

I Encontro Internacional de Gestão, Desenvolvimento e Inovação

12 a 14 de setembro de 2017- Naviraí-MS



RESERVAS DE CONTINGÊNCIA MUNICIPAIS - ESTUDO COMPARATIVO NAS CIDADES DE SÃO PAULO E SÃO CAETANO DO SUL DURANTE OS EXERCÍCIOS DE 2013 A 2015

Marco Aurélio Dias Ferreira
UNIFESP; Prefeitura Municipal de Santos
marco.ferreira@gmx.com

Sibelly Resch
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS)
sibelly.resch@ufms.br

Eixo Temático: Gestão de organizações públicas, privadas e do terceiro setor

RESUMO

O presente artigo tem como objetivo analisar o uso da reserva de contingência nos municípios de São Caetano do Sul e São Paulo, verificando sua criação, uso e destinação legal nos termos da Lei Complementar nº 101/2000 no período compreendido entre 2013 a 2015. Como objetivos específicos buscou-se: verificar quais os valores das dotações das reservas de contingência foram utilizados, identificar nas leis de diretrizes orçamentárias as regras de constituição de cálculo dos valores e qual foi destinação dessas reservas, considerando o previsto no anexo de risco fiscal nos termos da Lei de Responsabilidade fiscal. Os dados foram obtidos através de pesquisa nos anexos fiscais da LRF disponibilizados no sítio institucional de cada município. Os resultados apontaram que os municípios analisados não utilizam adequadamente a Reserva de Contingência de acordo com o que preconiza a LRF. Também se identificou a ausência dos Anexos Fiscais no município de São Caetano do Sul na Lei de Diretrizes Orçamentária.

Palavras-chave: Reservas de contingência; Lei de Responsabilidade Fiscal; São Paulo; São Caetano do Sul.

1 INTRODUÇÃO

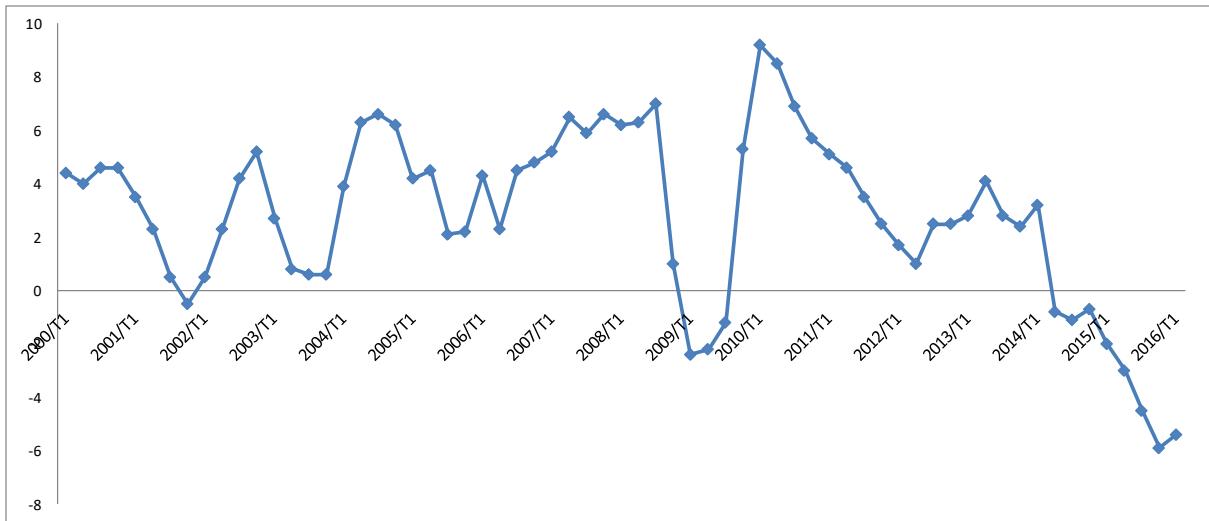
Os diferentes municípios brasileiros têm vivenciado uma crise fiscal com a queda de receitas, relacionada à crise econômica que o país atravessa. Nesse cenário, o planejamento do orçamento torna-se ainda mais importante. A Lei nº 101, de 04 de maio de 2000 (LRF), foi proposta no Governo FHC para ser um instrumento do Programa de Estabilidade Fiscal. Visando contribuir para o equilíbrio das contas públicas, esta lei criou diversos instrumentos legais para a administração pública gerir suas receitas e despesas.

Dentre essas ferramentas, criou a reserva de contingência para o atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos. Trata-se de uma previsão orçamentária, definida na Lei Orçamentária Anual (LOA) que deve ser utilizada em situações de emergência ou situações imprevistas.

Considerando esse cenário de problemas financeiros, pelo qual atravessam diferentes entes governamentais e após a constatação da falta de literatura sobre as reservas de contingência no campo da ciência social aplicada da administração, esse trabalho buscou investigar a destinação e a aplicação dessas reservas. Para tanto, delimitou-se a análise aos municípios de São Caetano do Sul e São Paulo. A cidade de São Paulo foi escolhida por possuir o maior Produto Interno Bruto conforme pesquisa do IBGE. Escolheu-se o município de São Caetano do Sul por possuir um sistema de informações via WEB bem estruturado e de fácil visualização. Outros municípios foram pesquisados, mas as informações disponibilizadas eram incompletas, não permitindo atingir o objetivo da pesquisa. Além disso, optou-se pela análise de municípios de diferentes portes, visando comparar semelhanças e diferenças.

A escolha do período para análise considerou o intervalo de desaceleração econômica. Verifica-se na Figura 1 que o Produto Interno Bruto está em queda desde o 1º trimestre de 2014. Assim, optou-se pelo período compreendido entre 2013 a 2015, de modo a viabilizar a análise dos dados.

Figura 1 - Produto Interno Bruto – Variação em Volume - Taxa trimestral



Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados disponibilizados pelo IBGE (2016).

A proposta deste trabalho é verificar se foram criadas reservas de contingência, quais os seus valores, verificar se foram ou não usadas, verificar nas leis de diretrizes orçamentárias quais os critérios legais adotados e qual foi o uso dessas reservas pela administração pública. Esses dados foram obtidos através das leis orçamentárias publicadas nos municípios em tela e nos relatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal disponibilizados na Internet, utilizando os Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária - RREO de cada município em tela.

Segundo Marques (2009), tem-se que o Relatório Resumido de Execução Orçamentária - RREO é exigido pela Constituição da República Federativa do Brasil nos termos do estabelecido em seu artigo 165, parágrafo 3º. Assim, o Poder Executivo deverá publicá-lo, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre. Mensalmente, a União faz a sua publicação, permitindo que a sociedade brasileira possa acompanhar e analisar o desempenho da execução orçamentária do Governo Federal (BRASIL, 1988).

O estudo justifica-se pela importância do tema frente ao cenário econômico atual da administração pública e pela ausência de literatura científica que aborde a questão. Cabe ressaltar que se identificou apenas um trabalho que aborda especificamente a questão do uso da reserva de contingência em buscas na base de dados Scielo e Google Acadêmico.

A estrutura do trabalho inicia-se com uma breve explanação sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal. Utilizaram-se trabalhos sobre a LRF e os dispositivos legais que disciplinam a matéria como subsídio ao desenvolvimento desse estudo. Posteriormente, apresenta-se a metodologia e em seguida, apresentam-se os resultados e suas análises, para finalmente tecerem-se as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A Lei de Responsabilidade Fiscal foi criada visando melhorar o equilíbrio financeiro dos diferentes entes governamentais. Tal como cita Sodré (2004), essa lei trouxe mudanças substanciais nas regras de planejamento e elaboração do orçamento público. Para o autor, a LRF foi criada “com objetivos explícitos de estabelecer uma coordenação das políticas fiscais de todos os entes da federação e de afirmar no país o equilíbrio fiscal como obrigação da administração pública” (SODRÉ, 2002, p.3). Ainda ressalta o autor que a LRF representou uma

[...] inflexão na forma como os governos devem lidar com a gestão e aplicação de recursos públicos. Vale destacar que a LRF é válida para todos os entes da federação e seus respectivos poderes executivo, legislativo e judiciário, além de todos os órgãos da administração indireta e empresas estatais dependentes de recursos públicos (SODRÉ, 2004, p. 4).

Conforme Marques (2009), a Lei de Responsabilidade fiscal estabelece o regime de gestão fiscal responsável para os governos federal, estadual e municipal, bem como para os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário. No parágrafo 1º do artigo 1º da LRF, entende-se que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe uma ação planejada e transparente para prevenir os riscos e corrigir os desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

Para alcançar tal equilíbrio de contas, deverá ser atendido, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas, obedecendo a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívida consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar (MARQUES, 2009).

Tem-se como necessário que a responsabilidade fiscal seja um conceito comum para a sociedade brasileira. A participação de todos com esse ideal poderá garantir um correto gasto público, de maneira a garantir que todos os brasileiros possam usufruir dos direitos e garantias constitucionais em vigor (MENDES, 2002).

Ocorrendo desequilíbrio e risco fiscal, os municípios devem utilizar os instrumentos legais dispostos nas leis de diretrizes orçamentárias e leis orçamentárias. Os entes municipais, nos termos da Lei nº 4320/64 em seu artigo 40 e artigo 41, inciso III, poderão criar créditos adicionais, as autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento com as seguintes finalidades:

I - suplementares, os destinados a reforço de dotação orçamentária;

II - especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica; III - extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública.

Esses créditos suplementares e especiais serão autorizados por lei e abertos por decreto executivo nos termos do artigo 42 da Lei nº 4320/64.

Para a elaboração do orçamento municipal, as prefeituras devem-se utilizar da Lei nº 4320/64 que estatui as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. As principais regras do direito financeiro estão dispostas nos artigos 165 a 169 da Constituição Federal, determinando a elaboração de leis específicas, a saber: Plano Plurianual (PPA), objetivos a serem realizados no período de quatro anos, Lei de Diretrizes Orçamentária Anual (LDO), que por sua vez estabelece as orientações para a Lei Orçamentária Anual (LOA).

Atualmente, segundo a legislação vigente, as prefeituras, em cada exercício financeiro, podem gastar de acordo com o orçamento votado no ano anterior. A votação é feita na Câmara Municipal de cada município considerando a proposta enviada pelo Poder Executivo e conforme as diretrizes definidas na lei de diretrizes orçamentária municipal nos termos da lei orgânica. A lei orçamentária disporá sobre a previsão das receitas e fixação das despesas nos termos do parágrafo 8º do artigo 165 da Constituição Federal.

As prefeituras municipais, em sua proposta de orçamento anual, devem definir uma reserva de contingência nos termos do artigo 5º, inciso III da Lei nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal, sendo a sua destinação legal para o atendimento de passivos contingentes, outros riscos e eventos fiscais imprevistos, e montante definido com base na receita corrente líquida nos termos da lei de diretrizes orçamentária municipal.

Dispõe a Resolução CFC nº 1.374, de 8 de Dezembro de 2011 que a constituição de reservas será feita por exigência do estatuto ou por lei. Isto é para dar à entidade e seus credores uma proteção contra prejuízos. Existem outras reservas para atender dispositivos legais, tanto a Contabilidade Social quanto a Contabilidade Pública.

Segundo Oliveira (2016), no caso de ocorrência de passivos contingentes ou riscos imprevistos, que possam afetar as contas públicas, conforme disposição do parágrafo 3º do artigo 4º da LRF, as prefeituras utilizarão as reservas de contingências. Entretanto, seu uso está condicionado à criação do Anexo de Riscos Fiscais, “onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem” nos termos do Art. 4º, parágrafo 3º da LRF (BRASIL, 2000, s/p). Portanto, as prefeituras deverão incluir nos seus planejamentos uma previsão do

que pode se tornar um risco fiscal, incluindo situações tais como a queda brusca de receitas ocorrida nos últimos anos, a queda de consumo por conta do endividamento e o arrefecimento da produção industrial ou, ainda, em razão de diferentes fatos.

3 METODOLOGIA

O presente estudo caracteriza-se como uma pesquisa de cunho documental e quantitativo para estudo da reserva de contingência dos municípios de São Caetano do Sul e de São Paulo, no período compreendido entre 2013 a 2015. A análise quantitativa buscou identificar os valores segregados para as reservas de contingência, para posteriormente analisar os dados obtidos.

Segundo Gil (2002), não há uma regra fixa para a elaboração de uma pesquisa. Desta forma, procedeu-se a pesquisa documental para obtenção dos dados referentes aos valores das reservas de contingência. Esses valores são publicados bimestralmente no sítio de cada município como relatórios RREO (Relatório Resumido da Execução Orçamentária) da LRF.

Após o levantamento dos dados obtidos, elaboraram-se planilhas com os valores das dotações anuais e sua variação bimestral, sendo analisadas em sequência.

Verificou-se que as dotações das reservas para a cidade de São Caetano do Sul e para a cidade de São Paulo tiveram, respectivamente, uma variação bimestral de queda e ausência de variação. Constatou-se que o motivo da variação para São Caetano do Sul, foi a edição de decretos de movimentação de verbas e para São Paulo, a ausência de decretos. Buscou-se no sítio dos municípios, os decretos para justificar essas variações. Todas essas informações foram demonstradas nas tabelas 01 a 04.

As referências bibliográficas para subsidiar o trabalho ficaram restritas em razão da falta de literatura específica sobre reserva de contingência. A realização de uma pesquisa na base de dados Scielo e no buscador Google Acadêmico indicou apenas um único trabalho a respeito, citado neste estudo (OLIVEIRA, 2016).

Desta forma, realizaram-se os seguintes procedimentos:

- 1) levantamento dos relatórios da LRF, obtendo os valores bimestrais da reserva de contingência conforme o Relatório Resumido de Execução Orçamentária - RREO;
- 2) pesquisa e análise dos decretos de criação de créditos adicionais e sua destinação;
- 3) planilhamento dos dados obtidos.

4 RESULTADOS E ANÁLISE DOS DADOS

Após a realização da pesquisa nos sítios dos municípios de São Caetano do Sul e de São Paulo, a partir da obtenção das informações necessárias e feito o planilhamento dos dados referentes às reservas de contingência, foi possível organizar as informações e analisá-las conforme segue. Na Tabela 01, apresenta-se o resultado dos valores de contingência previstos pelo município de São Caetano do Sul.

Tabela 01 – Valores de Reserva de Contingência conforme o Anexo I do Relatório Resumido da Execução Orçamentária nos exercícios de 2013 a 2015 do município de São Caetano do Sul (R\$)

| Ano | Valor Inicial da Reserva de Contingência (R\$) | Saldo Dotação 1º Bimestre (R\$) | Saldo Dotação 2º Bimestre (R\$) | Saldo Dotação 3º Bimestre (R\$) | Saldo Dotação 4º Bimestre (R\$) | Saldo Dotação 5º Bimestre (R\$) | Saldo Dotação 6º Bimestre (R\$) |
|------|--|---------------------------------|---------------------------------|---------------------------------|---------------------------------|---------------------------------|---------------------------------|
| 2013 | 1514093,00 | 1514093,00 | 1514093,00 | 1514093,00 | 1514093,00 | 1351493,00 | 1042043,00 |
| 2014 | 1585176,00 | 1585176,00 | 1585176,00 | 1585176,00 | 1585176,00 | 1103300,00 | 1000300,00 |
| 2015 | 1760907,00 | 1760907,00 | 1760907,00 | 1760907,00 | 1714707,00 | 1714707,00 | 149045,00 |

Fonte – Elaborado pelos autores, com base nos Relatórios da Reserva de Contingência, conforme o Anexo I do Relatório Resumido da Execução Orçamentária, nos exercícios de 2013 a 2015 do município de São Caetano do Sul

Verifica-se acima que o município de São Caetano do Sul criou a Reserva de Contingência nos exercícios de 2013 a 2015 conforme informado no Relatório Resumido da Execução Orçamentária. A destinação das dotações foi apurada nas Tabelas 02, 03 e 04, indicando o decreto que alterou a dotação e sua destinação.

Tabela 2 – Destinação da Reserva de Contingência no Exercício de 2013 de São Caetano do Sul (R\$)

| USO DOTAÇÃO 2013 | VALOR (R\$) | DESTINAÇÃO DA DOTAÇÃO | SALDO DA DOTAÇÃO (R\$) |
|------------------------------|---------------|--|------------------------|
| DECRETO N° 10699 DE 25/09/13 | 162600 | Fundação Municipal de Saúde de São Caetano – Outros Serviços de Terceiros | 1351493 |
| DECRETO N° 10709 DE 21/11/13 | 306450 | Dotações para a Fundação das Artes de São Caetano do Sul – Fundação Anne Sullivan e Prefeitura Municipal de São de Caetano | 1042043 |
| TOTAL | 472050 | | |

Fonte – Elaborado pelos autores, com base nos dados disponibilizados no sítio da Prefeitura Municipal de São Caetano do Sul

Os dados da Tabela 2 indicam que o valor da Reserva de Contingência foi deduzido decreto a decreto do saldo inicial da reserva contingência, como observa-se no 5º e 6º bimestre da Tabela 1 e na coluna “saldo da dotação” da Tabela 2.

Na Tabela 3, apresenta-se a destinação da reserva de contingência para o ano de 2014. Tal como no ano anterior, observa-se a dedução no saldo orçamentário na rubrica específica.

Tabela 3 – Destinação da Reserva de Contingência no Exercício de 2014 de São Caetano do Sul (R\$)

| USO DOTAÇÃO 2014 | VALOR (R\$) | DESTINAÇÃO DA DOTAÇÃO | SALDO DA DOTAÇÃO (R\$) |
|------------------------------|----------------|--|------------------------|
| DECRETO N° 10791 DE 12/09/14 | 1.000,00 | Fundação Pró-Memória de São Caetano | 1.584.176,00 |
| DECRETO N° 10795 DE 09/10/14 | 188.500,00 | Fundação Municipal de Saúde de SC | 1.395.686,00 |
| DECRETO N° 10798 DE 28/10/14 | 292.376,00 | Universidade Municipal de São Caetano e Prefeitura Municipal | 1.103.300,00 |
| DECRETO N° 10801 DE 14/12/14 | 44.000,00 | Fundação Artes de SC | 1.059.300,00 |
| DECRETO N° 10820 DE 16/12/14 | 59.000,00 | Fundação Anne Sullivan | 1.000.300,00 |
| TOTAL | 584.876 | | |

Fonte – Elaborado pelos autores, com base nos dados disponibilizados no sítio da Prefeitura Municipal de São Caetano do Sul

O mesmo fenômeno observado nos anos anteriores ocorre em 2015, conforme se constata na Tabela 4.

Tabela 4 – Destinação da Reservas de Contingências no Exercício de 2015 de São Caetano do Sul (R\$)

| USO DOTAÇÃO 2015 | VALOR (R\$) | DESTINAÇÃO DA DOTAÇÃO | SALDO DA DOTAÇÃO (R\$) |
|------------------------------|-------------------|-------------------------------------|------------------------|
| DECRETO N° 10884 DE 16/07/15 | 46.200,00 | Prefeitura Municipal de São Caetano | 1.714.707,23 |
| DECRETO N° 10924 DE 16/11/15 | 197.300,00 | Fundação Municipal de Saúde de SC | 1.517.407,23 |
| DECRETO N° 10944 DE 23/12/15 | 68.362,00 | Fundação Anne Sullivan | 1.449.045,23 |
| TOTAL | 311.862,00 | | |

Fonte – Elaborado pelos autores, com base nos dados disponibilizados no sítio da Prefeitura Municipal de São Caetano do Sul

Analisando as leis de diretrizes orçamentárias dos exercícios de 2013 a 2015 de São Caetano do Sul não foram encontrados os Anexos de Riscos Fiscais, onde deveriam ser avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizassem nos termos do §3º do artigo 4º da LRF. Verifica-se que as Leis de Diretrizes Orçamentárias dos exercícios de 2013 a 2015 não atenderam a LRF quanto a criação do Anexo de Riscos Fiscais e suas providências no caso de ocorrência do risco fiscal.

Desta forma, as reservas de contingências de São Caetano do Sul não foram destinadas ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos nos termos do artigo 5º, inciso III, alínea “b” da LRF. Verifica-se que as destinações dos créditos remanejados através de todos os decretos apontados nas Tabelas 2, 3 e 4 não atenderam ao disposto na alínea 'b' do inciso III do artigo 5º da LRF. A partir da análise dos dados coletados na pesquisa, não há possibilidade de aferir-se se a reserva de continência foi usada com êxito ou não, por não haver a ocorrência do fato normativo de autorização de seu uso. Assim, não é possível confirmar se a utilização da reserva de contingência teve destinação adequada uma vez que o município não possui na sua LDO o Anexo de Riscos Fiscais.

Em relação ao município de São Paulo, verificou-se que este criou a Reserva de Contingência nos exercícios de 2013 a 2015 conforme informado no Relatório Resumido da Execução Orçamentária e apresentado na Tabela 5.

Tabela 05 – Valores de Reserva de Contingência conforme o Anexo I do Relatório Resumido da Execução Orçamentária nos exercícios de 2013 a 2015 (R\$) de São Paulo

| Ano | Valor Inicial da Reserva de Contingência (R\$) | Saldo da Dotação 1º Bimestre (R\$) | Saldo da Dotação 2º Bimestre (R\$) | Saldo da Dotação 3º Bimestre (R\$) | Saldo da Dotação 4º Bimestre (R\$) | Saldo da Dotação 5º Bimestre (R\$) | Saldo da Dotação 6º Bimestre (R\$) |
|------|--|------------------------------------|------------------------------------|------------------------------------|------------------------------------|------------------------------------|------------------------------------|
| 2013 | 1.000.000,00 | 1.000.000,00 | 1.000.000,00 | 1.000.000,00 | 1.000.000,00 | 1.000.000,00 | 1.000.000,00 |
| 2014 | 1.000,00 | 1.000,00 | 1.000,00 | 1.000,00 | 1.000,00 | 1.000,00 | 1.000,00 |
| 2015 | 1.000,00 | 1.000,00 | 1.000,00 | 1.000,00 | 1.000,00 | 1.000,00 | 1.000,00 |

Fonte – Elaborado pelos autores, com base nos Relatórios da Reserva de Contingência, conforme o Anexo I do Relatório Resumido da Execução Orçamentária nos exercícios de 2013 a 2015 do município de São Paulo

A análise referente ao município de São Paulo indicou a existência dos Anexos de Riscos Fiscais e a dotação orçamentária para reserva de contingência. Porém, nesses anexos fiscais não se dispôs nenhum comando legal específico para o uso da reserva de contingência.

O documento aponta muito genericamente a possibilidade de queda no crescimento econômico, aumento da inflação queda de receita, choques inflacionários ou cambiais, refletindo nas obrigações contraídas junto a credores por influenciar negativamente os indicadores do estoque da Dívida Municipal e no ano de 2015 acrescenta riscos como o aumento da Dívida Pública com a União, além de uma preocupação em relação ao resultado dos julgamentos do STF da constitucionalidade da Emenda Constitucional nº 62 que poderá aumentar a dívida pública municipal. Como as reservas mantiveram-se inalteradas, percebe-se que o Poder Executivo não considerou a necessidade de recorrer a Reserva de Contingência. Portanto, as reservas de contingências de São Paulo não estavam destinadas ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos nos termos do artigo 5º, inciso III, alínea “b” da LRF. Além disso, os valores dos anos 2014 e 2015 mostram-se irrisórios perante o orçamento da cidade.

5 CONCLUSÕES

Este trabalho teve como objetivo investigar a destinação e a aplicação das reservas de contingência nos municípios de São Paulo e São Caetano do Sul. A coleta de dados possibilitou realizar uma análise a partir dos dados disponibilizados nos Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária.

Tabela 6 – Quadro resumo do uso de Reservas de Contingência nos municípios pesquisados

| MUNICÍPIOS | POSSUI RESERVA DE CONTINGÊNCIA | RESERVA FOI USADA | POSSUI ANEXO DE RISCO FISCAL |
|--------------------|-----------------------------------|-------------------|---------------------------------|
| SÃO CAETANO DO SUL | SIM | SIM | NÃO |
| SÃO PAULO | SIM | NÃO | SIM |

Fonte – Elaborado pelos autores, com base nos dados disponibilizados nos sítios dos municípios pesquisados

Com a análise dos dados (Tabela 6), pôde-se demonstrar que as prefeituras não utilizam as reservas de contingência adequadamente, conforme os preceitos legais. Identificou-se que no caso de São Caetano do Sul, não foram criados os anexos fiscais e em São Paulo, apesar da criação desse documento, não foram utilizadas as reservas. Entende-se que esses fatos demonstram pouca preocupação com a contabilidade pública, deixando certa impressão de desleixo pela coisa pública.

A partir da pesquisa realizada, propõe-se que: a) uma cobrança maior quanto a legalidade das leis orçamentárias pelos Tribunais de Contas nos termos do artigo 75 da Lei

número 4320/64 quanto a elaboração do Anexo de Riscos Fiscais para todos os municípios, visto que a LRF impõe a criação de Reserva de Contingência em seu artigo 5º, inciso III; b) fiscalização quanto a legalidade dos atos nos termos do artigo 75 da Lei número 4320/64 por parte do controle externo quanto a criação e realização de despesas conforme o disposto nas Reservas de Contingência e Anexos Fiscais; c) uma reformulação na Lei de Responsabilidade Fiscal, impondo sanções legais pela ausência do anexo de riscos fiscais na Lei de Diretrizes Orçamentárias de todos os entes federativos; d) uma reformulação na Lei 4320/64 para que, no caso de não ocorrência de risco fiscal, o valor da Reserva de Contingência não utilizado no exercício seja reservado para o exercício seguinte, e assim sucessivamente na ausência de uso, criando ao ente administrativo saldo de caixa para que possa administrar riscos e eventos imprevistos, quando ocorrerem nos termos do Anexo Fiscal em vigor, permitindo aos municípios possuírem reservas financeiras em caso de necessidade; e) criação de cursos de contabilidade pública para os municípios elaborarem melhor sua contabilidade, utilizando adequadamente as ferramentas, como por exemplo, a reserva de contingência.

Como limitação da pesquisa, aponta-se a restrição do estudo a dois municípios. Recomenda-se a ampliação da pesquisa para um universo maior de municípios, visando conhecer outras realidades de modo a obter dados mais conclusivos, em termos gerais. Além disso, recomenda-se analisar o correto provisionamento orçamentário nos termos do Art. 5, Inciso III da LRF que determina vinculação orçamentária da Reserva de Contingência à Receita Corrente Líquida.

AGRADECIMENTOS

PROGRAMA PNAP (Especialização em Gestão Pública Municipal) oferecido pela UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO PAULO - UNIFESP, em parceria com o Programa UNIVERSIDADE ABERTA DO BRASIL – UAB, instituído pelo Ministério da Educação/MEC.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Antônio Angelo Santos de. **A Lei de Responsabilidade Fiscal como instrumento de planejamento para administração pública.** 2014. 34f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Administração Pública)- Universidade Estadual da Paraíba, Campina Grande, 2014.

ASSIS, Nilson Rodrigues de. **Demonstrativo das despesas obrigatórias de caráter continuado: análise e evolução histórica, avaliação e identificação das variáveis que o determinam para proposição de um novo modelo.** Disponível em: <http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/10090> (acessado em 20/08/2016).

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicacomilado.htm (acessado em 07/12/2016)/

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm (acessado em 20/08/2016)

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm (acessado em 20/08/2016)

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Anexo de riscos fiscais e relatório de gestão fiscal: manual de elaboração: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional.** 7. ed. atual. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2007. 130 p. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ManualRGF7.pdf> (acessado em 20/08/2016).

BRASIL. **Resolução CFC nº 1.374, de 8 de Dezembro de 2011.** Disponível em: [http://www.semesp.org.br/portal/pdfs/juridico2011/Resolucoes/res_CFC_1374\(08_12\).pdf](http://www.semesp.org.br/portal/pdfs/juridico2011/Resolucoes/res_CFC_1374(08_12).pdf) (acessado em 09/03/2017)

DARÓS, L. L. Et al. **Ánalise das normas brasileiras de contabilidades aplicadas ao setor público – UFSC** – disponível em: <http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos92009/467.pdf> – acessado em 20/08/2016

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** São Paulo, Atlas, 2002

MARQUES, Jales Ramos. **Introdução à lei de responsabilidade fiscal.** Brasília: TCU, 2009.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Lei De Responsabilidade Fiscal, Correlação Entre Metas e Riscos Fiscais e o Impacto dos Déficits Públicos para as Gerações Futuras** - disponível em: <http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/892366> – acessado em 09/03/2017.

OLIVEIRA, F. G. **A reserva de contingência inserta no projeto de lei orçamentária anual: as peculiaridades do fundo de reserva.** - disponível em: http://www.cidp.pt/publicacoes/revistas/rjlb/2015/3/2015_03_0571_0581.pdf – acessado em 20/08/2016.

SÃO CAETANO DO SUL. **Decreto nº 10.699/2013** – Disponível em administracaoweb.saocaetanodosul.sp.gov.br/upload/legislacao/20110.pdf (acessado em 10/10/2016)

SÃO CAETANO DO SUL. **Decreto nº 10.709/2013** – Disponível em administracaoweb.saocaetanodosul.sp.gov.br/upload/legislacao/20373.pdf (acessado em 10/10/2016)

SÃO CAETANO DO SUL. **Decreto nº 10.791/2014** – Disponível em administracaoweb.saocaetanodosul.sp.gov.br/upload/legislacao/21818.pdf (acessado em 10/10/2016)

SÃO CAETANO DO SUL. **Decreto nº 10.795/2014** – Disponível em administracaoweb.saocaetanodosul.sp.gov.br/upload/legislacao/21877.pdf (acessado em 10/10/2016)

SÃO CAETANO DO SUL. **Decreto nº 10.798/2014** – Disponível em administracaoweb.saocaetanodosul.sp.gov.br/upload/legislacao/21915.pdf (acessado em 10/10/2016)

SÃO CAETANO DO SUL. **Decreto nº 10.801/2014** – Disponível em administracaoweb.saocaetanodosul.sp.gov.br/upload/legislacao/22069.pdf (acessado em 10/10/2016)

SÃO CAETANO DO SUL. **Decreto nº 10.820/2014** – Disponível em administracaoweb.saocaetanodosul.sp.gov.br/upload/legislacao/22342.pdf (acessado em 10/10/2016)

SÃO CAETANO DO SUL. **Decreto nº 10.884/2015** – Disponível em administracaoweb.saocaetanodosul.sp.gov.br/upload/legislacao/23147.pdf (acessado em 10/10/2016)

SÃO CAETANO DO SUL. **Decreto nº 10.924/2015** – Disponível em administracaoweb.saocaetanodosul.sp.gov.br/upload/legislacao/23449.pdf (acessado em 10/10/2016)

SÃO CAETANO DO SUL. **Decreto nº 10.944/2015** – Disponível em administracaoweb.saocaetanodosul.sp.gov.br/upload/legislacao/23698.pdf (acessado em 10/10/2016)

SÃO CAETANO DO SUL. **Lei nº 5.106 de 28 de novembro de 2012** – Disponível em www.saocaetanodosul.sp.gov.br/pdfs/orcamentos/2013.pdf (acessado em 10/10/2016)

SÃO CAETANO DO SUL. **Lei nº 5.097 de 12 de setembro de 2012** – Disponível em www.saocaetanodosul.sp.gov.br/pdfs/ldo/ldo-2013.zip (acessado em 10/10/2016)

SÃO CAETANO DO SUL. **Lei nº 5.147 de 13 de outubro de 2013** - Disponível em www.saocaetanodosul.sp.gov.br/pdfs/ldo/ldo-2014.pdf (acessado em 10/10/2016)

SÃO CAETANO DO SUL. **Lei nº 5.161 de 27 de novembro de 2013** - Disponível em www.saocaetanodosul.sp.gov.br/pdfs/orcamentos/2014.pdf (acessado em 10/10/2016)

SÃO CAETANO DO SUL. **Lei nº 5.230 de 08 de outubro de 2014** - Disponível em administracaoweb.saocaetanodosul.sp.gov.br/upload/legislacao/21867.pdf (acessado em 10/10/2016)

SÃO CAETANO DO SUL. **Lei nº 5.257 de 10 de dezembro de 2014** - Disponível em administracaoweb.saocaetanodosul.sp.gov.br/upload/legislacao/22319.pdf (acessado em 10/10/2016)

SÃO CAETANO DO SUL. Relatórios LRF 1º bimestre 2013 – Disponível em <http://www.saocaetanodosul.sp.gov.br/pdfs/responsabilidade-fiscal/2013/bi/1bi2013.zip>, (acessado em 10/10/2016)

SÃO CAETANO DO SUL. Relatórios LRF 1º bimestre 2014 - Disponível em <http://www.saocaetanodosul.sp.gov.br/pdfs/responsabilidade-fiscal/2014/relatoriosLRF1bimestre2014.rar> (acessado em 10/10/2016)

SÃO CAETANO DO SUL. Relatórios LRF 1º bimestre 2015 - Disponível em <http://www.saocaetanodosul.sp.gov.br/images/Relat%C3%B3rios%20L.R.F.%201-Bimestre-2015.rar> (acessado em 10/10/2016)

SÃO CAETANO DO SUL. Relatórios LRF 2º bimestre 2013 – Disponível em <http://www.saocaetanodosul.sp.gov.br/pdfs/responsabilidade-fiscal/2013/bi/2bi2013.zip>, (acessado em 10/10/2016)

SÃO CAETANO DO SUL. Relatórios LRF 2º bimestre 2014 - Disponível em <http://www.saocaetanodosul.sp.gov.br/pdfs/responsabilidade-fiscal/2014/relatoriosLRF2bimestre2014.rar> (acessado em 10/10/2016)

SÃO CAETANO DO SUL. Relatórios LRF 2º bimestre 2015 - Disponível em <http://www.saocaetanodosul.sp.gov.br/images/Relat%C3%B3rios%20L.R.F.%202-Bimestre-2015.rar> (acessado em 10/10/2016)

SÃO CAETANO DO SUL. Relatórios LRF 3º bimestre 2013 – Disponível em <http://www.saocaetanodosul.sp.gov.br/pdfs/responsabilidade-fiscal/2013/bi/3bi2013.rar> (acessado em 10/10/2016)

SÃO CAETANO DO SUL. Relatórios LRF 3º bimestre 2014 - Disponível em <http://www.saocaetanodosul.sp.gov.br/pdfs/responsabilidade-fiscal/2014/relatoriosLRF3bimestre2014.rar> (acessado em 10/10/2016)

SÃO CAETANO DO SUL. Relatórios LRF 3º bimestre 2015 - Disponível em <http://www.saocaetanodosul.sp.gov.br/images/upload/Relat%C3%B3rios%20L.R.F.%203-Bimestre-2015.rar> (acessado em 10/10/2016)

SÃO CAETANO DO SUL. Relatórios LRF 4º bimestre 2013 – Disponível em <http://www.saocaetanodosul.sp.gov.br/pdfs/responsabilidade-fiscal/2013/bi/4bi2013.rar>, (acessado em 10/10/2016)

SÃO CAETANO DO SUL. Relatórios LRF 4º bimestre 2014 - Disponível em <http://www.saocaetanodosul.sp.gov.br/images/upload/Relat%C3%B3rios%20L.R.F.%204-Bimestre-2014.rar> (acessado em 10/10/2016)

SÃO CAETANO DO SUL. Relatórios LRF 4º bimestre 2015 - Disponível em <http://www.saocaetanodosul.sp.gov.br/images/upload/4Bim2015.rar> (acessado em 10/10/2016)

SÃO CAETANO DO SUL. Relatórios LRF 5º bimestre 2013 – Disponível em <http://www.saocaetanodosul.sp.gov.br/pdfs/responsabilidade-fiscal/2013/bi/5bi2013.rar>, (acessado em 10/10/2016)

SÃO CAETANO DO SUL. Relatórios LRF 5º bimestre 2014 - Disponível em <http://www.saocaetanodosul.sp.gov.br/images/Relat%C3%B3rios%20L.R.F.%205-Bimestre-2014.rar> (acessado em 10/10/2016)

SÃO CAETANO DO SUL. Relatórios LRF 5º bimestre 2015 - Disponível em <http://www.saocaetanodosul.sp.gov.br/images/Leis/Relat%C3%B3rios%20L.R.F.%205-Bimestre-2015.rar> (acessado em 10/10/2016)

SÃO CAETANO DO SUL. Relatórios LRF 6º bimestre 2013 - Disponível em <http://www.saocaetanodosul.sp.gov.br/pdfs/responsabilidade-fiscal/2013/bi/6bi2013.rar> (acessado em 10/10/2016)

SÃO CAETANO DO SUL. Relatórios LRF 6º bimestre 2014 - Disponível em <http://www.saocaetanodosul.sp.gov.br/images/Editais%20Cultura/Relat%C3%B3rios%20L.R.F.%206-Bimestre-2014-1.rar> (acessado em 10/10/2016)

SÃO CAETANO DO SUL. Relatórios LRF 6º bimestre 2015 - Disponível em <http://www.saocaetanodosul.sp.gov.br/images/6bimestre2015.zip> (acessado em 10/10/2016)

SÃO PAULO. - Lei nº 15.613, de 6 de julho de 2012 - Disponível em www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/planejamento/arquivos/Ido%202013.pdf (acessado em 31/10/2016)

SÃO PAULO. Anexo II integrante da Lei nº 15.613, de 6 de julho de 2012 – Disponível em www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/planejamento/arquivos/anexos%20II%20e%20III.pdf (acessado em 31/10/2016)

SÃO PAULO. Anexo II integrante da Lei nº 15.841, de 17 de julho de 2013 – Disponível em orcamento.sf.prefeitura.sp.gov.br/orcamento/uploads/2014/ProjetoLei215Anex0II.pdf (acessado em 31/10/2016)

SÃO PAULO. Anexos I – II e III integrante da Lei nº 16.047, de 18 de julho de 2014 – Disponível em orcamento.sf.prefeitura.sp.gov.br/orcamento/uploads/2015/ProjetoLei176Anex0I_II_III.pdf (acessado em 31/10/2016)

SÃO PAULO. Lei nº 15.680, de 27 de dezembro de 2012 – Disponível em orcamento.sf.prefeitura.sp.gov.br/orcamento/uploads/2013/lei15680.pdf (acessado em 31/10/2016)

SÃO PAULO. Lei nº 15.841, de 17 de julho de 2013 – Disponível em orcamento.sf.prefeitura.sp.gov.br/orcamento/uploads/2014/lei15841.pdf (acessado em 31/10/2016)

SÃO PAULO. Lei nº 15.950, de 30 de dezembro de 2013 - Disponível em orcamento.sf.prefeitura.sp.gov.br/orcamento/uploads/2014/lei15950.pdf (acessado em 31/10/2016)

SÃO PAULO. Lei nº 16.047, de 18 de julho de 2014 - Disponível em

orcamento.sf.prefeitura.sp.gov.br/orcamento/uploads/2015/lei16047.pdf (acessado em 31/10/2016)

SÃO PAULO. Lei nº 16.099, de 30 de dezembro de 2014 - Disponível em <http://orcamento.sf.prefeitura.sp.gov.br/orcamento/uploads/2015/lei16099.pdf> (acessado em 31/10/2016)

SÃO PAULO. Relatórios LRF 1º bimestre 2013 – Disponível em www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/05%20pr_1403706309.pdf (acessado em 31/10/2016)

SÃO PAULO. Relatórios LRF 1º bimestre 2014 – Disponível em www.prefeitura.sp.gov.br/arquivos/secretarias/financas/contas-publicas/RP-Consolidado-1bim-2014.pdf (acessado em 31/10/2016)

SÃO PAULO. Relatórios LRF 1º bimestre 2015 - Disponível em www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/Resultado-Primario-1bim-2015_1459276439.pdf (acessado em 31/10/2016)

SÃO PAULO. Relatórios LRF 2º bimestre 2013 – Disponível em www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/05_1403706914.pdf (acessado em 31/10/2016)

SÃO PAULO. Relatórios LRF 2º bimestre 2014 – Disponível em www.prefeitura.sp.gov.br/arquivos/secretarias/financas/contas-publicas/Resultado-Primario-2bim-2014.pdf (acessado em 31/10/2016)

SÃO PAULO. Relatórios LRF 2º bimestre 2015 - Disponível em www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/Resultado-Primario-2bim-2015_1459280255.pdf (acessado em 31/10/2016)

SÃO PAULO. Relatórios LRF 3º bimestre 2013 – Disponível em www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/PRIMARIO3bi_1403801473.pdf (acessado em 31/10/2016)

SÃO PAULO. Relatórios LRF 3º bimestre 2014 – Disponível em www.prefeitura.sp.gov.br/arquivos/secretarias/financas/contas-publicas/RP-Consolidado-3bim-2014.pdf (acessado em 31/10/2016)

SÃO PAULO. Relatórios LRF 3º bimestre 2015 - Disponível em www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/Resultado-Primario-3bim-2015_1459284889.pdf (acessado em 31/10/2016)

SÃO PAULO. Relatórios LRF 4º bimestre 2013 – Disponível em www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/primario4bi_1403802615.pdf (acessado em 31/10/2016)

SÃO PAULO. Relatórios LRF 4º bimestre 2014 – Disponível em www.prefeitura.sp.gov.br/arquivos/secretarias/financas/contas-publicas/RP-Consolidado-4bim-2014.pdf (acessado em 31/10/2016)

SÃO PAULO. Relatórios LRF 4º bimestre 2015 - Disponível em

www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/Resultado-Primario-4bim-2015_1459347247.pdf (acessado em 31/10/2016)

SÃO PAULO. Relatórios LRF 5º bimestre 2013 – Disponível em www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/primario5bi_1403809233.pdf (acessado em 31/10/2016)

SÃO PAULO. Relatórios LRF 5º bimestre 2014 – Disponível em www.prefeitura.sp.gov.br/arquivos/secretarias/financas/contas-publicas/RP-Consolidado-5bim-2014.pdf (acessado em 31/10/2016)

SÃO PAULO. Relatórios LRF 5º bimestre 2015 - Disponível em www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/Resultado-Primario-5bim-2015_1459368762.pdf (acessado em 31/10/2016)

SÃO PAULO. Relatórios LRF 6º bimestre 2013 – Disponível em www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/primario6bi_1403809970.pdf (acessado em 31/10/2016)

SÃO PAULO. Relatórios LRF 6º bimestre 2014 – Disponível em www.prefeitura.sp.gov.br/arquivos/secretarias/financas/contas-publicas/RP-Consolidado-6bim-2014.pdf (acessado em 31/10/2016)

SÃO PAULO. Relatórios LRF 6º bimestre 2015 - Disponível em www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/Resultado-Primario-6bim-2015_1459431553.pdf (acessado em 31/10/2016)

SOARES, O. R. Os impactos que os decretos de contingenciamento causam ao desempenho das agências reguladoras federais – UNB – disponível em: http://bdm.unb.br/bitstream/10483/1644/1/2009_OnildoRodriguesSoares.pdf – acessado em 20/08/2016