

ALCANCE DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL NOS CONVÊNIOS PARA GESTORES PÚBLICOS E CONTABILISTAS ¹

Pedro Durão ²

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Importância contábil oriunda da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). 3. Pórtico identificador dos convênios de cooperação. 4. Exame da aplicação dos recursos. 5. Alcance do diploma de responsabilidade fiscal. 6. Conclusões.

RESUMO: O presente artigo trata da Lei de responsabilidade fiscal (Lei Complementar nº101/2000) frente aos convênios de cooperação e sua aplicabilidade pelos gestores públicos e profissionais da contabilidade. Inclina-se sobre a importância dos contabilistas no auxílio de tomada de decisões do setor público referente à aplicação dos recursos públicos e a LRF.

PAIÁVRAS-CHAVES: Lei de responsabilidade fiscal. Recursos públicos. Convênios de cooperação. Aspectos contábeis. Principais obrigações.

ABSTRACT: This article deals with the fiscal responsibility Law of (Supplementary Law Nº 101/2000) front of the cooperation agreements and their applicability by public managers and accounting professionals. Leaning about the importance accounting officers in aid decision-making in the public sector regarding the application of public resources and of LRF.

KEYWORDS: Fiscal responsibility law. Public resources. Cooperation agreements. Accounting aspects. Main obligations.

¹ Contabilistas é a designação geral dos profissionais da Contabilidade: Contadores (Bacharéis em Ciências Contábeis – profissionais de nível superior), sejam técnicos em contabilidade ou guarda-livros (profissionais de nível médio). Cf. SÁ, A. Lopes de. **Dicionário de contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1990. p. 101.

² Pedro Durão é Procurador do Estado/SE, lotado na Via Especializada em Atos, Licitações e Parcerias. Presidente da Associação de Procuradores do Estado de Sergipe (APESE). Especialista, Mestre e Doutorando em Direito. Coordenador do Curso de Direito (FANESE). Professor de Especializações em Direito e Cursos Jurídicos. Autor de diversos Livros e artigos jurídicos. Pesquisador e Conferencista.

1. INTRODUÇÃO

O presente estudo debruça-se sobre as mais recentes aplicações da Lei de responsabilidade fiscal (LRF - Lei Complementar nº 101/2000) que traz os baluartes da transparência, planejamento e controle da administração pública, inclusive frente às determinações e regras gerais sobre convênios de cooperação, inclusive, as vertentes do equilíbrio orçamentário.

Enfrenta a primazia da pública administração em atender os interesses da coletividade, partindo do princípio de Estado Democrático de Direito e as peculiaridades financeiras, econômicas e orçamentárias em geral, percebendo a real necessidade de se saber os dispêndios públicos efetuados pela máquina administrativa estatal, primado por uma gestão fiscal mais transparente.

Daí a relevância das consultorias contábeis e procuradorias da administração pública de maneira a examinar sua coesa instrumentalidade frente aos atos convênios, a fim de alcançar a aplicação correta de valores públicos, por consequência proporcionar serviços públicos de melhor qualidade, respeitada a autonomia dos entes federados ou dos partícipes colaborativos.

É o que se pretende examinar trazendo a relevância do exercício de profissionais de função contábil do setor público, frente ao auxílio da gestão financeira e patrimonial das entidades públicas.

2. IMPORTÂNCIA CONTÁBIL ORIGINADA DA LRF

Adscribe-se, portanto, além das formas de planejamento e controle, um estudo específico sobre prestação de contas e eventual tomada de contas especial, como forma de orientar não somente o gestor do convênio, mas também o operador do direito e os profissionais da contabilidade nas vicissitudes do fechamento, execução e controle de tais acordos.

É obvio, pois a relevante valorização do contabilista originada da LRF seja pela necessidade de informações e escriturações contábeis das contas públicas,³ seja pela elaboração e divulgação de precisos relatórios de execução orçamentária e de gestão fiscal aos gestores públicos.⁴ Enfim, seria impossível gestar a máquina pública sem acolhimento crucial destes profissionais – contadores e/ou técnicos em contabilidade – para organização, detalhamento e escrituração dos ingressos e dispêndios públicos, para o auxílio de tomada de decisões dos gestores de turno⁵ de qualquer esfera pública, com as informações disponíveis a qualquer cidadão interessado.

Observe-se a necessidade de conhecimentos das nuances atinentes ao pleno exercício profissional:

Os contabilistas, responsáveis técnicos pela elaboração das demonstrações e relatórios, poderão encontrar modelos e explicações para o preenchimento desses documentos, de acordo com as portarias que os disciplinam e as demonstrações obrigatórias previstas em leis, como na 4.320/64 e 6.404/76.⁶

Em verdade, o espírito do legislador pátrio na gênese do atual diploma de responsabilidade fiscal foi criar uma ferramenta jurídica capaz de superar eventuais crises fiscais existentes e o descontrole de gastos públicos realizados por entes governamentais, preocupando-se, ainda, com o déficit público e a estabilização da dívida pública.

A LRF resgata o grande valor das peças orçamentárias para planejamento, transparência, controle e responsabilidade ante a captação de recursos e utilização das despesas públicas, sob alcance⁷ de toda administração pública centralizada em todos os seus poderes (União, Estados-

³ Ver, ainda, o art. 79 da Lei n. 4320/64: “A contabilidade deverá apurar os custos do serviço, de forma a evidenciar os resultados da gestão.”

⁴ Ampliar em **Normas brasileiras de contabilidade**: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11/ Conselho Federal de Contabilidade. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012.

⁵ Utiliza-se esta expressão para registrar o caráter temporário das autoridades públicas escolhidas pelo voto os aquelas que detenham mandato temporal.

⁶ CFC. **LRF fácil**: guia contábil da Lei de Responsabilidade: para aplicação nos municípios. v. I, Wander Luiz (coordenador), João Batista Fortes de Souza Pires, José Ademir Deschamps. 5. ed. Brasília : CFC, 2003, p. 3.

⁷ *Ibidem*, p. 13. V. também: CFC, Resolução nº1.128/2008.

membros, Distrito Federal e Município, e seus fundos) e administração pública descentralizada (Fundações Públicas e Autarquias – direito público, e as Sociedades de Economia Mista e Empresas Públicas – direito privado), e ainda, em órgãos constitucionais, como o Ministério Público e as Corte de Contas.

Daí o nascedouro da LRF como ferramenta de planejamento e equilíbrio das contas públicas, freando o gestor público a despendar aquilo que somente lhe compete, antevendo riscos e eventuais desvios, e garantindo aos cidadãos a correta aplicação do erário. Não há dúvidas que os princípios abraçados neste diploma legal encontram-se espelhados em algumas matizes contábeis:⁸ a) gastar menos do que se arrecada, em busca de receitas e despesas em equilíbrio; b) escolha dos gastos públicos com primazia para efetivação apenas os dispêndios essenciais a coletividade, sem desperdícios; e c) que a capacidade de pagar seja sempre superior as dívidas contraídas na pretensão perene do equilíbrio orçamentário.

Sob a tutela do planejamento a LRF assenta a necessária previsão de ingressos e saídas dos cofres públicos, através de três eixos fundamentais:⁹ Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA). No plano estratégico e regionalizado, o PPA firma as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital, compreendendo os programas de governo e seus principais elementos constitutivos, tendo uma duração de quatro anos, onde sua elaboração dar-se-á no primeiro ano do mandato do governante, com fundamento legal na Constituição Federal de 1988.

No entanto, nesse planejamento governamental é importante que o PPA estabeleça objetivos e metas para todas as despesas, como retrata o próprio Conselho Federal de Contabilidade:

⁸ Ampliar o tema sobre a contabilidade pública: abrangência, campo de aplicação e regime contábil aplicado ao setor público. ROSA, Maria Berenice, **Contabilidade do Setor Público**. São Paulo: Atlas, 2011. p.6-26. ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. **Contabilidade pública: da teoria a prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 18-54.

⁹ BRASIL. Constituição Federal. PPA - Art. 165, 1º, LDO – Art. 165, 2º LOA – Art. 165, 5º

- sua elaboração fica facilitada, na medida que se trabalha com todo o volume de recursos que se irá dispor para o período de quatro anos, reduzindo a possibilidade de estabelecer metas sem cobertura financeira, o que poderia criar falsas expectativas junto à sociedade;
- operacional e gerencialmente é mais adequado e transparente;
- de uma forma ou de outra há necessidade de quantificar todos os gastos para se obter o volume de recursos disponíveis para despesas de capital, delas decorrentes e para programas novos de duração continuada;
- não há vedação para o procedimento de trabalhar com todos os recursos, ao contrário, pois o artigo 165, § 1º da Constituição Federal, pode ser interpretado com esse entendimento;
- a LRF, em seu artigo 17, estabelece que as despesas obrigatórias de caráter continuado precisam ser compatíveis com o PPA, indicando, portanto, que até mesmo as despesas correntes, de programas novos ou não, devem constar do PPA.¹⁰

Já a LDO traduz o plano tático das prioridades e metas que devem deter os entes da pública administração, incluindo as despesas de capital a serem utilizadas em seu exercício financeiro subsequente, bem como disporá sobre eventuais alterações na legislação tributária, e ainda, política de aplicação de fomento. No plano operacional, a LOA reflete o próprio orçamento por excelência, advindos do PPA e em consonância com a LDO, ou seja, a LOA¹¹ representa a concretização das metas e objetivos estabelecidos no PPA, com detalhamento do orçamento fiscal, de investimentos e da seguridade social, entre outros.¹²

Daí a necessidade do profissional contábil¹³ que labuta no setor público conhecer o rol de despesas e receitas públicas, os limites de controle de despesa de pessoal e seguridade social, sem olvidar das nuances das transferências voluntárias, da destinação dos recursos públicos para o

¹⁰ CFC. **LRF fácil**: guia contábil da Lei de Responsabilidade: para aplicação nos municípios. V. II, Wander Luiz (coordenador), João Batista Fortes de Souza Pires, José Ademir Deschamps. 5. ed. Brasília : CFC, 2003, p. 13.

¹¹ Ver art. 5º da LRF e art. 165, 5º da Constituição Federal.

¹² Observe-se para melhor compreensão da utilização do PPA, LDO e LOA os modelos de anexos apresentados na obra de Alexandre Costa Quintana e autores. QUINTANA, Alexandre costa, [et al]. **Contabilidade pública**. São Paulo: Atlas, 2012. p. 10-29.

¹³ Pelo Decreto-lei nº 9.295/1946 são considerados trabalhos técnicos de contabilidade: Art. 25: a) *organização e execução de serviços de contabilidade em geral*; b) *escrituração dos livros de contabilidade obrigatórios, bem como de todos os necessários no conjunto da organização contábil e levantamento dos respectivos balanços e demonstrações*; c) *perícias judiciais ou extra-judiciais, revisão de balanços e de contas em geral, verificação de haveres, revisão permanente ou periódica de escritas, regulações judiciais ou extra-judiciais de avarias grossas ou comuns, assistência aos Conselhos Fiscais das sociedades anônimas e quaisquer outras atribuições de natureza técnica conferidas por lei aos profissionais de contabilidade*.

setor privado, e ainda, da dívida e do endividamento do setor público para auxiliar na gestão patrimonial, transparência, controle e fiscalização, bem como na elaboração, escrituração, consolidação e prestação de contas.

Nesse sentido, o Conselho Federal de Contabilidade aduz o papel crucial do contabilista na qualidade de agente de apoio e orientação aos dirigentes e governantes:

O profissional de Contabilidade, pela característica de seu trabalho, se traduz em agente efetivo de apoio e de orientação ao gestor de recursos públicos, por estar em permanente contato com a legislação e com as informações contábeis tendo, por isso, as condições de fornecer ao dirigente público os indicadores necessários a uma competente e segura decisão.

O exercício de qualquer atividade que exija a aplicação de conhecimentos de natureza contábil constitui prerrogativa dos Contabilistas (Contadores e Técnicos em Contabilidade) em situação regular perante o Conselho Regional de Contabilidade (CRC) da respectiva jurisdição, observadas as especificações e as discriminações estabelecidas em resoluções e normas do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). O CFC e os CRCs formam um sistema nacional integrado, criado pelo Decreto-lei nº 9.295/1946.¹⁴

De tudo exposto, reflete essencial que o contabilista esteja atento as vertentes da contabilidade pública, seja pela aplicação dos princípios fundamentais da contabilidade seja pela utilização das normas contábeis sobre o controle patrimonial dos entes governamentais, e ainda, no uso de verbas públicas por convênios de cooperação.

3. PÓRTICO IDENTIFICADOR DO CONVÊNIO DE COOPERAÇÃO

A figura administrativa aqui destacada é forma de ajuste colaborativo, livre e voluntário – o convênio de cooperação –, dá ênfase ao enfoque constitucional (art. 241) e legal pátrio contemporâneo (art. 116 da Lei nº 8.666/93), atento aos princípios gerais e setoriais de sua efetividade na realidade social. A sedimentação desta forma de descentralização estatal é primacial para planejar o papel dos entes públicos e privados envolvidos nos convênios

⁶ CFC. **LRF fácil**: guia contábil da Lei de Responsabilidade: para aplicação nos municípios. V. I, Wander Luiz (coordenador), João Batista Fortes de Souza Pires, José Ademir Deschamps. 5. ed. Brasília : CFC, 2003, p. 13.

administrativos e seus modelos, de igual maneira, seus objetos, finalidades e controles, garantindo a vinculação ao ato constituído, peculiaridades em que devem cuidar os profissionais da contabilidade, gestores públicos e operadores do direito.

E bem verdade que os atos conveniais e consorciais de direito público que conjugam interesses convergentes no sentido de prover uma nova dimensão gerencial associada de serviços públicos, sem, contudo, esterilizar a cultura regional dos entes em colaboração, mantendo incólume a real formação de uma cooperação administrativa hodierna.

Feitas essas considerações iniciais que satisfazem a ideia de formação dos convênios, faz-se necessário o estudo de sua constituição formal, absolutamente distinta dos contratos administrativos. Assim, a celebração do convênio constitui-se pela forma de ajuste, no qual estarão elencados todos os dispositivos norteadores dos rumos dos partícipes ante a realização da cooperação administrativa.

Nesse contexto, indispensável se faz a menção de que a natureza jurídica deste ajuste está intrinsecamente voltada à convergência de esforços para o interesse público. Se, por exemplo, determinado ente público entra em acordo com uma associação beneficente, e ambos, com a finalidade de construção de um hospital, integram de um lado, mão-de-obra e do outro, material para a construção, sem que haja a prestação pecuniária como forma de pagamento ou lucro para o alcance do trabalho, estar-se-ia diante de um autêntico convênio administrativo.

Como é sabido, o convênio resulta, em grau de formação, da anuência expressa dos entes autorizados para iniciar a sua consecução. Desse modo, atos complexos que são, necessitarão não só da declaração volitiva dos partícipes, mas de uma convergência de interesses públicos que liga ambos os acordos em uma finalidade pública, tornando praticamente incontestes seu grau de similitude.

Frente à existência do interesse público, colacionamos o salutar acréscimo de Héctor Jorge Escola: *“La presencia inexcusable del interés público obliga a que todo servicio público deba ser prestado de una manera que efectivamente llene las necesidades que si tienen que alcanzar, y a que la administración pública deba contar y poder ejercer todos los medios, expresos o implícitos, necesarios para asegurar que se obtenga aquel resultado”*¹⁵.

Saliente-se que a utilização desse instrumento pactual funciona como meio gerencial associativo de serviços públicos em que as vontades convergem com objetivos mútuos. Conceituando o ato convencional, ensina Edmir Netto de Araújo: *“São, portanto, acordos de cooperação (quando todas as pessoas têm atividades preordenadas para o fim desejado) ou de colaboração (quando as pessoas desempenham atividades-meio, preparatórias, auxiliares ou complementares da atividade estatal, para o objetivo comum”*¹⁶.

Assim, o convênio, indicado na Carta Política Federal como convênio de cooperação, é uma avença realizada entre entes convenientes, estes dotados de personalidade jurídica de direito público, ou entre estes e particular, com escopos mútuos. A esse respeito Leon Fredja Szklarowsky, conceitua: *“Os convênios administrativos são acordos entre pessoas jurídicas de direito público constitucional – União, Estados, Distrito Federal e Municípios, para execução de objetivos comuns”*¹⁷.

No que se refere ao objeto do convênio, percebido desde já como um ajuste de entes, não manifesta tal nomenclatura precisão que limite o campo de atuação destes pactos. Desse modo, vale a menção de que, em se tratando de um acordo no qual não se observarão interesses contrapostos, o objeto sendo comum entre os convenientes e ainda, amplo que seja, poderá abarcar qualquer prestação que tenha como lastro a finalidade pública. Por conseguinte, pode-se

¹⁵ ESCOLA, Hector Jorge. **El interés público**: como fundamento del derecho administrativo. Buenos Aires: Depalma, 1999. p. 118.

¹⁶ ARAÚJO, Edmir Netto de. **Do negócio jurídico administrativo**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1992. p. 145.

¹⁷ SZKLAROWSKY, Leon Frejda. Os convênios administrativos: ajustes – outros instrumentos congêneres. **Revista dos Tribunais**, n. 667, jul. 1991. p. 217-227,

destacar: obra, serviço, atividade, uso do bem e outros específicos para cada situação de interesse público mútuo.

Para sedimentar o entendimento sobre as largas dimensões do objeto dos convênios, além de redimensionar um conceito baseado nas assertivas destacadas no presente trabalho, vale a lição de Pedro Durão: o convênio de cooperação é modalidade pública do gênero acordo, pelo qual entes públicos, ou estes com os privados cooperam-se para a satisfação de um interesse público mútuo, e aqui insistimos, que o resultado será, obrigatoriamente, comum.¹⁸

4. EXAME DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS

A aplicação dos recursos públicos por meio das formas de cooperação administrativa obriga seus partícipes às cláusulas do termo convenial. O que se deseja é garantir o que foi ajustado em cada avença administrativa, respeitando o interesse público e a consolidação das regras de finanças públicas. Dentre essas, algumas são de natureza obrigatória, como as que determinam o impedimento da utilização dos recursos em finalidade diversa da estabelecida no objeto do convênio, fruto da forma associada de serviços públicos, bem como a classificação funcional-programática e econômica da despesa¹⁹.

No dizer sempre expressivo de Jean Rivero, cotejamos sua lição sobre a organização do serviço público: *“Do ponto de vista financeiro, o serviço não tem nenhuma individualidade. Os créditos necessários ao seu financiamento estão inscritos no orçamento geral das despesas da colectividade. Se ele obtiver receitas, estas confundem-se na massa das receitas orçamentárias, que não-de servir de base ao conjunto de despesas”*²⁰.

¹⁸ DURÃO, Pedro. Convênios e consórcios públicos. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2012. p. 112.

¹⁹ Cf. IN/SFN 03, subitens 13.8 e 13.9 e TCU, Proc. 279.126/91 – Convênio – desvio de finalidade – sanção. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, v. 192, p. 340, abr./jun. 1993.

²⁰ RIVERO, Jean. **Direito administrativo**. Coimbra: Almedina, 1981. p. 513.

Diante dessa realidade, cabe aos partícipes o fiel cumprimento dos programas e dos convênios de cooperação, assegurando a gestão dos recursos públicos repassados em consonância ao objeto colimado.

Erige-se, nessa perspectiva, a freqüente ocorrência de desvio da finalidade de recursos alocados a estas áreas, onde o controle interno da fidelidade funcional far-se-á por meio de levantamentos, prestações ou tomadas de contas²¹ de todos os responsáveis por bens ou valores políticos.

Luis Emygdio da Rosa Júnior, analisando a despesa na esfera pública e privada, afirma: “*o exame da despesa pública deve anteceder ao estudo da receita pública, pois não pode mais ser compreendida apenas vinculada ao conceito econômico e privado, isto é, que a despesa deva ser realizada após o cálculo da receita como ocorre normalmente nas empresas particulares*”²².

Em conceito clássico de despesa pública afirma Aliomar Baleeiro: “*aplicação de certa quantia, em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, dentro de uma autorização legislativa, para execução e fim a cargo do governo*”²³.

Não há dúvida de que a despesa integra o orçamento para desígnio das funções elementares. Deve-se, portanto, analisar a sua correta aplicação em busca de harmonia e equilíbrio das receitas e despesas, evitando a malversação do erário. Até porque a despesa pública só pode ser realizada com autorização, na forma respeitante aos preceitos da Carta Política

²¹ Trata-se de interpretação de documentos e registros pelo ponto de vista técnico, legal e principiológico prestado pelo conveniente, receptor do benefício, ao ente público concedente.

²² ROSA JÚNIOR, Luis Emygdio. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 11. ed., atual. e aum. Rio de Janeiro: Renovar, 1977. p. 23.

²³ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15. ed., rev. e atual. por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Renovar, 1977. p. 24.

Federal²⁴, implicando crime de responsabilidade às autoridades públicas que desobedecerem à restrição legal.

Nessa seara, o orçamento permite a visualização comparativa de receitas e despesas da Administração Pública em perfeita demonstração de organização e método. Nesse raciocínio, não podemos esquecer de que outros documentos, além do orçamento público, permitem visualização de parâmetros financeiros, assim como: balanço patrimonial e da execução do orçamento, prestação de contas e outros.

E não são poucas as suas formas violadoras. Assim, à guisa de indicação, citaremos alguns aspectos legais que comumente são atingidos:

- a) as despesas públicas previamente empenhadas²⁵, por agente competente, sob autorização orçamentária ou em créditos adicionais especiais e extraordinários, por via de decreto do chefe do executivo;
- b) a classificação adequada dos créditos e das despesas²⁶. É comum verificar a classificação imprópria das despesas e sua categoria econômica. Assim, a despesa corrente é aquela que mantém o serviço público em atividade contínua, ao passo que a despesa de capital é que integra o patrimônio estatal, cujo propósito é de criar bens de capital;

²⁴ É o que diz expressamente os arts. 165, § 8º e 167, I, II, V, VI, VII e X da Carta Magna: “**Art. 165.** *Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: I – o plano plurianual; II – as diretrizes orçamentárias; III – os orçamentos anuais. (...) § 8º A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei. Art. 167.* São vedados: I – o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual; II – a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais; (...) V – a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes; VI – a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa; VII – a concessão ou utilização de créditos ilimitados; (...) X – a transferência voluntária de recursos e a concessão de empréstimos, inclusive por antecipação de receita, pelos Governos Federal e Estaduais e suas instituições financeiras, para pagamento de despesas com pessoal ativo, inativo e pensionista, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”.

²⁵ É importante não confundir o empenho da despesa com a nota de empenho, respectivamente; o primeiro funciona como lançamento do crédito com vistas ao pagamento de obrigação da Administração Pública, e a última subsiste para a materialização ou formalização do próprio empenho. Enfim, sinteticamente, podemos afirmar que a nota de empenho é o instrumento para a materialização do empenho da despesa. Ver o art. 60, §§ 1º e 2º da Lei 4.320 de 17.03.1964.

²⁶ Cf. Lei 4.320/64: “**Art. 46.** *O ato que abrir crédito adicional indicará a importância, a espécie do mesmo e a classificação da despesa, até onde for possível. (...) Art. 60.* É vedada a realização de despesa sem prévio empenho. § 1º Em casos especiais, previstos na legislação específica, será dispensada a emissão de nota de empenho. § 2º Será feito por estimativa o empenho da despesa cujo montante não se possa determinar.

- c) confusão entre auxílio e contribuição, respectivamente; o primeiro, já vem direcionado para entidade beneficiária, no próprio orçamento, enquanto que a segunda, deriva de lei especial²⁷, destinada a atender a despesas de investimento ou inversões financeiras de outras esferas de governo ou de entidades privadas, sem fins lucrativos;
- d) divergência do objeto avençado com o elemento de despesa. Lembramos, por exemplo, o uso da subvenção social²⁸ para fins não compatíveis. A subvenção social atende somente ao estímulo de serviços de assistência social, saúde e educação, em suplementação à iniciativa privada ou pública, sem finalidade lucrativa, não podendo ser aproveitada para moradia, desporto e outros fins;
- e) alteração da fonte de recurso na vigência do ato convenial. Cada despesa tem uma codificação dentro da classificação orçamentária; para que haja indicação de sua categoria econômica, fonte, elemento, subelemento, item e subitem, devendo esta fonte de recurso permanecer em consonância com objeto do convênio;
- f) anulação imprópria de empenho, deixando de utilizar a verba pública no objeto preestabelecido ou totalmente diverso do ajustado.

É comum vislumbrarmos em análise das cooperações administrativas o repasse de verbas, fatos supervenientes, geralmente condicionando créditos adicionais que só podem ser realizados por decreto específico.

Como já foi dito, é indubitável que a Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) compreenda as metas e prioridades da administração, como forma de orientação de caráter anual para a feitura do orçamento²⁹, funcionando como marco nos convênios com repasse de verbas, na forma do art. 65, § 2º da Constituição Federal. Há, também, em alguns casos, a não-observância de Plano Plurianual (PPA), isto é, convênio administrativo que ultrapasse dois exercícios orçamentários, como obras ou construção de instalações físicas, por exemplo.

²⁷ Ver Lei 4.320/64, arts. 17 e 21.

²⁸ Segundo Fernando Garrido FALLA, a subvenção “*abarca todo tipo de auxílio económico directo o indirecto otorgado por la Administración*”. (1991, p. 289). Diferentemente, em nosso pátrio direito, devemos examinar o art. 12, § 3º, I e art. 16 da Lei 4.320/64.

²⁹ ROSA JÚNIOR, Luis Emygdio. Manual de direito financeiro e direito tributário. 11. Ed., atual. e aum. Rio de Janeiro: Renovar, 1977, *op. cit.*, p. 93.

Essas são as hipóteses censuráveis mais freqüentes nos atos conveniais, demonstrando, com clareza, a real necessidade de conhecimento dos ditames do regramento orçamentário brasileiro, ou seja, a Lei 4.320/1964 e da Lei Complementar nº101/2000 - LRF.

5. ALCANCE DO DIPLOMA DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Enfrenta-se, no presente item, as hipóteses de aplicação da nova Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) nos convênios de cooperação e ajustes públicos. Vale salientar que a Administração Pública percorreu um caminho penoso e árduo até chegarmos a sua consecução legal, com vistas a alcançar o equilíbrio financeiro das contas públicas.

Nessa vereda, a LRF teve gênese para normalizar a gestão administrativa dos recursos públicos, ou seja, o correto emprego do dinheiro público. Ela trata das transferências voluntárias, em feito regulamentador do art. 167 da Constituição Federal:

Art. 167. São vedados: [...] X – a **transferência voluntária** de recursos e a concessão de empréstimos, inclusive por antecipação de receita, pelos Governos Federal e Estaduais e suas instituições financeiras, para pagamento de despesas com pessoal ativo, inativo e pensionista, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios³⁰. (grifo nosso)

Entende-se, assim, por transferência voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde, conforme designa o art. 25 da norma complementar em estudo.

É importante, contudo, indagar o que representa o diploma legal de responsabilidade de gestão fiscal para os entes federados e sua recepção diante dos atos conveniais. Encontra-se a resposta analisando o próprio art. 1º, § 1º, de sua Lei. Então, vejamos:

³⁰ BRASIL, *op. cit.*, p. 105.

Art. 1º. [...] § 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a pagar.

Por sua vez, o teor acima apresentado diz-nos a que as ações administrativas devem ser transparentes, equilibradas, planejadas, gerenciadas de tal forma que levem aos menores riscos no uso coerente do dinheiro público.

A respeito das transferências voluntárias, cabe destacar o entendimento de Ives Gandra da S. Martins e Carlos Valder do Nascimento:

Por isso mesmo é que a transferência é denominada voluntária, o que não seria adequado se decorresse de imposição da Constituição ou da lei. Assim, ficam fora do conceito, por exemplo, as transferências efetuadas com base nas normas constitucionais que tratam da repartição das receitas tributárias (arts. 157 a 162) e os recursos para a seguridade social, inclusive os destinados ao Sistema Único de Saúde, bem como qualquer outro recurso cuja transferência seja imposta pela Constituição ou por lei³¹. (grifo nosso)

Resta inquirir sobre a necessidade de admissão dos instrumentos convenientes para a realização das transferências voluntárias. A resposta encontra-se patenteada na reflexão do art. 25, § 1º e seus incisos, bem como pela ausência de imposição legal para a sua formalização. Tal ponderação ratifica-se com o posicionamento de Angela Cristina Pelicioli e Maria Sylvia Zanella Di Pietro, ambas admitindo a exclusão dos convênios e consórcios públicos das transferências voluntárias, pois, na forma de cooperação, estas têm o fito de atender aos serviços públicos, com melhor qualidade e rapidez³².

As razões do veto e de sua obrigação, colacionadas por Carlos Pinto Coelho Motta, esclarecem a alusão referenciada: “[...] a exigência de convênios em lei complementar

³¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Comentários à Lei de responsabilidade fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 171.

³² Cf. Angela Cristina PELICIOI. PELICIOI, Angela Cristina. **Guia prático da aplicação da lei de responsabilidade fiscal**. São Paulo: LTr, 2002. p. 202); Maria Sylvia Zanella DI PIETRO (*Apud* MARTINS; NASCIMENTO, 2001. p. 171).

inviabiliza futuras experiências de simplificação de procedimentos no âmbito da administração pública, em programas onde o instrumento mostra-se progressivamente dispensável ou substituível por outros mais modernos e eficazes”³³.

No que respeita ao bojo da questão, temos uma ressalva, qual seja; para que se afirme pela exclusão ora destacada, enxerga-se o veto presidencial para a formalização de convênio de cooperação de uma maneira setorial, ou seja, como inviabilizador dos Programas nas Escolas; com o devido respeito, entendemos existir um equívoco nesta interpretação, pois esta deve ser feita de uma forma sistematizada.

Com efeito, a própria Constituição possibilita a realização de convênios em Sistema Único de Saúde, e ainda mais o Decreto 200/1967, em seus vários dispositivos, prevê sua existência, como se infere do § 2º do art. 156: “*dispõe que na prestação de assistência médica dar-se-á preferência à celebração de convênios com entidades públicas e privadas, existentes na comunidade*”.

Assim, a plausibilidade de formalização de convênios advinda de transferências voluntárias é evidente na prática, sob alegação de assegurar a futura prestação de contas e uma melhor fiscalização interna e externa, atentando aos limites estabelecidos na lei. Nesse caso, o convênio seria o instrumento de controle, pois é de perguntar-se: Quais são os outros tipos de instrumentos modernos e eficazes dispostos para atingir a finalidade pública? O simples empenho é temerário, diante da prática abusiva e ilegal de sua anulação. Inclusive, quando sabemos que o cidadão comum não tem acesso às contas de transferência, ou até mesmo aos órgãos de controle interno ou externo.

No tocante aos particulares, vale salientar que os mesmos são alcançados por essa norma regulamentadora, desde que em conformidade com a inteligência do art. 26 da LFR, *in verbis*:

³³ MOTTA, Carlos Pinto Coelho. **Responsabilidade fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000. p. 76.

Art. 26. A destinação de recursos para, direta ou indiretamente, cobrir necessidades de pessoas físicas ou déficits de pessoas jurídicas deverá ser autorizada por lei específica, atender às condições estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias e estar prevista no orçamento ou em seus créditos adicionais.

O capítulo onde se encontra inserto o artigo supracitado trata da destinação de recursos públicos para o setor privado, excluindo, no exercício de suas funções precípuas, as instituições financeiras e o Banco Central do Brasil.

Neste toar, incluem-se os convênios de cooperação e consórcios públicos por tratar-se de gestão associada de cooperação mediante lei específica, estabelecendo a destinação dos recursos, impossibilitando ao gestor público uma destinação genérica e o obediência aos princípios constitucionais consagrados no art. 37 da Norma ápice e na Lei de Improbidade Administrativa³⁴.

A estrutura da Lei em comento versa sobre a gestão fiscal, transparência, rigidez ao dispêndio público, em razão do que os gestores públicos devem primar nas atividades que lhes são conferidas³⁵.

Oportuno se torna dizer que essa Lei proporcionou a todo cidadão o controle das contas públicas em plena demonstração de limpidez, permitindo à sociedade ter amplo acesso às suas informações.

Vale registrar o posicionamento de Carlos Pinto Coelho Motta a esse respeito:

A responsabilidade passa, com a LRF, a ser personificada e personalizada, – sem prejuízo do princípio da impessoalidade da gestão, – otimizando não só o cumprimento da vontade do povo, consagrada no orçamento pelos seus legítimos representantes, quanto pela tutela legal, que se de um lado imputa sanções, – na Lei de Responsabilidade Fiscal ao ente federado ou empresa estatal dependente que não cumpriu aos ditames da responsabilidade fiscal –, mas dá espaço para a ação do controle definir o agente que por meio da pessoa jurídica violou a norma e alcançá-lo³⁶.

³⁴ Conferir os arts. 4º e 11 e seus incisos da Lei de Improbidade Administrativa.

³⁵ COELHO, Carlos Pinto. **Responsabilidade fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000. p. 25.

³⁶ *Ibidem*, p. 43.

É de bom alvitre destacar a inserção de condutas típicas relativas aos crimes contra a Administração Pública da Lei 10.028/2000 que trata dos crimes de Responsabilidade Fiscal e a responsabilidade pessoal do administrador público, acrescentando preceitos ao art. 359 do Código Penal.

No particular, no que tange aos convênios de cooperação, contempla-se a possibilidade de comportamento ilícito de agente público (arts. 359-B e 359-D) ou político (art. 359-C), cominada a sanção penal, na inscrição de despesas não empenhadas em restos a pagar³⁷; na assunção de contrapartida sem disponibilidade de caixa³⁸; e por fim, na ordenação de despesas não autorizadas³⁹, a seguir indicada:

Art. 359-B. Ordenar ou autorizar a inscrição em restos a pagar de despesas que não tenha sido previamente empenhada ou que exceda limite estabelecido em lei: Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos.

Art. 359-C. Ordenar ou autorizar a assunção de obrigação, nos dois últimos quadrimestres do último ano do mandato ou legislatura, cuja despesa não possa ser paga no mesmo exercício financeiro ou, caso, reste parcela a ser paga no exercício seguinte, que não tenha contrapartida suficiente de disponibilidade de caixa: Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.

Art. 359-D. Ordenar despesa não autorizada por lei: Pena – reclusão, de 1 (um) a quatro anos⁴⁰.

Sendo a figura típica corporificada, vedada aos agentes públicos, caberá ao poder judiciário processar e julgar os crimes dessa natureza, através de ação penal pública incondicionada, desde que apresentados os elementos objetivos do tipo penal, admissível a tentativa, descartando, por conseguinte, as meras especulações.

³⁷ Ver LRF, arts. 42, 55, III, “b”.

³⁸ Ver LRF, arts. 21, 23, § 4º e 42.

³⁹ Ver LRF, arts. 16, 17, 21 e 45.

⁴⁰ Em vistas desses aspectos, vale consultar as obras de Jair Eduardo SANTANA, Cezar Roberto BITENCOURT e Angela Cristina PELICIOLI. SANTANA, Jair Eduardo. **Os crimes de responsabilidade fiscal tipificados pela Lei 10.028 e a responsabilidade pessoal do administrador público**. São Paulo: NDJ, 2001, p. 31-32; BITENCOURT, Cezar Roberto. **Crimes contra as finanças públicas e crimes de responsabilidade de prefeitos**: anotações à Lei 10.028, de 19.10.2000. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 31-55; PELICIOLI, Angela Cristina. **Guia prático da aplicação da lei de responsabilidade fiscal**. São Paulo: LTr, 2002. p. 202. Cf. BRASIL. Lei 10.028, de 19.10.2000, publicado em DOU em 20.10.2000.

6. CONCLUSÕES

Apesar de toda rigidez da Lei de Responsabilidade Fiscal, não se tem a pretensão de pôr fim a toda irregularidade, desvio e falta de compromisso com os administrados, no que concerne ao bom gerenciamento dos recursos públicos, porém há de esperar-se que os representantes do povo atuem com ética e probidade administrativa, no momento de equilibrar o orçamento público, levando em consideração que o erário deve ter sua finalidade social mantida sem quebra da continuidade; para tanto, é necessária uma equalização legal entre o que se arrecada e o que se gasta.

Essa Lei também se mostra como instrumento legal que abrange de forma ampla as informações contábeis dos entes da Federação, em virtude de ter estabelecido os parâmetros de finanças públicas dirigidas à gestão fiscal, que imprimem reflexos na Contabilidade pública, desaguando na elaboração de demonstrativos transparentes e um maior controle dos gastos públicos.

Por derradeiro, no Estado democrático de direito, não de ser invocados os princípios da eficiência, moralidade e legalidade, não se admitindo que os administradores públicos e profissionais da contabilidade no exercício de suas atividades desviem-se do interesse público em prol de vantagens pessoais.

BIBLIOGRAFIA

- ARAÚJO, Edmir Netto de. **Do negócio jurídico administrativo**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1992.
- ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. **Contabilidade pública: da teoria a prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15. ed., rev. e atual. por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Renovar, 1977.
- BITENCOURT, Cezar Roberto. **Crimes contra as finanças públicas e crimes de responsabilidade de prefeitos: anotações à Lei 10.028, de 19.10.2000**. São Paulo: Saraiva, 2002.
- BRASIL. Lei 10.028/2000, publicado em DOU em 20.10.2000.
- _____. Lei 4.320/1964 – Lei de Orçamento público.
- _____. Lei Complementar 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal.
- _____. Lei 8.429/1992 - Lei de Improbidade Administrativa.
- BRASIL. TCU, Proc. 279.126/91 – Convênio – desvio de finalidade – sanção. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, v. 192, p. 340, abr./jun. 1993.
- CFC. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11/ Conselho Federal de Contabilidade**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012.
- COELHO, Carlos Pinto. **Responsabilidade fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000. p. 25.
- DURÃO, Pedro. **Convênios e consórcios públicos**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2012.
- _____. Técnica de parecer: como fazer um dictamen juridico. Curitiba: Juruá, 1997.
- ESCOLA, Hector Jorge. **El interés público: como fundamento del derecho administrativo**. Buenos Aires: Depalma, 1999.
- FALLA, Fernando Garrido. **Tratado de derecho administrativo**. 9. ed. Madrid: Técnicos, 1991.
- FAZZIO JÚNIOR Waldo. **Improbidade administrativa e crimes de prefeitos: de acordocom a lei de responsabilidade fiscal**. São Paulo: Atlas, 2001.
- LRF fácil: **guia contábil da Lei de Responsabilidade: para aplicação nos municípios**. V. I, II e III, Wander Luiz (coordenador), João Batista Fortes de Souza Pires, José Ademir Deschamps. 5. ed. Brasília : CFC, 2003.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Comentários à Lei de responsabilidade fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2001.
- MOTTA, Carlos Pinto Coelho. **Responsabilidade fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.
- MOTA, Francisco Glauber Lima. **Curso Básico de Contabilidade Pública**. 1ª ed. Brasília: Estefania Gonçalves, 2005.
- MOURA, Renilda de Almeida. Dissertação sobre os Princípios Contábeis Aplicados à Contabilidade Governamental: uma abordagem comparativa Brasil-Estados Unidos. Brasília, 2003.
- PELICIOI, Angela Cristina. **Guia prático da aplicação da lei de responsabilidade fiscal**. São Paulo: LTr, 2002.
- QUINTANA, Alexandre costa, [et al]. **Contabilidade pública**. São Paulo: Atlas, 2012.
- RIVERO, Jean. **Direito administrativo**. Coimbra: Almedina, 1981.
- ROSA JÚNIOR, Luis Emygdio. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 11. ed., atual. e aum. Rio de Janeiro: Renovar, 1977.
- ROSA, Maria Berenice, **Contabilidade do Setor Público**. São Paulo: Atlas, 2011.
- SÁ, A. Lopes de. **Dicionário de contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- SANTANA, Jair Eduardo. **Os crimes de responsabilidade fiscal tipificados pela Lei 10.028 e a responsabilidade pessoal do administrador público**. São Paulo: NDJ, 2001.
- SANTOS, Jair Lima. O TCU e os controles estatal e social da administração pública. In: **Revista do Tribunal de Contas da União**, v. 33, n. 94, p.13-47, out./dez., 2002.
- SZKLAROWSKY, Leon Fredja. Os convênios administrativos: ajustes – outros instrumentos congêneres. **Revista dos Tribunais**, n. 667, p. 217-227, jul. 1991.