

FACULDADE JK
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU* EM
CONTROLADORIA GOVERNAMENTAL

Alexandre Roriz Melo

Mecanismos de controle no combate à Contabilidade Criativa

Artigo submetido ao Programa de Pós-graduação da
Faculdade JK para obtenção do Grau de Especialista
Em Controladoria Governamental

Orientadora: Marília Landini Totugui

Brasília

2015

RESUMO

O presente artigo tem como foco demonstrar a importância de se combater a contabilidade criativa. A nova ordem global para a Administração Pública determina a necessidade, cada vez mais premente, do ajuste das despesas públicas na busca do equilíbrio financeiro das contas governamentais. A contabilidade criativa é uma prática que aproveita as ambiguidades existentes na legislação para manipular as informações contidas nas demonstrações contábeis, tornando as informações financeiras mentirosas, porém numa performance patrimonial desejada para os gestores. Diante deste fato, é necessário criar mecanismos de controle para evitar que esta prática ocorra e trabalhar os dados e informações fornecidos pela contabilidade, na intenção de expor aos gestores os pontos delicados que devem ser trabalhados para que não haja dificuldades futuras. Esse estudo abordou várias formas de contabilidade criativa usadas pela Administração Pública para mascarar as Contas Públicas. Foram apresentadas algumas técnicas contábeis utilizadas pelo Governo Federal, como omissão de passivos, adiantamentos irregulares e ausência de contingenciamento de despesas, para maquiagem as Contas de 2014, o que levou o Tribunal de Contas da União a emitir parecer contrário à aprovação das Contas da Presidente da República. Conforme aparato teórico do presente estudo, percebe-se que importantes programas de prevenção e combate à corrupção têm sido implantados ao longo dos últimos anos. Destaca-se que, mecanismos têm sido criados com o intuito de fortalecer o controle social e alertar a sociedade para que essa atue concomitantemente com os órgãos de controle.

Palavras chaves: contabilidade criativa, metas fiscais.

ABSTRACT

This article focuses on demonstrating the importance of combating creative accounting. The new global order for the Public Administration determines the need, increasingly pressing, adjustment of public expenditure in the pursuit of financial stability of the government accounts. Creative accounting is a practice that takes advantage of ambiguities in the law to manipulate the information contained in the financial statements, making untruthful financial information, but in a desired asset performance for managers. Given this fact, it is necessary to create control mechanisms to prevent this practice from occurring and work data and information provided by accounting, intending to expose managers to the fine points that should be worked out so that there is no future difficulties. This study addressed various forms of creative accounting used by the Public Administration to mask the Public Accounts. certain accounting techniques used by the Federal Government were presented, such as omission of liabilities, irregular payments and no expenditure contingency to make up the accounts in 2014, which led the EU Court of Auditors to give an opinion contrary to the approval of the accounts of the President the Republic. As theoretical apparatus of the present study, it is clear that significant prevention and anti-corruption programs have been implemented over the past years. It points out that mechanisms have been created in order to strengthen social control and alert society to that act concurrently with the control bodies.

Keywords: creative accounting, fiscal targets.

1. INTRODUÇÃO

De acordo com o art. 5º, inciso II, da Constituição Federal, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. O que se extrai do dispositivo é que somente a lei poderá criar direitos, deveres e vedações, ficando os indivíduos vinculados aos comandos legais, disciplinadores de suas atividades.

Assim, pode-se dizer que o princípio da legalidade é uma garantia constitucional. Através deste princípio, procura-se proteger os indivíduos contra os arbítrios cometidos pelo Estado e até mesmo contra os arbítrios cometidos por outros particulares.

Mencionado princípio deve ser lido de forma diferente para o particular e para a Administração. O particular pode fazer tudo o que a lei não proíbe, vigorando o princípio da autonomia da vontade, lembrando a possibilidade de ponderação desse valor com o da dignidade da pessoa humana e, assim, a aplicação horizontal dos direitos fundamentais nas relações entre particulares. Por sua vez, a Administração só poderá fazer o que a lei permitir. Deve andar nos "trilhos da lei".

No mundo moderno, o papel fundamental atribuído à Administração Pública é a de ampliar de forma sistêmica e integrada as oportunidades dos cidadãos. O Estado tem o dever de estimular o desenvolvimento e a incorporação de novas tecnologias e inovações no setor público para que sejam criadas as condições necessárias ao atendimento crescente das demandas sociais.

Para cumprir bem sua função, a administração pública – órgãos e entidades – deve possuir os recursos adequados e o capital humano necessário de modo a atuar com eficiência, eficácia e efetividade em benefício da sociedade. Assim, para atuar de forma positiva em favor da sociedade, é necessária a adoção de ferramentas que orientem a administração na melhoria de seu desempenho (Souza, 2010).

Para isso, a Constituição Federal traz os instrumentos que contribuem para a elaboração do planejamento a ser seguido por toda a Administração, visando o alcance dos objetivos e a maximização dos resultados. São eles: o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais.

O Plano Plurianual – PPA estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

A Lei Orçamentária Anual – LOA compreenderá o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto e o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

Os orçamentos, compatibilizados com o PPA, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional.

Contudo, só o planejamento não é suficiente para termos uma administração de qualidade. É necessário que os atos dos administradores sejam públicos e acompanhados de um controle social.

Uma administração transparente permite a participação do cidadão na gestão e no controle da administração pública e, para que essa expectativa se torne realidade, é essencial que ele tenha capacidade de conhecer e compreender as informações divulgadas.

Fraudes e atos de corrupção encontram oportunidades propícias para propagação em ambientes nos quais a gestão pública pode esconder informações por julgá-las impróprias para o acesso generalizado. No Brasil, a Lei de Acesso à Informação, Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, busca tornar menos obscuro o conhecimento da

informação por parte dos cidadãos, no que se refere à forma como os nossos recursos públicos são administrados.

A contabilidade pública brasileira iniciou uma série de mudanças e uma delas é a transparência da informação contábil. As entidades públicas precisam estar preparadas para se adequar às novas exigências e o cidadão apto a acompanhar e a participar da gestão pública. O controle social não é um assunto novo. Entretanto a maioria da sociedade desconhece as ferramentas de participação social. Há vários instrumentos de participação social, como conselhos de políticas públicas, orçamento participativo, ouvidoria e audiências públicas. Esses mecanismos de aproximação do cidadão com o poder público, ainda não são totalmente conhecidos pela sociedade (Figueiredo, 2013).

Por fim, para uma Administração de excelência é necessário uma gestão fiscal responsável. Nesse sentido, a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, trouxe muitas mudanças no sistema de planejamento e na gestão das contas públicas, principalmente por manter os gestores em um processo de planejamento, execução e apresentação dos resultados alcançados na administração dos recursos públicos para a sociedade.

Entre os objetivos da LRF, o principal é a gestão fiscal responsável, cuja característica é o planejamento, a transparência e o controle das contas públicas, por meio dos instrumentos de transparência da gestão pública e dos limites e condições que dão fundamento à execução orçamentária. Verifica-se que, a partir da LRF, o desequilíbrio orçamentário, o gasto excessivo com pessoal, as operações irresponsáveis de crédito e o descuido com o patrimônio público passaram a ser fiscalizados e passíveis de sanção (Martins, 2013).

2. CONTABILIDADE CRIATIVA

Existem vários conceitos vinculados à contabilidade criativa, em que os autores dão suas próprias definições, quase todos coincidindo com a intenção de maquiagem as contas contábeis. Vejamos:

A contabilidade criativa é um fenômeno contábil que consiste em produzir informações diferenciadas a partir das ambiguidades existentes nas normativas contábeis, evidenciando um resultado desejado de acordo com os interesses e os objetivos de quem se utiliza dos resultados da prática. Para tanto, são utilizados

mecanismos baseados na legislação, já que as leis não são suficientemente claras para que se abortem todas as possibilidades da criatividade (Sousa, 2011).

Naser (1993) acrescenta que a contabilidade criativa é o resultado da transformação dos números da entidade para um cenário desejado, aproveitando-se das facilidades que as leis que regem a matéria proporcionam.

Nos últimos cinco anos muito se falou que o Governo Federal estaria utilizando-se de procedimentos de “contabilidade criativa” para esconder a expansão da despesa pública, do déficit primário e da dívida líquida governamental. Desse modo, para melhor compreensão do tema, faz-se necessário conhecer alguns conceitos importantes.

O primeiro conceito é o resultado primário o qual é um indicador que mede as receitas não financeiras do governo (tributos, venda de patrimônio público, aluguéis recebidos pelo setor público, etc.) deduzidas das despesas não financeiras (pagamento de pessoal, construção de ferrovias, compra de material de consumo, etc.). Os juros recebidos e pagos pelo governo não entram nem nas receitas nem nas despesas. Ou seja, é o resultado positivo de todas as receitas e despesas do governo, excetuando gastos com pagamento de juros.

O resultado primário é importante porque indica, segundo o Banco Central, a consistência entre as metas de política macroeconômicas e a sustentabilidade da dívida, ou seja, da capacidade do governo de honrar seus compromissos. A formação de superávit primário serve para garantir recursos para pagar os juros da dívida pública e reduzir o endividamento do governo no médio e longo prazos (Senado Federal, 2015).

Logo, as despesas devem ser controladas para que haja saldo para o pagamento da dívida. Para que ela não cresça, é preciso pagar os juros e renovar apenas o principal. O resultado primário é uma forma de medir quanto consigo economizar em despesas que podem ser controladas, e quanto consigo ampliar a minha receita, de modo a ter capacidade de honrar os juros que devo.

Por isso, o resultado primário funciona como um sinalizador da saúde financeira do setor público. Se o superávit primário for menor que os juros a pagar, o governo terá que aumentar sua dívida para pagar parte dos juros não cobertos pelo superávit. Logo, a consequência de baixos superávits é o crescimento da dívida pública ao longo do tempo (Mendes, 2014).

Cabe esclarecer ainda que, no cálculo do resultado primário são computados os dados do setor público, que inclui governos federal, estadual, municipal e empresas estatais (Empresas Públicas e Sociedade de Economia Mista). Ressalta-se que são utilizados no cálculo os dados do **setor público não financeiro**, uma vez que a ideia é medir o total da dívida do governo com o setor financeiro da economia, seja ele público ou privado. **Grifo nosso.**

Nesse sentido, são excluídos empresas nas quais o governo tem participação, mas que são financeiramente independentes, como a Petrobrás. Por ela ter capacidade para financiar seus próprios gastos, é possível deixá-la de fora do controle de despesas. Imagine que o Governo impeça a Petrobrás de realizar a compra de uma sonda para explorar petróleo somente para ampliar o resultado primário. Certamente isso reduziria a eficiência de suas operações como também impediria a realização de investimentos relevantes ao crescimento econômico.

A ideia é que empresas do governo que são dependentes de verbas públicas, como a Embrapa, sejam incluídas para fins de apuração do resultado primário. Como elas não têm capacidade de gerar receita suficiente para custear suas despesas, portanto dependem de aportes do governo, a despesa dessas empresas deve ser monitorada e controlada, porque elas afetam a capacidade financeira do governo.

Outro conceito importante é o de dívida pública. Um governo que tem uma dívida alta e crescente está em dificuldades. Em algum momento não terá dinheiro para pagar os juros e a amortização dessa dívida. Investidores que compram títulos desse país não vão querer renovar os empréstimos, quando esses vencerem. Aumentará a necessidade de caixa do governo, para poder quitar os empréstimos não renovados. A taxa de juros paga por esse governo terá que aumentar, para atrair investidores dispostos a correr mais risco para ganhar mais dinheiro. Juros mais altos vão acelerar a dinâmica do endividamento e, além disso, vão desestimular o investimento e o crescimento econômico. Com menor crescimento haverá menor arrecadação de impostos, piorando a situação financeira do governo. Daí a importância de se monitorar a evolução da dívida pública.

O detalhe importante é que habitualmente o indicador de dívida relevante utilizado no Brasil é o de “dívida líquida”: tudo o que o governo deve menos os créditos que ele tem a receber. Um governo que deve muito, mas também tem muitos créditos,

não estará em má situação, desde que seus credores paguem em dia. Os governos habitualmente têm créditos a receber de contribuintes que parcelaram impostos atrasados, de empréstimos feitos a outros governos. Também costuma ter algum dinheiro em caixa, que também deve ser descontado da dívida total de forma a se apurar o montante líquido devido (Mendes, 2014).

Há várias formas de se maquiar as contas contábeis. Nesse estudo abordaremos as que foram mais utilizadas pelo Governo Federal nos últimos cinco anos, a saber: operações de crédito com Bancos Públicos (Caixa Econômica Federal – CEF, Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES e Banco do Brasil – BB); antecipação de receitas futuras; pagamento de dividendos ao Tesouro por empresas estatais; venda de patrimônio público a empresas estatais; pagamento de despesas com a entrega de títulos públicos; adiamento de desembolsos, criando-se “restos a pagar” e alterações nas Metas Fiscais para se enquadrar à realidade econômica brasileira.

As operações de crédito com bancos Públicos (CEF, BNDES e BB) denominados na mídia como “pedaladas fiscais” consiste em atrasar recursos do Tesouro Nacional para bancos públicos pagarem despesas obrigatórias de programas sociais (Bolsa Família e Programa Minha Casa Minha Vida). Com isso, as instituições tiveram de usar dinheiro próprio para arcar com as obrigações. Esta prática mascarou os resultados do governo em alguns períodos, uma vez que esses “empréstimos” não foram devidamente registrados pelo governo.

Quanto à antecipação de receitas, esta aumenta o resultado primário de hoje às custas do resultado primário futuro. Isso significa que se está pagando despesas públicas de hoje com dinheiro que entraria no futuro. O governo hoje pode estar gastando o dinheiro que deveria entrar nos cofres públicos somente durante o governo do seu sucessor. Desse modo, pode-se gerar um resultado primário pouco sustentável ao longo do tempo.

O pagamento de dividendos ao Tesouro por empresas estatais é utilizado quando o governo está enfrentando dificuldades para atingir o resultado primário necessário ao pagamento dos juros da dívida. Assim ele pode pressionar as empresas estatais (empresas não dependentes do Tesouro) que estão fora do cálculo do resultado primário a pagarem dividendos elevados. Com isso, entra dinheiro vindo de fora do “setor público”, o que aumenta o resultado primário.

Contudo, o governo não pode receber dividendos elevados das empresas das quais é acionista recorrentemente. Em alguns anos as empresas terão resultados ruins e o pagamento de dividendos excessivos, ano após ano, pode fazer a empresa encolher devido à baixa capitalização e insuficiência de recursos para investir. Assim, embora reforce o caixa do governo no curto prazo, aumentando o resultado primário, a receita de dividendos não assegura que o governo esteja em uma situação confortável no longo prazo.

Outra forma de obter receita e reforçar o resultado primário é vender patrimônio público para uma empresa estatal que não esteja incluída no cálculo do resultado primário. Quando o governo vende um ativo para uma empresa de sua propriedade, como a Eletrobrás, ele pode influenciar na definição do preço. Pode vender patrimônio a um preço mais alto do que seria obtido em mercado, o que infla o resultado primário e prejudica a empresa. Ou pode sacrificar o resultado primário, fixando um preço favorável à empresa.

Há que se observar aqui, uma outra característica da contabilidade pública que facilita o uso de práticas criativas: o patrimônio público (reservas de recursos naturais, estradas, prédios públicos, ações, etc.) não é integralmente contabilizado como ativo do governo ao qual pertence, nem aparece como item de dedução no cálculo da dívida líquida. Com isso, sempre que se vende um desses ativos não contabilizados, com a consequente entrada de recursos nos cofres públicos, há um aumento no resultado primário sem que haja o registro da correspondente redução patrimonial.

O pagamento de despesas com a entrega de títulos públicos é uma prática utilizada pelo governo para quitar uma dívida sem reduzir o resultado primário, pois o governo pode simplesmente emitir um título público e entregá-lo para pagar a despesa. Nesse caso, como não houve desembolso de recursos que caracterize despesa, o resultado primário não é afetado. Essa operação camufla a piora do resultado primário, mas não esconde a elevação da dívida líquida.

No que se refere ao adiamento de desembolsos, criando-se os restos a pagar, isso cria o incentivo para se “empurrar” despesa de um ano para outro, de modo a aumentar o resultado primário de um ano às custas do resultado primário do ano seguinte. Uma despesa feita em um exercício, cujo pagamento fica para o exercício seguinte, é registrada na contabilidade pública como “restos a pagar”.

Desse modo, se o procedimento de empurrar despesa de um ano para outro for adotado ano após ano, a tendência é que os restos a pagar cresçam.

3. IRREGULARIDADES E MECANISMOS DE CONTROLE

A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Contudo, por vezes os administradores públicos descumprem este preceito constitucional e se utilizam da contabilidade criativa para apresentarem contas fraudulentas às instituições de controle.

Em 2015, o Tribunal de Contas da União – TCU reprovou as contas apresentadas pela Presidente da República referentes ao exercício de 2014 (Acórdão nº 2461/2015 – TCU). Nesse momento, confrontaremos algumas técnicas de contabilidade utilizadas para fraudar as contas do governo no exercício de 2014 e os mecanismos de controle e a legislação que deveriam ter sido utilizados para evitar essa fraude.

1) Omissão de passivos da União junto ao Banco do Brasil, ao BNDES e ao FGTS nas estatísticas da dívida pública de 2014.

A LRF estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição. 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. Portanto, infringiu diretamente o §1º do art. 1º da Lei Complementar 101/2000.

2) Adiantamentos concedidos pela Caixa Econômica Federal à União para cobertura de despesas no âmbito dos programas Bolsa Família, Seguro Desemprego e Abono Salarial nos exercícios de 2013 e 2014.

No caso de operação de crédito, o primeiro requisito a se observar é a existência de prévia e expressa autorização para a contratação, no texto da lei orçamentária, em créditos adicionais ou lei específica. Após, o ente interessado, no nosso caso a União,

formalizará seu pleito fundamentando-o em parecer de seus órgãos técnicos e jurídicos, demonstrando a relação custo-benefício, o interesse econômico e social da operação. Ressalta-se que o Ministério da Fazenda verificará o cumprimento dos limites e condições relativos à realização de operações de crédito de cada ente da Federação, inclusive das empresas por eles controladas, direta ou indiretamente.

Outro ponto importante é a não observância do art. 36 da LRF que proíbe a operação de crédito entre uma instituição financeira estatal e o ente da Federação que a controle, na qualidade de beneficiário do empréstimo. Logo, a União não poderia ser um beneficiário de um empréstimo junto à Caixa Econômica Federal.

Além disso, a operação de crédito por antecipação de receita, que se destina a atender insuficiência de caixa durante o exercício financeiro, está proibido no último ano de mandato do Presidente, Governador ou Prefeito Municipal, conforme está exposto no art. 38 da LRF. Desse modo, a Presidente da República não poderia ter contratado esta operação em 2014.

3) Adiantamentos concedidos pelo FGTS à União para cobertura de despesas no âmbito do Programa Minha Casa Minha Vida nos exercícios de 2010 a 2014.

Neste caso não foi observado o princípio da legalidade bem como os pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável. Além disso, de acordo com o inciso II, §1º, do art. 32 da LRF, não foram incluídos no orçamento ou em créditos adicionais os recursos provenientes da operação, exceto no caso de operações por antecipação de receita.

4) Adiantamentos concedidos pelo BNDES à União para cobertura de despesas no âmbito do Programa de Sustentação do Investimento nos exercícios de 2010 a 2014.

Por se tratar de uma operação de crédito, é necessária a existência de prévia e expressa autorização para a contratação, no texto da lei orçamentária, em créditos adicionais ou lei específica, o que não ocorreu. Além disso, excetuando-se os casos de operações por antecipação de receita, os recursos provenientes da operação não foram incluídos no orçamento ou em créditos adicionais.

Outro ponto importante é a não observância do art. 36 da LRF que proíbe a operação de crédito entre uma instituição financeira estatal e o ente da Federação que a

controle, na qualidade de beneficiário do empréstimo. Logo, a União não poderia ser um beneficiário de um empréstimo junto ao BNDES.

5) Execução de despesa sem suficiente dotação no Orçamento de Investimento pelas empresas Araucária Nitrogenados S.A., Energética Camaçari Muricy I S.A. (ECM I) e Transmissora Sul Litorânea de Energia S.A. (TSLE).

São vedados o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual bem como a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais, conforme o disposto no inciso II do art. 167 da Constituição Federal.

6) Ausência de contingenciamento de despesas discricionárias da União no montante de pelo menos R\$ 28,54 bilhões, quando da edição do Decreto 8.367/2014.

O Decreto 8.367/2014 amplia os limites constantes do Anexo I, altera o valor do inciso I do art. 8º e os Anexos I, VII, VIII e X do Decreto 8.197, de 20 de fevereiro de 2014, que dispõe sobre a programação orçamentária e financeira e estabelece o cronograma mensal de desembolso do Poder Executivo para o exercício de 2014, e dá outras providências.

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

Se for necessário efetuar a limitação de empenho e movimentação financeira, o Poder Executivo apurará o montante necessário e informará a cada órgão orçamentário dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público da União e da Defensoria Pública da União, até o vigésimo segundo dia após o encerramento do bimestre.

7) Omissão de transações primárias deficitárias da União junto ao Banco do Brasil, ao BNDES e ao FGTS nas estatísticas dos resultados fiscais de 2014.

Houve clara inobservância do princípio da legalidade bem como os pressupostos do planejamento, da transparência e da gestão fiscal responsável.

8) Abertura de créditos suplementares, entre 5/11/2014 e 14/12/2014, incompatíveis com a obtenção da meta de resultado primário então vigente, em desacordo com o art. 4º da Lei Orçamentária Anual de 2014.

De acordo com o art. 4º fica autorizada a abertura de créditos suplementares, restritos aos valores constantes desta Lei, excluídas as alterações decorrentes de créditos adicionais, desde que as alterações promovidas na programação orçamentária sejam compatíveis com a obtenção da meta de resultado primário estabelecida para o exercício de 2014 e sejam observados o disposto no parágrafo único do art. 8º da LRF e os limites e as condições estabelecidos neste artigo, vedado o cancelamento de quaisquer valores incluídos ou acrescidos em decorrência da aprovação de emendas individuais apresentadas por parlamentares, para o atendimento de despesas.

Portanto, houve um descumprimento deste artigo já que a abertura de créditos suplementares não se restringiu aos valores constantes desta Lei. Ademais, infringiu, por consequência, o art. 167 da Constituição Federal que veda a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tendo em vista o fato de o ambiente de negócios ter se tornado cada vez mais complexo nos últimos anos, é cada vez maior a busca pela eficiência e eficácia na gestão pública, com a finalidade de tornar o Estado mais produtivo e eficiente, controlando os gastos e dando maior transparência na aplicação dos recursos públicos.

Desse modo, a LRF veio sanar a deficiência dos controles das finanças públicas, pois baseia-se na responsabilidade com o dinheiro público. Com isso, a Lei trouxe uma série de novos desafios aos administradores públicos do Brasil. Dentre os princípios da Lei estão o planejamento, a transparência em relação aos gastos e a participação da sociedade.

Seguindo a mesma linha da LRF, a contabilidade no Brasil tem evoluído significativamente nos últimos tempos. O país iniciou o processo de harmonização contábil que, entre outros, objetiva propiciar maior transparência e credibilidade às demonstrações contábeis, sobretudo fomentando maior comparabilidade das informações contábeis locais com outros países (MOURAD e PARASKEVOPOULOS, 2010).

Contudo, mesmo com a evolução das normas, os administradores continuam a utilizar a contabilidade criativa para maquiar as contas e apresentar resultados favoráveis a sua gestão. Era desta forma, ao ocultar gastos astronômicos e dívidas futuras, que a Presidente da República passava a ideia de que a saúde financeira do Brasil estava em dia.

Não houve observância plena aos princípios constitucionais e legais que regem a administração pública federal, às normas constitucionais, legais e regulamentares na execução dos orçamentos da União e nas demais operações realizadas com recursos públicos federais, conforme estabelece a lei orçamentária anual.

O governo cria relações financeiras com as empresas estatais, como a Petrobrás, de modo a expandir suas despesas e sua dívida bruta sem, contudo, afetar o resultado primário e a dívida líquida. Com tais operações, consegue-se expandir seus gastos e sua dívida total sem que isso apareça no resultado primário ou na dívida líquida. Seria uma forma de gastar mais fingindo ser financeiramente responsável.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 10 jan 2016.

LENZA, Pedro. *Direito Constitucional Esquematizado*. 18ª ed.: fev/2014.

MENDES, Marcos. O que é contabilidade criativa?. 2014. Disponível em: <http://www.brasil-economia-governo.org.br/2014/02/17/o-que-e-contabilidade-criativa/>. Acesso em: 10 jan 2016.

SOUZA, Daniel Luiz de. Planejamento Estratégico em Organizações Públicas. Monografia apresentada à Universidade Gama Filho para conclusão do curso de Pós-Graduação em Planejamento Estratégico – Planejamento para Organizações Públicas, 2010. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2507576.PDF>. Acesso em: 10 jan 2016.

FIGUEIREDO, VANUZA DA SILVA; SANTOS, WALDIR JORGE LADEIRA DOS. Transparência e controle social na administração pública. Disponível em: http://www.tre-rs.jus.br/arquivos/FIGUEIREDO_transparencia.pdf. Acesso em: 11 jan 2016.

MARTINS, ALINE ANTUNES; MARQUES, HEITOR ROMERO. A contribuição da lei de responsabilidade fiscal na gestão pública. Artigo apresentado à Universidade Católica Dom Bosco, para conclusão do curso de especialização lato sensu em Contabilidade Financeira e Controladoria. 2013. Disponível em: <http://www.tce.ce.gov.br/component/jdownloads/finish/328-revista-controle-volume-xi-n-1-jan-jun-2013/2161-artigo-9-a-contribuicao-da-lei-de-responsabilidade-fiscal-na-gestao-publica?Itemid=592>. Acesso em: 11 jan 2016.

Lei de Acesso a Informação. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm. Acesso em: 12 jan 2016.

Lei de Responsabilidade Fiscal. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 12 Jan. 2016.

Senado Federal (SF). Superávit Primário. Disponível em: <http://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/superavit>. Acesso em: 10 jan 2016.

MOURAD, N. A.; PARASKEVOPOULOS, A. IFRS Normas Internacionais de Contabilidade: contém mais de 100 exemplos práticos. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SOUSA, W.D. (In Press). Contabilidade Criativa versus Fraude Contábil. Monografia em Contabilidade. Petrolina/Pe: 2011. Disponível em: www.revistaopara.facape.br/article/download/100/53. Acesso em: 5 jan 2016.

NASER, K. Creative Financial Accounting: its nature and use. London: Prentice-Hall, 1993.