Projeção Atuarial do Regime Geral de Previdência dos Servidores;
- k) Demonstrativo de Alienação de Ativos e Aplicação de Recursos;
- l) Demonstrativo da Receita Líquida de Impostos e das Despesas Próprias com Saúde;
- m) Demonstrativos das Despesas com Pessoal;
- n) Demonstrativo da Dívida Consolidada;
- o) Demonstrativo da Garantia e Contragarantia de Valores;
- p) Demonstrativo das Operações de Crédito;
- q) Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa;
- r) Demonstrativo dos Restos a Pagar;
- s) Demonstrativo das Despesas com Serviços de Terceiros;
- t) Demonstrativo dos Limites.

Tais balanços e demonstrações compõem dois relatórios, o Relatório Resumido de Execução e Relatório de Gestão Fiscal. Além destes, a LRF introduziu o Anexo de Metas Fiscais e o Anexo de Riscos Fiscais, que compõem a LDO. No Anexo de Metas Fiscais, são estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, referentes a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública (para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes). O Anexo de Riscos Fiscais faz parte da LDO e nele são apresentados e avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, delineando providências a serem tomadas.

Salienta Cruz (2006, p.19),

Com a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/00), criaram-se novas necessidades para os demonstrativos elaborados pelas entidades públicas tanto da administração direta, quanto da administração indireta, desde que enquadradas nas condições citadas no art. 2º ao referido diploma legal.

O número de relatórios exigidos, associado ao volume de rotinas e procedimentos contábeis e às restrições orçamentárias da maioria dos municípios brasileiros, configuram uma contabilidade voltada ao mero cumprimento da legislação, em detrimento do enfoque gerencial. Coletam-se inúmeros dados, que não se transformam em informações e ferramentas de apoio à gestão, cumprem-se, tão somente, ritos legais.

1.3.6 Indicadores de gestão

Após o entendimento dos quatro sistemas da contabilidade pública e suas respectivas demonstrações, bem como os demonstrativos acrescentados pela LRF, apresentam-se os indicadores de gestão em conformidade com a proposição de um ajuste de foco da contabilidade pública, enfatizando a importância de uma visão de resultado (gerencial), em detrimento da valorização das técnicas de registros contábeis (hoje massificadas pelo uso da informática).

Toscano (2007) afirma:

O novo ambiente organizacional da Administração Pública, desencadeado pelo modelo gerencial, determinou a evolução do conceito de efetividade dos gastos públicos, uma vez que o clamor da sociedade pela *accountability* dos gestores públicos, demandou dos órgãos de controle governamental informações mais objetivas sobre aspectos como economicidade, eficiência e eficácia das operações financiadas com recursos públicos.

Sob essa ótica, Cruz (2007) salienta que as organizações que se dedicam ao controle externo, interno e ao social, tentam criar e desenvolver, a partir dos dados disponibilizados, indicadores que evidenciem o comportamento da gestão. Entendendo-se indicadores como medidas de desempenho, calculadas, no caso das organizações públicas, a partir do conjunto dos Balanços Públicos: Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais.

Kohama (2006, p.139) adverte:

[...] além dessas quatro peças, deve-se procurar investigar os detalhes que possam ajudar no entendimento dos resultados que são apresentados, buscando, sempre que necessário, maiores esclarecimentos nos anexos que fazem parte do conjunto de

quadros representativos dos resultados e naqueles que evidenciem os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e de suas alterações.

Assim, a análise e interpretação dos balanços públicos passa, inicialmente, pela análise dos dados apresentados, cujo nível de detalhamento e informações possibilita o entendimento dos resultados apontados.

A seguir, serão apresentados alguns quocientes aplicáveis à análise das informações contábeis, salientando-se que existem diversas possibilidades de cálculo e finalidades (liquidez, endividamento, receitas, despesas, resultado, etc), de acordo com o demonstrativo a que se referem ou de acordo com o objeto de análise.

QUADRO 2 - ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS BALANÇOS PÚBLICOS

INDICADOR	FÓRMULA	SIGNIFICADO	INTERPRETAÇÃO
Quociente de execução da Receita	$\frac{\text{Receita Executada}}{\text{Receita Prevista}}$	Representa quanto foi realizado de receita executada em comparação com a receita prevista.	1 Receita Executada é igual à Receita Prevista; >1 Receita Executada é maior do que prevista (excesso de arrecadação); <1 Receita Executada é menor do que a prevista (falta de arrecadação em relação à previsão)
Quociente de Equilíbrio Orçamentário	$\frac{\text{Despesa Fixada}}{\text{Receita Prevista}}$	Demonstra quanto a Despesa Fixada é maior do que a Receita Prevista (revela o quanto foi aberto de crédito adicional)	1 Despesa Fixada é igual à Receita Prevista; >1 Despesa Fixada é maior do que a Receita Prevista (a diferença representa o montante de créditos adicionais abertos); <1 Despesa Fixada é menor do que a Receita Prevista

Cont. Quadro 2

INDICADOR	FÓRMULA	SIGNIFICADO	INTERPRETAÇÃO
Quociente de Execução da Despesa	$\frac{\text{Despesa Executada}}{\text{Despesa Fixada}}$	Demonstra quanto da Receita Fixada foi utilizado em Despesa Executada	1 Despesa Executada é igual à Despesa Fixada; >1 Despesa Executada maior do que Despesa Fixada; <1 Despesa Executada menor do que Despesa Fixada.
Quociente do Resultado Orçamentário	$\frac{\text{Receita Executada}}{\text{Despesa Executada}}$	Demonstra quanto da Receita Executada serve de cobertura para a Despesa Executada.	1 Receita Executada é igual à Despesa Executada; >1 Receita Executada é maior do que a Despesa Executada (superávit orçamentário de execução); <1 Receita Executada é menor do que a Despesa Executada (déficit orçamentário de execução).
Quociente da Execução Orçamentária	$\frac{\text{Receita Orçamentária}}{\text{Despesa Orçamentária}}$	Demonstra quanto a receita orçamentária representa para o pagamento da despesa orçamentária.	1 Receita Orçamentária igual à Despesa Orçamentária (equilíbrio); >1 Receita Orçamentária maior do que a Despesa Orçamentária (superávit orçamentário na execução e movimentação); <1 Receita Orçamentária menor do que a Despesa Orçamentária (déficit orçamentário na execução e movimentação financeira).
Quociente Financeiro Real da Execução Orçamentária	$\frac{\text{Receita Orçamentária}}{\text{Despesa Orçamentária Paga}}$	Demonstra quanto a receita orçamentária recebida representa em relação à despesa orçamentária efetivamente paga (regime de caixa).	1 Receita Orçamentária igual à Despesa Orçamentária (menos os restos a pagar inscritos no exercício somados com o serviço da dívida que passam para o exercício seguinte); >1 Reflete que existe superávit na execução orçamentária e financeira, se for utilizado o regime de caixa também para a despesa; <1 Significa que, utilizando o regime de caixa também para a Despesa Orçamentária, haverá déficit na execução orçamentária.

Cont. QUADRO 2

INDICADOR	FÓRMULA	SIGNIFICADO	INTERPRETAÇÃO
Quociente de Execução Orçamentária Corrente	$\frac{\text{Receita Corrente}}{\text{Despesa Corrente}}$	Demonstra quanto a receita corrente recebida representa em relação à despesa corrente paga.	1 Evidencia igualdade entre Receita Corrente e Despesa Corrente realizada no exercício (equilíbrio); >1 Receita Corrente maior do que Despesa Corrente no exercício, demonstrando superávit corrente; <1 Receita Corrente recebida no exercício, menor do que a Despesa Corrente realizada (déficit corrente).
Quociente da Execução Orçamentária de Capital	$\frac{\text{Receita de Capital}}{\text{Despesa de Capital}}$	Demonstra quanto a receita de capital recebida representa em relação à despesa de capital paga.	1 Equilíbrio (Receita de Capital recebida no exercício igual à Despesa de Capital); >1 Receita de Capital recebida no exercício maior do que a Despesa de Capital realizada (superávit de capital); <1 Receita de Capital recebida no exercício menor do que a Despesa de Capital realizada (déficit de capital).
Quociente de Execução Extra-orçamentária	$\frac{\text{Receita Extra-orçamentária}}{\text{Despesa Extra-orçamentária}}$	Representa quanto de receita extra-orçamentária foi recebida em confronto com a despesa extra-orçamentária paga.	1 Equilíbrio entre Receita e Despesa Extra-orçamentária; >1 Reflete recebimentos superiores aos pagamentos de ordem extra-orçamentária; <1 Reflete que os recebimentos são inferiores aos pagamentos de ordem extra-orçamentária.
Quociente do Resultado da Execução Financeira	$\frac{\text{Receita (orçamentária + extra-orçamentária)}}{\text{Despesa (orçamentária + extra-orçamentária)}}$	Verifica o resultado do exercício financeiro que está sendo demonstrado pelo balanço financeiro	1 Equilíbrio >1 superávit financeiro <1 déficit financeiro
Quociente do Resultado dos Saldos Financeiros	$\frac{\text{Restos a Pagar}}{\text{Saldo de Restos a Pagar do exercício anterior}}$	Idem	1 Equilíbrio >1 superávit financeiro <1 déficit financeiro

Cont. QUADRO 2

INDICADOR	FÓRMULA	SIGNIFICADO	INTERPRETAÇÃO
Quociente do Limite de Endividamento	$\frac{\text{Dívida Fundada}}{\text{Receita Líquida Real}}$	Representa o nível de endividamento em relação à receita líquida real	<p>1 Dívida Fundada = Receita Líquida Real arrecadada no exercício</p> <p>>1 A soma das obrigações de longo prazo é superior à soma dos recebimentos de origem orçamentária líquidos, realizados no exercício;</p> <p><1 A soma das obrigações de longo prazo é inferior à soma dos recebimentos de origem orçamentária líquidos, realizados no exercício.</p>
Quociente de Dispendio da Dívida	$\frac{\text{Soma da Amortização} + \text{Encargos}}{\text{Receita Líquida Real}}$	Nível de dispendio anual que as amortizações mais os juros e encargos da dívida representam em relação à Dívida Líquida Real.	<p>1 Soma da amortização mais encargos é igual ao valor da Receita Líquida Real.</p> <p>>1 Soma dos pagamentos relativos à amortização mais juros e encargos da dívida é superior à soma dos recebimentos da Receita Líquida Real, realizados no exercício;</p> <p><1 Soma dos pagamentos relativos à amortização mais juros e encargos da dívida é inferior à soma dos recebimentos da Receita Líquida Real, realizados no exercício.</p>
Quociente do Resultado Patrimonial	$\frac{\text{Soma do Ativo Real}}{\text{Soma do Passivo Real}}$	Por esse quociente será verificado o resultado apresentado pelo Balanço Patrimonial	<p>1 Ativo Real igual a Passivo;</p> <p>>1 Superávit Patrimonial (soma dos bens, créditos e valores realizáveis superior à soma dos compromissos exigíveis mais as dívidas fundadas);</p> <p><1 Déficit Patrimonial (soma dos bens, créditos e valores realizáveis inferior à soma dos compromissos exigíveis mais as dívidas fundadas).</p>

Fonte: Kohama (2006)

Os quocientes apresentados refletem o grau de eficiência do planejamento e execução orçamentários do ente público, a eficiência da gestão financeira (fluxo de caixa), o endividamento do ente público, de forma que o usuário da informação contábil visualize sistemicamente a gestão pública.

Complementando o estudo de Kohama (2006) acerca da análise das demonstrações contábeis do setor público, no quadro 4, apresentamos indicadores, específicos para a esfera municipal segundo Cruz (2007).

Saliente-se que a gestão privada conhece e utiliza a muitos anos indicadores contábeis na administração e avaliação de desempenho das organizações. O uso destes indicadores ainda é incipiente na gestão pública, dado o perfil legalista da contabilidade pública salientado anteriormente. A proposta de utilização das informações constantes no conjunto de Balanços Públicos, a partir do cálculo e análise dos indicadores supracitados (e de outros tantos que podem ser formatados), agrega valor à gestão pública, possibilitando-lhe o acompanhamento efetivo da composição do seu resultado, bem como a interpretação simplificada das peças contábeis, de forma que a sociedade consiga apreender esse resultado e mensurar o desempenho governamental.

QUADRO 3 – QUOCIENTES PARA DESPESAS E RECEITAS MUNICIPAIS

INDICADOR	FÓRMULA	INTERPRETAÇÃO
DESPESAS		
1. Pessoal nas despesas correntes	Pessoal/Despesas Correntes	Quanto menor, melhor
2. Pessoal na despesa	Pessoal/despesa realizada	Quanto menor, melhor
3. Investimento <i>per capita</i>	Investimento/n° de habitantes	Quanto maior, melhor
4. Encargos da dívida na despesa	Serviço da dívida/despesas realizadas	Quanto menor, melhor
5. Impostos aplicados no ensino	Total das despesas admitidas como normais para o ensino/total dos impostos e transferências	Quanto maior, melhor

Cont. QUADRO 3

INDICADOR	FÓRMULA	INTERPRETAÇÃO
RECEITAS		
1. IPTU <i>per capita</i>	$\text{IPTU}/n^{\circ} \text{ habitantes}$	Quanto maior, melhor
2. ISS <i>per capita</i>	$\text{ISS}/n^{\circ} \text{ habitantes}$	Quanto maior, melhor
3. Tributos na Receita	Total dos tributos/ montante da receita orçamentária	Quanto maior, melhor
4. Transferências na Receita	Total das transferências correntes e de capital/ montante da receita orçamentária	Quanto menor, melhor
5. Financiamento na Receita	Total das operações de crédito/ montante da receita orçamentária	Quanto menor, melhor

Fonte: Cruz, 2007.

A eficiência das entidades são medidas por seus indicadores de desempenho, Kohama (2006) e Cruz (2007) são alguns dos autores que desenvolvem estudos aplicáveis ao setor público sob esta temática. Slomski (2003) entende o resultado econômico como o melhor indicador de eficácia da entidade, incluindo nos indicadores de gestão pública o Balanço Social e a Demonstração do Valor Adicionado. Outros autores incluem o Balanced Scorecard (BSC) ampliando a análise de performance (perspectiva social, ambiental, físico-espacial e econômica) com foco no desenvolvimento sustentável.

A aplicação de tais metodologias no setor público municipal, no entanto, é ainda restrita a iniciativas isoladas. A postura dos gestores públicos pauta-se pelo cumprimento da legislação; a contabilidade, por sua vez, molda-se à postura legalista do controle, em detrimento de um novo modelo de gestão pautado pela visão gerencial (empresarial).

2 FINANÇAS PÚBLICAS

No Brasil, as finanças públicas, assim com a contabilidade, são disciplinadas pela Constituição Federal, pela Lei nº 4.320/64 e pela Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal. Tais normativos definem as linhas de atuação dos governos federal, estadual, distrital e municipal, principalmente quanto ao planejamento das receitas e despesas públicas que constituem o orçamento público.

O estudo das finanças públicas pressupõe o entendimento de que finanças públicas referem-se à atividade financeira do Estado (no caso do presente estudo, do município). Segundo Pereira (2006, p.133):

[...] Esta atividade está orientada para a obtenção e emprego dos meios materiais e de serviços para a realização das necessidades da coletividade, do interesse geral, satisfeitas por meio do processo do serviço público. É a intervenção do Estado para prover essas necessidades da população.

Cabe ao Estado, portanto, a responsabilidade de viabilizar o funcionamento dos serviços públicos essenciais demandados pela coletividade através de sua política fiscal. Referida política fiscal, segundo Pereira (2006, p, 134), orienta-se em duas direções:

1. Política Tributária: que se materializa na captação de recursos, para atendimento das coesões da administração pública, por meio de suas distintas esferas (União, Estados e Distrito Federal e Municípios).
2. Política Orçamentária: que se refere especificamente aos gastos, ou seja, os atos e medidas relacionados com a forma da aplicação dos recursos, levando em consideração a dimensão e a natureza das atribuições do poder público, bem como a capacidade e a disposição para seu financiamento pela população.

Considerando a função orçamentária da administração como uma matéria relevante em todas as atividades governamentais, a seguir enfocaremos o orçamento público.

2.1 Orçamento público

Segundo Slomski (2003, p. 304), o orçamento público é uma lei de iniciativa do Poder Executivo que estabelece as políticas públicas para o exercício a que se referir; terá como base o Plano Plurianual e será elaborado respeitando-se a lei de diretrizes orçamentárias aprovada pelo Poder Legislativo. Seu conteúdo básico será a estimativa da receita e a autorização (fixação) da despesa, sendo aberto em forma de partidas dobradas em seu aspecto contábil.

Piscitelli, Timbó & Rosa (2006, p. 22) conceituam orçamento público:

A ação planejada do Estado, quer na manutenção de suas atividades, quer na execução de seus projetos, materializa-se através do orçamento público, que é o instrumento de que dispõe o Poder Público (em qualquer de suas esferas) para expressar, em determinado período, seu programa de atuação, discriminado a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados.

A partir da conceituação de orçamento público, necessário seu retrospecto histórico. O primeiro diploma legal tratando do tema foi o Decreto 4.536/22, o chamado Código de Contabilidade Pública da União, que tratava da elaboração e execução do orçamento público, vigente até 1964, quando da edição da Lei 4.320.

Bruno (2007, p.27) ressalta:

Nesta primeira fase legislativa brasileira o orçamento é tratado como peça política, com a reserva de recursos para determinadas ações governamentais. Depois de votado no parlamento, o Poder Executivo ao executá-lo, escolhia o que faria com os recursos, qual ação realizaria, sem qualquer vinculação a programa ou a projeto de governo; observando-se um orçamento puramente empírico.

Observa-se neste período o aparecimento de obras públicas intermitentes que só continuavam e tinham seu término assegurado através da negociação política para obtenção

de recursos, ou não, inexistindo qualquer compromisso com a continuidade de obras e serviços.

Em 17/03/1964 João Goulart sanciona a Lei 4.320, a chamada Lei do Orçamento Programa, pondo fim ao período do empirismo e do descompromisso com a continuidade de obras e serviços. A partir de então, cada órgão deve levantar suas necessidades, programas e projetos a atender, visando assegurar recursos para o atendimento destas prioridades. Neste processo, cabe ao Legislativo a discussão das prioridades em cada dotação e a fiscalização da efetiva realização dos programas correspondentes.

A Emenda Constitucional 1, de 17/10/1969, alterou o ordenamento jurídico vigente, notadamente no campo orçamentário. Como competência privativa do Poder Executivo, este elaborava a peça orçamentária e a remetia ao Legislativo, como mera formalidade, vedada a possibilidade deste emendá-la ou mesmo, rejeitá-la. Não havia acompanhamento da execução orçamentária.

A Constituição de 88 impôs ao gestor público não somente uma estimativa de receitas e despesas, mas pretendeu assegurar a busca do interesse coletivo, exigindo-se a edição do PPA – Plano Plurianual, da LDO – Lei das Diretrizes Orçamentárias e da LOA – Lei Orçamentária Anual.

A LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal engloba métodos e práticas voltados para o equilíbrio e a transparência fiscal, além de instituir uma fundamentação legal com o objetivo de racionalizar o processo orçamentário e incentivar o planejamento das ações governamentais de longo prazo (dedicaremos o capítulo 3 ao estudo da LRF).

Em suma, o orçamento público é a materialização do planejamento do Estado (União, Estado, Distrito Federal, Município), quer na manutenção de sua atividade (ações de rotina), quer na execução de seus projetos. É através do orçamento que o poder público expressa seus

programas de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos (receitas) a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios (despesas) a serem efetuados.

Salienta Pereira (2003, p.246):

O orçamento público, aceito como instrumento de planejamento e de controle da administração pública, apresenta-se como uma técnica capaz de permitir que periodicamente sejam reavaliados os objetivos e fins do governo. Visa permitir também a avaliação comparativa de diversas funções e programas entre si e o relacionamento de seus custos, bem como facilitar o exame da função total do governo e de seu custo em relação ao setor privado da economia. Representa, sem dúvida alguma, a mais importante fonte de informação e de controle democrático do Estado.

Conforme citado anteriormente, a Lei 4.320/64 foi o primeiro marco da fase de transição para o orçamento-programa, estabelecendo normas gerais de Direito Financeiro e novos critérios para a classificação das despesas. Desde então, e de forma crescente, o orçamento público não se limita a uma contabilidade de previsão de receitas e fixação de despesas: ele expressa as políticas desenvolvidas pela entidade pública, os interesses que nele predominam e os setores beneficiados. (ANDRADE, 2002).

Com a LRF, todas as peças orçamentárias passaram a ter maior notoriedade quanto à sua obrigatoriedade, necessidade e importância no processo de tomada de decisão e prestação de contas. Saliente-se que a contabilidade pública só permite realizar despesas que estejam previamente autorizadas, forçando os gestores públicos a planejarem seu orçamento o mais próximo possível da realidade.

Andrade (2002) salienta que o orçamento-programa é a evolução do controle preventivo, sinalizando uma nova sistemática de apropriação e controle dos gastos públicos. No entanto, deve haver um controle rigoroso na elaboração do orçamento, melhorando o processo de acompanhamento, a clareza dos lançamentos e a praticidade da execução orçamentária, pressupostos básicos para a consecução das principais metas da LRF.

2.2 Princípios orçamentários

Divergem os autores quanto à fixação dos princípios orçamentários, citaremos a seguir alguns que já se confirmaram na doutrina pela constância com que são defendidos:

QUADRO 4 - PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOSL

Unidade	O orçamento deve ser uno, ou seja, cada pessoa jurídica de direito público, cada esfera da Administração deveria dispor de um orçamento que contivesse suas receitas e despesas.
Universalidade	O orçamento deve compreender todas as receitas e todas as despesas.
Anualidade	O orçamento vigorará pelo prazo de um ano – exercício financeiro – de 1º de janeiro a 31 de dezembro (art. 165 parágrafo 8º, da CF). O princípio da anualidade ou periodicidade – adotado em quase todos os países, determina que as previsões de receitas e despesas devem referir-se, sempre, ao período de um exercício. Tal regramento impõe ao Poder Executivo a solicitação periódica de nova autorização para cobrar tributos e aplicar o produto da arrecadação.
Equilíbrio	Nenhuma despesa pode ser fixada sem recursos disponíveis de cobertura – excetuadas as relativas a créditos extraordinários, mantendo-se o equilíbrio, do ponto de vista financeiro, entre os valores de receita e despesa.
Exclusividade	A peça orçamentária não pode conter dispositivos estranhos à previsão da receita e da despesa, com exceção da autorização para a abertura de créditos suplementares, contratações de operações de crédito, inclusive por antecipações de receitas. O objetivo é impedir que seja utilizado um procedimento legislativo rápido, em virtude dos prazos fatais a que está sujeito, para se aprovarem, com facilitadores, medidas que, em tramitação regular, talvez não lograssem êxito.
Discriminação	Preconiza a identificação de cada rubrica de receita e despesa, de modo que não figurem de forma global.
Legalidade	O orçamento originário, bem como os créditos adicionais, suplementares e especiais, deve ser aprovado previamente por lei específica.
Não-afetação da receita ou não-vinculação	Não deve vincular receitas, sendo admitidas as de impostos mencionados na Constituição – repartição da arrecadação, manutenção e desenvolvimento do ensino e prestação de garantias às operações de crédito por antecipação da receita. E somente por lei prévia, fundos especiais de qualquer natureza - art. 167, IV, da CF.
Clareza	Referido princípio enfatiza o entendimento da peça orçamentária pelos usuários das informações. Neste sentido, a intitulação das contas deveria ser auto-explicativa, o sistema contábil primar pela simplicidade, os demonstrativos permitir um razoável entendimento para a média das pessoas.
Publicidade	Mais do que das empresas privadas, do poder público exige-se absoluta transparência e pleno acesso de qualquer interessado às informações mínimas necessárias ao exercício da fiscalização das ações dos gestores públicos. Mas não basta publicar demonstrativos, é preciso torná-los compreensíveis e tornar acessível o detalhamento dos dados e informações divulgados, pois só assim o cidadão terá condições de exercer o controle social.

Fonte: Adaptado de Piscitelli; Timbó & Rosa (2006).

Conforme anteriormente citado, a LRF preceitua um regime fiscal, baseado no equilíbrio das contas públicas, na eficiência e na transparência dos gastos, tendo como diretrizes da administração pública o planejamento, a transparência, o controle e a responsabilidade, a saber:

- a) Planejamento: feito por intermédio de mecanismos como Plano Plurianual (PPA), Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA), que estabelecem metas para garantir uma eficaz administração dos gastos públicos;
- b) Transparência: é a ampla e diversificada divulgação dos relatórios nos meios de comunicação, inclusive Internet, para que todos tenham oportunidade de acompanhar como é aplicado o dinheiro público;
- c) Controle: é aprimorado pela maior transparência e pela qualidade das informações, exigindo uma ação fiscalizadora mais efetiva dos Tribunais de Contas;
- d) Responsabilização: sanções institucionais e pessoais aplicáveis aos entes públicos e gestores, respectivamente, pelo descumprimento da Lei.

2.3 Instrumentos básicos de planejamento

No que se refere aos instrumentos básicos de planejamento, quer sejam, PPA, LDO e LOA, inseridos já na Constituição de 88 e enfatizados pela LRF, hierarquizam-se da seguinte forma:

- a) PPA – instrumento que estabelece as diretrizes, os objetivos e as metas para as despesas de capital e para as relativas aos programas de duração continuada. Consiste num programa de trabalho elaborado pelo Executivo para ser executado no período correspondente a um mandato político, a ser contado a partir do exercício financeiro seguinte ao de sua posse, atingindo o primeiro exercício financeiro do próximo mandato;
- b) LDO – compreende as metas e prioridades, além de orientar a elaboração da lei de orçamento anual. Consiste no planejamento operacional anual, incluindo as despesas de capital para o exercício subsequente, no qual se baseará a LDO, dispendo sobre alterações na legislação tributária local e definindo a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. Com o advento da LRF, a LDO passou

ainda a exaltar: equilíbrio entre receitas e despesas; critérios e formas de limitação de empenho, visando ao cumprimento de metas fiscais e do resultado primário e nominal, além de direcionar formas de limites de gastos com pessoal, limites de dívidas, uso da reserva de contingência, avaliação dos passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas; a inclusão de anexos de metas fiscais e riscos fiscais para municípios com população acima de 50.000 habitantes.

- c) LOA – dispõe sobre a previsão da receita e a fixação da despesa, contendo programas de ação do governo e os diversos tipos de despesas necessários a cada um desses programas. Também chamada Lei de Meios, evidencia a política econômica financeira e o programa de trabalho do governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade.

Segundo Andrade (2002, p.40), as peças orçamentárias devem relacionar-se entre si. A ilustração 2 explicita tal relação.

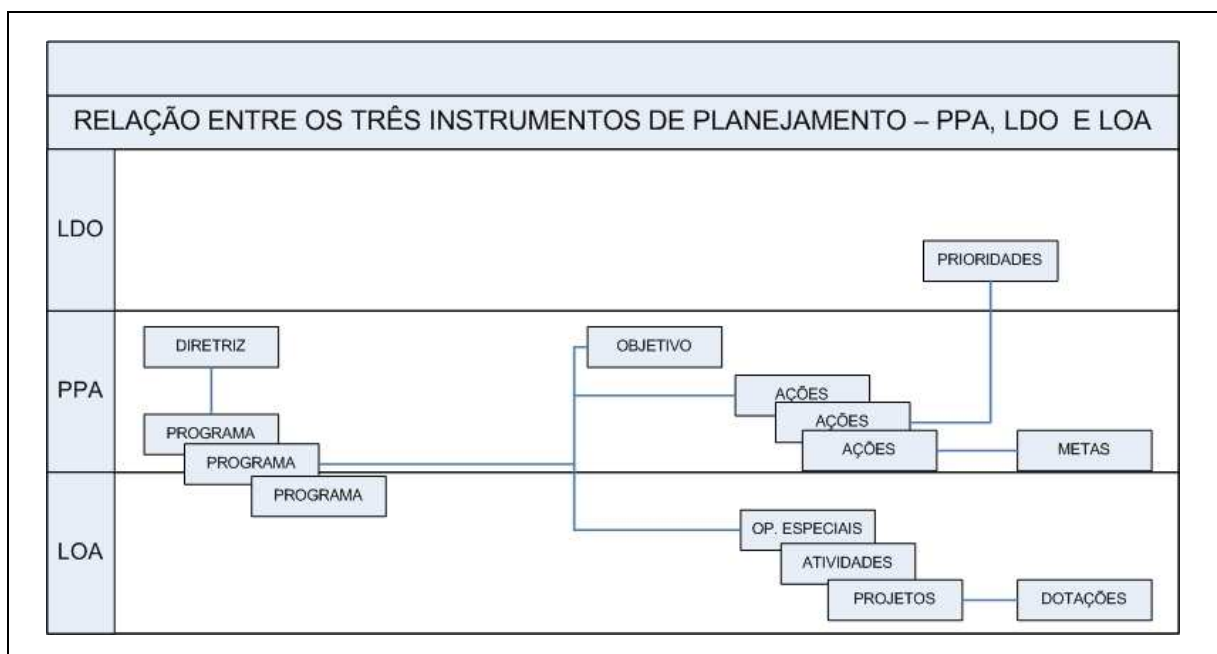


ILUSTRAÇÃO 2 – RELAÇÃO ENTRE OS TRÊS INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO PPA, LDO e LOA.

FONTE: Adaptado de Andrade (2002, p. 43)

2.4 Ciclo orçamentário

O orçamento deve incluir todas as receitas e despesas, pois esta é a condição primordial para que o Poder Legislativo exerça o controle efetivo, contando com o auxílio técnico do Tribunal de Contas e do Controle Interno. O processo de planejamento e orçamentação obedece à Constituição Federal, tendo início no primeiro ano de mandato do poder executivo, o qual elaborará o Plano Plurianual - PPA -para quatro exercícios a contar do segundo ano de seu mandato, com vigência até o primeiro ano do mandato seguinte; a LDO

Assim, o ciclo orçamentário é composto por:

- a) **Elaboração:** fase de competência do Poder Executivo em que, com base na LDO, são fixados os objetivos para o período, levando-se em conta as despesas correntes já existentes e aquelas a serem criadas. São realizados também estudos para a definição do montante de recursos orçamentários necessários para fazer frente às despesas de capital, com base no PPA. Nessa fase, deve ser formalizada a lei, de acordo com os anexos constantes da Lei nº 4.320/64.
- b) **Estudo e aprovação:** fase de competência do Poder Legislativo, em que os vereadores aprovam e ou emendam.
- c) **Execução:** fase em que se busca realizar o previsto nos projetos e atividades da referida Lei do Orçamento. A execução orçamentária está condicionada a diversas variantes, tais como, queda na arrecadação, suspensão de transferências voluntárias e constitucionais das outras esferas de governo, mudanças na economia interna e externa e no sistema financeiro nacional, ocorrência de calamidades ou emergências de outras naturezas, entre outros. Por essas razões, ou por outras de interesse do governo, alteram-se as dotações orçamentárias através das aberturas de créditos adicionais. Esses podem ser mediante remanejamento de recursos já dotados ou em razão de recursos novos. Os governos, em regra, ficam autorizados a fazer remanejamentos até um limite da dotação orçamentária. Dependendo desse limite, pode-se alterar substancialmente a proposta orçamentária, mudando os rumos da gestão naquele ano, daí dizer-se que o orçamento constitui uma peça de ficção.
- d) **Avaliação:** raramente realizada, pois geralmente o final de um exercício financeiro culmina com iniciativas para a execução do novo orçamento.

De forma sucinta, pode-se afirmar que o ciclo orçamentário consiste num conjunto de processos, com características próprias, que se sucedem e se retroalimentam a cada implementação. Esse ciclo orçamentário tem sido entendido como de natureza política, por estabelecer parâmetros para a cobrança de tributos, fixar limites para a realização de gastos públicos definir responsabilidades e articular a sociedade para o controle efetivo do poder que esta defere ao Estado.

No que se refere à natureza econômica do orçamento, considera-se a política de redistribuição da renda nacional, de combate à depressão e como política anti-inflacionária. No tocante à natureza jurídica do orçamento, constitui-se em lei com caráter absolutamente formal.

3 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL APLICAÇÃO À GESTÃO MUNICIPAL

Conforme salientado anteriormente, desde a sua instituição, em 04 de maio de 2000, a LRF tem sido amplamente debatida, principalmente porque enfoca questões – finanças públicas e responsabilidade na gestão fiscal, em que a sociedade brasileira, há muito tempo, reivindica soluções.

Segundo seus críticos, passados sete anos de sua publicação, o efetivo cumprimento da lei denuncia o foco na geração de superávits primários, negligenciando-se a transparência e a modernização da gestão, premissas da referida lei. Salienta Mendes (2006) que a atuação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) pautada pela organização das informações relativas à cobrança da dívida estadual e municipal refinanciada pela União, ratifica tal postura. Municípios que não participaram desse refinanciamento têm sido deixados em segundo plano na coleta e organização de dados.

3.1 Limites e exigências legais

A LRF estabelece limites e restrições orçamentárias aos entes públicos no que se refere:

- a) À despesa com pessoal;
- b) Ao montante da dívida pública;
- c) À concessão e ampliação de benefícios tributários;

- d) À limitação da execução da despesa orçamentária em caso de frustração da arrecadação prevista;
- e) Aos restos a pagar.

3.1.1 Despesa total com pessoal

Mendes (2006) alerta que a despesa com pessoal é um gasto de elevado valor e que possui grande rigidez no curto prazo e inércia no longo prazo. Basta se pensar que uma única contratação gera despesa por cinquenta, sessenta anos, para se compreender a importância e as dificuldades inerentes ao controle efetivo dessa despesa, reforçando a necessidade dos entes públicos executarem uma política planejada e racional de salários e contratações.

No tocante aos municípios, a despesa total com pessoal corresponde ao somatório dos gastos do município com os ativos, inativos (quando a própria prefeitura custeia integralmente a aposentadoria) e os pensionistas¹⁶, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos e de membros de poder. Engloba quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

A LRF incluiu no cálculo da despesa total com pessoal os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores com a denominação de Outras Despesas de Pessoal. Ainda para efeito do referido cálculo, deduzem-se da apuração do gasto total com pessoal do município as despesas:

- a) com indenizações por demissão de servidores e empregados;
- b) relativas a incentivos à demissão voluntária;

¹⁶ Necessária a diferenciação entre inativos e pensionistas: inativo é o funcionário aposentado e/ou reformado enquanto que pensionista é o dependente de funcionário público que recebe pensão.

- c) decorrentes de decisão judicial, cuja competência seja de período anterior a 11 meses ao da apuração;
- d) com inativos¹⁷, ainda que por intermédio de fundo específico, custeado por recursos provenientes da arrecadação de contribuições dos segurados; da compensação financeira entre fundos de previdência; das demais receitas arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade.

Saliente-se que, para a apuração dos gastos com pessoal considera-se o exercício de competência e o período entre o mês de apuração e os 11 meses anteriores, apurando-se o período equivalente a doze meses.

A LRF determina, no âmbito municipal, o limite legal de gastos com pessoal em relação à Receita Corrente Líquida¹⁸ (RCL) em 60%, sendo, 54% para o Executivo e 6% para o Legislativo, incluindo Tribunal de Contas. Considere-se, ainda, o limite de alerta, estabelecido em 90% do limite legal e o limite prudencial que chega a 95% do limite legal. Ultrapassados os referidos limites, o ente público (no caso, municipal) deve reenquadrar-se no prazo de oito meses.

A LRF, em seu art. 22, incluiu mais uma limitação, quando a despesa total com pessoal exceder a 95% do limite estabelecido para cada poder é vedado ao poder que o excedeu:

- a) Concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração, a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalvada a revisão prevista no inciso X do art. 37 da Constituição;
- b) Criação de cargo, emprego ou função;

¹⁷ Inativo é o funcionário aposentado e ou reformado, enquanto que o pensionista é o dependente e funcionário público que recebe pensão.

¹⁸ Receita Corrente Líquida no âmbito do Município é o somatório da receita corrente da administração Municipal direta e da receita corrente própria das autarquias, fundações e empresas municipais dependentes, deduzidas as contribuições previdenciárias dos servidores para custeio do sistema Municipal de Previdência, se houver e as compensações entre os regimes de previdência (Lei nº. 9.796/99), se for o caso.

- c) Alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa ;
- d) Provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança;
- e) Contratação de hora extra, salvo nas situações previstas na LDO.

Referida apuração deverá ser quadrimestral e o percentual excedente deverá ser reajustado nos dois quadrimestres seguintes, sob risco do município infrator não receber as transferências voluntárias, nem obter garantias ou contratar operações de crédito.

3.1.2 Montante da dívida pública

A Resolução nº. 40, de 20 de dezembro de 2001 (com alterações trazidas pela Resolução no. 05/2002), dispôs sobre os limites globais para o montante da dívida pública consolidada e da dívida pública imobiliária, enquanto a Resolução nº. 43, de 21 de dezembro de 2001 (com alterações na Resolução no. 03/2002), define limite por ocasião da execução orçamentária. No anexo VI, apresenta-se uma tabela com as circunscrições da legislação citada sobre a gestão municipal:

3.1.3 Concessão e ampliação de benefícios tributários

Entende-se por benefício tributário a desoneração de imposto, taxa ou contribuição, autorizada por Lei que, excepcionado a legislação de referência do tributo ou da contribuição social, tenha objetivo específico e alcance grupo restrito de contribuintes, setor de atividade ou região.

A LRF, em seu Art. 14, preceitua que a concessão e ou ampliação de benefícios tributários da qual decorra renúncia de receita¹⁹, deve se pautar por estimativa de impacto orçamentário-financeiro, no exercício em que inicie sua vigência e nos dois seguintes, contemplando a estimativa da renúncia de receita, a indicação das medidas de compensação, bem como a comprovação de que a renúncia já está computada na estimativa das receitas orçamentárias.

Referida renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção de caráter não geral, alteração de alíquota, modificação de base de cálculo e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. A desoneração tributária representa uma “não tributação” que não resulta em perda de receita (essa receita não existia anteriormente), um exemplo é a redução da alíquota máxima de ISS – Imposto sobre Serviços, para novas empresas, durante um período determinado.

Os benefícios financeiros e creditícios são gastos diretos, relacionados à despesa, inseridos, programados e controlados no âmbito do orçamento municipal. Dizem respeito a transferências correntes, denominadas de subvenções e são destinadas a cobrir despesas operacionais das entidades para as quais foram feitas as transferências. Cite-se como exemplo a devolução, em espécie, de até 15% (quinze por cento) do ICMS incremental efetivamente recolhido.

3.1.4 Limitação de empenhos

O empenho representa o primeiro estágio da despesa, definido pela Lei n° 4.320/64 como o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento, pendente ou não de implemento de condição e é emitido pela unidade que recebeu créditos orçamentários por consignação no orçamento ou por descentralização de créditos de outra unidade.

¹⁹ Gasto ou assistência financeira indireta do Governo realizada via redução da carga tributária.

Até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, o Poder Executivo demonstrará e avaliará o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre, em audiência pública. Havendo frustração de receita inicialmente estimada, o orçamento não poderá ser reduzido, devendo-se adotar, como medida para garantia do equilíbrio das contas públicas, as regras estabelecidas pela LRF, especialmente, a limitação de empenhos e movimentação financeira, nos termos do seu art. 9º.

Ressalte-se que não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao serviço da dívida, e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias. A limitação de empenhos prima pela responsabilidade no gasto público e prudência na execução orçamentária.

3.1.5 Restos a pagar

Restos a pagar são as despesas empenhadas, pendentes de pagamento na data de encerramento do exercício financeiro, inscritas contabilmente como obrigações a pagar no exercício seguinte. A inscrição em restos a pagar é feita na data de encerramento do exercício financeiro de emissão da nota de empenho, mediante registros contábeis; nessa mesma data, processa-se também, a baixa da inscrição feita no encerramento do exercício anterior.

Com a edição da LRF, quando da inscrição de restos a pagar, deverá ser observado o disposto no art 42:

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

Parágrafo único: Na determinação da disponibilidade de caixa, serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.”

Esse dispositivo busca reforçar o entendimento de que a inscrição em restos a pagar, no último ano de mandato, deve limitar-se ao total da disponibilidade de caixa. O parágrafo

único do citado art. 42 da LRF, estabelece, ainda, que a disponibilidade existente deve ser suficiente também para cobrir parcelas a serem pagas no exercício.

Ademais, embora a LRF faça referência apenas aos restos a pagar relativos às despesas dos dois últimos quadrimestres do último ano de mandato, o art. 55 da citada lei estabelece informações que deverão constar no Relatório de Gestão Fiscal – informação da inscrição em restos a pagar das despesas empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo de disponibilidade de caixa.

4 REGIÃO METROPOLITANA - ASPECTOS CONCEITUAIS E LEGAIS

A Constituição de 1967 (art. 157 § 10), com o texto alterado pela Emenda Constitucional de 1969, facultou à União a instituição, por meio de lei complementar, de regiões metropolitanas, constituídas de municípios que, independentemente de vinculação administrativa, fizessem parte de uma mesma comunidade socioeconômica.

A regulação só aconteceu em 1973, com a Lei Complementar Federal nº 14, que estabeleceu as primeiras oito regiões metropolitanas no Brasil: Belém, Belo Horizonte, Curitiba, Fortaleza, Porto Alegre, Recife, Salvador e São Paulo.

A Constituição Federal de 1988 alterou o sistema centralizador de gestão política, estabelecendo autonomia para cada ente federado – União, Estado e Município, legislar e auto-governar, desde que não haja conflito entre si. Ficando definido que cabe à União a elaboração dos planos nacionais e regionais de ordenação do território e do desenvolvimento econômico, relativos ao interesse nacional (art. 21, par. IX), cabe aos Estados a competência residual ou remanescente, no caso os planos regionais estaduais.

Através do artigo 25 §3º, estabeleceu como competência do Estado Federado, através de leis complementares, a organização de unidades regionais na forma de regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões, desde que sejam constituídas pelo agrupamento de municípios limítrofes.

O objetivo da proposição de criação destas regiões, segundo Alves (1998, p. 123), foi o de "integrar a organização, o planejamento e a execução de funções públicas de interesse comum a todos os municípios envolvidos".

A definição de região metropolitana engloba outros conceitos como região, planejamento regional e integração urbano-regional. Segundo Boiser (1972) Região Metropolitana

[...] é um sistema econômico espacial, composto por uma área metropolitana²⁰, por uma periferia inter-metropolitana, por centros metropolitanos e por um conjunto de eixos de comunicações e desenvolvimento unindo os centros e a área.

Alves (1998, p.21) diz que região metropolitana é a

Constituída por um mandamento legal que, reconhecendo a existência de uma comunidade socioeconômica com funções urbanas altamente diversificadas, especializadas e integradas, estabelece o grupamento de Municípios por ela abrangidos, com vistas à realização integrada da organização, planejamento e execução das funções públicas de interesse comum exigidos em razão daquela mesma integração urbano-regional.

Meirelles (2003, p. 82) complementa que a região metropolitana, comumente conhecida como área de serviços unificados, é adotada em diversos países, tais como Paris, Londres, Los Angeles, Toronto e Nova Délhi, para solução de problemas interurbanos²¹, resumindo-se:

[...] na delimitação da zona de influência da MetrÓpole e na atribuição de serviços de âmbito metropolitano a uma Administração única, que planeje integralmente a área, coordene e promova as obras e atividades de interesse comum da região, estabelecendo as convenientes prioridades e normas para o pleno atendimento das necessidades das populações interessadas.

Fernandes Júnior (2004, p.82) salienta:

[...] a experiência brasileira demonstra que a região metropolitana não constitui apenas uma região de serviço comum, socioeconômica, administrativa ou de planejamento do uso do solo, mas fundamentalmente política.

Ressalte-se que no mandamento constitucional, a justificativa de existência da região metropolitana resume-se à prestação conjunta, pelos municípios envolvidos, de funções públicas de interesse comum. Em outras palavras, a função precípua da constituição de uma

²⁰ O mesmo autor conceitua área metropolitana: é um aglomerado urbano constituído por um núcleo central metropolitano e os centros urbanos a ela incorporados mediante o processo de suburbanização, incluindo também os espaços rurais contíguos e imediatos ao casco urbano. Do ponto de vista administrativo, trata-se de uma área que inclui vários municípios, que no passado eram geograficamente independentes, a área metropolitana é parte de uma região metropolitana.

²¹ Questões como o abastecimento de água, gerenciamento de mananciais, o transporte coletivo e o lixo sempre despontaram como principais desafios aos administradores de prefeituras das áreas de metrÓpoles.

região metropolitana é a satisfação dos anseios da população, a qual será beneficiária de todos os esforços tendentes à organização, planejamento e execução de políticas públicas integradas.

4.1 Regiões metropolitanas brasileiras

Com a expansão dos aglomerados urbanos e com a possibilidade criada pela Carta Magna, o Brasil conta com 26 Regiões Metropolitanas, englobando um total de 413 municípios e aproximadamente 68 milhões de habitantes. A ilustração 4, mostra a localização das mesmas, podendo-se verificar a concentração nas Regiões Sul e Sudeste.

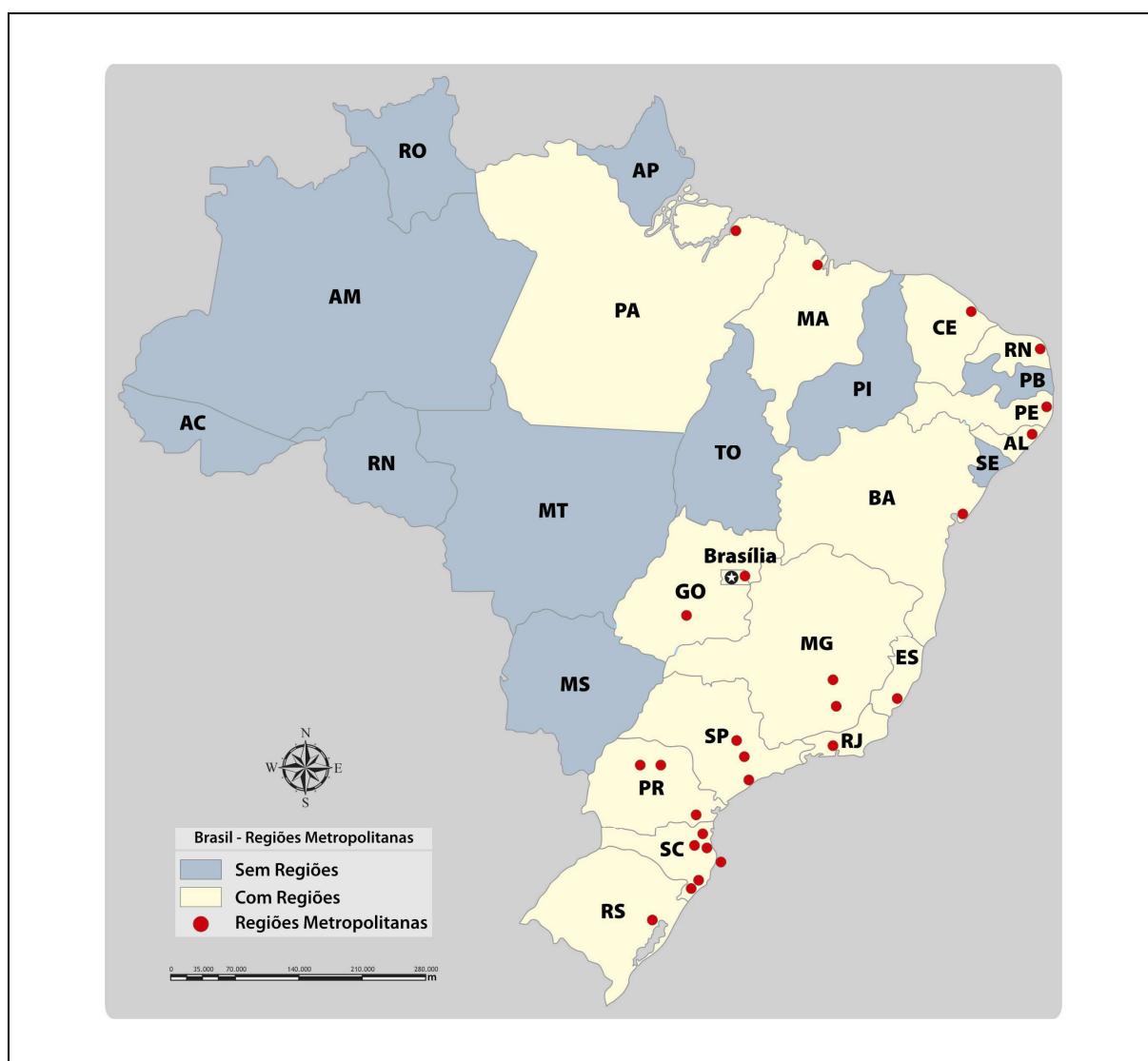


ILUSTRAÇÃO 3 – Regiões Metropolitanas Brasileiras

Fonte: Adaptado de Emplasa 2000.

A tabela 1, demonstra a evolução do surgimento das RMPAS brasileiras com suas datas de criação.

TABELA 1 REGIÕES METROPOLITANAS NO BRASIL

ESTADOS	REGIÕES METROPOLITANAS	DATA DE CRIAÇÃO	Nº ATUAL DE MUNICÍPIOS	SEDE
AL	RM de Maceió	19/11/1998	11	Maceió
BA	RM de Salvador	08/06/1973	10	Salvador
CE	RM de Fortaleza	08/06/1973	13	Fortaleza
DF	Região Integrada de Desenvolvimento do Distrito Federal e Entorno (RIDE)	19/02/1998	21	Brasília
ES	RM de Vitória	21/02/1995	6	Vitória
GO	RM de Goiânia	30/12/1999	11	Goiânia
MA	Grande São Luís	12/01/1998	4	São Luís
MG	RM de Belo Horizonte	08/06/1973	34	Belo Horizonte
	RM do Vale do Aço	30/12/1998	26	Ipatinga
PA	RM de Belém	08/06/1973	5	Belém
PR	RM de Curitiba	08/06/1973	25	Curitiba
	RM de Londrina	17/06/1998	6	Londrina
	RM de Maringá	17/07/1998	8	Maringá
PE	RM de Recife	08/06/1973	14	Recife
RJ	RM do Rio de Janeiro	1º/07/1974	20	Rio de Janeiro
RN	RM de Natal	16/01/1997	6	Natal
RS	RM de Porto Alegre	08/06/1973	31	Porto Alegre
SC	RM de Florianópolis	06/01/1998	22	Florianópolis
	RM do Vale do Itajaí	06/01/1998	16	Blumenau
	RM do Norte/Nordeste Catarinense	06/01/1998	20	Joinville
	RM da Foz do Rio Itajaí	06/01/1998	9	Itajaí
	RM Carbonífera	09/01/2002	10	Criciúma
	RM de Tubarão	09/01/2002	18	Tubarão
SP	RM de São Paulo	08/06/1973	39	São Paulo
	RM da Baixada Santista	30/07/1996	9	Santos
	RM de Campinas	19/06/2000	19	Campinas
TOTAL	26		413	

Fonte: Emplasa, 2000.

4.2 Região metropolitana de Porto Alegre - RMPA

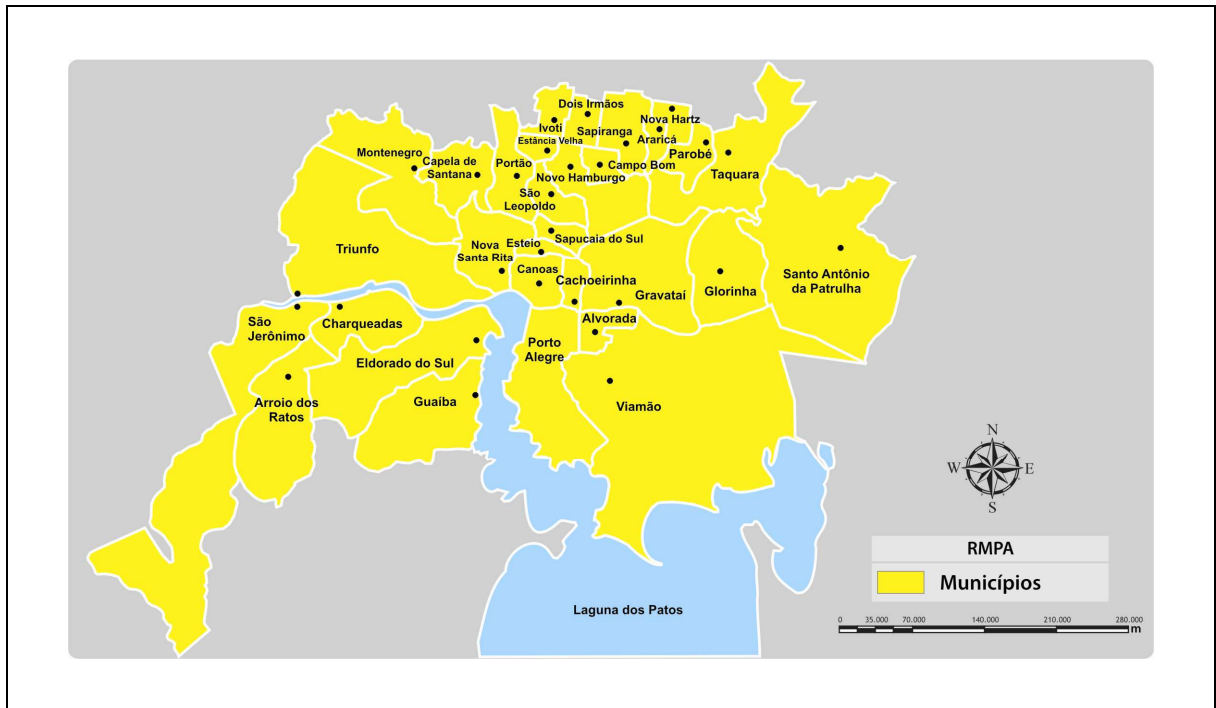


ILUSTRAÇÃO 4 – MAPA DA RMPA

FONTE: Adaptado de Observatório das Metrôpoles (2007).

A RMPA, ilustração 4, foi criada por lei em 1973 e era composta, inicialmente, por 14 municípios, passou a contar com 22 quando da Constituição Estadual de 1989, e, atualmente, constitui-se de 31 municípios, a saber:

TABELA 2 – Municípios formadores da RMPA

MUNICÍPIO	FUNDAÇÃO	INGRESSO NA RMPA
Alvorada	1965	1973
Araricá	1995	1998
Arroio dos Ratos	1964	2000
Cachoeirinha	1965	1973
Campo Bom	1959	1973
Canoas	1939	1973
Capela de Santana	1987	2001
Charqueadas	1982	1994
Dois Irmãos	1959	1989

Cont. TABELA 2

MUNICÍPIO	FUNDAÇÃO	INGRESSO NA RMPA
Eldorado do Sul	1988	1989
Estância Velha	1959	1973
Esteio	1954	1973
Glorinha	1988	1989
Gravataí	1880	1973
Guaíba	1926	1973
Ivoti	1964	1989
Montenegro	1873	1999
Nova Hartz	1987	1989
Nova Santa Rita	1992	1998
Novo Hamburgo	1927	1973
Parobé	1982	1989
Portão	1963	1989
Porto Alegre	1809	1973
Santo Antônio da Patrulha	1809	2000
São Jerônimo	1860	1999
São Leopoldo	1846	1973
Sapiranga	1954	1973
Sapucaia do Sul	1961	1973
Taquara	1886	1999
Triunfo	1831	1989
Viamão	1880	1973

FONTE: Observatório das Metrópolis (2007).

A RMPA situa-se na zona leste do estado do Rio Grande do Sul, estendendo-se ao norte da Laguna dos Patos e ocupando 3,48% da superfície total do Estado. A densidade demográfica da região é de 445,17 hab/km, concentrando 37% da população gaúcha em 31 municípios²². Saliente-se que na RMPA encontram-se dez dos dezessete municípios do Estado com população superior a cem mil habitantes.

4.2.1 População

O crescimento demográfico resultou, principalmente, das migrações, da interligação das malhas urbanas e dos processos emancipatórios em período relativamente recente, fazendo com que novos municípios tenham se integrado à região, totalizando 31, em 2001. Tais

²² IBGE (2004).

municípios apresentam grandes disparidades quanto ao PIB per capita e IDH²³, refletindo a distribuição desigual de agentes econômicos e de equipamentos urbanos como transporte, saúde, educação, habitação e saneamento. Seu território integra seis Conselhos Regionais de Desenvolvimento: Metropolitano-Delta do Jacuí, Vale dos Sinos, Paranhana-Encosta da Serra, Centro- Sul, Vale do Caí e Litoral.

TABELA 3– RMPA - POPULAÇÃO, TAXAS CRESCIMENTO, DENSIDADE DEMOGRÁFICA, IDH – Ano:2000

MUNICÍPIO	TOTAL	POP URBANA	POP RURAL	TAXAS CRESC.	DENS. DEMOG. (HAB / KM ²)	IDH
RS	10.187.798	8.317.984	1.896.914	1,23	36,14	
RMPA	3.718.778	3.551.672	167.106		376,44	
Alvorada	183.968	183.365	603	2,94	2.527,03	0,768
Araricá	4.032	3.493	539	3,52	107,81	0,784
Arroio dos Ratos	13.335	12.528	807	1,36	31,99	0,773
Cachoeirinha	107.564	107.564	0	2,25	2.461,42	0,813
Campo Bom	54.018	51.838	2.180	1,36	903,31	0,837
Canoas	306.093	306.093	0	1,45	2.336,59	0,815
Capela de Santana	10.032	6.277	3.375	3,35	55,27	0,764
Charqueadas	29.961	29.015	946	2,16	139,61	0,806
Dois Irmãos	22.435	22.272	163	4,86	307,75	0,812
Eldorado do Sul	27.268	19.242	8.026	4,96	52,49	0,803
Estância Velha	35.132	34.367	765	2,50	682,17	0,808
Esteio	80.048	79.961	87	1,43	2.900,29	0,842
Glorinha	5.684	1.285	4.399	2,43	16,91	0,785
Gravataí	232.629	212.144	20.485	2,85	486,37	0,811
Guafba	94.307	91.956	2.351	2,04	250,28	0,815
Ivoti	15.318	13.785	1.533	3,60	235,66	0,851
Montenegro	54.692	48.862	5.830	1,94	124,22	0,833
Nova Hartz	15.071	12.879	2.192	4,94	260,74	0,796
Nova Santa Rita	15.750	11.550	4.200	5,38	72,28	0,789
Novo Hamburgo	236.193	231.989	4.204	1,56	1.094,50	0,809
Parobé	44.776	43.439	1.337	3,84	402,30	0,786
Portão	24.657	19.818	4.839	2,67	155,56	0,831
Porto Alegre	1.360.590	1.320.739	39.851	0,94	2.745,89	0,865
Santo Antônio da Patrulha	37.035	23.483	13.552	0,76	34,67	0,770

²³ O Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) é uma medida comparativa de riqueza, alfabetização, educação, esperança de vida, natalidade e outros fatores para os diversos países do mundo. É uma maneira padronizada de avaliação e medida do bem-estar de uma população, especialmente bem-estar infantil. O índice foi desenvolvido em 1990 pelo economista paquistanês Mahbub ul Haq, e vem sendo usado desde 1993 pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento em seu relatório anual. Com quatro indicadores: Esperança de vida ao nascer (em anos), Taxa de alfabetização de adultos (%), Taxa bruta de frequência escolar (%) e Renda Per Capita (1991 e 2001).

Cont. TABELA 3

MUNICÍPIO	TOTAL	POP URBANA	POP RURAL	TAXAS CRESC.	DENS. DEMOG. (HAB / KM ²)	IDH
São Jerônimo	20.283	15.611	4.672	-0,19	20,63	0,790
São Leopoldo	193.547	192.895	652	1,61	1.810,54	0,805
Sapiranga	69.189	65.785	3.404	2,42	519,05	0,806
Sapucaia do Sul	122.751	121.813	938	1,78	2.116,40	0,819
Taquara	52.825	43.125	9.700	2,48	118,65	0,819
Triunfo	22.166	12.887	9.272	2,41	26,93	0,788
Viamão	227.429	211.612	15.817	2,61	152,37	0,808

FONTE: IBGE Censo Demográfico 2000; Observatório das Metrôpoles (IDH)

A RMPA constitui-se em pólo de atração no Estado. Esta característica antes restrita a Porto Alegre e a cidades mais populosas agora se verifica nas cidades da periferia da região, onde, atraídos pelos preços mais baixos da terra e pelas facilidades de emprego das áreas de expansão econômica, aportam migrantes de todo o Estado. A ilustração 6 mostra a estimativa do crescimento da população.

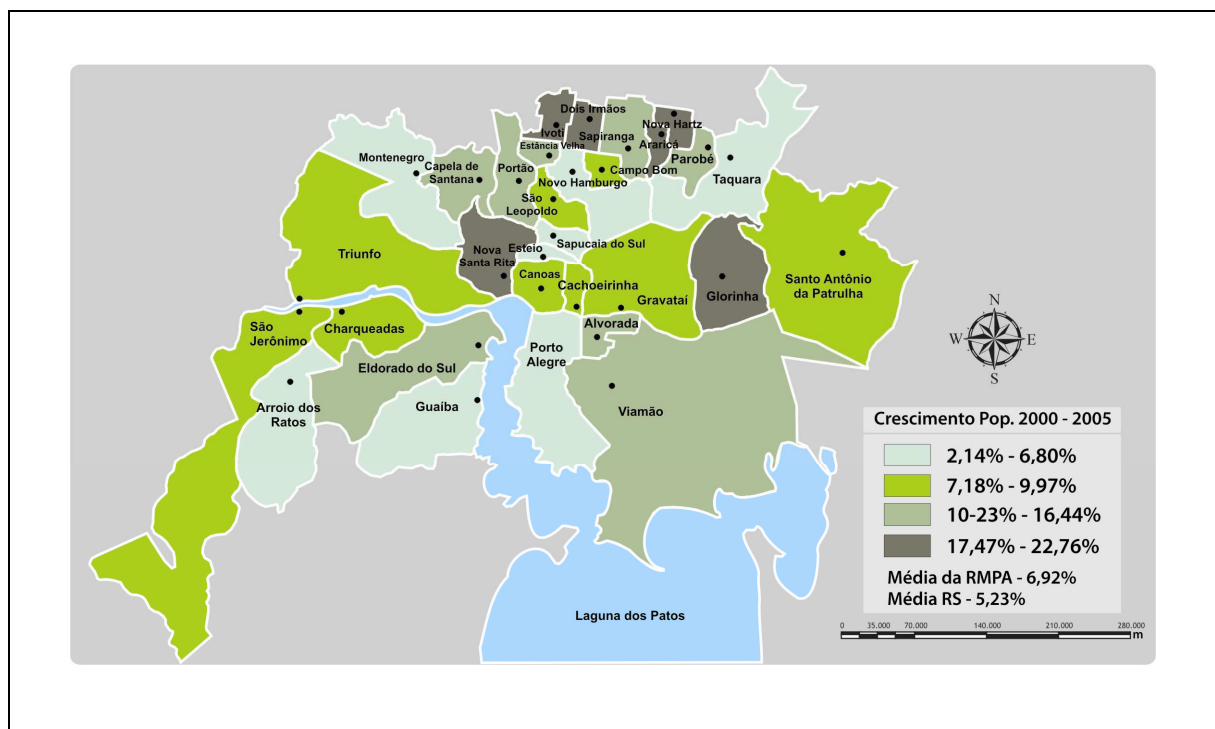


ILUSTRAÇÃO 5 – RMPA – ESTIMATIVA DE CRESCIMENTO DA POPULAÇÃO 2000 - 2005

FONTE: Censo IBGE 2000 – FEE Dados 2005.

Porto Alegre desponta como o principal município, com seus 1,403 milhões de habitantes em 2004, passando, no entanto, por um processo de desaceleração do ritmo de crescimento, evidenciado pelo recuo de 37,84% para 35,30% de sua participação na população total da RMPA no período de 1995-2004.

4.2.2 Economia

Considerando-se a clássica divisão dos setores econômicos – primário, secundário e terciário – podemos classificar a funcionalidade econômica dos municípios da RMPA segundo a atividade de sua população. Os mapas abaixo ilustram o desenho econômico da região.

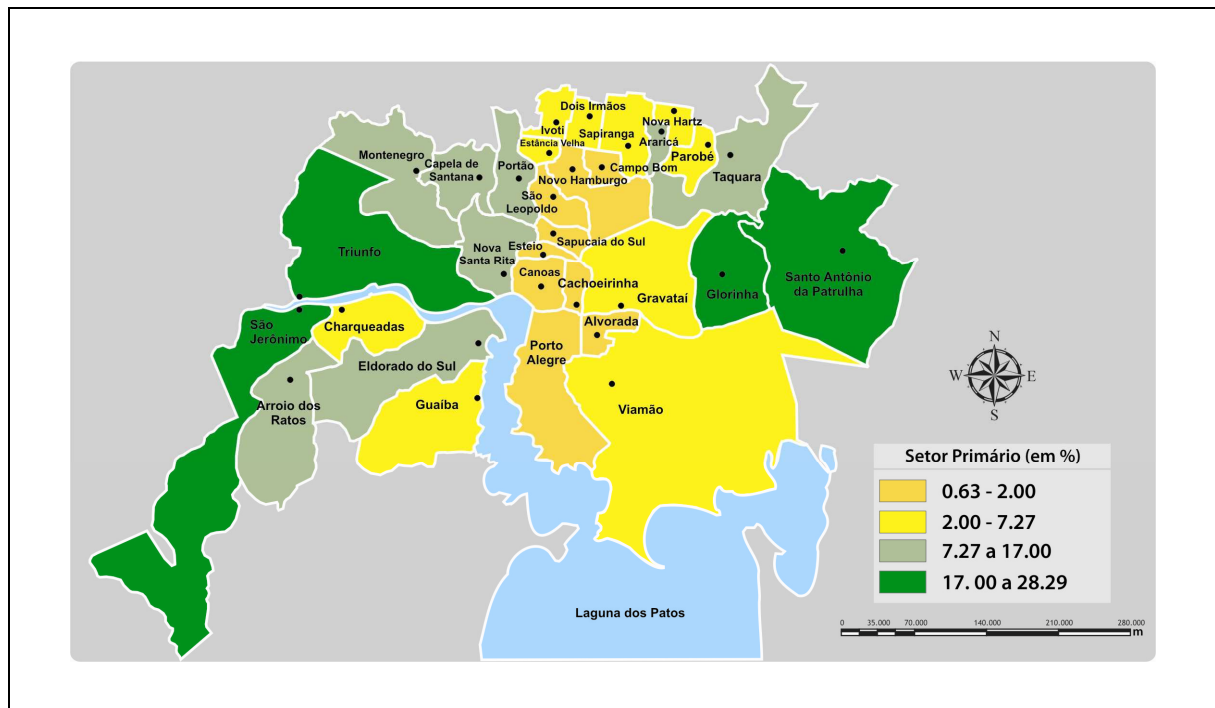


ILUSTRAÇÃO 6 – RMPA: SETOR PRIMÁRIO – IBGE 2000

FONTE: Atlas social da RMPA.

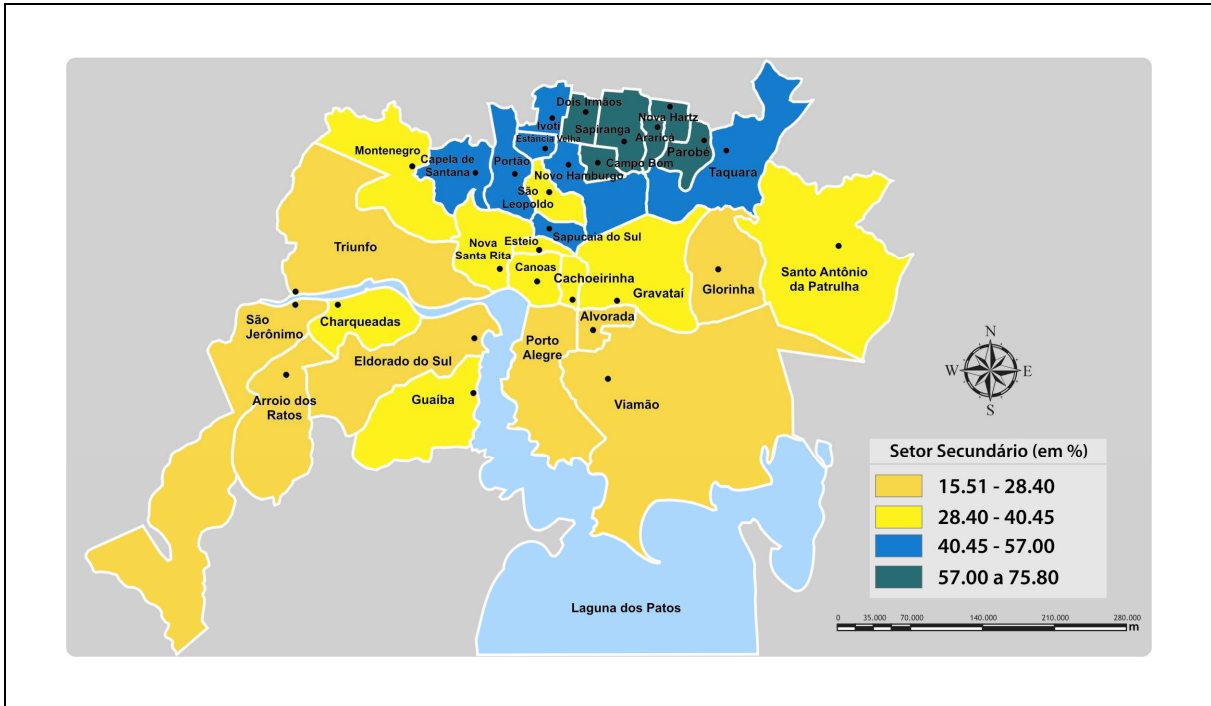


ILUSTRAÇÃO 7 – RMPA: SETOR SECUNDÁRIO – IBGE 2000

FONTE: Atlas social da RMPA.

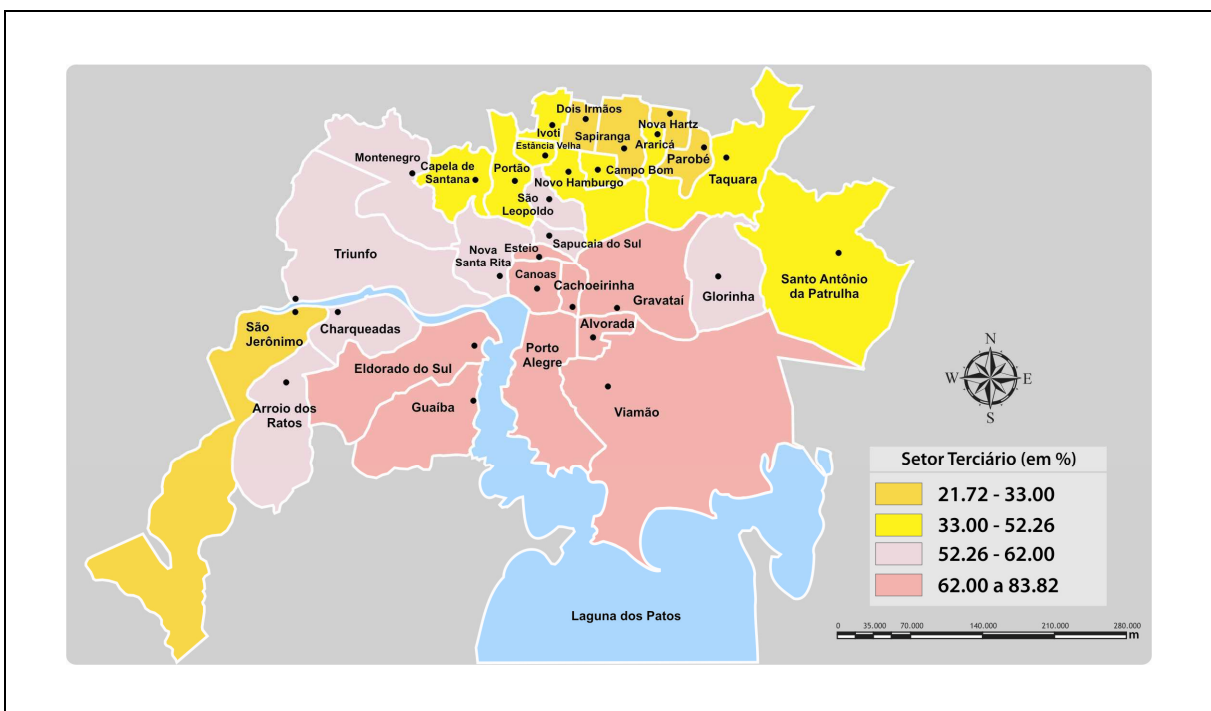


ILUSTRAÇÃO 8 – RMPA: SETOR TERCIÁRIO - IBGE 2000

FONTE: Atlas social da RMPA.

Em relação à agropecuária, observa-se uma presença pequena e cadente, totalizando cerca de 1% no total do VAB da agropecuária estadual. Já o setor secundário, tem uma forte

representação da RMPA, tendo chegado a constituir mais da metade do VAB estadual da indústria no período de 2000 a 2002. No tocante ao setor de serviços, representa 46,25% do VAB de serviços estadual no mesmo período²⁴.

4.3 METROPLAN

A Fundação de Planejamento Metropolitano e Regional – METROPLAN, órgão gestor metropolitano do Rio Grande do Sul, foi instituída pelo Decreto n° 23.856, de 08 de maio de 1975, como órgão de apoio técnico do Conselho Deliberativo da Região Metropolitana de Porto Alegre. A partir de 1999 (decreto n° 39.271), sua atuação foi ampliada ao âmbito do Estado, sendo responsável pela elaboração e coordenação de planos, programas e projetos de desenvolvimento regional e urbano, além de atuar como órgão executor do Sistema Estadual de Transporte Coletivo de Passageiros.

Apesar da jurisdição estadual, sua atuação dá-se predominantemente na RMPA e nos três aglomerados urbanos definidos por lei: Aglomeração Urbana do Nordeste – AUNE, Aglomeração Urbana do Sul – AUSUL e Aglomeração Urbana do Litoral Norte – AULN. Atualmente, desenvolve planos e programas de âmbito metropolitano nas áreas de drenagem urbana, resíduos sólidos, urbanização e habitação, transportes e sistema viário, geração de trabalho e renda e educação ambiental.

Além da METROPLAN, outros organismos de abrangência supra ou sub-regional atuam na região de abrangência da RMPA como os Comitês de Bacias Hidrográficas, Conselhos Regionais de Desenvolvimento - COREDES e as Associações de Municípios. No tocante aos COREDES, dois deles situam-se inteiramente nos limites da região metropolitana: o Metropolitano Delta do Jacuí e o Vale do Rio dos Sinos. Além destes, oito municípios da região metropolitana estão ligados a quatro outros COREDES: Centro-Sul, Litoral, Vale do Paranhana e Vale do Caí.

²⁴ Dados do IBGE e FEE.

5 ANÁLISE EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DA RMPA 2000, 2004 E 2005.

Antes de enfocarmos a análise da execução orçamentária da RMPA, objeto do presente estudo, abordaremos as limitações da LRF sob a ótica contábil. Tal estudo tem escasso referencial teórico e, para realizá-lo, contamos com o apoio e esclarecimentos do auditor do TCERS e professor de Contabilidade e Auditoria Pública da Universidade Luterana do Brasil Campus Canoas, Prof. Cláudio Câmara e Sá.

Nosso objetivo é evidenciar a necessidade de mudanças no texto legal e ou sua regulamentação efetiva de forma a prover aperfeiçoamentos gerenciais, normativos e institucionais para que a LRF tenha plena eficácia. Objetivamos, também, atentar para a superficialidade da avaliação realizada, tendo em vista as limitações que a seguir discorreremos.

5.1 Limitações da Lei de Responsabilidade Fiscal

Do nosso ponto de vista, a consolidação da responsabilidade fiscal preconizada pela LRF passa pela avaliação dos resultados obtidos a partir da implantação da mesma e pela correção dos problemas verificados na execução orçamentária. O presente estudo procura contribuir para este processo de avaliação dos impactos da aplicação do preceito legal. Antes de fazermos a avaliação orçamentária da RMPA, entendemos pertinente fazermos uma avaliação geral, das limitações da lei e ou de sua aplicação.

5.1.1 Falta de regulamentação e efetivo funcionamento do Conselho de Gestão Fiscal (CGF)

A LRF, no Art.67, contempla a criação de um Conselho de Gestão Fiscal, a nível federal, constituído por representantes de todos os poderes e esferas de Governo, do Ministério e de entidades técnicas representativas da sociedade. O seu objetivo principal é acompanhar e avaliar a operacionalidade da gestão fiscal, verificando os problemas práticos para o fiel cumprimento da lei e expedindo normas e orientações com vistas a corrigi-los. Constituem suas atribuições:

- a) A coordenação da implementação da lei em todos os órgãos envolvidos (Tribunais de Contas, Ministério Público, Governos estaduais, Secretaria do Tesouro Nacional, etc) através de cursos, cartilhas e encontros técnicos;
- b) A padronização das prestações de contas, relatórios e demonstrativos da gestão fiscal;
- c) A resolução de dificuldades práticas na implementação da lei;
- d) A disseminação de práticas de eficiência na alocação e execução do gasto público, na arrecadação de receitas, no controle do endividamento e na transparência da gestão fiscal;
- e) O reconhecimento público aos titulares de Poder que se destaquem em suas políticas de desenvolvimento social, conjugados à prática de uma gestão fiscal pautada pela LRF;
- f) A divulgação de análises, estudos e diagnósticos;
- g) A discussão permanente sobre questões referentes à LRF, enquanto fórum institucional.

A inexistência do CGF resulta numa multiplicidade de critérios de contabilização e divulgação de contas públicas, além da falta de harmonização entre tribunais de contas, Ministério Público, Poder Executivo e Poder Legislativo. Como consequência, torna-se

difícil a aplicação, fiscalização e avaliação efetiva da LRF dada a falta de condições institucionais e gerenciais para a sua plena implementação.

A ausência do CGF é sentida, principalmente, pelos gestores municipais que carecem de orientações específicas no cumprimento do texto legal e pautam sua gestão por interpretações, às vezes equivocadas, da referida lei. Associações e Federações de Municípios tentam preencher esta lacuna, no sentido de proteger o gestor das penalidades legais, o que não tem o mesmo enfoque do conselho gestor.

5.1.2 Prática de “contabilidade criativa”

A falta de harmonização de procedimentos contábeis – inclusive no que se refere à adoção de um plano de contas padrão a nível municipal, ao cálculo dos limites legais, entre outros - além de prejudicar a avaliação da LRF, contribui para a prática de artifícios contábeis que mascaram a realidade dos municípios brasileiros e, conseqüentemente, a efetividade do cumprimento da lei.

Saliente-se que não se está aqui crucificando os gestores públicos, mas enfatizando que a ausência do CGF e, conseqüentemente, a falta de padronização da contabilidade pública e de uma orientação efetiva e prática aos municípios, oportuniza distorções no cumprimento objetivo da LRF. Há um excesso de regulamentações e um rol de penalidades, sem que exista um órgão de apoio aos municípios que se vêem reféns de orçamentos rígidos - dada a vinculação de receitas com saúde e educação; de medidas legais que subjugam a LRF e os obrigam a aplicarem recursos em tratamentos especiais de saúde, por exemplo; e de demandas sociais e econômicas por investimentos em infra-estrutura básica.

A seguir, buscamos apresentar em seus traços mais gerais - dada a carência de bibliografia sistematizada a respeito de tais práticas, bem como a dificuldade de obtenção de tais informações dadas as punições previstas na referida lei as formas mais correntes de

contabilização criativa no âmbito municipal. Saliente-se que não estamos afirmando que qualquer município se utilize de tais artifícios, sejam aqueles que resultam de interpretações dúbias do texto legal, seja os que resultem diretamente de práticas fraudulentas. Tão somente estamos alertando para possibilidades de mascaramento contábil da gestão de recursos públicos que permitiriam burlar a LRF. Nosso objetivo, pois, não é de denúncia, mas, tão somente, o de contribuir para o conhecimento (e eventualmente inibição) de tais práticas.

Inicialmente, faz-se necessário conceituar corrupção, erro e fraude na prática contábil. Afirmam Sá & Hoog (2007)

- a) Corrupção, ato ou efeito de corromper, expressão que está, na atualidade, tão generalizada que no campo tecnológico passou a significar tudo o que envolve a desonestidade e a falta de caráter;
- b) Erro é cometido por ação ou omissão, sendo de natureza involuntária. Tem sua origem na negligência, na imperícia, na imprudência e na desídia;
- c) Fraude é um ato doloso cometido de forma premeditada, planejado, com a finalidade de obter proveito com o prejuízo de terceiros.

Ratificando o conceito de fraude, diz Silva (1998, p. 370):

Fraude. Derivado do latim *fraus*, *fraudis* (engano, má-fé, logro) entende-se geralmente como o engano malicioso ou ação astuciosa, promovidos de má-fé, para ocultação da verdade ou fuga ao cumprimento do dever. Nestas condições, a fraude traz consigo o sentido de engano, não como se evidencia no dolo, em que se mostra a manobra fraudulenta para induzir outrem à prática de ato, de que possa advir prejuízo, mas o engano oculto para furtar-se o fraudulento ao cumprimento do que é de sua obrigação ou para logro de terceiros. É a intenção de causar prejuízo a terceiros. Assim, a fraude sempre se funda na prática de ato lesivo a interesse de terceiros ou da coletividade, ou seja, em ato, onde se evidencia a intenção de frustrar-se a pessoa aos deveres obrigacionais ou legais.

À luz dos conceitos supracitados, e, entendendo-se que o profissional da Contabilidade, especialmente o que se dedica à auditoria, perícia e controle, precisa conhecer a fraude, quer para defender-se contra ela, quer como um compromisso em relação à proteção dos interesses da sociedade, lista-se alguns exemplos de artifícios criativos passíveis de uso na Contabilidade Pública em detrimento do cumprimento fidedigno da LRF.

Exemplo 1:

Objetivo: mascarar o excesso da despesa com pessoal, classificando parte dessa despesa em outras rubricas contábeis, com a finalidade de burlar o limite constitucional.

Prática 1: registro da despesa de pessoal como despesa extra-orçamentária no Ativo Financeiro - sem o respectivo empenho. A baixa é dada posteriormente debitando uma outra rubrica orçamentária qualquer - diferente da de pessoal, como se fosse prestação de contas de adiantamentos concedidos. Exemplo:

1- Debita-se: Devedores (extra-orçamentária)

Credita-se: Bancos

2- Debita-se: Despesa Orçamentária

Credita-se: Devedores

Prática 2: Contabilização das despesas com pessoal administrativo (não pertencente ao quadro da saúde e ou educação) como se fossem despesas com saúde e ou educação - aumentando, indevidamente, a aplicação dos recursos vinculados em contrapartida com a redução da rubrica de despesa com pessoal.

Prática 3: No mesmo sentido da prática anterior, os chamados “desvios de função” envolvendo funcionários da saúde e educação em atividades diversas, cuja folha de pagamento é contabilizada nas despesas com saúde e educação, respectivamente.

Prática 4: Utilização do elemento serviços de terceiros e encargos para o empenho de despesas de pessoal ativo.

Prática 5: Contratação de serviços de terceiros para cargos para os quais já existem ocupantes concursados e em exercício.

Prática 6: Baixa da despesa de pessoal contabilizada em devedores e considerar no ano seguinte como despesas de exercícios anteriores - despesa orçamentária do ano em ser.

D- Despesa Orçamentária (despesas de exercícios anteriores)

C- Devedores

Prática 7: Admissão de pessoal sem contrato cujo pagamento pode ser através de diárias (em nome de terceiros) - distorção da execução orçamentária.

Exemplo 2:

Objetivo - Burlar as etapas da execução orçamentária - empenho e liquidação.

Prática 1: Registro de receita orçamentária recebida contabilizada como contas a pagar (obrigação) que integra o Passivo Financeiro. O valor é utilizado para pagamento de despesa sem empenho tendo como registro contábil:

D- Contas a Pagar

C- Banco ou Caixa (sem liquidação orçamentária)

Prática 2: Pagamento de despesas sem licitação recebe a receita e contabiliza como contas a pagar, liquidando-a via caixa ou bancos:

D- Contas a Pagar (sem licitação)

C- Banco ou Caixa

Exemplo 3:

Objetivo - Colaborar para o aumento do endividamento público, maquiar a extrapolação do limite legal de endividamento.

Prática 1: A recuperação de restos a pagar, inscritos, indevidamente ou a maior, resultam numa redução aparente do endividamento (receita orçamentária), possibilitando novas dívidas.

Exemplo 4:

Objetivo: Fraudar o orçamento

Prática 1: Superestimar as receitas públicas, possibilitando manipulações na execução orçamentária – suplementações.

Prática 2: Não sendo o último ano da gestão do administrador público, a despesa pode ser empenhada, não paga - por não possuir recursos oriundos da receita superestimada - e, em consequência, inscrita em restos a pagar.

Prática 3: Cancelamento de empenhos no final de mandato. O Art. 42 da LRF estabelece que nos dois últimos quadrimestres do final do mandato o governante não pode assumir novas obrigações sem que tenha disponibilidade financeira para suportá-las. Observam-se manobras contábeis e administrativas de cancelamento de empenhos mesmo quando o serviço foi prestado ou a mercadoria entregue ao poder público. Assim, a despesa não consta na contabilidade, mas o prestador do serviços e ou fornecedor da mercadoria possui toda a documentação e razão para acionar a prefeitura na justiça.

Estes foram apenas alguns exemplos de distorções contábeis. Salientamos que tais procedimentos:

- a) Mascaram o excesso da despesa com pessoal, classificando parte dessa despesa em outras rubricas contábeis;
- b) Burlam as etapas da execução orçamentária - empenho e liquidação;

- c) Desconfiguram crimes de responsabilidade fiscal;
- d) Favorecem deduções indevidas da dívida líquida - dívida ativa - e dos gastos com pessoal;
- e) Oportunizam o desvio de aplicação de recursos vinculados - gastos realizados em outras áreas são contabilizados como sendo de educação e saúde;
- f) Fraudam o orçamento através de receitas superestimadas, ampliando as possibilidades de manipulações na execução orçamentária – suplementações.

5.1.3 Atuação tímida dos tribunais de contas

Outras questões limitam a eficácia da LRF, dentre elas, a atuação dos Tribunais de Contas, focada na análise burocrática de prestações de contas em detrimento do controle gerencial, que avalia o custo-benefício dos programas públicos. Pesquisa realizada pelo TCU, citada em Mendes (2006), identificou que vários aspectos internos precisam ser aprimorados:

- a) Predomínio do controle reativo;
- b) Planejamento estratégico pouco efetivo; reduzida especialização em áreas temáticas;
- c) Reduzida cobertura de recursos fiscalizados;
- d) Poder sancionador pouco reconhecido pela sociedade;
- e) Ausência de critérios de seletividade na execução da atividade de controle;
- f) Ausência de indicadores de desempenho que favoreçam a tempestividade, a eficácia e a efetividade do controle externo;
- g) Política de recursos humanos e estrutura organizacional pouco flexíveis para atender às constantes mudanças do ambiente externo.

Mendes (2006, p. 390) enfatiza: “As limitações estão particularmente presentes no modo como os recursos internos são alocados, na extensão dos ritos processuais e na

generalização dos procedimentos recursais”. A distribuição do tempo utilizado na atividade de controle externo (ilustração 9) corrobora tal afirmação.

O que Mendes demonstra é que a efetividade do trabalho dos Tribunais de Contas pode (e deve) ser aprimorada, para isso, as instruções das tomadas e prestações de contas devem ser racionalizadas e a fiscalização *in loco* (instrumento mais eficaz de controle, segundo o TCU) priorizada, de forma que o colegiado integrado pelos ministros continuaria a exercer a chamada função judicante, ao tempo que o quadro técnico controlaria o conjunto de atos de gestão.

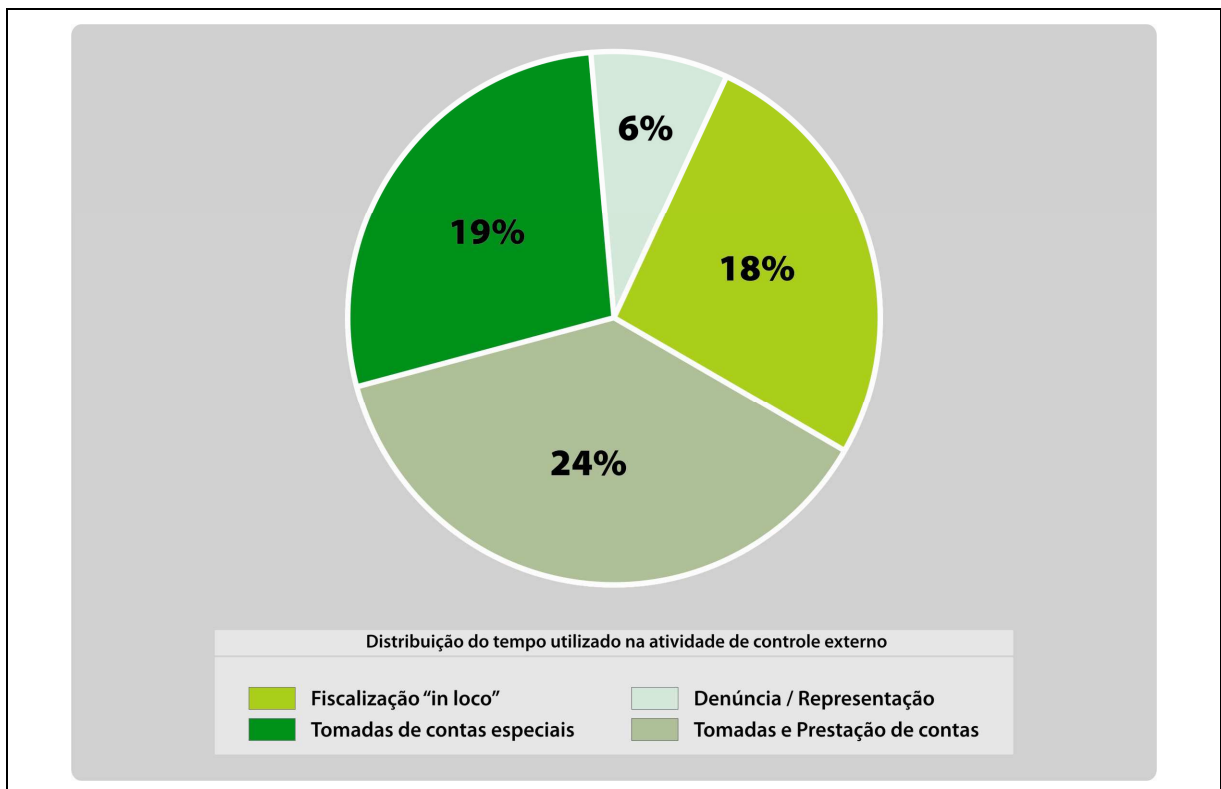


ILUSTRAÇÃO 9– DISTRIBUIÇÃO DO TEMPO UTILIZADO NA ATIVIDADE DE CONTROLE EXTERNO EM 1998

Fonte: TCU - Adaptado de Mendes (2006, p. 392).

5.1.4 Negligência ao controle interno

Apesar da Lei 4.320/64 ter instituído normas de controle dos orçamentos da União, Estados e Municípios; da Constituição de 88 ter inserido os enfoques de eficiência, eficácia, efetividade e economicidade na aplicação do erário (auditoria de gestão) e da LRF ter ratificado a importância do controle interno, tornando obrigatória a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, o controle interno ainda é negligenciado pelos gestores públicos.

Saliente-se que a criação de controles internos para evitar o abuso de poder, o erro, a fraude e, principalmente, a ineficiência, é fundamental para que o ente público resguarde seus ativos; assegure a fidelidade e integridade dos registros, demonstrativos, informações e relatórios contábeis; conheça efetivamente a sua realidade, estabeleça os seus compromissos com a gestão; oriente a organização estrutural e funcional e, conseqüentemente, elimine desperdícios, qualificando a gestão orçamentária.

Cruz & Glock (2006, p.6) afirmam:

O ato de controlar está intimamente ligado ao de planejar. Dá retorno ao processo de planejamento e visa garantir que, através da aplicação dos recursos disponíveis, algum resultado será obtido, seja na forma de produto ou de serviço. No caso da área pública, dentre os resultados a serem obtidos com os procedimentos de controle, enfatiza-se a garantia de os aspectos legais estão sendo rigorosamente observados.

O controle caracteriza-se, portanto, pela atividade de verificação sistemática de um registro, permanente ou periódica, com o objetivo de verificar se existe conformidade com o padrão estabelecido, ou com o resultado esperado, ou ainda, com a legislação vigente. O controle pode ser classificado quanto às suas características ou áreas onde são empregados, tais como: controle interno contábil e controle interno administrativo. O primeiro engloba a salvaguarda dos bens, direitos e obrigações e a fidedignidade das demonstrações financeiras, enquanto o segundo visa garantir a eficiência operacional, o cumprimento da lei e normas e a observância das políticas, diretrizes e instruções da administração.

A existência do controle interno se reveste de grande importância e de interesse, não só da Administração Pública, mas da comunidade, com o escopo de garantir maior eficiência e eficácia nas ações do governo.

5.1.5 Carência de conhecimentos técnicos de gestores e funcionários públicos

Nos últimos anos, a esfera municipal tem ganho crescente importância no Brasil, assumindo novas tarefas e papéis, para os quais, muitas vezes, gestores e funcionários não têm competência técnica. Gestão da educação, gestão da saúde, gestão do meio ambiente, efetividade na arrecadação, qualidade na prestação de serviços e sistema de controle interno municipal são algumas dessas tarefas que exigem aprimoramento técnico e profissionalização nas carreiras dos órgãos públicos municipais e, conseqüente redesenho do papel do ente municipal.

Emerge a consciência do papel a ser desempenhado pela capacitação de recursos humanos como condição essencial para a formulação de novos arranjos institucionais, indispensáveis para a implementação efetiva da LRF, ao mesmo tempo em que muitos municípios carecem de recursos para financiamento de programas de capacitação dos servidores públicos.

5.1.6 Insuficiente participação social

A LRF preceitua a transparência da gestão pública enquanto instrumento de controle social – princípio da publicidade. Além disso, prevê a participação social na escolha das prioridades orçamentárias e exige que na LDO conste a avaliação dos programas financiados com recursos públicos. A convocação da participação social reveste-se de suma importância no que se refere ao controle da gestão pública e, por conseqüência, da consolidação da LRF. Neste aspecto, salienta Bandeira (2000, p.35):

A falta de participação da comunidade é apontada, na literatura produzida pelas principais instituições internacionais da área de fomento do desenvolvimento, como uma das principais causas de fracasso de políticas, programas e projetos de diferentes tipos. Segundo essa avaliação, a ausência de interação com os segmentos da sociedade tende a fazer com que muitas das ações públicas sejam mal calibradas, tornando-se incapazes de alcançar integralmente os objetivos propostos. Além disso, quando tratada apenas como objeto e não como um dos sujeitos do processo de concepção e implementação dessas iniciativas, a comunidade tende a não identificar-se com elas, reduzindo sua sustentação política e aumentando o risco de que se tornem efêmeras.

Por outro lado, há aspectos importantes que precisam ser aprimorados. Em primeiro lugar, a publicidade dos valores referentes às receitas e despesas dos órgãos públicos não se traduz automaticamente em gestão administrativa mais participativa. Em segundo lugar, o baixo nível de politização do brasileiro e a natureza eminentemente técnica das informações fiscais, orçamentárias e financeiras dificultam o entendimento popular.

Em terceiro lugar, associado à dificuldade de compreensão da linguagem complexa inerente aos assuntos fiscais e orçamentários, o analfabetismo digital funciona como elemento restritivo à ampla participação social. Por último, a disparidade regional brasileira também afeta negativamente a transparência e o controle da sociedade sobre os recursos públicos, já que parcela significativa dos municípios apresenta estrutura administrativa e institucional bastante precária.

Referidos tópicos são discutidos no projeto de lei da Lei de Responsabilidade Fiscal e Social de forma a consolidar, de fato, a cidadania²⁵ em seu aspecto amplo, em detrimento da chamada cidadania fiscal preceituada na LRF.

5.1.7 Rigidez orçamentária

Conforme enfatizado no início deste capítulo, a LRF estabelece os métodos e práticas voltados para o equilíbrio e a transparência fiscal, além de estabelecer um escopo legal que visa racionalizar o processo orçamentário, estimulando o planejamento das ações governamentais a longo prazo. A partir do entendimento de que o orçamento, instrumento

básico da contabilidade pública, tem enorme potencial para a transformação qualitativa da gestão pública, tanto no nível macro como no organizacional, a chamada rigidez orçamentária constitui uma preocupação constante dos gestores públicos.

Rezende & Cunha (2005, p.10) citam como origem dessa rigidez:

- a) Compromissos financeiros acumulados no passado;
- b) Direitos assegurados em lei a grupos sociais mais bem organizados;
- c) Regras que estabelecem os mecanismos de transferência de recursos fiscais na Federação;
- d) Garantias instituídas com respeito ao financiamento de determinados programas governamentais (vinculações de receitas).

Como reflexo, verificam-se severas limitações ao conjunto de despesas que não se encontram protegidas por algum dispositivo legal/constitucional, quer sejam: investimentos, a oferta de políticas públicas sociais legalmente desprotegidas e o financiamento dos gastos correntes necessários à manutenção da máquina pública. Um breve retrospecto denuncia esse aumento de rigidez orçamentária como resultado da ampliação dos direitos sociais (direitos previdenciários, universalização do ensino fundamental e das ações básicas de saúde, a gratuidade da universidade pública, os programas assistenciais, o auxílio-desemprego, são alguns exemplos); do comprometimento da receita com o pagamento da dívida pública.

Complementa Pinto (2007, p. 181):

A rigidez do gasto não se limita à obrigação que resulta das vinculações de receita. Outras despesas de difícil compressão – serviço da dívida, legislativo e despesas de pessoal estatutário – restringem a liberdade do administrador. Na maior parte das regiões metropolitanas, mais de 70% dos gastos possuem forte inércia, aí não incluídas as despesas de competência municipal estrita como o custeio da iluminação pública e da coleta de lixo e a operação de trânsito.

Neste cenário de rigidez orçamentária, a política de gerar superávits primários elevados força o governo a cortar investimentos, uma vez que boa parte dos outros gastos não podem ser reduzidos. Para obter um esforço fiscal significativo nesse quadro, o governo opta muitas

²⁵ Adotamos o conceito de cidadania de Marshall apud Lavallo (2007), maior referência quando se trata do conceito de cidadania em sua forma tripartite, enquanto conquista de direitos civis, políticos e sociais.

vezes por não realizar despesas com investimento, um dos poucos itens sobre os quais o governo tem liberdade para manejar as verbas.

Esse contexto de fortes restrições ao remanejamento de recursos requer maior qualidade na formulação e implementação de políticas públicas, em outras palavras, uma gestão pública focada em resultados. Rezende & Cunha (2005, p.22) ratificam a tese afirmando: “[...] o desenvolvimento de novos conceitos orçamentários é crucial para redirecionar as organizações governamentais no sentido do alcance de resultados consoante as necessidades da sociedade”.

A relevância do orçamento pressupõe mudanças qualitativas em sua formulação e implementação, assinaladas por Rezende & Cunha (2005):

- a) Submissão das decisões orçamentárias a diretrizes estratégicas estabelecidas mediante amplo debate público;
- b) Adoção de procedimentos que permitam contornar a rigidez orçamentária por meio de maior ênfase na melhoria da gestão do orçamento;
- c) Estabelecimento de novos processos e conceitos orçamentários – redução do incrementalismo²⁶.

A compreensão, pela sociedade, da questão orçamentária e sua participação efetiva (controle social) na definição das prioridades e ações do governo constituem requisitos indispensáveis à qualificação do orçamento. Daí a necessidade de uma linguagem inteligível, considerando-se os diferentes públicos a serem alcançados, bem como o uso de veículos que assegurem a disponibilidade de informações para esses públicos diversos.

No que tange à melhoria da gestão orçamentária, a deposição da lógica do incrementalismo constitui requisito vital. A ampliação do debate acerca do orçamento público

(em todas as esferas), estabelece um novo padrão de gestão voltado para a otimização dos recursos existentes e o rompimento com a acomodação de interesses dos restritos atores que hoje participam do chamado jogo orçamentário.

As limitações orçamentárias pressupõem, ainda, mudanças institucionais que viabilizem, por exemplo, as parcerias público-privadas. Saliente-se que grande parte dos gastos públicos excessivos é fruto da ausência de planejamento adequado, da burocracia excessiva, de um foco distorcido do objetivo do Poder Público, de interesses pessoais sobrepondo-se aos interesses públicos, de conflitos interpessoais e políticos dentro da instituição, do recrutamento e treinamento inadequado dos servidores, de meios informatizados obsoletos, da ausência de um controle interno efetivo.

5.1.8 Ajuste fiscal e investimentos

Na proposta de equilíbrio fiscal da LRF está inserida a expectativa de que a geração de superávits primários e a conseqüente queda do endividamento público - e dos gastos com juros - associada à redução dos gastos correntes, resulte em realocação de recursos para investimentos.

Porém, não há garantias de que a redução das despesas resulte em maior disponibilidade de recursos e efetivação de investimentos públicos. Permanece grande o risco de que os ajustes do gasto público recaiam sobre o investimento afetando o desenvolvimento da infraestrutura econômica dos municípios – e do país.

Saliente-se que o maior desafio econômico brasileiro está em sustentar um crescimento mais acelerado. Para tanto, é consenso entre os economistas que isto exigirá a elevação da taxa de investimento. Assim, para a economia crescer 5% ao ano em média, segundo o Instituto de Estudos para o Desenvolvimento Industrial, apud Santos (2005)- seria necessário

²⁶ Elaboração da peça orçamentária a partir do orçamento anterior, com alguns ajustes marginais considerando-se variações nas disponibilidades de recursos.

e elevar a taxa de investimento para a casa dos 25% do PIB – em 2005 registramos cerca de 20% do PIB.

Isso significa um incremento no percentual investido e a qualificação desses investimentos, ou seja, uma participação maior do setor público nesse esforço de recuperação do investimento – o qual tem sido promovido em quase sua totalidade pelo setor privado. Apesar do Brasil ter a mais alta carga tributária dentre todas as economias emergente, não consegue convertê-la em um melhor padrão de gasto. Está entre as nações de menor taxa de investimento público em todo o mundo conforme estudos da CEPAL(2006), sendo objeto de preocupação crescente de especialistas estrangeiros, notadamente o Fundo Monetário Internacional – FMI e o Banco Mundial.

Entenda-se como um melhor padrão de gasto público a redução dos gastos correntes e o incremento de investimentos públicos, deslocando-se o foco da discussão da política fiscal para a:

- a) Moderação da despesa corrente pública, que deve se concentrar nas áreas absolutamente essenciais – devendo ser substituída, sempre que possível e nas áreas apropriadas, por gastos privados;
- b) Busca de maior eficiência nos gastos, através não só de programas que permitam a redução do custeio, mas uma maior flexibilização/desvinculação orçamentária – tornando possível que a racionalização e redução dos gastos deixe de se concentrar exclusivamente nos investimentos públicos;
- c) Incremento percentual da receita própria municipal em relação ao orçamento total.

Zimmermann apud Alves (2005), defende aperfeiçoamentos na LRF, com foco na concentração de recursos públicos e no esforço de ajuste fiscal:

Os municípios brasileiros, no seu conjunto, têm uma expressão muito pequena. Na realidade, eles administram cerca de 16% da renda pública brasileira. O esforço municipal nem é decisivo para se obter o superávit fiscal e nem é representativo no que toca ao déficit fiscal. Acho que é justificável repensar a situação. A atuação dos municípios é diferente da atuação do governo federal, que atualmente concentra recursos superiores ao da época da ditadura, até então responsável pelo pico de concentração tributária governamental. Além disso, há uma agravante nisso tudo. O governo federal não cumpre os mesmos papéis sociais que cumpria antes. Do meu ponto de vista, isso tem que ser equacionado. Até porque os cidadãos, como é sabido, moram nos municípios. A qualidade de vida de uma pessoa tem a ver com a água, o esgoto e o padrão da residência.

Se de um lado o esforço de ajuste fiscal decisivamente passa pela União e Estados, o gargalo dos investimentos públicos passa pela esfera municipal tendo em vista a descentralização do investimento público no Brasil. O gráfico 1 evidencia a formação bruta do capital fixo por esfera de governo em 2003.

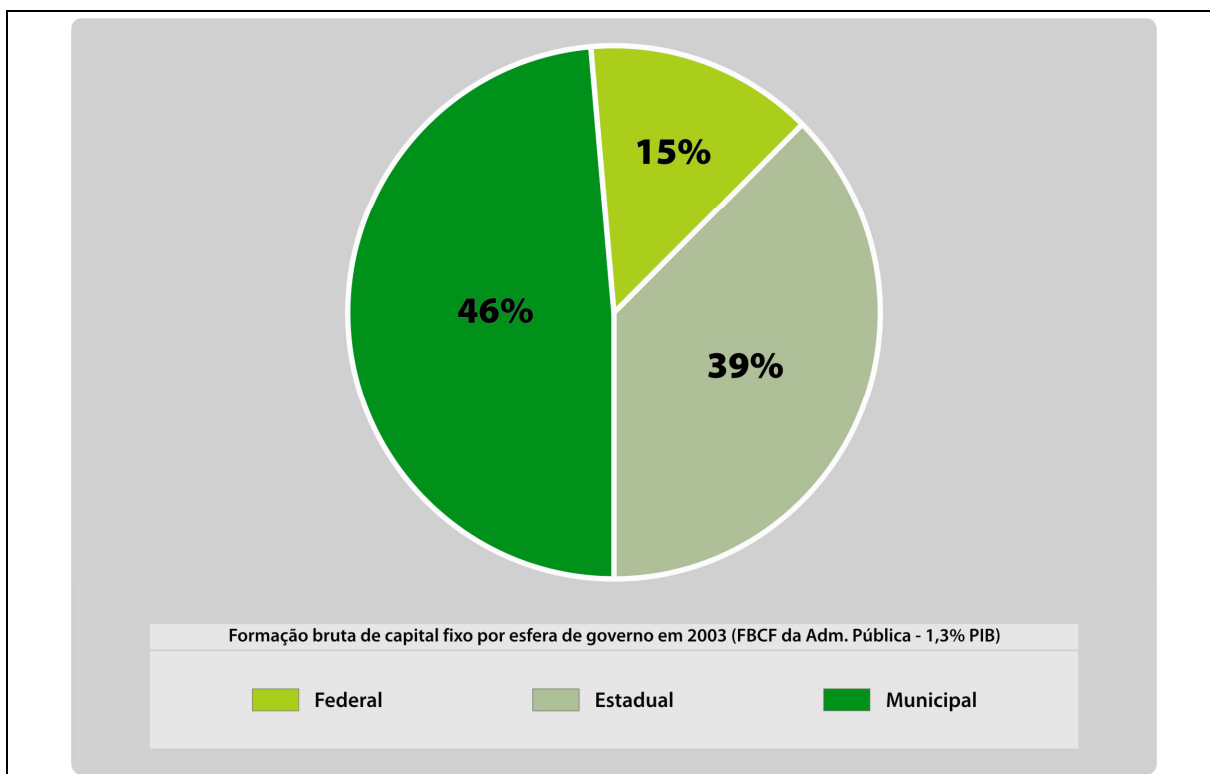


ILUSTRAÇÃO 10 – FORMAÇÃO BRUTA DE CAPITAL FIXO POR ESFERA DE GOVERNO EM 2003

Fonte: IBGE, Novo Sistema de Contas Nacionais, 2006.

Os percentuais apresentados ressaltam a importância dos investimentos municipais (ratificada pela tabela 4) e, mais uma vez a preocupação com a gestão orçamentária municipal se justifica como forma de viabilizar o incremento dos investimentos necessários em infraestrutura básica.

TABELA 4 – Investimento público % do PIB

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2003
CONSOLIDADO	2.5	2.5	2.3	2.9	1.9	2.1	2.3	2.2
GOVERNO FEDERAL	0.6	0.5	0.6	0.6	0.4	0.5	0.5	0.4
ESTADOS	0.6	0.8	0.9	1.4	0.6	0.8	1.1	0.9
MUNICÍPIOS	1.3	1.3	0.8	0.9	0.9	0.8	0.7	1.0

FONTE: STN – 2006.

No que se refere aos investimentos nas regiões metropolitanas, afirma Pinto (2007 p. 172):

Os municípios metropolitanos são responsáveis por parcela substancial dos investimentos municipais. Entre 2000 e 2003, cerca de 50% dos investimentos ficaram a cargo de municípios metropolitanos, dos quais em média 60% foram implementados pelo núcleo regional.

Afirma ainda a autora que a avaliação da evolução das despesas por função nos 463 municípios integrantes das 30 regiões metropolitanas brasileira evidencia fraca atenção aos gastos com infra-estrutura, aí compreendidos a defesa ambiental, habitação, transportes, desenvolvimento urbano e saneamento. A queda na participação percentual dessas funções cai quase 10 pontos percentuais entre 1998 e 2002, cedendo espaços para saúde e educação.

5.2 A execução orçamentária nos municípios da RMPA sob a Lei de Responsabilidade Fiscal (2000-2004-2005)

Nosso primeiro objetivo foi o de analisar as contas públicas diretamente dos relatórios municipais com vistas a ampliar as possibilidades de análise. Fizemos inúmeras tentativas para obter os referidos relatórios via TCE-RS, COREDES, diretamente com as prefeituras integrantes da RMPA. Foi um árduo, demorado e inócuo caminho. Restou-nos optar pelos dados secundários disponibilizados via STN e TCE-RS, mesmo assim com algumas restrições de informações (dados do município de Triunfo não disponíveis).

Felizmente estas dificuldades não implicaram na inviabilização da pesquisa, pois nunca foi nossa intenção analisar a contabilidade do conjunto dos municípios da RMPA com vistas a identificar a utilização de contabilidade criativa. Isto envolveria um minucioso trabalho de auditoria, com a imersão no setor contábil de cada uma das prefeituras da RMPA. Não contamos, nem com o tempo, nem com a autoridade necessários para fazê-lo. Não obstante, se tivéssemos tido acesso aos relatórios e lançamentos contábeis, poderíamos, pelo menos, apontar para a recorrência – ou não – daqueles que são os mecanismos mais tradicionais de “contabilidade criativa”.

Isto não foi possível. E a dificuldade em se obter o material necessário para realizar estes apontamentos apenas reforça o ponto de vista defendido acerca da necessidade, de um lado, de instrumentos mais rigorosos de fiscalização e controle e, de outro, da implantação do

Conselho de Gestão Fiscal que padronize as rotinas contábeis na esfera pública, a exemplo da atuação da Comissão de Valores Mobiliários – CVM no mercado de capitais brasileiro.

Ressalte-se que a possibilidade de incorreção não é remota, tendo em vista os constantes escândalos de desvios de recursos envolvendo órgãos públicos em todas as esferas pós LRF. Referidos escândalos colocam os Tribunais de Contas em posição vexatória, dada a utilização de seu aval na aprovação das respectivas prestações de contas como álibi nos processos administrativos.

Não obstante o insucesso em acessar o referido material, o acesso aos balanços no site da Secretaria do Tesouro Nacional e ao Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul limitou nossa pesquisa à análise dos balanços orçamentários com o uso de indicadores e a avaliação da evolução das despesas com investimentos no período.

Para que se possa avaliar o orçamento público, sob a ótica da gestão, a partir dos relatórios contábeis, deve-se dispor de um conjunto padronizado de índices. Matarazzo (1998, p. 153) conceitua índice como “... a relação entre contas ou grupos de contas das demonstrações financeiras, que visa evidenciar determinado aspecto da situação econômica ou financeira de uma empresa”.

Consideram-se tais índices como instrumentos importantes para controle de gestão e verificação de eficiência e eficácia também na administração pública, por permitirem comparar situações entre municípios ou entre períodos diferentes de um mesmo município. Caldas e Kayano (2007) afirmam:

Os índices, de certa forma, podem ser vistos como fotografias. Ou seja, pode-se comparar fotografias de um mesmo município em períodos diferentes e observar as modificações ocorridas, e pode-se também comparar fotografias de municípios diferentes e constatar suas diferenças apesar de fatores estruturais semelhantes.

As organizações que se dedicam ao controle interno, controle externo e controle social das contas públicas, tentam desenvolver, a partir dos dados disponibilizados, indicadores suficientes para evidenciar, entre outras coisas, o comportamento e estrutura da receita e despesa orçamentárias, bem como o resultado da gestão orçamentária.

A Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas da Universidade de São Paulo – FINEP-USP, a Escola Superior de Administração e Gerência – ESAG/UDESC da Universidade do

Estado de Santa Catarina, o Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, o Instituto Pólis, o Núcleo de Economia Social, Urbana e Regional – NESUR - do Instituto de Economia da Universidade de Campinas e o Instituto de Pesquisa e Planejamento Urbano e Setorial – IPPUR – da Universidade Federal do Rio de Janeiro são entidades que se dedicam à pesquisa de parâmetros avaliativos da gestão pública, apresentando diversos índices relativos às áreas sociais e econômicas em âmbito municipal.

Saliente-se que ainda não dispomos de um escopo básico de índices aplicáveis a todas as dimensões da questão fiscal municipal. Um problema que é agravado pela enorme disparidade no tamanho e complexidade dos municípios brasileiros: disparidade esta que se reflete em estruturas fiscais e financeiras²⁷. De qualquer forma, alguns autores como Kohama e Cruz, já citados neste trabalho, sugerem alguns quocientes e relações para a compreensão e esclarecimento dos resultados. Outros quocientes poderão ser utilizados para explicar situações específicas. A análise da execução orçamentária da RMPA se balizará, principalmente, pelos quocientes sugeridos por estes dois autores no que se refere ao Balanço Orçamentário²⁸.

A análise da execução orçamentária dos municípios da RMPA (Balanço Orçamentário Resumido), focou-se, num primeiro momento, no período 2000-2004. No entanto, com o objetivo de minimizar-se a influência do ciclo político na execução orçamentária, ampliou-se a referida análise para os períodos 2000-2004 e 2000-2005.

Saliente-se que, visando coibir a expansão dos gastos nos anos eleitorais, a legislação brasileira implementou algumas leis que buscam minorar os prejuízos à população e aos governantes sucessores. Pode-se citar a lei nº 9504/97 conhecida como lei eleitoral, que veda os agentes da federação transferir receitas três meses antes do pleito; entretanto existem algumas ressalvas como obrigações formais preestabelecidas ou situações de emergência. Outro mecanismo legal é própria LRF que impede a expansão do aumento da despesa com pessoal três meses antes das eleições e principalmente “pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das

²⁷ Enquanto o orçamento do município de São Paulo é maior do que o de qualquer outro ente federado, com exceção da Nação e do estado de São Paulo, o orçamento de parcela expressiva dos municípios brasileiros é menor de que uma empresa industrial de porte médio.

²⁸ Limitaremos nossa análise ao Balanço Orçamentário dada sua disponibilidade na STN

contas públicas” (Art. 1, parág. 1), dificultando o aumento indiscriminado dos gastos ou uma redução das receitas, que prejudicaria a solvência das contas públicas.

No entanto, apesar da legislação supracitada, estudos acerca do ciclo orçamentário municipal atestam variações na arrecadação e nas despesas com investimentos de acordo com o ciclo político. Vieira (2007), enfatiza:

Para os tributos municipais, é evidente a alteração do comportamento do gestor público nos diferentes períodos eleitorais. Na equação agregada, os impostos e as taxas reduzem nos anos de eleições para prefeito, ao contrário do resultado das receitas orçamentárias que tendem a aumentar neste período. No entanto, para os ciclos do meio de mandato, eleição para o governador/presidente, há um aumento consistente da arrecadação dos impostos locais. Regionalmente, também é evidente a alteração do resultado das receitas de cunho municipal, há a alteração consistente da arrecadação dos impostos nas eleições para governador e presidente e redução quando ocorre pleito para prefeito, o único resultado que não corrobora é o coeficiente da região do Nordeste para a eleição municipal.

Tal cenário acena para a expansão dos gastos nos anos eleitorais, ciclo de fim e meio de mandato. Havendo, em regra, um crescimento proporcionalmente maior dos investimentos em relação aos gastos sociais, sugerindo realocação relativa das despesas. No que se refere às receitas orçamentárias, conforme os trabalhos de ciclos eleitorais para o Brasil, aumentam nos anos eleitorais; esta diferença pode ser basicamente explicada pelo diferencial da estrutura tributária dos países em desenvolvimento (maior percentual de impostos indiretos) em relação aos países desenvolvidos. Entretanto, para os impostos municipais, há uma tendência de expansão nos anos de eleição para presidente/governador, contudo redução nos pleitos municipais. Em relação às transferências, observa-se uma expansão das transferências nos anos eleitorais municipais, sugerindo que parte da expansão dos gastos municipais é financiada pelos estados e pela federação (para prefeitos da mesma coalização governador/presidente).

Redefinido o período a ser analisado com vistas a restringir a influência do ciclo político na análise proposta, a dificuldade seguinte deu-se a partir da indisponibilidade dos referidos balanços de todos os municípios integrantes da RMPA no período em estudo, tendo em vista que apenas dezenove dos trinta e um municípios metropolitanos tinham disponibilizado, no site na Secretaria do Tesouro Nacional, o Balanço Orçamentário Reduzido. Diante disso, optamos por realizar o estudo com esta parcela restrita da RMPA, a saber: Porto Alegre, Alvorada, Cachoeirinha, Campo Bom, Capela de Santana, Dois Irmãos, Eldorado do Sul, Esteio, Glorinha, Gravataí, Ivoti, Montenegro, Novo Hamburgo.

5.2.1- Análise da receita orçamentária

No que se refere às receitas públicas, a LRF impõe parâmetros para a gestão da receita dos entes públicos e atribui, ao agente público, a responsabilidade pela eficiência da arrecadação estabelecendo, no artigo 11, que constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, a previsão e a efetiva arrecadação de todos os tributos de competência constitucional de cada ente da federação.

Entendendo-se por instituir tributos o estabelecimento, na legislação tributária do ente, mediante autorização legislativa, das condições legais de identificação do fato gerador de um determinado tributo, regulamentando o lançamento, a arrecadação e o recolhimento. No que se refere a prever tributos, consiste na estimativa do real potencial tributário do ente concretizado no orçamento público, além de constituir uma forma de acompanhamento do alcance das metas de arrecadação e da implantação das ações efetivas de cobrança, na análise da responsabilidade da gestão fiscal. Por último, arrecadar tributos significa adotar as medidas necessárias para o ingresso efetivo da receita com este tributo.

A LRF não define as condições necessárias à instituição destes tributos, sequer determina o percentual de receita tributária própria em relação ao total da receita orçamentária. Esta análise fica a cargo do gestor público, considerando a capacidade contributiva da população. Assim, para que não perca o acesso às transferências voluntárias, cada ente da Federação somente deverá arrecadar valor monetário para cada um dos tributos (tributos, taxas e contribuições) que a Constituição Federal lhe atribuir, no caso do município: ISS, IPTU e ITBI, além de taxas e contribuições diversas como: contribuição de melhoria, alvarás, taxas de poder polícia, taxas de prestação de serviços.

No que se refere à RMPA, a estrutura da receita orçamentária municipal de 2000 em relação a 2004 e 2005 (ambos deflacionados a valores de 2000²⁹) apresenta um acréscimo percentual real de 23,54% e 36,98%, respectivamente, nas receitas totais arrecadadas. Comparando-se com o ciclo eleitoral, observa-se que o exercício de 2004 constitui o ano de conclusão do mandato municipal, ao mesmo tempo que representa o ciclo de meio de mandato dos governos estadual e federal.

²⁹ Deflator 2004 = 1,487519459
Deflator 2005 = 1,59454829

No mesmo período a receita própria dos municípios variou, evidencia o Anexo VII, 74,33% (2000-2004) e 65,23% (2000-2005) na RMPA, enquanto que a diferença entre a variação da receita própria e receita total foi de 50,80% e 28,25% nos respectivos períodos. Tal fato corrobora que, para os impostos municipais, há uma tendência de expansão nos anos de eleição para presidente/governador, apresentando redução nos anos de pleitos municipais. Destaque para os municípios de Capela de Santana, Eldorado do Sul, Esteio, Parobé, Portão, Santo Antônio da Patrulha, Sapiranga e Sapucaia do Sul, que apresentaram percentual de variação nas receitas próprias superior a 100% no período. Dentre os municípios analisados, observou-se que o município de Gravataí foi o único que apresentou variação percentual negativa nas receitas próprias (2000-2005)

Observa-se a importância e representatividade das transferências no montante de receitas totais. No período 2000-2004 verifica-se uma redução de 5,98% no montante de transferências, ao passo que no período de 2000-2005, referidas transferências tiveram um acréscimo de 7,40% na RMPA. Observa-se que o indutor das referidas variações é o município de Porto Alegre, que apresentou decréscimos percentuais nas transferências de 18,69% e 8,53%. Saliente-se que as transferências intergovernamentais são instrumentos importantes para o enfrentamento das desigualdades regionais em um sistema de governo federativo, no entanto, geram efeitos colaterais: induzem a expansão do gasto público, a piora na qualidade desse gasto e desestimulam a arrecadação própria.

Acrescente-se a isso que grande parte de tais receitas, advêm de receitas vinculadas (saúde e educação, por exemplo) e, que uma elevada vinculação orçamentária naturalmente restringe a disponibilidade de recursos para investimento em projetos de interesse comum que difiram das finalidades-base.

Em relação ao equilíbrio orçamentário, o desempenho dos municípios analisados melhorou significativamente, considerando que no exercício 2000, doze dos dezenove municípios (63,16%) apresentavam desequilíbrio na relação receitas/despesas, ao tempo que no exercício 2004 este número passou para quatro (21,05%) e em 2005, todos os municípios estudados apresentaram equilíbrio orçamentário.

5.2.2 Análise da despesa orçamentária

A abordagem da despesa pública envolve a análise de dois aspectos da aplicação de recursos, o aspecto técnico e o aspecto político. O aspecto técnico envolve todo o processamento formal da despesa, abrangendo desde a sua execução orçamentária ao seu controle. O aspecto político envolve a discricionariedade do gestor público, que determina quais necessidades sociais e que grupos serão atendidos por meio do serviço público.

Partindo desses dois aspectos, o estudo da estrutura da despesa orçamentária no presente estudo, destaca a participação percentual da rubrica investimentos em relação às despesas totais nos exercícios de 2000-2004 e 2000-2005 com vistas a verificar a evolução neste período.

Avaliando-se a participação percentual da despesa de investimento em relação ao orçamento total de despesas no período analisado, observa-se uma variação percentual negativa na relação investimento/despesa total de 0,14% (2000-2004) e 4,17% (2000-2005).

Cabe ressaltar ainda que em treze dos dezenove municípios (68,42%) o percentual de investimentos sofreu redução no período 2000-2004 e 2000-2005. Tal fato alerta para uma piora significativa na execução orçamentária da rubrica despesas com investimentos, o que sinaliza que o ajuste fiscal proposto pela LRF ocasionou retração de investimentos públicos municipais no período.

A tabela 5 evidencia a mesma situação em municípios brasileiros no período 2000-2005, observada a relação investimento/receita corrente líquida.

TABELA 5 - Despesas com investimentos - comparativo fixado e executado 2000 e 2005 em 2.601 municípios brasileiros

DISCRIMINAÇÃO				2000	2005
1	RECEITA BRUTA = RECEITA LÍQUIDA			57.766	108.617
	RECEITAS DE ARRECADAÇÃO PRÓPRIA			21.140	40.256
			IPTU	4.481	8.222
			ISS	5.544	11.483
			IRRF	1.075	2.114
			OUTRAS	10.040	18.436

Cont. TABELA 5

		RECEITAS DE TRANSFERÊNCIAS	36.626	68.360
		FPM	7.631	17.286
		LC 87/96	525	555
		ICMS	13.438	24.591
		IPVA	2.162	3.908
		SUS	4.172	9.000
		FUNDEF	4.005	10.235
		FNDE	232	1.691
		TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL	1.315	1.217
		OUTRAS	3.147	6.015
		(-) DEDUÇÕES DA RECEITA CORRENTE	0	6.136
2	DESPESAS NÃO FINANCEIRAS		54.758	102.296
	PESSOAL		26.013	46.491
		ATIVOS	17.923	36.594
		INATIVOS E PENSIONISTAS	3.526	4.636
		OUTRAS	4.564	5.261
	OUTRAS DESPESAS CORRENTES E DE CAPITAL		28.745	55.805
		OUTRAS DESPESAS CORRENTES	22.151	46.974
		INVESTIMENTOS	5.769	8.491
		OUTRAS DESPESAS DE CAPITAL	826	340
3	RESULTADO PRIMÁRIO		3.008	6.321
4	SERVIÇO DA DÍVIDA LÍQUIDO		1.352	2.252
		JUROS	1.121	2.685
		AMORTIZAÇÕES	818	2.046
		(-) RECEITAS FINANCEIRAS	587	2.479
5	NECESSIDADES DE FINANCIAMENTO		(1.656)	(4.069)
6	FONTES DE FINANCIAMENTO		899	1.101
		OPERAÇÕES DE CRÉDITO	664	422
		ALIENAÇÃO DE ATIVOS	236	678
7	ATRASOS / DEFICIÊNCIA		(2.556)	(5.170)
8	DESPESAS POR FUNÇÃO		56.697	107.154
		EDUCAÇÃO E CULTURA	14.311	27.313
		EDUCAÇÃO	0	25.435
		SAÚDE E SANEAMENTO	12.730	27.064
		SAÚDE	0	24.210
		SANEAMENTO	0	2.854
		ADMINISTRAÇÃO E PLANEJAMENTO	8.699	19.786
		ADMINISTRAÇÃO	0	13.967
		ENCARGOS ESPECIAIS	0	5.772
		HABITAÇÃO E URBANISMO	7.061	12.470
		URBANISMO	0	11.718

Cont. TABELA 5

		ASSISTÊNCIA E PREVIDÊNCIA	5.683	9.667
		ASSISTÊNCIA SOCIAL	0	3.015
		PREVIDÊNCIA SOCIAL	0	6.652
		LEGISLATIVA	2.223	3.211
		TRANSPORTE	3.464	3.291
		DEMAIS	2.526	4.351
9	ATIVO		91.758	218.608
		ATIVO FINANCEIRO	4.244	20.475
		DISPONIBILIDADES	3.584	17.627
		ATIVO NÃO FINANCEIRO	61.714	133.447
		DÍVIDA ATIVA	26.745	71.879
		PERMANENTE	32.478	58.626
10	PASSIVO		91.758	218.608
		PASSIVO FINANCEIRO	8.319	12.939
		RESTOS A PAGAR PROCESSADOS	5.365	6.327
		RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS	1.084	4.209
		PASSIVO NÃO FINANCEIRO	35.398	84.663
		DÍVIDA	25.561	48.509
			INTERNA	23.509
			EXTERNA	2.052
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	22.845	56.321
14	RECEITA CORRENTE LÍQUIDA (RCL)		55.853	111.113
15	DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA (DCL)		21.317	28.034
16	DESPEAS DE CAPITAL		7.413	11.004
17	DCL / RCL (%)		38,17	25,23
18	SERVIÇO DA DÍVIDA / RCL (%)		3,47	4,26
19	SERVIÇO DA DÍVIDA LÍQUIDO / RCL (%)		2,42	2,03
20	PESSOAL / RCL (%)		46,57	41,84
21	INVESTIMENTOS / RCL (%)		10,33	7,64
22	OPERAÇÕES DE CRÉDITO / DESPEAS DE CAPITAL (%)		8,95	3,84
12	NÚMERO DE MUNICÍPIOS		2.601	2.601
11	POPULAÇÃO (MIL)		105.678	
13	PIB		785.158,72	

FONTE: Adaptado de Secretaria do Tesouro Nacional, 2006.

O esforço do ajuste fiscal promovido pelo país para assegurar o cumprimento da LRF via consolidação da estabilização monetária, teve efeitos colaterais sobre a demanda pública. O forte aumento da carga tributária não teve como contrapartida uma expansão nos

investimentos. Conforme demonstra o comparativo nos 2.601 municípios brasileiros estudados pela STN.

De forma, no tocante à RMPA, a análise da execução orçamentária nos períodos 2000, 2004 e 2005 evidencia:

1. melhora no equilíbrio orçamentário (receita versus despesas);
2. incremento na receita própria;
3. redução nas despesas de investimento;
4. acréscimo nas despesas de capital.

CONCLUSÃO

A contabilidade pública, examina e avalia a integridade e confiabilidade das informações públicas e os meios utilizados para sua identificação, avaliação, classificação e comunicação e os sistemas estabelecidos para assegurar a observância das políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos. A eficiência, a eficácia e a parcimônia na utilização dos recursos públicos também constituem foco de mensuração contábil, assim como o controle se os resultados alcançados são compatíveis com os objetivos estabelecidos na LRF e se estão sendo executados em conformidade com o que foi planejado.

O presente estudo teve seus primeiros passos pautados pelo resgate histórico da contabilidade pública brasileira até a LRF como forma de situar o leitor acerca da sua importância no controle e avaliação da gestão pública.

Na seqüência, enfocou-se a LRF, seus limites e exigências legais, bem como as limitações da aplicação da referida lei, inclusive no plano das possibilidades de suas distorções em nível contábil. Um passo adiante e analisou-se a execução orçamentária da RMPA com ênfase na evolução dos investimentos públicos no período.

Cada um desses passos foi encadeado de forma a demonstrar:

- a) A importância da contabilidade enquanto sistema de informação para a tomada de decisão e a necessidade da disseminação de seus preceitos básicos para o efetivo controle da gestão pública;
- b) A necessidade de uma (re) modelagem contábil que privilegie uma postura gerencial - com o desenvolvimento de indicadores de gestão municipal, entre outros métodos de avaliação de resultados - em detrimento de uma postura meramente fiscalista;

- c) A possibilidade do uso de artifícios contábeis que maquiem o cumprimento dos limites e exigências legais da LRF, bem como as lacunas legais que prejudicam sua efetividade, a delineando como condição insuficiente para o efetivo ajuste fiscal;
- d) A necessidade de reflexão do impacto do ajuste fiscal de curto prazo proposto pela LRF sobre os investimentos públicos.

Reconhecemos que a LRF instituiu no Brasil modificações substanciais nas regras de planejamento e controle das contas públicas, visando, primordialmente, à disciplina fiscal. Trata-se de uma lei de grande abrangência, dispondo e regulamentando aspectos tanto do controle das arrecadações quanto dos gastos governamentais, sendo que sua implementação representa uma inflexão na forma como os governos devem lidar com a gestão e aplicação de recursos públicos.

Não obstante, é justamente no plano da implementação que situamos os gargalos que comprometem a efetividade da LRF e promovem o sacrifício dos investimentos públicos sob a justificativa do seu fiel cumprimento. Partimos, na verdade, do entendimento de que o desafio imposto aos formuladores de políticas é a proposição de formas de investimento em infra-estrutura, pela ação do Estado, sem que os ganhos derivados da disseminação do conceito de responsabilidade fiscal sejam postos em risco.

De um lado temos o ajuste fiscal, de outro a necessidade urgente de rompimento da estagnação pública no que se refere a investimentos. Na atual configuração da economia brasileira, o desafio que surge é o de dar conta do reordenamento de espaços entre as ações públicas e privadas, preservando o equilíbrio fiscal, mas, considerando a necessidade de um patamar mais elevado de investimentos públicos, enquanto as condições institucionais não ganham os contornos necessários à plena atuação dos capitais privados.

O que se verificou na RMPA nos períodos 2000-2004 e 2000-2005 foi uma retração dos investimentos como alternativa de adequação aos limites orçamentários. Essa constatação não se limita à RMPA, União e Estados vêm suas contas asfixiadas e cortam despesas em investimento para se enquadrar aos ditames da LRF, tal prática dá-se em função dessas rubricas não gozarem de proteção nas disposições constitucionais e legais.

Essa verificação ratifica a maior crítica existente à Lei de Responsabilidade Fiscal³⁰, a de que ela limita o gestor em relação a investimentos em infra-estrutura e manutenção dos equipamentos públicos, comprometendo o desenvolvimento nacional e a estruturação de uma base econômica e social do país. Saliente-se que o objetivo da LRF é exatamente o contrário, impor um ajuste que garanta operacionalidade à gestão pública e conseqüente incremento nos investimentos públicos.

O Brasil logrou consolidar o forte ajuste fiscal implantado desde os anos 90 com a LRF, constituindo mais um esforço em direção da *accountability*. Sabemos que a manutenção desse ajuste fiscal é indispensável para sinalizar a solvência de longo prazo do setor público brasileiro. No entanto, a forma como vem sendo obtido o ajuste brasileiro tem certamente penalizado o crescimento da economia, na medida em que tem se baseado, principalmente, no aumento da carga tributária e em uma combinação de expansão de gastos correntes com compressão de investimentos públicos.

É essencial a mudança de atitude em relação ao gasto público, tal quebra paradigmática vai além do mero e simples ajuste fiscal, passa pela ruptura da visão fiscalista e implementação da visão gerencial no setor público. A LRF atribuiu à contabilidade pública novas funções no controle orçamentário e financeiro, atribuindo-lhe um caráter mais gerencial. Com a LRF, as informações contábeis passaram a interessar não apenas à administração pública e aos seus gestores, a sociedade torna-se participante do processo de acompanhamento e fiscalização das contas públicas.

Piscitelli, Timbó e Rosa (2006, p.1) ratificam o novo papel da contabilidade pública:

[...] é irrecusável a tarefa de identificar e avaliar a direção e o papel do Estado, a gestão dos recursos e a destinação final do gasto público, como expressão concreta das necessidades de uma população. A isto se contrapõem a capacidade e a disposição da coletividade em transferir parcelas de seu patrimônio privado para os cofres públicos, como forma de financiar as atividades governamentais destinadas a prover e promover o atendimento daquelas necessidades. Neste contexto, o orçamento pode ser utilizado como um instrumento para prever e programar; a contabilidade um sistema para acompanhar, verificar, analisar; e o controle, uma função para avaliar e replanejar.

³⁰ Defendida em sua maior parte pelos administradores públicos.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, F. C. R. Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal. *Revista do Tribunal de Contas da União, Brasília, DF, v.31, n.84, p.19-62, abr/jun. 2000.*

ALVES, A. C. Regiões Metropolitanas, Aglomerações Urbanas e Microrregiões: Novas Dimensões Constitucionais da Organização do Estado Brasileiro. In: FIGUEIREDO, Guilherme José Purvin de (Org). *Temas de Direito Ambiental e Urbanístico*. São Paulo: Max Limonad, 1998. v.3, p.13-44.

ALVES, M . Economista defende aperfeiçoamento da Lei de Responsabilidade Fiscal. *Jornal da UNICAMP*, Campinas, edição 292 – 20 a 26 junho de 2005, p.8. Disponível em <http://unicamp.br/unicamp/unicamp_hoje/ju/junho2005/ju292pag08.html> Acesso em 12 mai 2007

ANDRADE, N. A. *Contabilidade Pública na Gestão Municipal – Novos Métodos após LC no. 101/00 e as Classificações Contábeis Advindas da SOF e STN*. São Paulo: Atlas, 2006

ANGÉLICO, J. *Contabilidade Pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

ARAÚJO, I.; ARRUDA, D. *Contabilidade Pública – da teoria à prática*. São Paulo: Ed Saraiva, 2004.

ATLAS Sócio-econômico do Rio Grande do Sul, disponível em <http://www.scp.rs.gov.br/atlas/atlas.asp?menu=298>, acesso em 24 de setembro de 2007.

ATLAS Social da Região Metropolitana de Porto Alegre. Metroplan, 2003.

BEZZI, M.L. *Região: Uma (Re) Visão Histográfica – da gênese aos novos paradigmas*. Santa Maria: UFSM, 2004.

BOISIER, S. *Planejamento Metropolitano*. Anais do II Curso de Planejamento Urbano e Local. Ministério do Interior, Serviço Federal de Habitação e Urbanismo, 1972, vol II.

BORGES, A. G. *A implantação da administração gerencial na Emenda Constitucional n. 19/98*. Boletim de Direito Administrativo, São Paulo, p. 87-93, fev. 1999.

BRASIL. Alvará de 28 de junho de 1808. Cria o Erário, o Conselho da Fazenda e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_35/Alvara.htm> Acesso em: 04 dez. 2006.

_____. *Constituição* (1824). Constituição Política do Império do Brazil. Rio de Janeiro, RJ. 25 de março de 1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm> Acesso em: 04 dez. 2006.

CAMANHO, R. Uma gestão pública mais eficiente. *Gazeta Mercantil*, São Paulo, 04 maio 2005. Disponível em: <http://clipping.planejamento.gov.br/NoticiasImpressao.asp?NOTCod=186605>> Acesso em 12 maio 2006.

CASTRO, D.P. Responsabilidade Fiscal – o enfrentamento de uma cultura perversa. *Revista Brasileira de Contabilidade*, CFC, nr 131, p. 23-30, novembro-dezembro, 2001.

CAVALHEIRO, J. B.(org). *A Organização do Sistema de Controle Interno Municipal – importância, avanços, inovações e perspectivas*. Porto Alegre: CRCRS, 2005.

CEPAL. *"Otimismo com cautela" resume a atual fase de crescimento da América Latina e do Caribe*. Disponível em <http://www.cepal.cl/cgi-bin/getProd.asp?xml=/prensa/noticias/comunicados/4/27614/P27614.xml&xsl=/prensa/tpl-p/p6f.xsl&base=/tpl/imprimir.xsl>> Acesso em 10 out 2007.

CRUZ, Flávio da (Org). *Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada*. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. *Auditoria Governamental*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CRUZ, F.; GLOCK, J. O. *Controle Interno nos Municípios – Orientação para a Implantação e Relacionamento com os Tribunais de Contas*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FERNANDES Jr, E. Gestão Metropolitana. *Cadernos da Escola do Legislativo*. Belo Horizonte, v.7, n.12, p.65-99, jan/jun, 2004.

FERREIRA, A. B. H. *Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa*. 3ª ed. Curitiba: Positivo, 2004.

FLICK, U. *Uma Introdução à Pesquisa Qualitativa*. Tradução de Sandra Netz. 2ª edição. Porto Alegre: Bookman, 2004.

FREITAS, M. J. S. A Contabilidade pública e sua relevância social. *Revista Mineira de Contabilidade*, Belo Horizonte: Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais, n. 19, p. 16-25, jul/set/2005.

GRAU, E. R. *Direito Urbano: Regiões Metropolitanas, Solo Criado, Zoneamento e Controle Ambiental*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983, 151 p.

IBGE. *Pesquisa de Informações Básicas Municipais*. Disponível em <<http://www.ibge.gov.br/home/estatística/economia/perfimunic/default.shtm>> Acesso em 22 março 2007.

IUDÍCIBUS et al. *Manual das Sociedades por ações*. São Paulo: Atlas, 1995.

JACOBI, P.; PINHO, J. A. (Orgs). *Inovação no campo da gestão pública local – Novos desafios, novos patamares*. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

KOHAMA, H. *Balanços Públicos*. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. *Balanços Públicos: Teoria e Prática*. São Paulo, Atlas, 2006.

LAVALLE, A. G. *Cidadania, Igualdade e Diferença*. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/ln/n59/a04n59.pdf>> Acesso em: 11 de agosto de 2007.

LICHTNOW, R.H. *Contabilidade e Administração Pública*. Pelotas: EDUCAT, 2002.

MARCUZZO, J. L. *A Lei de Responsabilidade Fiscal: uma avaliação sob a ótica do desenvolvimento regional*. 2004, 244f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Regional – Mestrado e Doutorado) – Universidade de Santa Cruz do Sul, 2004.

MARION, J. C. *Contabilidade Básica*. São Paulo: Ed. Atlas, 1984.

MARTINS, P. E. M.; PIERANTI, O. P. (Orgs). *Estado e Gestão Pública*. Visões do Brasil Contemporâneo. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

MEIRELLES, H. L. *Direito Administrativo Brasileiro*. . São Paulo: RT, 1990.

MENDES, M. (Org). *Gasto Público Eficiente – 91 Propostas para o Desenvolvimento do Brasil*. São Paulo: TopBooks, 2006.

METROPLAN. *Mapas e Estatísticas*. Disponível em < <http://www.metroplan.rs.gov.br/>> Acesso em 19 março 2006.

MODESTO, P. G. O princípio da eficiência: desafios concretos. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO ADMINISTRATIVO, 13, Florianópolis. Palestra proferida no XIII Congresso Brasileiro de Direito Administrativo, realizado em Florianópolis (SC), no período de 29 de setembro a 1º de outubro de 1999.

MOORE, M. H. *Criando Valor Público – Gestão Estratégica no Governo*. Tradução de P.G. Vilas-Bôas Castro e Paula Vilas-Bôas Castro. Rio de Janeiro: Letras e Expressões, 2002.

NASCIMENTO, J. O. *Contabilidade Pública*. Porto Alegre: Lito Gráfica Estilo Ltda, 1971.

OLIVEIRA, L.; PEREZ Jr, J.; SILVA, C. *Controladoria Estratégica*. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, M. M. de. *Lições de Contabilidade Pública: teoria e prática*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1945.

PADOVEZE, C. L. *Sistemas de Informações Contábeis: fundamentos e análise*. São Paulo: Atlas: 2002.

PAULA, A. P. P. *Por uma nova gestão pública*. Rio de Janeiro: FGV, 2005

PEREIRA, B.; SPINK, P. (Orgs). *Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial*. 7ª ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

PEREIRA, J. M. *Finanças Públicas- a política orçamentária no Brasil*. 3ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

PERES, L. B.; GOMES, M. B. *Contabilidade orçamentária: manual da gestão governamental*. Goiânia: UCG, 2000. 324 p.

PERES, L. B. A contabilidade governamental em face da Lei de Responsabilidade Fiscal: o caso do Estado de Goiás / Lázaro Borges Peres – Florianópolis, 2003. 181 p. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Santa Catarina, 2003.

PINTO, S. G. B. *Regiões Metropolitanas: obstáculos institucionais à cooperação em políticas urbanas*. 2007, 391f. Tese (doutorado) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Instituto de Pesquisa e Planejamento Urbano e Regional, 2007.

PISCITELLI, R.; TIMBÓ, M.; ROSA, M. *Contabilidade Pública – Uma Abordagem da Administração Financeira Pública*. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

REZENDE, F.; CUNHA, A. (Coords). *Disciplina Fiscal e Qualidade do Gasto Público: fundamentos da reforma orçamentária*. Rio de Janeiro: Ed FGV, 2005.

RIBEIRO, L. C. Q.(Coord). *Projeto Análise das Regiões Metropolitanas do Brasil – Relatório da Atividade 3c: Análise do Desempenho Fiscal nos Municípios das Áreas Metropolitanas*. Rio de Janeiro: UFRJ, 2004.

RICCI, R. *Por uma Lei de Responsabilidade Social ou... Para se contrapor ao Estado-Facilitador*. Disponível em: <http://www.cultiva.org.br/texto_publico/lei_responsabilidade_social.pdf> Acesso em 21 março 2007.

ROSSI, L. C. et al. *Gestão Pública Municipal – Idéias Práticas para Prefeitos, Gestores e Técnicos*. Campo Grande: Letra Livre, 2004.

SÁ, A.L.; HOOG, W.A.Z.; *Corrupção, Fraude e Contabilidade*. Curitiba: Juruá, 2007.

SÁ, C. C. *Contributo para análise dos sistemas de Contabilidade Pública Brasileira – uma aplicação aos municípios do Estado do Rio Grande do Sul*. 2001, 158 f. Dissertação – Universidade Fernando Pessoa, Porto, Portugal, 2001.

SANTOS, A. C. *Princípio da Eficiência da Administração Pública*. São Paulo: LTR, 2003.

SANTOS, C. *Poupança Interna eleva investimento para 19,7% do PIB*. Jornal Valor Econômico, 01 de abril de 2005. Disponível em <http://www.iedi.org.br/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm?infol=1081&2=174&1=162&sid=77> Acesso em 12 de outubro de 2007

SILVA, A. T. *Administração e Controle*. 10ª. Ed. São Paulo: Atlas, 1998.

SILVA, L. M. *Contabilidade Governamental*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1996.

SLOMSKI, V. *Manual de Contabilidade Pública – Um Enfoque na Contabilidade Municipal*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____ *Controladoria e Governança na Gestão Pública*. São Paulo: Atlas, 2005.

SPINELLI, E. L. *A Organização do Sistema de Controle Interno Municipal – importância, inovações e perspectivas*. 3ª edição. Porto Alegre: CRCRS, 2005.

Secretaria do Tesouro Nacional. Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/index.asp> Acesso em: 23 out 2006.

STUKER, O. G. *Contabilidade Pública Brasileira – subsistema despesa oçamentária*. 2003, 140 f. Dissertação - Universidade Fernando Pessoa, Porto, Portugal, 2003.

TEIXEIRA, A. C. W. *Região Metropolitana - Instituição e Gestão Contemporânea - Dimensão Participativa*. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. *Lei de Responsabilidade Fiscal – Âmbito Municipal*. Disponível em: <http://www.tce.rs.gov.br/LRF/index.php>> Acesso em 02 março 2007.

TOSCANO, E. Jr. *Auditoria de Desempenho: o desafio de otimizar a avaliação da Gestão Pública*. Disponível em <http://www.redecontabil.com.br/artigo/arquivos/art_37.pdf> Acesso em: 02 ago.2007.

VERGARA, S.C.; CORRÊA, V.L.A. *Propostas para uma Gestão Pública Municipal Efetiva*. 2ª ed. Rio de Janeiro: FGV, 2004.

VIEIRA, Fausto José Araújo. *Ciclos políticos nos municípios brasileiros: interação entre os prefeitos e os outros gestores do executivo nacional*. Disponível em <http://www.eg.fjp.mg.gov.br/seminarioiv/download/vieira.pdf>. Acesso em 10/11/2007.

WILKEN, E. *Manual de Contabilidade Pública*. Rio de Janeiro: Aurora, 1974.

ANEXOS

ANEXO 1 - BALANÇO ORÇAMENTÁRIO SEGUNDO A LRF

RECEITA			
TÍTULOS	PREVISÃO PARA O EXERCÍCIO	RECEITAS REALIZADAS ATÉ O MÊS	SALDO
RECEITAS CORRENTES			
Tributária			
De Contribuições			
Patrimonial			
Agropecuária			
Industrial			
De Serviços			
Transf. Correntes			
Outras Receitas Correntes			
RECEITAS DE CAPITAL			
Operações de Crédito			
Alienação de Bens			
Amortiz. Empréstimos			
Transf de Capital			
Outras Receitas de Capital			
SUBTOTAL			
DÉFICITS			
TOTAL			
DESPESAS	DOTAÇÃO PARA O EXERCÍCIO	DESPESAS LIQUIDADAS ATÉ O MÊS	SALDO
DESPESAS CORRENTES			
DESPESAS DE CAPITAL			
RESERVA DE CONTIGÊNCIA			
SUBTOTAL			
SUPERÁVIT			
TOTAL			

Fonte: LRF, art. 52, inciso I, alínea “a” e “b” – Anexo I

ANEXO 2 – BALANÇO ORÇAMENTÁRIO – LEI 4.320/64

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO							
RECEITA				DESPESA			
TÍTULOS	PREVISÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA	TÍTULOS	FIXAÇÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA
RECEITAS CORRENTES				Créditos Orçamentários e Supplement.			
Tributária							
De Contribuições				Especiais			
Patrimonial							
Agropecuária				Extraordinários			
Industrial							
De Serviços							
Transf. Correntes							
Outras Receitas Correntes							
RECEITAS DE CAPITAL							
Operações de Crédito							
Alienação de Bens							
Amortiz. Empréstimos							
Transf de Capital							
Outras Receitas de Capital							
SOMA				SOMA			
DÉFICITS				DÉFICITS			
TOTAL				TOTAL			

Fonte: Anexo nº 12 da Lei nº 4.320/64

ANEXO III – BALANÇO FINANCEIRO – LEI 4.320/64

BALANÇO FINANCEIRO							
RECEITA				DESPESA			
Orçamentária				Orçamentária			
Receitas Correntes				Legislativa			
Receita Tributária				Administração Superior			
Transf Correntes							
Outras Rec Correntes							
Receita de Capital							
Operações de Crédito							
Alienação de Bens Móveis							
Receita Extra-orçamentária				Despesa Extra-orçamentária			
Restos a Pagar (inscritos)				Restos a Pagar (pagos)			
Despesa Orçamentária Empenhada a Pagar							
Depósitos				Depósitos			
Cauções				Cauções			
Débito de Tesouraria				Débito de Tesouraria			
Consignações				Consignações			
Saldo do Exercício Anterior				Saldo do Exercício Anterior			
Disponível				Disponível			
Banco C/Mov				Banco C/Mov			
TOTAL				TOTAL			

Fonte: Anexo nº 13 da Lei nº 4.320/64

ANEXO IV – BALANÇO PATRIMONIAL

BALANÇO PATRIMONIAL							
ATIVO				PASSIVO			
FINANCEIRO				FINANCEIRO			
DISPONÍVEL				RESTOS A PAGAR			
CAIXA				DESPESA EMP. A PAGAR			
BANCOS E CORRESP.				DÉBITO DE TESOURARIA			
				DEPÓSITOS			
REALIZÁVEL				CAUÇÕES			
				CONSIGNAÇÕES			
PERMANENTE							
BENS IMÓVEIS				PERMANENTE			
(-) DEPREC. ACUMULADA				DÍV. FUNDADA INTERNA			
BENS MÓVEIS				POR CONTRATOS			
(-) DEPREC. ACUMULADA							
CRÉDITOS							
VALORES				SALDO PATRIMONIAL			
				ATIVO REAL LÍQUIDO			
				DO EXERCÍCIO ATUAL			
				DO EXERCÍCIO ANTERIOR			
SOMA				SOMA			
COMPENSADO				COMPENSADO			
TOTAL				TOTAL			

Fonte: Anexo 14 da Lei nº 4.320/64

ANEXO V - DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS							
VARIAÇÕES ATIVAS	R\$	R\$	R\$	VARIAÇÕES PASSIVAS	R\$	R\$	R\$
RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA				RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA			
RECEITA ORÇAMENTÁRIA				DESPESA ORÇAMENTÁRIA			
RECEITAS CORRENTES				DESPESAS CORRENTES			
RECEITAS DE CAPITAL				DESPESAS DE CAPITAL			
MUTAÇÕES PATRIMONIAIS ATIVAS				MUTAÇÕES PATRIMONIAIS PASSIVAS			
Aquisições Bens para Almozarifado				Alienação de Veículos			
Amortização da Dívida Fundada Interna				Incorporação da Dívida Fundada Interna			
Aquisição de Veículos				Cobrança da Dívida Ativa Tributária			
Obras em Andamento – Construção de Escola							
INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA				INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA			
SUPERVENIÊNCIAS ATIVAS				INSUBSISTÊNCIAS PASSIVAS			
Inscrição de Dívida Ativa Tributária				Depreciação de Bens Imóveis			
Valorização de Bens				Depreciação de Bens Móveis			
INSUBSISTÊNCIAS PASSIVAS				SUPERVENIÊNCIAS ATIVAS			
RESULTADO PATRIMONIAL				RESULTDO PATRIMONIAL			
DÉFICIT				SUPERÁVIT			
Déficit Patrimonial do Exercício				Superávit Patrimonial do Exercício			
Total R\$				Total R\$			

FONTE: Anexo 15 da Lei nº 4.320/64

ANEXO VI - LIMITE DE DÍVIDAS PÚBLICAS MUNICIPAIS

Descrição	Limite	Legislação
Operações de Crédito	<p>Não poderá exceder o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta.</p> <p>Existência de prévia e expressa autorização legislativa.</p> <p>É vedada a realização entre um ente da federação, diretamente ou por intermédio de fundo, autarquia, fundação ou empresa estatal dependente, e inclusive suas entidades da Administração Indireta, consideradas as exceções mencionadas no art 1º.</p> <p>É vedada a contratação em que seja prestada garantia por instituição controlada pelo município.</p> <p>O montante global realizado em um exercício financeiro deverá ser menor ou igual a 16% da Receita Corrente Líquida.</p> <p>O comprometimento anual com as amortizações, juros e demais encargos deverá ser igual a 11,5% da Receita Corrente Líquida.</p> <p>Vedada a contratação nos 180 dias anteriores ao final do mandato do chefe do Poder Executivo.</p> <p>Vedada a contratação por tomador que esteja inadimplente com instituições integrantes do sistema financeiro nacional.</p>	<p>Art. 167, III, da Constituição Federal, observado o disposto no parágrafo 3º do art 32 da LRF e o art 6º da Resolução SF nº 43/2001.</p> <p>Art. 32, I, da LRF.</p> <p>Art. 35 da LRF.</p> <p>Art. 17 da Resolução SF nº 43/2001.</p> <p>Art. 7, II, da Resolução SF nº 43/2001, observado o parágrafo 1º.</p> <p>Art. 7º, II, da Resolução SF nº 43/2001, observados os parágrafos 4º, 5º, 6º, 7º e 8º.</p> <p>Art. 15 da Resolução SF nº 43/2001, verificado o parágrafo 1º, com alteração pela Resolução nº 03/2002.</p> <p>Art. 16 da Resolução SF nº 43/2001, com alteração dada pela Resolução nº 03/2002.</p>
Garantias	<p>O saldo global das garantias concedidas não poderá exceder a 22% da Receita Corrente Líquida (*).</p>	<p>Art. 9º da Resolução SF nº 43/2001.</p>

Cont. ANEXO VI

Dívida Consolidada Líquida	Seu montante deve ser menor ou igual a 1,2 vezes a Receita Corrente Líquida. Reduzir a 1/15 por ano, até atingir o limite estabelecido.	Art. 1º, parágrafo 2º e art. 3º, II, da Resolução SF nº 40/2001 e art. 7º, III, da Resolução SF nº 43/2001. Art. 3º da Resolução SF nº 40/2001.
Antecipações de Receita Orçamentárias (ARO)	Seu saldo devedor deve ser menor ou igual a 7% da Receita Corrente Líquida. Realizar-se-á somente a partir do 10º dia útil do início do exercício e deverá ser liquidado até o dia 10 de dezembro de cada ano. Não será autorizada se forem cobrados outros encargos que não a taxa de juros da operação, obrigatoriamente prefixada ou indexada à taxa básica financeira, ou à que vier a esta substituir. Será vedada enquanto existir operação anterior da mesma natureza não integralmente resgatada. Vedada a contratação no último ano do exercício do mandato do chefe do Poder Executivo.	Art. 10 da Resolução SF nº 43/2001. Art 38, I e II, da LRF e art. 14, I e II, da 14, I e II, da Resolução SF nº 43/2001. Art. 14, III, da Resolução SF 43/2001. Art. 14, IV, da Resolução SF nº 43/2001. Art. 11 da Resolução SF nº 43/2001, observados os arts. 12 e 13

Fonte: Andrade (2002, p. 178-179)

AVALIAÇÃO DA GESTÃO ORÇAMENTÁRIA RMPA NO PERÍODO 2000, 2004, 2005.

MUNICIPIO	dummy1	dummy2	tvdt0004	tvdt0005	VRT0004	VRT0005	dppvdr04	dppvdr05	EQORC00	EQORC04	EQORC05	vardef04
Municípios	Dummy para exclusão da RMPA, Somatório Extra POA, Média e DesvPad E Coef Var	Dummy para exclusão da RMPA, POA, Som Extra POA, Média, Desv Pad e Coef Var	"Δ% DESPESA TOTAL 2000-2004	"Δ% DESPESA TOTAL 2000-2005	"Δ% RECEITA TOTAL"2000-2004	"Δ% RECEITA TOTAL"2000-2005	Diferença em pontos percentuais da variação da receita e despesa totais entre 2000 e 2004	Diferença em pontos percentuais da variação da receita e despesa totais entre 2000 e 2005	"EQUILÍBRIO ORÇAMENTÁRIO" RECEITAS - DESPESAS "2000"	17 "EQUILÍBRIO ORÇAMENTÁRIO" RECEITA - DESPESAS (2004 A VALORES DE 2000)	17 "EQUILÍBRIO ORÇAMENTÁRIO" RECEITA - DESPESAS (2005 A VALORES DE 2000)	Diminuiu o déficit entre 2000 e 2004(1=sim; 0=não)
RMPA (*)	1	1	10,36%	4,37%	8,96%	13,11%	-1,40%	8,74%	17.893.047	(5.714.653)	177.966.390	0
RMPA Sem POA	1	1	14,68%	10,69%	25,14%	34,21%	10,46%	23,51%	(12.065.797)	44.764.878	118.386.300	1
PORTO ALEGRE	0	1	8,36%	1,44%	1,79%	3,75%	-6,57%	2,31%	29.958.844	(50.479.531)	59.580.090	0
ALVORADA	0	0	12,49%	10,47%	18,48%	29,76%	5,99%	19,28%	(906.652)	1.586.592	7.385.324	1
CACHOEIRINHA	0	0	24,68%	17,64%	29,68%	46,72%	5,00%	29,08%	1.901.289	4.428.142	14.197.504	1
CAMPO BOM	0	0	8,06%	-8,00%	27,16%	37,16%	19,11%	45,16%	(3.931.991)	2.241.481	11.723.988	1
CAPELA DE SANTANA	0	0	16,77%	19,95%	27,37%	59,69%	10,60%	39,75%	(40.059)	286.765	1.202.605	1
DOIS IRMÃOS	0	0	10,07%	7,26%	29,35%	46,63%	19,28%	39,37%	(711.370)	1.519.851	3.940.120	1
ELDORADO DO SUL	0	0	18,97%	16,32%	11,65%	41,23%	-7,32%	24,91%	552.427	(588.171)	4.880.817	0
ESTEIO	0	0	-10,06%	-3,31%	0,07%	9,72%	10,14%	13,02%	(1.479.332)	3.264.444	4.473.129	1
GLORINHA	0	0	64,09%	70,56%	60,06%	72,19%	-4,04%	1,63%	45.902	(34.000)	122.432	0
GRAVATAÍ	0	0	9,17%	14,15%	31,49%	31,47%	22,32%	17,32%	(10.761.553)	6.318.241	1.735.303	1
IVOTI	0	0	4,74%	-5,97%	9,95%	23,94%	5,21%	29,91%	(694.990)	(195.614)	2.402.963	1
MONTENEGRO	0	0	10,08%	15,38%	31,28%	41,72%	21,19%	26,33%	744.870	6.713.827	8.182.655	1

Cont. ANEXO VII

MUNICIPIO	dummy1	dummy2	tvdt0004	tvdt0005	VRT0004	VRT0005	dppvdr04	dppvdr05	EQORC00	EQORC04	EQORC05	vardef04
Municípios	Dummy para exclusão da RMPA, Somatório Extra POA, Média e DesvPad E Coef Var	Dummy para exclusão da RMPA, POA, Som Extra POA, Média, Desv Pad e Coef Var	"Δ% DESPESA TOTAL 2000-2004	"Δ% DESPESA TOTAL 2000-2005	"Δ% RECEITA TOTAL"2000-2004	"Δ% RECEITA TOTAL"2000-2005	Diferença em pontos percentuais da variação da receita e despesa totais entre 2000 e 2004	Diferença em pontos percentuais da variação da receita e despesa totais entre 2000 e 2005	"EQUILÍBRIO ORÇAMENTÁRIO" RECEITAS - DESPESAS "2000"	17 "EQUILÍBRIO ORÇAMENTÁRIO" RECEITA - DESPESAS (2004 A VALORES DE 2000)	17 "EQUILÍBRIO ORÇAMENTÁRIO" RECEITA - DESPESAS (2005 A VALORES DE 2000)	Diminuiu o déficit entre 2000 e 2004(1=sim; 0=não)
NOVO HAMBURGO	0	0	24,18%	10,28%	27,10%	32,04%	2,93%	21,76%	4.132.586	8.525.973	29.778.520	1
PAROBÉ	0	0	-11,36%	-13,80%	-8,17%	9,13%	3,18%	22,93%	(180.307)	552.382	4.977.728	1
PORTÃO	0	0	3,58%	9,25%	23,36%	56,91%	19,79%	47,66%	(501.685)	1.967.402	5.442.423	1
SANTO ANTÔNIO DA PATRULHA	0	0	34,72%	32,43%	30,88%	32,95%	-3,84%	0,52%	1.267.829	1.188.656	1.749.932	0
SÃO JERÔNIMO	0	0	-5,52%	-7,05%	10,56%	14,80%	16,08%	21,85%	(528.019)	801.407	1.275.813	1
SAPIRANGA	0	0	22,11%	4,26%	35,81%	45,25%	13,69%	40,99%	(2.288.171)	1.202.760	9.579.101	1
SAPUCAIA DO SUL	0	0	41,65%	43,73%	49,29%	67,55%	7,64%	23,82%	1.313.429	4.984.739	11.630.338	1
Média	1	1	15,09%	12,37%	23,54%	36,98%	8,44%	24,61%	941.739	(300.771)	9.697.936	1
Desvio Padrão	1	1	17,65%	19,43%	16,20%	18,91%	9,39%	13,69%	7.422.019	12.090.147	13.506.007	0
Coeficiente de Variação	1	1	1,1692	1,5710	0,6883	0,5113	1,1126	0,5562	7,8812	-40,1972	1,3927	0

Fonte: STN, 2007.

Deflator 2004 = 1,487519459 (FEE - RS)

Deflator 2005 = 1,594548294 (FEE - RS)

(*) A RMPA possui, atualmente, trinta e um municípios, destes apenas os dezenove municípios supracitados tinham seus dados disponibilizados pela Secretaria do Tesouro Nacional (www.tesouro.fazenda.gov.br) nos três exercícios estudados (2000, 2004 e 2005).

Cont. ANEXO VII

AVALIAÇÃO DA GESTÃO ORÇAMENTÁRIA RMPA NO PERÍODO 2000, 2004, 2005.

MUNICIPIO	vardef05	vardef45	%invdt00	%invdt04	%invdt05	vppidt04	vppidt05	vppidt45	VDI0004	VDI0005	tvipc04	tvipc05	tvipc45	tvamou04
Municípios	Diminuiu o déficit entre 2000 e 2005 (1=sim; 0=não)	Diminuiu o déficit entre 2004 e 2005 (1=sim; 0=não)	"% INVESTIMENTO / DESPESA TOTAL" "2000" PAIVA	"% INVESTIMENTO / DESPESA TOTAL" 2004 A VALORES DE 2000 PAIVA	% INVESTIMENTO / DESPESA TOTAL" 2005 A VALORES DE 2000 PAIVA	Variação em pontos percentuais da participação do investimento na despesa total entre 2000 e 20004	Variação em pontos percentuais da participação do investimento na despesa total entre 2000 e 20005	Variação em pontos percentuais da participação do investimento na despesa total entre 2004 e 20005	Taxa de Variação dos INVESTIMENTOS" 2000-2004	Taxa de Variação dos INVESTIMENTOS" 2000-2005	taxa de variação do investimento per capita entre 2000 e 2004	taxa de variação do investimento per capita entre 2000 e 2005	taxa de variação do investimento per capita entre 2004 e 2005	Taxa de variação de despesas de capital com amortização e outros entre 2000 e 2004
RMPA (*)	1	1	10,19%	9,18%	6,40%	-1,01%	-3,78%	-2,77%	-0,59%	-34,41%	-5,64%	-38,57%	-34,90%	60,72%
RMPA Sem POA	1	1	12,74%	13,03%	8,59%	0,29%	-4,15%	-4,44%	17,31%	-25,34%	8,52%	-32,29%	-37,60%	-20,60%
PORTO ALEGRE	1	1	9,00%	7,28%	5,29%	-1,72%	-3,71%	-1,99%	-12,33%	-40,36%	-14,58%	-42,28%	-32,43%	248,60%
ALVORADA	1	1	23,07%	8,86%	5,54%	-14,21%	-17,52%	-3,32%	-56,80%	-73,45%	-60,82%	-76,50%	-40,03%	17,17%
CACHOEIRINHA	1	1	8,81%	10,65%	6,25%	1,84%	-2,56%	-4,40%	50,67%	-16,53%	40,54%	-23,50%	-45,57%	27,01%
CAMPO BOM	1	1	6,11%	31,25%	16,84%	25,14%	10,72%	-14,42%	452,48%	153,37%	410,95%	129,74%	-55,04%	-90,85%
CAPELA DE SANTANA	1	1	6,32%	4,68%	4,79%	-1,64%	-1,54%	0,11%	-13,55%	-9,19%	-20,69%	-18,48%	2,79%	373,90%
DOIS IRMÃOS	1	1	27,40%	22,83%	9,36%	-4,57%	-18,04%	-13,47%	-8,27%	-63,36%	-23,49%	-70,73%	-61,74%	2,18%
ELDORADO DO SUL	1	1	17,19%	16,55%	9,60%	-0,64%	-7,59%	-6,95%	14,52%	-35,04%	-0,90%	-45,72%	-45,23%	-57,44%
ESTEIO	1	1	12,08%	5,53%	7,62%	-6,55%	-4,46%	2,08%	-58,81%	-39,03%	-60,80%	-42,70%	46,16%	2,55%
GLORINHA	1	1	2,93%	9,03%	12,05%	6,10%	9,12%	3,02%	405,86%	601,58%	333,16%	479,03%	33,68%	89,78%
GRAVATAÍ	1	0	6,16%	11,41%	10,33%	5,25%	4,17%	-1,08%	102,15%	91,33%	86,55%	73,02%	-7,25%	-6,48%
IVOTI	1	1	19,04%	15,12%	7,45%	-3,92%	-11,59%	-7,67%	-16,84%	-63,22%	-28,95%	-69,74%	-57,41%	2,49%
MONTENEGRO	1	1	16,47%	8,91%	10,34%	-7,56%	-6,13%	1,43%	-40,43%	-27,54%	-43,58%	-32,46%	19,71%	55,70%
NOVO HAMBURGO	1	1	13,44%	9,93%	4,07%	-3,51%	-9,36%	-5,85%	-8,24%	-66,55%	-13,05%	-68,74%	-64,05%	30,35%

Cont. ANEXO VII

MUNICIPIO	vardef05	vardef45	%invdt00	%invdt04	%invdt05	vppidt04	vppidt05	vppidt45	VDI0004	VDI0005	tvipc04	tvipc05	tvipc45	tvamou04
Municípios	Diminuiu o déficit entre 2000 e 2005 (1=sim; 0=não)	Diminuiu o déficit entre 2004 e 2005 (1=sim; 0=não)	"% INVESTIMENTO / DESP TOTAL" "2000" PAIVA	"% INVESTIMENTO / DESP TOTAL" 2004 A VALORES DE 2000 PAIVA	% INVESTIMENTO / DESP TOTAL" 2005 A VALORES DE 2000 PAIVA	Varição em pontos percentuais da participação do investimento na despesa total entre 2000 e 20004	Varição em pontos percentuais da participação do investimento na despesa total entre 2000 e 20005	Varição em pontos percentuais da participação do investimento na despesa total entre 2004 e 20005	Taxa de Variação dos INVESTIMENTOS" 2000-2004	Taxa de Variação dos INVESTIMENTOS" 2000-2005	taxa de variação do investimento per capita entre 2000 e 2004	taxa de variação do investimento per capita entre 2000 e 2005	taxa de variação do investimento per capita entre 2004 e 2005	Taxa de variação de despesas de capital com amortização e outros entre 2000 e 2004
PAROBÉ	1	1	12,79%	6,85%	2,85%	-5,94%	-9,94%	-4,00%	-52,54%	-80,82%	-57,10%	-83,09%	-60,59%	78,46%
PORTÃO	1	1	8,81%	7,46%	9,03%	-1,36%	0,21%	1,57%	-12,39%	11,87%	-21,99%	-3,23%	24,05%	16,22%
SANTO ANTÔNIO DA PATRULHA	1	1	4,99%	4,84%	8,38%	-0,15%	3,39%	3,54%	30,67%	122,36%	22,79%	105,63%	67,47%	-27,51%
SÃO JERÔNIMO	1	1	12,76%	15,53%	4,45%	2,76%	-8,31%	-11,08%	14,94%	-67,59%	5,92%	-70,75%	-72,38%	-3,20%
SAPIRANGA	1	1	25,21%	23,72%	16,69%	-1,49%	-8,52%	-7,03%	14,89%	-30,97%	4,31%	-38,82%	-41,35%	66,54%
SAPUCAIA DO SUL	1	1	9,48%	18,91%	11,94%	9,44%	2,46%	-6,98%	182,68%	81,03%	168,48%	69,67%	-36,80%	-54,84%
Média	1	1	12,74%	12,60%	8,57%	-0,14%	-4,17%	-4,03%	52,04%	23,57%	38,25%	8,97%	-22,42%	40,56%
Desvio Padrão	0	0	6,85%	7,11%	3,82%	7,92%	7,73%	5,26%	141,04%	152,22%	126,78%	127,25%	41,22%	105,05%
Coefficiente de Variação	0	0	0,5376	0,5643	0,4459	-55,2337	-1,8546	-1,3067	2,7105	6,4575	3,3146	14,1926	-1,8384	2,5902

Fonte: STN, 2007.

Deflator 2004 = 1,487519459 (FEE - RS)

Deflator 2005 = 1,594548294 (FEE - RS)

(*) A RMPA possui, atualmente, trinta e um municípios, destes apenas os dezenove municípios supracitados tinham seus dados disponibilizados pela Secretaria do Tesouro Nacional (www.tesouro.fazenda.gov.br) nos três exercícios estudados (2000, 2004 e 2005).

Cont. ANEXO VII

MUNICÍPIO	tvamou05	%damo00	%damo04	%damo05	vppdam04	vppdam05	vppdam45	vpprpt04	vpprpt05	vpprpt45	VRP0004	VRP0005	dvrprt04	dvrprt05	dpdc00	dpdc04	dpdc05	%dpdt00	%dpdt04	%dpdt05	vppdpdt04	vppdpdt05	vppdpdt45
Municípios	Taxa de variação de despesas de capital com amortização e outros entre 2000 e 2005	% desp cap amort e outros na despesa total 2000	% desp cap amort e outros na despesa total 2004	% desp cap amort e outros na despesa total 2005	var ponto percentual das despesas de cap com amort e outros na despesa total entre 2000 e 2004	var ponto percentual das despesas de cap com amort e outros na despesa total entre 2000 e 2005	var ponto percentual das despesas de cap com amort e outros na despesa total entre 2004 e 2005	var ponto percentual da participação da receita própria na receita total entre 2000 e 2004	var ponto percentual da participação da receita própria na receita total entre 2000 e 2005	var ponto percentual da participação da receita própria na receita total entre 2004 e 2005	"Δ% RECEITA PRÓPRIA" 2000-2004	"Δ% RECEITA PRÓPRIA" 2000-2005(*)	diferença entre a variação de receita própria e receita total entre 2000 e 2004	diferença entre a variação de receita própria e receita total entre 2000 e 2005	% DESPESAS PESSOAIS / DESPESAS CORRENTES TOTAIS 2000*	% DESPESAS PESSOAIS / DESPESAS CORRENTES TOTAIS 2004*	% DESPESAS PESSOAIS / DESPESAS CORRENTES TOTAIS 2005*	% desp pessoal / despesa total 2000	% desp pessoal / despesa total 2004	% desp pessoal / despesa total 2005	var ponto percentual da despesa pessoal na despesa total entre 2000 e 2004	var ponto percentual da despesa pessoal e a despesa total entre 2000 e 2005	var ponto percentual da despesa pessoal e a despesa total entre 2004 e 2005
RMPA	69,89%	2,01%	3,23%	3,42%	1,22%	1,41%	0,18%	7,53%	4,46%	-3,07%	29,11%	25,49%	20,15%	12,38%	44,88%	50,91%	39,78%	44,88%	50,91%	39,78%	6,03%	-5,10%	-11,13%
RMPA Sem POA	-35,65%	4,43%	3,52%	2,85%	-0,91%	-1,58%	-0,67%	7,12%	1,79%	-5,32%	59,24%	43,42%	34,10%	9,21%	49,36%	46,84%	48,87%	49,36%	46,84%	48,87%	-2,51%	-0,49%	2,03%
PORTO ALEGRE	313,70%	0,89%	3,10%	3,68%	2,21%	2,79%	0,58%	9,23%	7,88%	-1,35%	21,72%	21,09%	19,92%	17,34%	42,81%	52,91%	35,18%	42,81%	52,91%	35,18%	10,11%	-7,62%	-17,73%
ALVORADA	17,42%	4,75%	5,57%	5,58%	0,82%	0,83%	0,01%	7,75%	-0,47%	-8,21%	58,17%	27,14%	39,69%	-2,61%	36,56%	46,79%	45,94%	36,56%	46,79%	45,94%	10,22%	9,37%	-0,85%
CACHOEIRINHA	4,77%	4,38%	5,56%	4,58%	1,18%	0,21%	-0,97%	0,86%	-3,46%	-4,32%	33,58%	29,08%	3,90%	-17,63%	58,57%	53,50%	53,12%	58,57%	53,50%	53,12%	-5,07%	-5,45%	-0,38%
CAMPO BOM	-94,50%	16,89%	1,54%	0,93%	-15,34%	-15,96%	-0,62%	7,03%	7,03%	0,00%	57,00%	46,46%	29,84%	9,30%	43,37%	36,67%	42,59%	43,37%	36,67%	42,59%	-6,70%	-0,78%	5,92%
CAPELA DE SANTANA	205,46%	0,05%	0,23%	0,15%	0,18%	0,10%	-0,08%	5,67%	2,56%	-3,11%	110,27%	106,66%	82,89%	46,96%	40,75%	47,62%	49,51%	40,75%	47,62%	49,51%	6,88%	8,77%	1,89%
DOIS IRMÃOS	-43,28%	0,68%	0,70%	0,39%	0,01%	-0,30%	-0,31%	9,77%	3,55%	-6,22%	87,12%	70,42%	57,77%	23,79%	29,17%	43,47%	42,73%	29,17%	43,47%	42,73%	14,30%	13,56%	-0,74%
ELDORADO DO SUL	-56,53%	1,05%	0,45%	0,46%	-0,60%	-0,59%	0,01%	11,22%	16,37%	5,15%	93,50%	192,26%	81,85%	151,03%	52,85%	49,22%	57,65%	52,85%	49,22%	57,65%	-3,64%	4,80%	8,44%
ESTEIO	9,91%	4,74%	4,87%	5,21%	0,12%	0,47%	0,35%	4,76%	1,04%	-3,72%	23,71%	15,39%	23,64%	5,67%	48,96%	59,18%	57,12%	48,96%	59,18%	57,12%	10,22%	8,16%	-2,05%
GLORINHA	385,62%	0,08%	0,15%	0,39%	0,07%	0,31%	0,24%	6,74%	4,61%	-2,13%	110,07%	109,02%	50,01%	36,83%	53,43%	55,30%	53,74%	53,43%	55,30%	53,74%	1,87%	0,30%	-1,56%
GRAVATÁ	19,62%	4,18%	3,91%	4,99%	-0,27%	0,82%	1,09%	4,25%	-8,43%	-12,68%	50,86%	-6,95%	19,37%	-38,42%	56,04%	43,41%	47,27%	56,04%	43,41%	47,27%	-12,62%	-8,77%	3,86%
IVOTI	-38,56%	0,73%	0,75%	0,45%	0,02%	-0,28%	-0,30%	4,70%	1,35%	-3,34%	37,39%	32,85%	27,44%	8,91%	37,90%	46,56%	50,95%	37,90%	46,56%	50,95%	8,66%	13,05%	4,39%
MONTENEGRO	80,23%	1,30%	2,03%	2,35%	0,73%	1,05%	0,32%	1,77%	-4,30%	-6,08%	37,39%	25,72%	6,12%	-16,00%	49,44%	45,93%	43,25%	49,44%	45,93%	43,25%	-3,51%	-6,19%	-2,68%
NOVO HAMBURGO	-27,74%	7,96%	10,37%	5,75%	2,41%	-2,21%	-4,62%	6,52%	4,02%	-2,51%	49,89%	46,62%	22,79%	14,58%	50,36%	43,36%	46,96%	50,36%	43,36%	46,96%	-7,01%	-3,40%	3,60%
PAROBÉ	-19,72%	1,12%	2,00%	0,90%	0,88%	-0,22%	-1,10%	8,61%	6,28%	-2,33%	98,60%	101,71%	106,78%	92,57%	54,66%	56,33%	54,91%	54,66%	56,33%	54,91%	1,67%	0,25%	-1,42%
PORTÃO	-62,12%	0,80%	0,93%	0,30%	0,13%	-0,50%	-0,63%	10,79%	3,84%	-6,95%	93,50%	88,68%	70,14%	31,77%	48,93%	53,02%	50,11%	48,93%	53,02%	50,11%	4,09%	1,17%	-2,92%
SANTO ANTÔNIO DA PATRULHA	-23,94%	1,61%	1,17%	1,23%	-0,44%	-0,39%	0,06%	9,52%	4,84%	-4,68%	97,27%	67,24%	66,39%	34,29%	56,60%	45,63%	41,42%	56,60%	45,63%	41,42%	-10,98%	-15,18%	-4,20%
SÃO JERÔNIMO	-26,31%	1,06%	1,03%	0,78%	-0,03%	-0,28%	-0,25%	8,41%	1,47%	-6,94%	73,08%	26,15%	62,52%	11,35%	47,51%	47,01%	50,82%	47,51%	47,01%	50,82%	-0,50%	3,31%	3,81%
SAPIRANGA	-57,95%	2,83%	4,70%	1,19%	1,88%	-1,64%	-3,52%	15,51%	7,19%	-8,31%	142,23%	98,05%	106,42%	52,80%	40,64%	43,90%	48,38%	40,64%	43,90%	48,38%	3,25%	7,74%	4,49%
SAPUCAIA DO SUL	-61,75%	2,88%	1,30%	1,10%	-1,58%	-1,78%	-0,20%	10,70%	8,07%	-2,63%	136,95%	141,73%	87,66%	74,18%	53,19%	51,33%	52,88%	53,19%	51,33%	52,88%	-1,86%	-0,31%	1,55%
Média	27,59%	3,05%	2,65%	2,13%	-0,40%	-0,92%	-0,52%	7,57%	3,34%	-4,23%	74,33%	65,23%	50,80%	28,25%	47,46%	48,48%	48,66%	47,46%	48,48%	48,66%	1,02%	1,20%	0,18%
Desvio Padrão	127,95%	3,84%	2,55%	2,02%	3,65%	3,70%	1,33%	3,41%	5,26%	3,67%	35,94%	49,12%	31,75%	42,12%	7,68%	5,42%	5,69%	7,68%	5,42%	5,69%	7,54%	7,61%	5,39%
Coefficiente de Variação	4,6366	1,2574	0,9621	0,9505	-9,0918	-4,0083	-2,5423	0,4508	1,5745	-0,8883	0,4835	0,7531	0,6250	1,4912	0,1619	0,1118	0,1169	0,1619	0,1118	0,1169	7,3905	6,3424	30,0969

Cont. ANEXO VII

MUNICIPIO	VRP0005	dvrprt04	dvrprt05	dpdc00	dpdc04	dpdc05	%dpdt00	%dpdt04	%dpdt05	vppdpdt04	vppdpdt05	vppdpdt45
Municípios	"Δ% RECEITA PRÓPRIA" 2000-2005(*)	diferença entre a variação de receita própria e receita total entre 2000 e 2004	diferença entre a variação de receita própria e receita total entre 2000 e 2005	"% DESPESAS PESSOAL / DESPESAS CORRENTES TOTAIS 2000"	"% DESPESAS PESSOAL / DESPESAS CORRENTES TOTAIS 2004"	"% DESPESAS PESSOAL / DESPESAS CORRENTES TOTAIS 2005"	%desp pessoal / despesa total 2000	%desp pessoal / despesa total 2004	%desp pessoal / despesa total 2005	var ponto percentual da despesa de pessoal na despesa total entre 2000 e 2004	var ponto percentual entre a despesa de pessoal e a despesa total entre 2000 e 20005	var ponto percentual entre a despesa de pessoal e a despesa total entre 2004 e 2005
RMPA	25,49%	20,15%	12,38%	44,88%	50,91%	39,78%	44,88%	50,91%	39,78%	6,03%	-5,10%	-11,13%
RMPA Sem POA	43,42%	34,10%	9,21%	49,36%	46,84%	48,87%	49,36%	46,84%	48,87%	-2,51%	-0,49%	2,03%
PORTO ALEGRE	21,09%	19,92%	17,34%	42,81%	52,91%	35,18%	42,81%	52,91%	35,18%	10,11%	-7,62%	-17,73%
ALVORADA	27,14%	39,69%	-2,61%	36,56%	46,79%	45,94%	36,56%	46,79%	45,94%	10,22%	9,37%	-0,85%
CACHOEIRINHA	29,08%	3,90%	-17,63%	58,57%	53,50%	53,12%	58,57%	53,50%	53,12%	-5,07%	-5,45%	-0,38%
CAMPO BOM	46,46%	29,84%	9,30%	43,37%	36,67%	42,59%	43,37%	36,67%	42,59%	-6,70%	-0,78%	5,92%
CAPELA DE SANTANA	106,66%	82,89%	46,96%	40,75%	47,62%	49,51%	40,75%	47,62%	49,51%	6,88%	8,77%	1,89%
DOIS IRMÃOS	70,42%	57,77%	23,79%	29,17%	43,47%	42,73%	29,17%	43,47%	42,73%	14,30%	13,56%	-0,74%
ELDORADO DO SUL	192,26%	81,85%	151,03%	52,85%	49,22%	57,65%	52,85%	49,22%	57,65%	-3,64%	4,80%	8,44%
ESTEIO	15,39%	23,64%	5,67%	48,96%	59,18%	57,12%	48,96%	59,18%	57,12%	10,22%	8,16%	-2,05%
GLORINHA	109,02%	50,01%	36,83%	53,43%	55,30%	53,74%	53,43%	55,30%	53,74%	1,87%	0,30%	-1,56%
GRAVATAÍ	-6,95%	19,37%	-38,42%	56,04%	43,41%	47,27%	56,04%	43,41%	47,27%	-12,62%	-8,77%	3,86%
IVOTI	32,85%	27,44%	8,91%	37,90%	46,56%	50,95%	37,90%	46,56%	50,95%	8,66%	13,05%	4,39%
MONTENEGRO	25,72%	6,12%	-16,00%	49,44%	45,93%	43,25%	49,44%	45,93%	43,25%	-3,51%	-6,19%	-2,68%
NOVO HAMBURGO	46,62%	22,79%	14,58%	50,36%	43,36%	46,96%	50,36%	43,36%	46,96%	-7,01%	-3,40%	3,60%
PAROBÉ	101,71%	106,78%	92,57%	54,66%	56,33%	54,91%	54,66%	56,33%	54,91%	1,67%	0,25%	-1,42%
PORTÃO	88,68%	70,14%	31,77%	48,93%	53,02%	50,11%	48,93%	53,02%	50,11%	4,09%	1,17%	-2,92%

MUNICIPIO	VRP0005	dvrprt04	dvrprt05	dpdc00	dpdc04	dpdc05	%dpdt00	%dpdt04	%dpdt05	vppdpdt04	vppdpdt05	vppdpdt45
Municípios	"Δ% RECEITA PRÓPRIA" 2000-2005(*)	diferença entre a variação de receita própria e receita total entre 2000 e 2004	diferença entre a variação de receita própria e receita total entre 2000 e 2005	"% DESPESAS PESSOAL / DESPESAS CORRENTES TOTAIS 2000"	"% DESPESAS PESSOAL / DESPESAS CORRENTES TOTAIS 2004"	"% DESPESAS PESSOAL / DESPESAS CORRENTES TOTAIS 2005"	%desp pessoal / despesa total 2000	%desp pessoal / despesa total 2004	%desp pessoal / despesa total 2005	var ponto percentual da despesa de pessoal na despesa total entre 2000 e 2004	var ponto percentual entre a despesa de pessoal e a despesa total entre 2000 e 2005	var ponto percentual entre a despesa de pessoal e a despesa total entre 2004 e 2005
SANTO ANTÔNIO DA PATRULHA	67,24%	66,39%	34,29%	56,60%	45,63%	41,42%	56,60%	45,63%	41,42%	-10,98%	-15,18%	-4,20%
SÃO JERÔNIMO	26,15%	62,52%	11,35%	47,51%	47,01%	50,82%	47,51%	47,01%	50,82%	-0,50%	3,31%	3,81%
SAPIRANGA	98,05%	106,42%	52,80%	40,64%	43,90%	48,38%	40,64%	43,90%	48,38%	3,25%	7,74%	4,49%
SAPUCAIA DO SUL	141,73%	87,66%	74,18%	53,19%	51,33%	52,88%	53,19%	51,33%	52,88%	-1,86%	-0,31%	1,55%
Média	65,23%	50,80%	28,25%	47,46%	48,48%	48,66%	47,46%	48,48%	48,66%	1,02%	1,20%	0,18%
Desvio Padrão	49,12%	31,75%	42,12%	7,68%	5,42%	5,69%	7,68%	5,42%	5,69%	7,54%	7,61%	5,39%
Coefficiente de Variação	0,7531	0,6250	1,4912	0,1619	0,1118	0,1169	0,1619	0,1118	0,1169	7,3905	6,3424	30,0969

ANEXO VIII – DICIONÁRIO DE TESTES

MUNICIPIO	Municípios
dummy1	Dummy para exclusão da RMPA, Somatório Extra POA, Média e DesvPad E Coef Var
dummy2	Dummy para exclusão da RMPA, POA, Som Extra POA, Média, Desv Pad e Coef Var
tvdt0004	"Δ% DESPESA TOTAL 2000-2004
tvdt0005	"Δ% DESPESA TOTAL 2000-2005
VRT0004	"Δ% RECEITA TOTAL"2000-2004
VRT0005	"Δ% RECEITA TOTAL"2000-2005
dppvdr04	Diferença em pontos percentuais da variação da receita e despesa totais entre 2000 e 2004
dppvdr05	Diferença em pontos percentuais da variação da receita e despesa totais entre 2000 e 2005
EQORC00	"EQUILÍBRIO ORÇAMENTÁRIO" RECEITAS - DESPESAS "2000"
EQORC04	17 "EQUILÍBRIO ORÇAMENTÁRIO" RECEITA - DESPESAS (2004 A VALORES DE 2000)
EQORC05	17 "EQUILÍBRIO ORÇAMENTÁRIO" RECEITA - DESPESAS (2005 A VALORES DE 2000)
vardef04	Diminuiu o déficit entre 2000 e 2004(1= sim; 0=não)
vardef05	Diminuiu o déficit entre 2000 e 2005 (1=sim; 0=não)
vardef45	Diminuiu o déficit entre 2004 e 2005 (1=sim; 0=não)
%invdt00	"% INVESTIMENTO / DESP TOTAL" "2000" PAIVA
%invdt04	"% INVESTIMENTO / DESP TOTAL" 2004 A VALORES DE 2000 PAIVA
%invdt05	% INVESTIMENTO / DESP TOTAL" 2005 A VALORES DE 2000 PAIVA
vppidt04	Variação em pontos percentuais da participação do investimento na despesa total entre 2000 e 2004
vppidt05	Variação em pontos percentuais da participação do investimento na despesa total entre 2000 e 2005
vppidt45	Variação em pontos percentuais da participação do investimento na despesa total entre 2004 e 2005
VDI0004	Taxa de Variação dos INVESTIMENTOS" 2000-2004
VDI0005	Taxa de Variação dos INVESTIMENTOS" 2000-2005
tvipc04	taxa de variação do investimento per capita entre 2000 e 2004
tvipc05	taxa de variação do investimento per capita entre 2000 e 2005
tvipc45	taxa de variação do investimento per capita entre 2004 e 2005
tvamou04	Taxa de variação de despesas de capital com amortização e outros entre 2000 e 2004
tvamou05	Taxa de variação de despesas de capital com amortização e outros entre 2000 e 2005
%damo00	% desp cap amort e outros na despesa total 2000
%damo04	% desp cap amort e outros na despesa total 2004
%damo05	% desp cap amort e outros na despesa total 2005
vppdam04	var ponto percentual das despesas de cap com amort e outros na despesa total entre 2000 e 2004
vppdam05	var ponto percentual das despesas de cap com amort e outros na despesa total entre 2000 e 2005

Cont. ANEXO VIII

vppdam45	var ponto percentual das despesas de cap com amort e outros na despesa total entre 2004 e 2005
vpprprt04	var ponto percentual da participação da receita própria na receita total entre 2000 e 2004
vpprprt05	var ponto percentual da participação da receita própria na receita total entre 2000 e 2005
vpprprt45	var ponto percentual da participação da receita própria na receita total entre 2004 e 2005
VRP0004	"Δ% RECEITA PRÓPRIA"2000-2004
VRP0005	"Δ% RECEITA PRÓPRIA" 2000-2005(*)
dvrprt04	diferença entre a variação de receita própria e receita total entre 2000 e 2004
dvrprt05	diferença entra a variação de receita própria e receita total entre 2000 e 2005
dpdc00	"% DESPESAS PESSOAL / DESPESAS CORRENTES TOTAIS 2000"
dpdc04	"% DESPESAS PESSOAL / DESPESAS CORRENTES TOTAIS 2004"
dpdc05	"% DESPESAS PESSOAL / DESPESAS CORRENTES TOTAIS 2005"
%dpdt00	% desp pessoal / despesa total 2000
%dpdt04	% desp pessoal / despesa total 2004
%dpdt05	% desp pessoal / despesa total 2005
vppdpdt04	var ponto percentual da despesa de pessoal na despesa total entre 2000 e 2004
vppdpdt05	var ponto percentual entre a despesa de pessoal e a despesa total entre 2000 e 2005
vppdpdt45	var ponto percentual entre a despesa de pessoal e a despesa total entre 2004 e 2005

ANEXO IX – REGRESSÕES SPSS

MODELO 1

Variables Entered/Removed(a)

Model	Variables Entered	Method
1	vppdpdt05	Stepwise (Criteria: Probability-of-F-to-enter <= ,050, Probability-of-F-to-remove >= ,100).
2	vppdam05	Stepwise (Criteria: Probability-of-F-to-enter <= ,050, Probability-of-F-to-remove >= ,100).
3	tvamou05	Stepwise (Criteria: Probability-of-F-to-enter <= ,050, Probability-of-F-to-remove >= ,100).
Dependent Variable: vppidt05		
a		Method

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	0,563417	0,317438	0,277287	6,752788
2	0,700073	0,490102	0,426365	6,016144
3	0,792974	0,628808	0,554569	5,301398
a	Predictors: (Constant), vppdpdt05			
b	Predictors: (Constant), vppdpdt05, vppdam05			
c	Predictors: (Constant), vppdpdt05, vppdam05, tvamou05			

Coefficients(a)

Model	Unstandardized Coefficients			Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta			
1	(Constant)	-3,48188	1,568334		-2,22011	0,040296
	vppdpdt05	-0,57264	0,203657	-0,56342	-2,81179	0,012004
2	(Constant)	-4,28262	1,438975		-2,97616	0,008912
	vppdpdt05	-0,57327	0,181441	-0,56404	-3,15955	0,006072
3	vppdam05	-0,86716	0,372545	-0,41553	-2,32766	0,033377
	(Constant)	-5,35534	1,346539		-3,97712	0,001215
	vppdpdt05	-0,50637	0,162363	-0,49821	-3,11873	0,007043
	vppdam05	-1,20027	0,357167	-0,57515	-3,36054	0,004292
	tvamou05	0,024808	0,010479	0,410549	2,367519	0,031776
a	Dependent Variable: vppidt05					

MODELO 2

Variables Entered/Removed(a)

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	vppdam04	.	Stepwise (Criteria: Probability-of-F-to-enter <= ,050, Probability-of-F-to-remove >= ,100).
2	vppdpdt04	.	Stepwise (Criteria: Probability-of-F-to-enter <= ,050, Probability-of-F-to-remove >= ,100).
a	Dependent Variable: vppidt04		

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	0,798941	0,638307	0,617031	5,036814
2	0,848	0,719104	0,683992	4,575335
a	Predictors: (Constant), vppdam04			
b	Predictors: (Constant), vppdam04, vppdpdt04			

Coefficients(a)

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized	t	Sig.
		B	Std. Error	Coefficients Beta		
1	(Constant)	-0,83957	1,162493		-0,72221	0,479982
	vppdam04	-1,73403	0,316584	-0,79894	-5,47733	4,09E-05
2	(Constant)	-0,45432	1,071144		-0,42415	0,677106
	vppdam04	-1,56225	0,298518	-0,71979	-5,23337	8,2E-05
	vppdpdt04	-0,30995	0,14448	-0,29506	-2,14529	0,047622
a	Dependent Variable: vppidt04					