

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
PROGRAMA UNIVERSIDADE ABERTA DO BRASIL
CONVENIO UEPB/UAB/SEED/PNAP
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL**

MARIA SINFOROSA DUARTE CABRAL

**DESPESA DE PESSOAL DE ACORDO COM A LEI DE RESPONSABILIDADE
FISCAL: ESTUDO NA PREFEITURA DE CATURITÉ NO ESTADO DA PARAÍBA**

Campina Grande
2015

MARIA SINFOROSA DUARTE CABRAL

**DESPEZA DE PESSOAL DE ACORDO COM A LEI DE RESPONSABILIDADE
FISCAL: ESTUDO NA PREFEITURA DE CATURITÉ NO ESTADO DA PARAÍBA**

Monografia apresentada ao Curso de
Especialização em Gestão Pública
Municipal da Universidade Estadual da
Paraíba em cumprimento à exigência para
obtenção do grau de especialista

Campina Grande
2015

É expressamente proibida a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano da dissertação.

C117d Cabral, Maria Sinforsosa Duarte

Despesa com pessoal de acordo com a lei de responsabilidade fiscal [manuscrito] : estudo na prefeitura de Caturité no estado da Paraíba / Maria Sinforsosa Duarte Cabral. - 2015.

44 p. : il. color.

Digitado.

Monografia (Gestão Pública Municipal EAD) - Universidade Estadual da Paraíba, Pró-Reitoria de Ensino Médio, Técnico e Educação à Distância, 2015.

"Orientação: Prof^a. Waleska Silveira Lira, Departamento de Administração".

1. Administração Pública. 2. Lei de Responsabilidade Fiscal. 3. Despesa com Pessoal. I. Título.

21. ed. CDD 343.03

MARIA SINFOROSA DUARTE CABRAL

**DESPESA DE PESSOAL DE ACORDO COM A LEI DE RESPONSABILIDADE
FISCAL: ESTUDO NA PREFEITURA DE CATURITÉ NO ESTADO DA PARAÍBA**

Monografia apresentada ao Curso de
Especialização em Gestão Pública
Municipal da Universidade Estadual da
Paraíba em cumprimento à exigência para
obtenção do grau de especialista

Aprovada em 21/03/2015.

Waleska Silveira Lira
Prof.^a Dr.^a Waleska Silveira Lira / UEPB
Orientadora

Viviane Barreto Motta Nogueira
Prof.^a Dr.^a Viviane Barreto Motta Nogueira / UEPB
Examinadora

Kaline Di Pace Nunes
Prof.^a MSc. Kaline Di Pace Nunes / UEPB
Examinadora

Aos meus filhos, Leandro e Luciana, que acreditaram em mim e foram compreensivos nos momentos da minha ausência.

AGRADECIMENTOS

A Deus, sem a fé que tenho Nele não teria conseguido chegar ao fim desse curso e desse trabalho.

Aos meus queridos pais, José do Egito Bezerra Cabral (Zé Hermínio) “IN MEMORIAM” e Severina Duarte Cabral (Cici), pela dedicação e cujos esforços para minha formação pessoal permitiram este momento.

“Papai, você partiu deixando um imenso vazio. Se agora conquisto mais uma vitória, é porque esteve ao meu lado e me ensinou a seguir pelo bom caminho.

Hoje especialmente, a saudade é mais forte, mas a lembrança de sua voz amiga, de seu sorriso, de seu abraço, realimenta o amor que jamais se apagará do meu coração. Sei que estará sempre ao meu lado e, neste momento, sinto seu peito pleno de orgulho e seus olhos banhados de emoção.

Sinto sua presença. Poderia dizer-lhe tanta coisa, mas me calo.

Só o silêncio pode dizer o que sinto – um amor enorme e saudade!”

Aos meus amados filhos, Leandro e Luciana, que me deram muita força para conclusão desse trabalho.

Aos meus irmãos, pelo apoio e incentivos dados no decorrer do curso.

Aos meus parentes e amigos, que sempre incentivaram minha caminhada.

NÃO condene os que estão em posição de destaque na política ou na administração pública.

Não diga que no lugar deles faria melhor.

Enquanto não pomos em ação real nossas forças, não temos certeza do que são capazes.

Talvez você fizesse pior, se estivesse na posição deles.

Procure desculpar, porque não conhecemos as circunstâncias em que se encontram aqueles que têm sobre seus ombros o grande peso da responsabilidade pública.

Pastorino (2000, p.27)

RESUMO

O presente trabalho tem o objetivo de realizar um estudo na Prefeitura de Caturité no Estado da Paraíba acerca do cumprimento da despesa de pessoal de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal, no período de doze meses do ano de 2013. Para esta lei, a despesa total com pessoal é o somatório dos gastos do ente da Federação, neste caso, o Município de Caturité, com os ativos, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, e de membros de poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência. A pesquisa é bibliográfica e documental, cujo análise compreende a coleta de dados no Portal da Transparência do Município de Caturité. Os resultados revelam que, em relação à Receita Corrente Líquida, o percentual da despesa com pessoal soma 50,18% (cinquenta ponto dezoito por cento). Em decorrência disso, observa-se que o Poder Executivo de Caturité, não ultrapassou o limite da despesa com pessoal determinado pela Lei de Responsabilidade Fiscal durante o exercício de 2013, ou seja, o Poder Executivo não excedeu o percentual de 54%. Conclui-se que o Poder Executivo Municipal de Caturité - PB, de acordo com os demonstrativos analisados, os limites estão sendo obedecidos, inclusive com índice abaixo do que foi estabelecido, verificando-se a obediência à LRF, no que diz respeito ao cumprimento das limitações nos gastos com pessoal.

Palavras-chave: Administração Pública. Lei de Responsabilidade Fiscal. Despesa com Pessoal. Município de Caturité.

ABSTRACT

This paper aims to conduct a study on Caturité Prefecture in Paraíba about compliance personnel expenses in accordance with the Fiscal Responsibility Law, in the twelve months of 2013. For this law, the total personnel expenditures is the sum of the Federation spending, in this case, the Municipality of Caturité, with the assets relating to elective offices, positions, functions or jobs, and power members, any remuneration species, such as salaries and benefits, fixed and variable, including additional, bonuses, overtime, and personal benefits of any kind, as well as social security contributions and contributions collected by the entity to pension funds. The research is literature and documents, whose analysis comprises the data collection on the website of the Municipality of Caturité Transparency. The results show that, in relation to the Current Net Revenue, the expenditure percentage personnel summing 50.18% (fifty point eighteen percent). As a result, it is observed that the executive branch of Caturité did not exceed the spending limit with certain staff of the Fiscal Responsibility Act during the financial year 2013, ie, the executive branch did not exceed the percentage of 54%. It is concluded that the Municipal Executive of Caturité - PB, according to the statements analyzed, the limits are obeyed, including index below what was established, verifying obedience to LRF, with regard to compliance with the limitations in personnel expenses.

Keywords: Public Administration. Fiscal Responsibility Law. Expenses Personnel. City of Caturité.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 – Limite de gastos com pessoal

Quadro 2 – Demonstrativo da Receita Corrente Líquida

Período de referência: Janeiro a Junho de 2013

Quadro 3 – Demonstrativo da Receita Corrente Líquida

Período de referência: Julho a Dezembro de 2013

Quadro 4 – Gastos mensais com pessoal

Período de referência: Janeiro a Dezembro de 2013

Quadro 5 – Demonstrativo da Despesa com pessoal

Período de referência: Janeiro a Dezembro de 2013

Quadro 6 – Apuração do cumprimento do limite legal

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Evolução da receita

Gráfico 2 – Gastos mensais com pessoal

Período de referência: Janeiro a Dezembro de 2013

Gráfico 3 – Despesa com pessoal e encargos

LISTA DE SIGLAS E ABRVIATURAS

- ARO** – Antecipação de Receita Orçamentária
- CF** – Constituição Federal
- CVM** – Comissão de Valores Mobiliários
- EC** – Emenda Constitucional
- DTP** – Despesa Total com Pessoal
- LDO** – Lei de Diretrizes Orçamentárias
- IBGE** – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
- LOA** – Lei Orçamentária Anual
- LRF** – Lei de Responsabilidade Fiscal
- PPA** – Plano Plurianual
- RCL** – Receita Corrente Líquida
- RGF** – Relatório de Gestão Fiscal
- RREO** – Relatório Resumido da Execução Orçamentária
- TCE** – Tribunal de Contas do Estado

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	14
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	17
2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	Erro! Indicador não definido.
2.1.1 Princípios Constitucionais da Administração Pública	18
2.1.1.1 Princípio da Legalidade.....	18
2.1.1.2 Princípio da Impessoalidade	Erro! Indicador não definido.
2.1.1.3 Princípio da Moralidade	19
2.1.1.4 Princípio da Publicidade	Erro! Indicador não definido.
2.1.1.5 Princípio da Eficiência.....	Erro! Indicador não definido.2
2.2 CONTABILIDADE PÚBLICA.....	23
2.2.1 Regime Contábil – Características das Receitas e Despesas Públicas .	24
2.2.2 Orçamento Público	25
2.3 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	27
2.3.1 Despesa com pessoal.....	29
2.3.2 Limites com gasto com pessoal.	29
3. ASPECTOS METODOLÓGICOS DE INVESTIGAÇÃO	30
4. ANÁLISE DE RESULTADOS.....	32
4.1 Caracterização do Município.....	32
4.2 Análise do cumprimento da despesa com pessoal segundo a LRF.....	33
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	40
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	42

1 INTRODUÇÃO

A expressão Administração Pública envolve a própria gestão dos interesses públicos executada pelo Estado, seja através da prestação de serviços públicos, seja por sua organização interna, ou ainda pela intervenção no campo privado, sendo algumas vezes até de forma restritiva, que abrange o poder de polícia.

Para Silva (1998, p. 635), administração pública é o conjunto de meios institucionais, materiais, financeiros e humanos preordenados à execução das decisões políticas.

Seja qual for à hipótese da administração da coisa pública, é inafastável a ideia de que a última destinatária dessa gestão há de ser a própria sociedade, ainda que a atividade beneficie, de forma imediata, o Estado. É que não se pode conceber o destino da função pública que não seja voltado aos indivíduos, com vistas a sua proteção, segurança e bem-estar. Essa é a administração pública, no sentido objetivo. (CARVALHO FILHO, 2014)

Nesse sentido, Carvalho Filho (2014) aborda ainda que a expressão pode também significar o conjunto de agentes, órgãos e pessoas jurídicas que tenham a incumbência de executar as atividades administrativas. Toma-se aqui em consideração o sujeito da função administrativa, ou seja, quem a exerce de fato.

Segundo Gilson apud Nascimento (2000, p. 24), na Administração pública, pela majestade de suas funções, pela complexidade de seu mecanismo operatório e pela amplitude de sua jurisdição, é que a Contabilidade se faz mais necessária, a cada instante e em todos os lugares, já por constituir o melhor e mais eficiente instrumental de controle, já por ser a infraestrutura do vastíssimo sistema financeiro.

Para Pereira apud Nascimento (2000, p.24), é a Contabilidade que oferece ao administrador a certeza, os meios para decidir ou pleitear e justificar, para estabelecer prioridades, para planejar, para programar, para demonstrar os resultados de suas atividades e fiscalizar a regularidade das operações, especialmente de receitas e despesas.

O interesse pelo estudo do presente tema surgiu devido à discussões travadas no interior da Administração Pública acerca dos limites para as despesas com pessoal no Município de Caturité – PB. O debate que originou a pesquisa teve

como marco a dúvida e inquietação por parte dos gestores públicos, da sociedade e dos funcionários públicos.

Cumprir dizer que os trabalhos existentes acerca da despesa com pessoal tratam o assunto como reflexo da Lei de Responsabilidade Fiscal, e não a sua análise pormenorizada em uma situação específica. Todavia, não existe estudo anterior analisando a atuação do Município de Caturité - PB no que se refere ao cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal.

O Município de Caturité – PB é um município de porte pequeno, emancipado em 29 de abril de 1994 e com área territorial de 118.09 Km². A maioria da população concentra-se na zona rural, ficando uma menor parte na zona urbana.

Ante o exposto indaga-se: O Município de Caturité vem cumprindo com o que determina a Lei de Responsabilidade Fiscal no tocante ao limite de despesa com pessoal?

Baseado nesse questionamento, o objetivo deste trabalho é analisar a situação do Município de Caturité, no Estado da Paraíba com relação ao limite da despesa com pessoal determinado pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Para tanto, inicialmente revisar-se-á a Administração Pública, mediante análise da sua estruturação e de seus princípios constitucionais; em seguida destacaremos a Contabilidade Pública, que estuda as receitas e despesas de determinado ente público; e para finalizar a parte do referencial teórico analisar as determinações da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre despesas com pessoal.

A partir dessas informações, o nosso estudo explorará a responsabilidade na gestão fiscal, focando na ideia de que a ação governamental é precedida de propostas planejadas, seguindo assim os limites e as condições institucionais e cujo resultado desemboca no equilíbrio entre receitas e despesas.

Assim, na parte relativa a análise de dados presentes, foco do presente trabalho, verificar-se-á o cumprimento da despesa com pessoal no Município de Caturité – PB, mediante estudo das informações encontradas no site do Portal da Transparência Municipal, mais precisamente na parte da LRF, bem como no Portal do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba.

Neste sentido, a relevância da pesquisa reside no fato de demonstrar a sociedade que o equilíbrio das contas públicas é um ponto fundamental e indispensável para uma gestão pública eficiente.

Sob o ponto de vista teórico esta pesquisa pretende levantar informações sobre as despesas com pessoal, visto que são poucos os trabalhos que se propõem a apresentar estes dados. Também estas informações poderão servir como embasamento ou até referencial para futuras pesquisas científicas sobre este mesmo tema.

Sob o ponto de vista prático, espera-se que essa pesquisa possa auxiliar na compreensão das regras e limites que regem as despesas com pessoal, e conseqüentemente, proporcionar uma gestão pública de qualidade pautada no atendimento dos interesses públicos e no bem estar do cidadão.

O trabalho está estruturado em cinco capítulos, ordenados da seguinte maneira: primeiramente tem-se a introdução; depois, o referencial teórico, que subdivide-se em Administração Pública, Contabilidade Pública e Lei de Responsabilidade Fiscal; os aspectos metodológicos; a análise dos resultados; e por fim, as considerações finais seguida das referências bibliográficas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A Constituição Federal, inovando em relação as anteriores, normatiza no Título III, um capítulo específico para a organização da administração pública, pormenorizando-a enquanto estrutura governamental e enquanto função, e determinando no art. 37 que a administração pública direta e indireta de qualquer um dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedeça além de diversos preceitos expressos, aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. No art. 70 aos princípios da legalidade, legitimidade e economicidade; e no art. 74, II, aos princípios da legalidade, eficácia e eficiência; também os princípios da proporcionalidade dos meios aos fins, da indisponibilidade do interesse público, da especialidade administrativa e da igualdade dos administrados (BERNADES JR., 2006).

A Administração Pública é o ato de gerir os negócios públicos por intermédio do governo nas esferas federal, estadual e municipal, abrangendo as entidades estatais, autárquicas, fundacionais e paraestatais (SÁ, 2004).

A Administração Pública, como todas as organizações administrativas, é baseada numa estrutura hierarquizada com graduação de autoridade, correspondente às diversas categorias funcionais, ordenadas pelo poder Executivo de forma que distribua e escalone as funções de seus órgãos e agentes, estabelecendo a relação de subordinação.

O campo de atuação da Administração Pública, conforme delineado pela organização da execução dos serviços, compreende os órgãos da administração Direta ou Centralizada e os da Administração Indireta ou Descentralizada.

A administração direta ou centralizada é constituída dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios, no âmbito federal, do Gabinete do Governador e Secretarias de Estado, no âmbito estadual, e, do Gabinete do Prefeito e Secretarias Municipais no âmbito municipal (SILVA, 2006).

A administração indireta ou descentralizada é aquela atividade administrativa caracterizada como serviço público ou de interesse público, transferida ou deslocada do Estado, para outra entidade por ele criada ou cuja criação é por ele autorizada.

Na administração indireta ou descentralizada, portanto, o desempenho da atividade pública é exercido de forma descentralizada, por outras pessoas jurídicas de direito público ou privado, que, no caso, proporcionarão ao Estado a satisfação de seus fins administrativos (SILVA, 2006).

Assim, a Administração Pública compreende todo o aparelhamento do Estado voltado para a realização de serviços, a fim de satisfazer as necessidades coletivas priorizando sempre o interesse público em detrimento do interesse particular.

2.1.1 Princípios Constitucionais da Administração Pública

A Constituição Federal estabelece em seu art. 37 os princípios da Administração Pública:

2.1.1.1 - Princípio da Legalidade

A administração pública, em toda atividade que exerce, deve obedecer ao que a lei lhe impõe, de modo que os atos que da lei se afastam ficam sujeitos à invalidade bem como os agentes que os praticam ficam responsabilizados por tais fatos.

Assim, toda e qualquer ação estatal tem de ter um embasamento legal que assegure a sua validade, pois sem esse embasamento os atos poderão ser anulados. Nos passos de Gasparini *apud* Fiúza (2007), o campo de ação da administração pública, "é bem menos do que o do particular. De fato, este pode fazer tudo que a lei lhe permite e tudo que a lei não proíbe, aquela só pode fazer o que a lei autoriza e, ainda assim, quando e como autoriza".

Por fim, cabe ressaltar que o princípio da legalidade transcende a órbita de atuação da função administrativa para invadir as demais funções do Estado. Desse modo, pode-se incluir o Legislativo e o Judiciário dentro da margem obrigatória da legalidade (FIUZA, 2007).

Segundo Mello (2004, p. 57e 58) o princípio "implica subordinação completa do administrador à lei. Todos os agentes públicos, desde o que lhe ocupe a cúspide até o mais modesto deles, devem ser instrumentos de fiel e dócil realização das finalidades normativas".

Na clássica e feliz comparação de Meirelles (1993, p. 83), enquanto os indivíduos no campo privado podem fazer tudo o que a lei não veda, o administrador público só pode atuar onde a lei autoriza.

2.1.1.2 - Princípio da Impessoalidade

Importante inclusão feita pelo legislador constituinte, o princípio da impessoalidade, por vezes, no mesmo campo da incidência dos princípios da igualdade e da legalidade, e não raramente é chamado de princípio da finalidade administrativa. Conforme Meirelles *apud* SILVA (2006):

O princípio da impessoalidade, referido na Constituição Federal de 1988 (art.37 *caput*), nada mais é que o clássico princípio da finalidade, ao qual impõe ao administrador público que só pratique o ato para o seu fim legal. E o fim legal é unicamente aquele que a norma de direito indica, expressa e virtualmente como objetivo do ato, de forma impessoal.

Esse princípio preenche a ideia de que o administrador é o executor do ato, que serve de veículo de manifestação da vontade estadual, e, portanto, as realizações administrativas e governamentais não são do agente político, mas sim da entidade pública em nome da qual atuou.

Nesse sentido, Carvalho Filho (2014, p.70) afirma que a referência a esse princípio no texto constitucional, no que toca ao termo impessoalidade, constituiu uma surpresa para os estudiosos, que não o empregavam em seus trabalhos. Impessoal é "o que não pertence a uma pessoa em especial", ou seja, aquilo que não pode ser voltado especialmente a determinadas pessoas.

O princípio da impessoalidade prioriza um dever de imparcialidade na defesa do interesse público, visando impedir com isso perseguições e privilégios direcionados de forma indevida a particulares no exercício da função administrativa. Assim, é indiscutível a interligação da impessoalidade com a ideia de finalidade pública.

2.1.1.3 - Princípio da Moralidade

A administração pública e seus agentes, na prática dos atos que lhe competem devem se ater à lei, mas não só a ela, devem também distinguir, entre

aquilo que é bom ou ruim para o interesse coletivo e, o que caracteriza primordialmente este princípio, o que é honesto ou desonesto.

Conforme prega a doutrina majoritária, que toma como lição os ensinamentos de Hariou *apud* Fiúza (2007), “a moralidade é uma abstração da natureza da Administração Pública, regras éticas que norteiam a análise do honesto e do desonesto na prática das funções da Administração Pública”. Desse modo, deve-se fazer uma ponderação entre o lícito e o honesto porque nem sempre estes coincidem.

Para Meirelles, com apoio nos dizeres de Sobrinho *apud* Fiúza (2007), a moralidade está estreitamente ligada ao conceito de bom administrador, tendo por este, aquele servidor que em sua capacidade de atuação sabe distinguir as ações que são melhores e mais úteis à administração e, por conseguinte, aos interesses públicos.

A importância desse princípio já foi anunciada pelo Tribunal de Justiça de São Paulo (RDA, 89:134), ao afirmar que a moralidade administrativa e o interesse coletivo integram a legalidade dos atos administrativos.

Deve ser lembrado que, qualquer cidadão é parte legítima para propor ação tendente à anulação de ato lesivo à moralidade administrativa por meio de ação popular. Cabe assentar que alguns autores, com base no art. 85, V da CF dizem que o princípio da probidade administrativa é distinto do princípio da moralidade. Mas conforme ensina o mestre Gasparini *apud* Fiúza (2007), “o princípio da probidade é uma espécie do princípio da moralidade a que a CF deu tratamento próprio”.

Ainda nesse contexto, Bruno (2008, p. 62) afirma que o que pretendeu o Constituinte foi exatamente coibir a imoralidade no âmbito da Administração. Pense-se, todavia, que somente quando os administradores estiverem realmente imbuídos de espírito público é que o princípio será efetivamente observado. Aliás, o princípio da moralidade está indissociavelmente ligado à noção do bom administrador, que não somente deve ser conhecedor da lei como dos princípios éticos regentes da função administrativa.

2.1.1.4 - Princípio da Publicidade

O princípio da publicidade exige a ampla divulgação dos atos praticados pela Administração Pública, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas em lei. Para

Meirelles *apud* Fiúza (2007), "publicidade é a divulgação oficial do ato para conhecimento público e início de seus efeitos externos". Nos passos do mesmo mestre, pode-se dizer que, para a formação do ato administrativo, a publicidade não se institui como elemento formativo, mas é um requisito de eficácia e moralidade.

Além do escopo de assegurar a eficácia externa dos atos e contratos administrativos, o princípio da publicidade propicia o conhecimento e o controle pelos interessados diretos e pelo povo através de meios constitucionais.

Como dito no início deste tópico, a lei admite hipóteses nas quais o princípio da publicidade não se aplica, vejamos então os preceitos do art.5º que se inserem nesta análise.

O inciso LX determina que a lei só poderá restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social o exigirem. A administração pública tutela interesses públicos, por isso não justifica o sigilo de seus atos processuais. Não obstante, pode ocorrer que o interesse público esteja em conflito com o direito à intimidade, então deverá ser observada, nesta situação, a aplicação do princípio da supremacia do interesse público sobre o individual.

A veiculação do princípio da publicidade se faz pela inserção do ato no jornal oficial ou por edital afixado em lugares de fácil acesso, para conhecimento do público em geral e início da produção de seus efeitos jurídicos (FIUZA, 2007).

A fim de observar esse princípio, é que os atos administrativos são publicados em órgãos de imprensa ou afixados em determinado local das repartições administrativas, ou, ainda, mais modernamente, divulgados por outros mecanismos integrantes da tecnologia da informação, como é o caso da Internet. (Carvalho Filho, 2014).

O princípio da publicidade pode ser concretizado por alguns instrumentos jurídicos específicos, a saber:

- o direito de petição, pelo qual os indivíduos podem dirigir-se aos órgãos administrativos para formular qualquer tipo de postulação (art. 5º, XXXIV, "a", CF);
- as certidões, que, expedidas por tais órgãos, registram a verdade de fatos administrativos, cuja publicidade permite aos administrados a defesa de seus direitos ou o esclarecimento de certas situações (art. 5º, XXXIV, "b", CF);
- a ação administrativa *ex officio* de divulgação de informações de interesse público. (hipótese esta trazida pela Lei nº 12.527/11, que regula o acesso as informações públicas.

Desse modo, o princípio da publicidade caracteriza-se pelo dever de divulgação oficial dos atos administrativos, visando dar transparência aos atos da administração pública bem como contribuir para a concretização do princípio da moralidade administrativa.

2.1.1.5 - Princípio da Eficiência

Eficiência não é um conceito jurídico, mas econômico; não qualifica normas; qualifica atividades. Numa ideia muito geral, eficiência significa acontecer com racionalidade, o que implica medir os custos que a satisfação das necessidades públicas importam em relação ao grau de utilidade alcançado. Assim o princípio da eficiência, introduzido agora no art. 37 da Constituição pela EC-19/98, orienta a atividade administrativa no sentido de conseguir os melhores resultados os meios escassos de que se dispõe a menor custo possível. Portanto, o princípio da eficiência administrativa tem como conteúdo a relação meios e resultados.

Eficiência administrativa se obtém pelo melhor emprego dos recursos e meios (humanos, materiais e institucionais) para melhor fazer às necessidades coletivas num regime de igualdade dos usuários. Logo, o princípio da eficiência administrativa consiste na organização racional dos meios e recursos humanos, materiais e institucionais para a prestação de serviços públicos de qualidade em condições econômicas de igualdade dos consumidores. O princípio inverte as regras de competência, pois o bom desempenho de cada órgão ou entidade pública é fator de eficiência em cada área de função governamental. A própria Constituição, pela EC-19/98, introduziu alguns mecanismos tendentes a promover o cumprimento do princípio da eficiência, como o da participação do usuário na Administração Pública e a possibilidade de aumentar a autonomia gerencial, orçamentária e financeira de órgãos e entidades da Administração direta e indireta (SILVA, 2006).

Nesse sentido, Carvalho Filho (2014, p.83) dispõe que “a eficiência transmite sentido relacionado ao modo pelo qual se processa o desempenho da atividade administrativa; a ideia diz respeito, portanto, à conduta dos agentes”.

Assim, o princípio da eficiência determina ser necessário superar diretrizes puramente burocráticas e o formalismo excessivo, a fim de priorizar todo o exame de legitimidade, da economicidade, da razoabilidade, em benefício da eficiência. Para tanto, a Contabilidade aplicada à Administração Pública utiliza-se dos princípios do

direito administrativo para nortear a concretização de uma gestão de qualidade e eficiente.

2.2 CONTABILIDADE PÚBLICA

No primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade em 1924, foi estabelecido o conceito oficial para a Contabilidade como sendo: “a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, de controle e de registro relativas à administração econômica” (RIBEIRO, 2002, p. 33).

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM), por intermédio da deliberação CVM nº 29/86, aprovou o conceito de contabilidade proposto pelo Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON, hoje em dia, determinado como Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, que determina que “a contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade” (RIBEIRO, 2002, p.33).

Inúmeros pesquisadores, das Ciências Contábeis, vêm reformulando seus conceitos com a finalidade de acrescer com novos subsídios ou reordenando as conceituações propostas com o intuito de explicar melhor o significado da contabilidade nos dias atuais.

De acordo com a Kohama *apud* Nogueira (2006), da mesma forma como ocorre com outras atividades humanas, a contabilidade também apresenta as suas particularidades conforme os objetivos das organizações. É denominada contabilidade pública, “o conjunto de normas especiais aplicáveis à gestão dos dinheiros públicos”.

Contudo, para Andrade *apud* Nogueira (2006), a contabilidade pública é:

O ramo da contabilidade que estuda o patrimônio à disposição das aziendas públicas, fornecendo os devidos elementos para as tomadas de decisões, contas dos responsáveis por bens e valores e para a disposição dos balanços parciais e gerais de cada exercício.

Todavia, Aloe *apud* Nogueira (2006) faz a seguinte menção referindo-se a contabilidade:

Se a contabilidade é imprescindível nas empresas em geral (aziendas de produção), isto é, nas atividades em que o crédito positivo é o seu principal objetivo, nas aziendas de distribuição ou de consumo (entidades de fins

ideais) a sua ação fiscalizadora e moralizadora também é da mais alta relevância.

E ainda complementa Aloe *apud* Nogueira (2006) ao se referir que na sequência do seu comentário sobre a contabilidade, ao observar que a contabilidade deve:

Registrar o patrimônio social; auscultar o movimento; descrever o giro; gravar a transformação e evidenciar os resultados; prevenir riscos; acautelar prejuízos; estimular a expansão; evitar a imprudência; impedir a imprevisão; revela confiança; pune o ilícito; exalta a lisura; denuncia a ganância; aconselhar no presente e orientar o futuro. Nos livros, em contas em que se reflete, a confiança inspira e, nos balanços, em que fala, a verdade aponta.

A Contabilidade Pública constitui uma das subdivisões da Contabilidade aplicada a diferentes tipos de atividades. Seu campo de atuação é o das pessoas jurídicas de Direito Público - União, Estados, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias.

A aplicação de recursos públicos, provenientes do Tesouro, ainda que de diferentes fontes, se faz dentro de uma programação específica e está sujeita a controles formais, obrigatórios dos sistemas de controle interno e externo; sua contabilização, conseqüentemente, deve seguir um modelo que assegure uma padronização adequada.

A importância da Contabilidade na Administração Pública, através de suas funções básicas de planejamento e controle, sistematizando e formalizando as informações, principalmente por meio do conhecimento do estado e das variações do patrimônio dos órgãos e entidades que integram a Administração Pública, são indispensáveis ao acompanhamento das ações das organizações do Estado e ao julgamento público da atuação de seus dirigentes e responsáveis.

2.2.1 Regime Contábil – Características das Receitas e Despesas Públicas

Nogueira (2006) descreve que o princípio da *Competência* é universalmente adotado pela Contabilidade:

As receitas e despesas devem ser reconhecidas na apuração do resultado do período a que pertencem e, de forma simultânea, quando se correlacionarem. As despesas devem ser reconhecidas independentemente de seu pagamento e as receitas somente quando de sua realização.

Este conceito é amplamente aceito pela Lei nº 6.404/76 – das Sociedades por Ações – que em seu art. 177, determina às companhias que, na sua escrituração, as mutações patrimoniais sejam registradas segundo o regime de competência.

Na Contabilidade Pública, entretanto, no Brasil, adota-se um regime misto, como deflui do art. 35 da Lei nº 4.320/64:

“Pertencem ao exercício financeiro:
I – as receitas neles arrecadadas;
II – as despesas nele legalmente empenhadas “.

Portanto, conclui-se que, para as despesas, o regime é o de competência e, para as receitas, o de caixa. Percebe-se assim o caráter conservador da Contabilidade Pública, onde o comprometimento da despesa é contabilizado e o direito ao recebimento não.

Outra peculiaridade importante é reconhecer a natureza da receita e despesa. Todos os embolsos serão classificados como receitas e todos os desembolsos como despesas. O rigor adotado pela Contabilidade Pública leva inclusive a que se reconheçam como receitas e despesas extra-orçamentárias os efeitos apenas transitórios de entradas e saídas de dinheiro, como os que decorrem de cauções, fianças, consignações, entre outros, valores dos quais a instituição pública é mera depositária ou depositante.

2.2.2 Orçamento Público

A ação planejada do estado quer na manutenção de suas atividades, quer na execução de seus projetos, materializa-se através do orçamento público, que é o instrumento que dispõe o Poder Público – em qualquer de suas esferas – para expressar, em determinado período, seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados (NOGUEIRA, 2006).

O Orçamento Público é o instrumento de gestão de maior relevância e provavelmente o mais antigo da administração pública. É um instrumento que os governos usam para organizar os seus recursos financeiros. Partindo da intenção inicial de controle, o orçamento público tem evoluído e vem incorporando novas instrumentalidades. No Brasil, reveste-se de formalidades legais. É uma lei

constitucionalmente prevista que estima a receita e fixa a despesa para um exercício. Por causa dessa rigidez, as despesas só poderão ser realizadas se forem previstas ou incorporadas ao orçamento (NOGUEIRA, 2006).

A Constituição Federal de 1988 delineou o modelo atual de ciclo orçamentário, instituindo três leis cuja iniciativa é prerrogativa do Poder Executivo: o Plano Plurianual - PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentária - LDO e a Lei Orçamentária Anual - LOA. Os projetos de Lei referentes a cada um destes três instrumentos são submetidos a apreciação do Poder Legislativo que por sua vez pode propor emendas aos projetos, sendo que após sua votação em plenário deverão ir à sanção do Executivo.

Ao Poder Executivo caberá então três possibilidades: aprovar, vetar parcialmente ou vetar integralmente. As razões do veto devem ser comunicadas ao Presidente do Poder Legislativo que pode acatar o veto ou rejeitá-lo. Nesta última opção, o projeto em questão será remetido ao Poder Executivo para promulgação.

Conforme dispõe o artigo 165 da Constituição, o "PPA" estabelecerá de forma regionalizada, as diretrizes e metas para administração pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. Com duração de 4 anos, o PPA é elaborado no primeiro ano do mandato do governante eleito, com vigência a partir do segundo ano de mandato.

A LDO orientará a elaboração orçamentária, definindo as prioridades e metas do PPA para o exercício financeiro subsequente. Também deverá dispor sobre as alterações na legislação tributária, orientar a elaboração da LOA, além de estabelecer a política das agências financeiras oficiais de fomento.

Com a instituição da Lei de Responsabilidade Fiscal, a LDO incorporou novas atribuições associadas ao equilíbrio entre receitas e despesas que norteia todo ciclo de alocação dos recursos públicos.

A LOA compreende o orçamento fiscal, o orçamento da seguridade social e o orçamento de investimento das estatais.

A elaboração orçamentária segue os princípios orçamentários, que são premissas, linhas norteadoras de ação a serem observadas na concepção das propostas, o que não é estático, pressupondo-se a evolução desses princípios ao longo do tempo. O que é preciso entender é que o orçamento público representa, historicamente, uma tentativa de restringir, de disciplinar o grau de arbítrio do

soberano, de estabelecer algum tipo de controle legislativo sobre a ação dos governantes, em face de suas prerrogativas de cobrar tributos da população.

Neste sentido, nota-se que a contabilidade pública fornece os subsídios necessários aos gestores públicos para uma gestão com responsabilidade e transparência. Assim, cabe àquela área oferecer aos gestores todo conhecimento técnico e as informações necessárias para orientá-los na tomada de decisões.

Corroborando com este pensamento, emerge a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que possibilitou a contabilidade pública conquistar uma maior visibilidade na sociedade, principalmente no que refere-se ao planejamento, controle e verificação dos gastos públicos.

2.3 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal, ou simplesmente por sua sigla, LRF, estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, através de ação planejada e transparente que visa o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultado entre receitas e despesas, e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receitas; geração de despesa com pessoal, seguridade social e outras; dívida consolidada e mobiliária; operação de crédito, inclusive por antecipação de receita; e concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar (Souza, 2004).

Com o processo crescente de modernização do Estado, a Administração Pública se direciona ao alcance da cultura e das técnicas gerenciais modernas, haja vista as crescentes abrangências das obrigações do Poder Público, sendo imprescindível que o mesmo dinamize e incremente os serviços públicos através de um processo organizacional-administrativo capaz de atender aos interesses coletivos.

A Lei de Responsabilidade Fiscal parte do princípio de que o governante não deve, não pode, gastar mais do que arrecada, e ainda, no caso da maioria dos municípios brasileiros, não podem gastar mais do que lhes é repassado pela União, é principalmente, baseada nos princípios da responsabilidade fiscal e transparência da gestão dos recursos. O maior objetivo da LRF é o equilíbrio permanente das finanças públicas.

O fortalecimento da necessidade de equilíbrio nas contas públicas foi possível a partir da cobrança da sociedade por uma maior qualidade na gestão dos créditos e recursos públicos, tanto orçamentários quanto financeiramente.

O principal objetivo da Lei de Responsabilidade Fiscal, de acordo com o *caput* do art. 1º, consiste em estabelecer "*normas das finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal*". (KHAIR, 2000, P. 77)

Por sua vez, o parágrafo primeiro desse mesmo artigo procura definir o que se entende como "*responsabilidade na gestão fiscal*", pressupondo o seguinte: Uma Ação Planejada e Transparente que consiste em ações voltadas para a satisfação de um programa definido por ações ou projetos que tenham sempre começo, meio e fim.

Segundo Khair (2000, p.15) a Lei de Responsabilidade Fiscal se apoia em quatro eixos: o planejamento, a transparência, o controle e a responsabilização.

O planejamento é aprimorado pela criação de novas informações, metas, limites e condições para a renúncia e para a geração de despesas, inclusive com pessoal e de seguridade, para a assunção de dívidas, para a realização de operações de crédito, incluindo Antecipação de Receita Orçamentária - ARO, e para a concessão de garantias.

A transparência é concretizada com a divulgação ampla, inclusive pela Internet, de quatro relatórios de acompanhamento de gestão fiscal, que permitem identificar receitas e despesas: Anexo de Metas Fiscais, Anexo de Riscos Fiscais, Relatório Resumido de Execução Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal.

O controle é aprimorado pela maior transparência e pela qualidade das informações, exigindo uma ação fiscalizadora e mais contínua dos Tribunais de Contas.

A responsabilização deverá ocorrer sempre que houver o descumprimento das regras, com a suspensão das transferências voluntárias, das garantias e da permissão para a contratação de operações de créditos, inclusive ARO. Os responsáveis sofrerão as sanções previstas na legislação que trata dos crimes de responsabilidade fiscal.

Analisando a informação acima, extrai-se que a principal finalidade da Lei de Responsabilidade Fiscal é proibir os entes da Federação de gastarem mais do que arrecadam, estabelecendo, para tanto, limites e condições para o endividamento público. Para tanto, a necessidade de observar os quatro aspectos, a saber o planejamento, a transparência, o controle e a responsabilização, é de extrema importância para a eficiência da Administração Pública.

Desse modo, a Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal, é um código de conduta para os administradores públicos que passam a obedecer as normas e limites para

administrar as finanças públicas, prestando conta de quanto e como gastam os recursos da sociedade.

2.3.1 Despesa com pessoal

A despesa total com pessoal é definida no artigo 18 da LRF, onde estão enumerados os somatórios dos gastos do ente da federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civil e militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como:

- vencimentos e vantagens, fixas e variáveis;
- subsídios, proventos da aposentadoria;
- reformas e pensões;
- adicionais de qualquer natureza;
- gratificações, horas extras e vantagens pessoais;
- encargos sociais; e
- contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

O artigo 19 da mesma Lei acrescenta que não serão computadas nos gastos com pessoal as despesas com indenização por demissão de servidores e empregados; relativas a incentivo à demissão voluntária; convocação extraordinária do Congresso Nacional; decorrentes de decisão judicial da competência de período anterior ao período de apuração - 12 meses; com inativos, custeadas por recursos de fundo específico.

O cálculo da despesa com pessoal leva em conta o período de 12 meses. Considera os empenhos havidos no mês de apuração e nos onze anteriores (*Art. 18, § 2º. LRF*).

2.3.2 Limites com Gasto de Pessoal

Um dos destaques trazidos pela LRF é a repartição dos limites para a despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e

dos Municípios, que, por orientação contida no art. 169 da Constituição Federal, não poderão exceder aos limites estabelecidos em Lei Complementar.

Pelo art. 19 da LRF, a despesa total com pessoal não poderá exceder os percentuais da Receita Corrente Líquida a seguir discriminados:

- União 50% (cinquenta por cento);
- Estados 60% (sessenta por cento);
- Municípios 60% (sessenta por cento).

Além de estipular os limites a despesa com pessoal por esfera, a LRF, pelo art. 20, fragmentou esses limites e dividiu-os entre os Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo e o Ministério Público de cada esfera.

Quadro 1: Limites de gastos com pessoal

ESFERA MUNICIPAL		
PERCENTUAL		ENTE
6%	(Seis por Cento)	Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver.
54%	(Cinquenta e Quatro por Cento)	Executivo

Fonte: Próprio autor

Com base no quadro acima, o limite com gastos com pessoal no município abrange 60% (sessenta por cento), sendo 6% (seis por cento) relativo ao Poder Legislativo e 54% (cinquenta e quatro por cento) relativo ao Poder Executivo, consoante dispõe o art.19, inciso III e o art. 20, inciso III da LRF.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS DA INVESTIGAÇÃO

A pesquisa é descritiva de caráter exploratório, uma vez que haverá a descrição dos fenômenos tal como são vistos pelo pesquisador, aprimorando as ideias e o aproximando ao problema.

Segundo Mezzaroba e Monteiro (2009, p. 116 e 117), a pesquisa descritiva descreve os fenômenos tal como são vistos pelo pesquisador, no qual a contribuição que se deseja dar é no sentido de promover uma análise rigorosa de seu objeto para com isso, dimensionar sua extensão (pesquisa qualitativa).

Quanto aos objetivos, a presente pesquisa é considerada exploratória pelo fato de proporcionar uma aproximação inicial com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses.

Segundo Gonsalves (2001, p. 65), “a pesquisa exploratória é aquela que se caracteriza pelo desenvolvimento e esclarecimento de ideias, com objetivo de oferecer visão panorâmica, uma primeira aproximação a um determinado fenômeno que é pouco explorado”.

A pesquisa ainda pode ser classificada como qualitativa, que nas palavras de Mezzaroba e Monteiro (2009, p. 110 e 111) é uma pesquisa que prepondera o exame rigoroso da natureza, do alcance e das interpretações possíveis para o fenômeno estudado e (re) interpretado de acordo com as hipóteses estratégicas estabelecidas pelo pesquisador.

A pesquisa também é bibliográfica, que nas palavras de Gil *apud* Longaray *et al* (2003, p.87) é aquela desenvolvida mediante material já elaborado, principalmente livros e artigos científicos.

Conforme Marconi e Lakatos (2002, *apud* Beuren, 2003) a pesquisa bibliográfica possibilita não só resolver os problemas já conhecidos, mas também explorar novas áreas onde os problemas ainda não se cristalizaram suficientemente.

Os textos e as teorias básicas que nortearam os fundamentos para esta abordagem baseiam-se em pesquisas bibliográficas, como: Bernardes Jr. (2006); Silva (2006); Fiúza (2007); Nogueira (2006); Sá (2004); Meirelles (1993); Mello (2004); Carvalho Filho (2014); Bruno (2008); Ribeiro (2002); Sousa (2004); Khair (2000); Slomski (2003) e Cruz (2001).

Além dos textos, acrescenta-se as normas legais vigentes que estão representadas pela Constituição Federal de 1988 e a Lei Complementar 101, de 04.05.2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal, que dispõe sobre o limite de gastos na área pública.

Cumprido dizer que também será utilizada a pesquisa documental, haja vista que serão analisados de dados secundários preexistentes acerca da despesa com pessoal no Município de Caturité – PB, durante o período de doze meses, que compreende o ano de 2013.

A pesquisa documental é muito próxima da pesquisa bibliográfica. A diferença está na natureza das fontes primárias (manuscritas ou não), pois se vale de

materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que, ainda, podem ser reelaborados de acordo com a problemática da pesquisa. (GIL, 2008).

Como pesquisa documental foram utilizados os documentos constantes no Portal da Transparência do Município de Caturité, tais como: os demonstrativos contábeis como o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), bem como também no Portal do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba.

Essa análise de dados será pautada na verificação do cumprimento do percentual relativo à despesa com pessoal do Município de Caturité – PB, consoante dispõe a Lei de Responsabilidade Fiscal.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Caracterização do Município

O município de Caturité está localizado na Região do Cariri Oriental do Estado da Paraíba, a 160 km da Capital. Tem uma população estimada em cerca de 4.500 habitantes, dos quais, 80% habitam na Zona Rural.

Seu nome foi originado na lenda do Índio Caturité, um bravo guerreiro da Tribo Bodopitá, que teve sua filha Potira raptada pelos portugueses liderados por Antonio de Oliveira Ledo, que invadiram a região para desenvolver a criação de gado no Século XVII. Conta a lenda que Caturité conseguiu libertar sua filha, mas durante a perseguição, ela foi ferida no peito e ele decidiu pular de um despenhadeiro na serra que também tem o seu nome, desaparecendo para sempre. Já no Século XX, edificou-se um povoado próximo a essa serra, o qual, teve um marco importante na produção de algodão, sisal e criação de gado bovino, durante as décadas de 1960 a 1970, e se tornou Distrito de Boqueirão.

Sua emancipação política aconteceu em 29 de abril de 1994, sendo instalado como Município em 01 de janeiro de 1997, tendo como primeiro Prefeito, o agropecuarista José do Egito Bezerra Cabral, que governou durante dois mandatos.

Sua população em 2011 foi estimada pelo IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística) em 4.571 habitantes aproximadamente, distribuídos em 118 km² de área.

O clima desse município é o semiárido que se caracteriza por ser quente e seco, apresentando chuvas de verão no mês de janeiro, as quais favorecem a

criação de pasto para o gado e o abastecimento de barragens e barreiros, mais tarde entre os meses de abril e maio caem às chuvas propícias ao plantio dos produtos agrícolas típicos da região. Porém, nos últimos anos não só Caturité, mas todo compartimento da Borborema vem sofrendo pela irregularidade desse fenômeno.

A vegetação típica do município de Caturité é a caatinga, sendo própria do clima semiárido. É formada por árvores retorcidas como: a catingueira, marmeleiro, jurema, pereiro, umbuzeiro, etc. E os cactos a exemplo do facheiro, cardeiro, xiquexique, macambira, côroa-de-frade e outras plantas espinhosas.

No decorrer dos anos, devido à seca e o desmatamento de algumas áreas é notável o desaparecimento de espécies animais como, por exemplo, o canarinho, o concriz, xexéu, entre outros.

4.2 Análise do cumprimento da despesa com pessoal segundo a LRF no Município de Caturité – PB

Para analisar se o Município de Caturité cumpre a despesa com pessoal de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), é necessário verificar a evolução da receita pelo período de 12 meses através do RREO.

O RREO representa um conjunto de demonstrativos que passa informações ao Executivo, Legislativo e à sociedade sobre a sua execução orçamentária e sua previsão. Está regulamentado no § 3º, do artigo 165 da Constituição Federal, e na LRF no seu artigo 52 que assevera: “O relatório a que se refere o § 3º do art. 165 da Constituição abrangerá todos os Poderes e o Ministério Público, será publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre”. O objetivo do RREO é que a sociedade acompanhe, conheça e analise o desempenho da execução orçamentária.

Concordando com Slomski (2003), o Demonstrativo da Receita Corrente Líquida apresenta a apuração da Receita Corrente Líquida (RCL), sua evolução nos últimos 12 meses, assim como a previsão do desempenho no exercício. Este demonstrativo integra o RREO, conforme LRF, Art. 53, inciso I e deverá ser publicado até 30 dias após o encerramento de cada bimestre, conforme LRF, art. 52. A informação serve de base de cálculo para os limites estabelecidos pela LRF, apresentado no Relatório de Gestão Fiscal.

A partir do RREO tem-se a Receita Corrente Líquida, que é a soma de doze meses de arrecadação: a do mês de apuração e a dos onze anteriores, excluídas as duplicidades. Isto significa que a verificação da RCL deve ser para o período de um ano, não necessariamente o ano civil.

Quadro 2: Demonstrativo da Receita Corrente Líquida
Período de referência: Janeiro a Junho de 2013

ESPECIFICAÇÃO	EVOLUÇÃO DA RECEITA REALIZADA						
	JAN/13	FEV/13	MAR/13	ABR/13	MAI/13	JUN/13	TOTAL
RECEITAS CORRENTES (I)	1.075.290,62	1.136.389,26	813.437,12	909.434,50	1.102.004,74	944.878,13	5.981.434,37
Receita Tributária	1.011,31	11.192,26	11.192,26	12.424,93	14.104,2	12.860,53	62.785,49
IPTU	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ISS	419,42	2.240,48	2.240,48	1.219,36	2.919,53	1.276,78	10.316,05
ITBI	0,00	0,00	0,00	945,00	120,00	453,00	1.518,00
IRRF	591,89	8.879,98	8.879,98	10.197,72	10.283,82	10.033,80	48.867,19
Outras Receitas Tributárias	0,00	71,80	71,80	62,85	780,87	1.096,95	2.084,27
Receita Patrimonial	3.555,53	4.707,59	4.707,59	5.571,25	6.137,67	5.667,46	30.347,09
Receita de Serviços	0,00	265,56	0,00	0,00	0,00	0,00	265,56
Transferências Correntes	1.066.467,58	1.110.276,76	795.617,33	889.922,94	1.079.244,70	925.785,14	5.867.314,45
Cota-parte do FPM	529.597,28	712.516,49	410.356,58	440.303,35	632.656,09	527.820,27	3.253.250,06
Cota-parte do ICMS	151.851,53	103.236,70	104.222,11	127.770,04	116.322,25	98.356,65	701.759,28
Cota-parte do IPVA	1.889,02	2.629,24	5.498,39	7.779,07	8.993,19	5.140,02	31.928,93
Cota-parte do ITR	6,59	0,00	5,17	0,00	6,21	18,84	36,81
Transferências da LC 87/96	0,00	0,00	0,00	707,18	176,79	176,79	1.060,76
Transferências da LC 61/89	23,56	0,00	92,67	235,67	146,08	112,47	610,45
Transferências do Fundeb	167.898,45	209.812,53	132.825,15	174.662,11	175.604,11	148.056,39	1.008.858,74
Outras Transferências Correntes	215.201,15	82.081,80	142.617,26	138.465,52	138.465,52	145.339,98	862.171,23
Outras Receitas Correntes	4.256,20	3.509,16	1.919,94	1.515,38	2.518,15	565,00	14.283,83
DEDUÇÕES (II)	136.291,00	163.150,59	102.916,74	113.756,07	149.832,21	125.274,45	791.221,06
Ded. da receita para formação do Fundeb	136.291,00	163.150,59	102.916,74	113.756,07	149.832,21	125.274,45	791.221,06
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA (III)=(I-II)	938.999,62	973.238,67	710.520,38	795.678,43	952.172,53	819.603,68	5.190.213,31
PERCENTUAL (%)	8,87%	9,19%	6,71%	7,51%	8,99%	7,74%	49,02%

Quadro 3: Demonstrativo da Receita Corrente Líquida

Período de referência: Julho a Dezembro de 2013

ESPECIFICAÇÃO	EVOLUÇÃO DA RECEITA REALIZADA						
	JUL/13	AGO/13	SET/13	OUT/13	NOV/13	DEZ/13	TOTAL
RECEITAS CORRENTES (I)	839.353,54	1.013.609,96	900.461,32	974.254,22	1.011.051,65	1.377.226,96	6.115.957,65
Receita Tributária	19.333,46	13.534,85	15.062,18	14.884,04	17.342,80	1.377.226,96	1.457.384,29
IPTU	22,47	0,00	1.555,00	685,05	19,84	49,60	2.331,96
ISS	3.348,27	3.184,38	1.849,34	3.119,94	3.105,40	3.949,40	18.556,73
ITBI	349,80	0,00	0,00	196,00	604,00	597,00	1.746,80
IRRF	14.851,42	9.579,47	10.922,84	9.600,60	11.276,46	18.199,61	74.430,40
Outras Receitas Tributárias	761,50	771,00	735,00	1.282,45	2.337,10	1.574,90	7.461,95
Receita Patrimonial	6.954,13	6.608,80	6.453,90	7.148,77	6.155,04	6.318,92	39.639,56
Receita de Serviços	0,00	0,00	0,00	57,50	0,00	0,00	57,50
Transferências Correntes	811.113,64	992.434,44	877.729,06	950.275,54	987.092,33	1.345.859,03	5.964.504,04
Cota-parte do FPM	375.875,38	491.451,06	406.740,25	406.746,49	565.776,10	853.539,79	3.100.129,07
Cota-parte do ICMS	157.553,78	118.929,81	96.124,91	147.111,48	115.434,95	118.625,80	753.780,73
Cota-parte do IPVA	7.098,57	6.083,34	6.200,71	6.107,26	3.553,54	1.594,89	30.638,31
Cota-parte do ITR	6,30	0,00	126,64	502,00	67,68	23,63	726,25
Transferências da LC 87/96	176,79	176,79	176,79	176,79	176,79	176,79	1.060,74
Transferências da LC 61/89	164,84	119,65	33,46	245,99	131,49	141,78	837,21
Transferências do Fundeb	153.136,00	152.871,63	127.302,72	151.804,44	162.627,33	165.594,65	913.336,77
Outras Transferências Correntes	117.101,98	222.802,16	241.023,58	237.581,09	139.324,45	206.161,70	1.163.994,96
Outras Receitas Correntes	1.952,31	1.031,87	1.216,18	1.888,37	461,48	678,50	7.228,71
DEDUÇÕES (II)	106.722,40	122.111,49	100.633,65	110.907,29	136.291,05	140.476,65	717.142,53
Ded. da receita para formação do Fundeb	106.722,40	122.111,49	100.633,65	110.907,29	136.291,05	140.476,65	717.142,53
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA (III)=(I-II)	732.631,14	891.498,47	799.827,67	863.346,93	874.760,60	1.236.750,31	5.398.815,12
PERCENTUAL (%)	6,92%	8,42%	7,55%	8,15%	8,26%	11,68%	50,98%

Fonte: Portal da Transparência Municipal

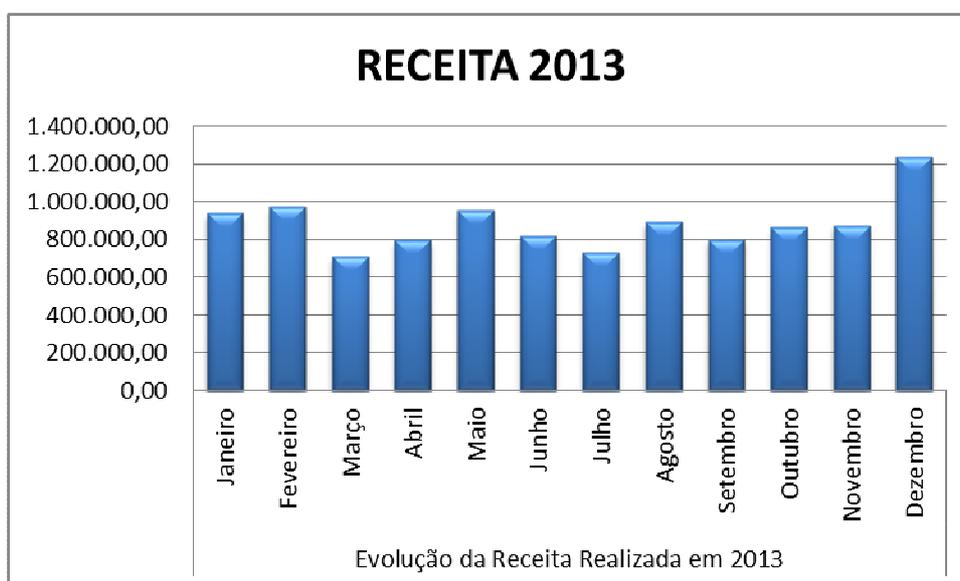
De acordo com o quadro 2 e 3 referente ao RREO, observa-se que no período de janeiro a dezembro de 2013 o Município de Caturité teve nos meses de janeiro, fevereiro, maio, agosto, novembro e dezembro uma arrecadação maior do que os meses de março, abril, junho, julho, setembro e outubro.

Sabe-se que a RCL é constituída pelo somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos.

Observando os quadros 2 e 3, a Receita Corrente Líquida somou um total de R\$ 10.589.028,43 (dez milhões, quinhentos e oitenta e nove mil, vinte e oito reais e quarenta e três centavos), destacando que foi realizada a dedução para formação de FUNDEB.

Com relação à evolução da receita, verifica-se no gráfico 1 que o mês de dezembro é o de maior arrecadação e o mês de março o de menor.

Gráfico 1: Evolução da receita



Fonte: Portal da Transparência Municipal

Em paralelo, analisa-se a despesa executada com pessoal e encargos sociais. Conforme aborda Cruz (2001, p.21), “As despesas com Pessoal são as que mais despertam a atenção da população e dos gestores públicos, em razão de serem as mais representativas em quase todos os entes públicos, entre os gastos realizados”.

O demonstrativo da despesa com pessoal, com base na LRF, art. 55, inciso I, alínea a, é parte integrante do RGF. O referido demonstrativo visa assegurar a transparência da despesa com pessoal de cada um dos poderes e órgãos e verificar os limites estabelecidos pela Lei. Dessa forma, o RGF é um instrumento de

transparência na administração pública, onde é verificado o cumprimento dos limites instituídos e garantida a transparência na gestão fiscal.

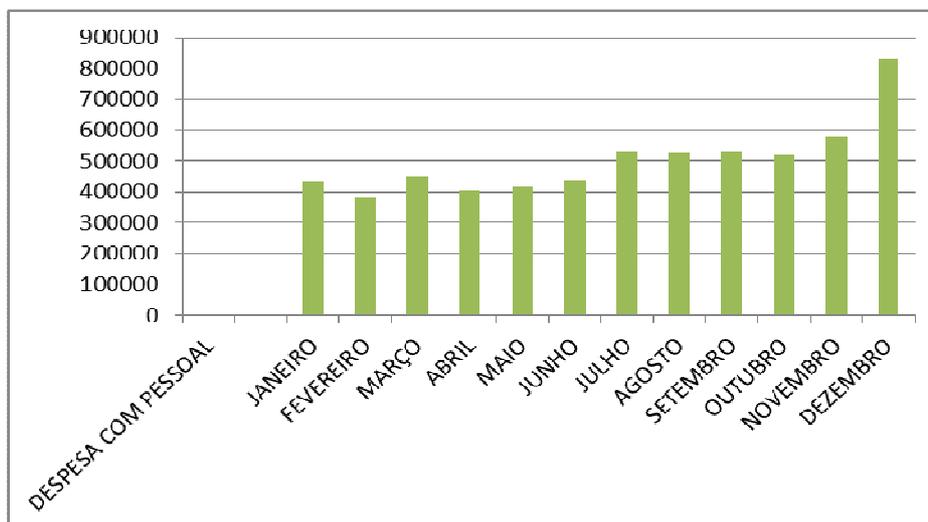
Quadro 4: Gastos mensais com pessoal
Período de referência: Janeiro a Dezembro de 2013

MÊS	DESPESA PESSOAL
JANEIRO	433.479,98
FEVEREIRO	381.986,54
MARÇO	448.681,76
ABRIL	403.880,39
MAIO	415.801,16
JUNHO	437.350,45
JULHO	530.417,07
AGOSTO	528.188,52
SETEMBRO	530.847,01
OUTUBRO	520.455,42
NOVEMBRO	575.250,97
DEZEMBRO	827.868,44
TOTAL	6.034.207,71

Fonte: Portal do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba

O valor da despesa total com pessoal durante o período de janeiro a dezembro de 2013 atingiu o valor de R\$ 6.034.207,71 (seis milhões, trinta e quatro mil, duzentos e sete reais e setenta e um centavos). Para uma melhor visualização, observa-se o gráfico abaixo que dispõe a oscilação mensal da despesa com pessoal durante o ano de 2013.

Gráfico 2: Gastos mensais com pessoal
Período de referência: Janeiro a Dezembro de 2013



Fonte: Portal do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba

Em janeiro, o valor corresponde R\$ 433.479,98 (quatrocentos e trinta e três mil, quatrocentos e setenta e nove reais e noventa e oito centavos). No mês seguinte, a despesa diminui um pouco e chega ao valor de R\$ 381.986,54 (trezentos e oitenta e um mil, novecentos e oitenta e seis reais e cinquenta e quatro centavos).

No mês de março, a despesa se eleva um pouco devido contratações para o início do ano letivo e atinge o valor de R\$ 448.681,76 (quatrocentos e quarenta e oito mil, seiscentos e oitenta e um reais e setenta e seis centavos). Em abril, a despesa com pessoal atinge o valor de R\$ 403.880,39 (quatrocentos e três mil, oitocentos e oitenta reais e trinta e nove centavos).

No mês de maio, a despesa fica na mesma média e chega ao montante de R\$ 415.801,16 (quatrocentos e quinze mil, oitocentos e um reais e dezesseis centavos). O mesmo acontece no mês de junho quando a despesa de pessoal atinge o valor de R\$ 437.350,45 (quatrocentos e trinta e sete mil, trezentos e cinquenta reais e quarenta e cinco centavos).

De agosto a novembro, a despesa com pessoal se mantém praticamente na mesma média, agosto com R\$ 530.417,07 (quinhentos e trinta mil, quatrocentos e dezessete reais e sete centavos), setembro com R\$ 530.847,01 (quinhentos e trinta mil, oitocentos e quarenta e sete reais e um centavo), outubro com R\$ 520.455,42 (quinhentos e vinte mil, quatrocentos e cinquenta e cinco reais e quarenta e dois centavos.) e novembro com R\$ 575.250,97 (quinhentos e setenta e cinco mil, duzentos e cinquenta reais e noventa e sete centavos).

Para finalizar o período analisado, verificamos um acréscimo considerável no mês de dezembro, devido ao pagamento do mês de referência e também do décimo terceiro, atingindo assim, o valor de R\$ 827.868,44 (oitocentos e vinte e sete mil, oitocentos e sessenta e oito reais e quarenta e quatro centavos).

Quadro 5: Demonstrativo da Despesa com pessoal
Período de referência: Janeiro a Dezembro de 2013

DESPESA COM PESSOAL	DESPESAS EXECUTADAS
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I)	5.402.070,44
Pessoal ativo	5.402.070,44
Pessoal inativo e pensionista	0,00
Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização.	0,00
DESPESAS NÃO COMPUTADAS (parag. 1o. do art. 19 da LRF) (II)	88.030,06
Indenizações por demissão e incentivos à demissão voluntária	0,00
Decorrentes de decisão judicial	0,00
Despesas de exercícios anteriores	88.030,06
Inativos e pensionistas com recursos vinculados	0,00
DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	5.314.040,38
OBRIGAÇÕES PATRONAIS (IV)	720.167,33
DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (V)	6.034.207,71

Fonte: Portal da Transparência Municipal

A despesa líquida com pessoal soma um total anual de R\$ 5.314.040,38 (cinco milhões, trezentos e quatorze mil, quarenta reais e trinta e oito centavos).

A despesa com Obrigações Patronais somou durante o exercício de 2013, o valor de R\$ 720.167,33 (setecentos e vinte mil, cento e sessenta sete reais e trinta e três centavos).

A Despesa Total com Pessoal somou R\$ 6.034.207,71 (seis milhões, trinta e quatro mil, duzentos sete cento reais e setenta e um centavos).

Com base nessas informações, tem-se a possibilidade de calcular o montante da despesa com pessoal em relação a Receita Corrente Líquida, gerando o percentual de aplicação do Município e Caturité em despesas com pessoal.

Em 2007, o Tribunal de Contas do Estado da Paraíba baixou o Parecer Normativo nº 12/2007, declarando entendimento de não se computar as Obrigações Patronais no Total dos Gastos com Pessoal.

Para uma melhor visualização, segue abaixo um gráfico expondo as despesas com pessoal do Município de Caturité, abarcando no cálculo os encargos sociais.

Gráfico 3: Despesas com pessoal e encargos

Fonte: Portal da Transparência Municipal

A despesa mensal com pessoal em janeiro corresponde a 7% do total da despesa, sendo mais acentuada em relação ao mês anterior devido aumento do salário mínimo, ajuste do piso do magistério e também ao pagamento das férias do pessoal da educação (férias coletivas).

No mês de fevereiro o percentual corresponde a 6%, houve um declínio devido não há pagamento de férias, nos meses de março, abril, maio e junho, o percentual atinge 7% da despesa total. Houve um aumento no mês de março devido contratação de professores e pessoal de apoio para início das aulas e se mantém o percentual nos meses seguintes.

Nos meses de julho, agosto, setembro, outubro e novembro a despesa se mantém no mesmo patamar, ou seja, em 9% do total da despesa. Todavia, no mês de dezembro há um aumento considerável em decorrência do pagamento do mês de referência e do décimo terceiro, cujo percentual atinge o equivalente a 14% do total da despesa com pessoal.

Dando seqüência a análise, passa-se a apuração do cumprimento do limite legal pelo Município de Caturité a partir dos valores apurados na RCL e na despesa com pessoal.

Quadro 6: Apuração do cumprimento do limite legal

APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL	VALOR
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL(VI)	10.589.028,43
% de DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP sobre a RCL (VII = (V/VI)*100	56,99%
% de DESPESA TOTAL COM PESSOAL – PN -TC 12/2007 = (III/VI)*100	50,18%
LIMITE MÁXIMO (incisos I,II e III do art. 20 da LRF) - <%>	54,00%
LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único do art. 22 da LRF) - <%>	51,30%

Fonte: Portal da Transparência Municipal

Em relação à Receita Corrente Líquida, o percentual da despesa com pessoal soma 50,18% (cinquenta ponto dezoito por cento), de onde o Poder Executivo Municipal poderia ter gasto R\$ 5.718.075,35 (cinco milhões, setenta e cinco mil, setenta e cinco reais e trinta e cinco centavos), que corresponde a 54% (cinquenta e quatro por cento), dando a máxima atenção ao limite prudencial que corresponde a 51,30% (cinquenta e um ponto trinta por cento), que corresponde a R\$ 5.432.171,58 (cinco milhões, quatrocentos e trinta e dois mil, cento e setenta e um reais e cinquenta e oito centavos).

Observa-se que o Poder Executivo de Caturité, não ultrapassou o limite da despesa com pessoal determinado pela Lei de Responsabilidade Fiscal durante o exercício de 2013, ou seja, o Poder Executivo não excedeu o percentual de 54%.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As ações da Administração Pública têm sempre como objetivo o fim ou interesse público, e que o desempenho de suas funções está atrelado à execução das políticas públicas fixadas pelo Governo, cujo processo de formulação, envolve, dentre outros, quatro componentes básicos: dirigir, planejar, organizar e controlar.

No exercício de suas funções a Administração deveria levar em conta, essencialmente, os aspectos de legalidade e legitimidade dos seus atos, do interesse público, da eficiência, da eficácia e da utilidade que lhe são exigidos, resultando daí a criação de mecanismos ou sistemas de controle, em defesa, não só da própria Administração Pública, como, e principalmente, dos direitos e garantias populares, através dos quais se confirma ou se desfaz a atuação do Estado, possuindo, assim, expressivo significado na garantia do regime democrático.

A Contabilidade Governamental ou Pública, juntamente com a LRF ressaltado neste trabalho representa os principais pontos de influência da contabilidade para o controle da gestão pública, possibilitando a transparência gerencial na administração, com o reconhecimento da sociedade pela boa atuação do gestor dos negócios públicos. Entretanto, para os maus administradores, pelas mazelas praticadas, essas medidas podem indicar a aplicação das penalidades previstas na legislação pertinente.

Neste sentido, observa-se que um sistema orçamentário-financeiro-contábil eficiente é fundamental para que as entidades da Federação atendam, com eficiência e eficácia, todos os requisitos para orientar o administrador na condução adequada dos negócios públicos, permitindo, também, comprovar esta virtude perante os órgãos fiscalizadores e a população em geral ou denunciar a estes usuários os descasos praticados pelo mal dirigente.

A fim de controlar a Administração Pública foi criada a Lei de Responsabilidade Fiscal, que é um código de conduta para os administradores públicos que passam a obedecer a normas e limites para administrar as finanças públicas, prestando conta de quanto e como gastam os recursos da sociedade.

O fato é que a LRF visa promover um equilíbrio fiscal em todos os entes governamentais, envolvendo todos os Poderes e Órgãos Públicos, impondo limites e

regras para adequação da despesa com pessoal, tomando como base a Receita Corrente Líquida.

A limitação da despesa com pessoal representa grande parte da destinação dos recursos públicos. O mau uso desses recursos traz a desorganização contábil e financeira do orçamento, causando um prejuízo enorme à sociedade que deixa de usufruir dos benefícios de maiores investimentos na saúde, educação e segurança.

No Poder Executivo Municipal de Caturité - PB, de acordo com os demonstrativos analisados, os limites estão sendo obedecidos, inclusive com índice abaixo do que foi estabelecido, verificando-se a obediência à LRF, no que diz respeito ao cumprimento das limitações nos gastos com pessoal.

Desse modo, conclui-se que o cumprimento dos limites, por parte da administração pública municipal, está de acordo com as normas vigentes, uma vez que esta ação pauta-se na busca do aprimoramento e do controle social da gestão pública, possibilitando com isso o atendimento das demandas da sociedade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMORIM, Ricardo Gomes.; CLARES, Cleide. **Dicionário Elucidativo de Termos Administrativos**. Ribeirão Preto: IBRAP, 2002.

BERNADES JR. José. . **Administração Pública: Princípios Constitucionais da Administração Pública**. Monografia – CESMAC – Centro de Estudos Superiores de Maceió, Maceió – Alagoas, 2006.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil, 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 02 de set. 2014.

BRASIL, Lei de Responsabilidade Fiscal (2000). **Lei de Responsabilidade Fiscal: Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2005.

BRUNO, Reinaldo Moreira. **Direito administrativo didático**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2008.

BEUREN, Ilse Maria (org). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 27 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

CRUZ, Flavio da. **A influência da limitação das despesas com pessoal na gestão pública municipal e um perfil comportamental dos municípios catarinenses**. Revistar Pensar Contábil do Conselho Regional de Contabilidade, Rio de Janeiro. nº. 13, Ago / Out. 2001.

FIUZA, Diego Alves. **Princípios da Administração Pública**. Monografia – Graduação em Administração - FACED – Divinópolis – MG, 2007.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 2008.

GONSALVES, Elisa Pereira. **Conversas sobre iniciação à Pesquisa Científica**. 2.ed. São Paulo: Alínea, 2001.

KHAIR, Amir Antonio. **Lei de Responsabilidade Fiscal: Guia de Orientação para as Prefeituras**. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, 2000.

LONGARAY, André Andrade. et al. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.

MEDAUAR, Odete. **O Controle da Administração Pública**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1993.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 17. Ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 1993.

MEZZAROBBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de Metodologia da Pesquisa no Direito**. 5 Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

NASCIMENTO, José Olavo do. **Contabilidade Pública** — Preliminares. Revista Brasileira de Contabilidade, n.126, nov/dez. 2000.

NASCIMENTO, E. Ronaldo. **Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2. ed. Brasília: Ministério da Fazenda - Editora ESAF, 2002.

NOGUEIRA, Marcio Arruda. **Contabilidade Pública**. Monografia – Graduação em Ciências Contábeis - Faculdade Integrada UPIS, Brasília – DF, 2006.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Geral Fácil**. São Paulo: Saraiva, 2002.

SÁ, Augusto José de. **Manual CAP – Contabilidade e Administração Pública**. São Paulo: IOB, 2004.

SANTA CATARINA, Tribunal de Contas. **Guia: Lei de Responsabilidade Fiscal: lei complementar nº 101/2000**. - 2. ed. rev. e ampl. — Florianópolis: Tribunal de Contas, 2002.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 16.ed. São Paulo: MALHEIROS, 1998.

SILVA, Sinara Cristina da. **Direito Administrativo: Administração Pública**. Monografia – Graduação em Administração – Fundação e Faculdade UNIRG/FAFICH, Gurupi – Tocantins, 2006.

SOUZA, Rodrigo Silva de. **Despesa de pessoal segundo a lei de responsabilidade fiscal**. Monografia – Graduação em Ciências Contábeis – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis – SC, 2004.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: Um enfoque na Contabilidade Municipal**. 2º ed. São Paulo. 2003.