



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIAS, CONTÁBEIS,**  
**SECRETARIADO EXECUTIVO**

**ANÁLISE DO COMPROMETIMENTO DAS DESPESAS COM PESSOAL NOS**  
**MUNICÍPIOS DA REGIÃO METROPOLITANA DE FORTALEZA**

**PEDRO FELIPE MAGALHÃES VIEIRA**

**FORTALEZA**

**2014**

**PEDRO FELIPE MAGALHÃES VIEIRA**

**ANÁLISE DO COMPROMETIMENTO DAS DESPESAS COM PESSOAL NOS  
MUNICÍPIOS DA REGIÃO METROPOLITANA DE FORTALEZA**

Artigo apresentado ao Curso de Ciências Contábeis do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará, como parte dos requisitos para obtenção do título de Bacharel em Ciência Contábeis

Orientadora: Professora Ma. Nirleide Saraiva  
Coelho e Cavalcante

**FORTALEZA**

**2014**

# ANÁLISE DO COMPROMETIMENTO DAS DESPESAS COM PESSOAL NOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO METROPOLITANA DE FORTALEZA

Nirleide Saraiva Coelho  
Pedro Felipe Magalhães Vieira

## RESUMO

Na esfera da Administração Pública, mudanças ocorridas no Brasil exigiram uma gestão governamental responsável capaz de gerir com fiel transparência os recursos públicos a fim de suprir as necessidades da sociedade. Nesse contexto, a Lei de Responsabilidade Fiscal surge fundada nos pilares do planejamento, transparência, controle e responsabilização impondo limites e metas a serem alcançados pelos entes e gestores públicos. O objetivo desse estudo é descrever o comportamento das Despesas com Pessoal - DTP, da Receita Corrente Líquida - RCL e do indicador Despesa Total com Pessoal/Receita Corrente Líquida do Poder Executivo Municipal da Região Metropolitana de Fortaleza – RMF no intuito de verificar sua conformidade aos limites impostos pela LRF. Para o alcance do objetivo proposto, foi desenvolvido um estudo de caráter qualitativo, descritivo, bibliográfico e documental. A coleta de dados foi extraída do anexo I do Relatório de Gestão Fiscal durante o período de 2009 a 2013. O estudo revelou que a maioria dos municípios da RMF apresentaram uma variação das Despesas Total com Pessoal percentualmente superior à variação da Receita Corrente Líquida, acarretando na elevação do indicador DTP/RCL e conduzindo ao descumprimento dos limites com pessoal estabelecidos na LRF.

**Palavras-chave:** Despesas com Pessoal-DTP; Receita Corrente Líquida-RCL; Lei de Responsabilidade Fiscal.

## ABSTRACT

In the sphere of the Public Administration, changes that have occurred in Brazil demanded a responsible management government capable of managing with true transparency public resources in order to complement the needs of society. In this context, the Fiscal Responsibility Law – LRF appears founded on the pillars of planning, transparency, control and accountability imposing limits and goals to be achieved by public entities and public managers. The aim of this study is to describe the behavior of the Personnel Expenses, Net of Current Revenue and Expense Indicator Total Personnel / Net Current Revenue of the Executive from the cities that compose the Fortaleza's Metropolitan Area – RMF in order to verify their conformity to the limits imposed by the LRF. To achieve the proposed objective, a qualitative, descriptive bibliographical and documentary study was developed. Data collection was extracted from Annex I of the Fiscal Management Report from 2009-2013. The study revealed that most municipalities from RMF showed a variation of Total Personnel Expenses greater than the percentage of a variation in Net Current Revenue, resulting in elevation of the indicator DTP / RCL and leading to non-compliance with the limits established in the LRF.

**Key words:** Personnel expenses-DTP; Current Net Revenue-RCL; Fiscal Responsibility Law.

## 1. INTRODUÇÃO

A Lei Complementar nº 101/00 ou Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) trouxe para os gestores públicos normas de controle e gestão fiscal responsável que presume transparência na utilização dos recursos públicos a fim de atender às necessidades da sociedade. Para tanto, a Administração Pública, através de lei orçamentária ou leis especiais, utiliza a Despesa pública como instrumento viabilizador dos compromissos assumidos com a população.

Despesa pública são gastos fixados na lei orçamentária ou leis especiais e destinados à execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais (KOHAMA, 2013). Dentre os tipos de despesas públicas, destaca-se a despesa com pessoal que são gastos remuneratórios essenciais à continuidade do serviço público. A LRF, em seu Art. 19, fixou os limites totais com pessoal, sendo 50% para a União e 60% para estados e municípios.

Devido à grande representatividade das Despesas com pessoal no montante das despesas públicas, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece três limites avaliados ao final de cada quadrimestre, são eles: o limite máximo, o limite prudencial e o limite de alerta.

O limite máximo ou limite global, expresso no Art. 19, representa o percentual da Despesa com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, frente a Receita Corrente Líquida no valor de 60% na esfera municipal. A repartição deste limite, conforme o Art. 20, não poderá exceder os seguintes percentuais: 6% para o Poder Legislativo, incluindo o Tribunal de Contas do Município, quando houver; e 54% para o Poder Executivo.

O limite prudencial é a verificação do cumprimento dos limites estabelecidos nos Arts. 19 e 20, de acordo com o parágrafo único do Art. 22 da LRF, no qual explana que se a Despesa total com pessoal exceder a 95% do limite máximo, o Poder ou órgão que incorrer no excesso sofre algumas sanções, como por exemplo, a criação de cargo, emprego ou função que fica vedado.

No que concerne ao limite de alerta, este é exercido pelos Tribunais de Contas que alertam os Poderes e ocorre quando o total da Despesa com pessoal ultrapassa 90% do limite máximo, como prevê o Art. 59 da LRF.

Com base no exposto, torna-se relevante levantar a seguinte questão: como vem se comportando os municípios da Região Metropolitana de Fortaleza no controle das Despesas com pessoal no período de 2009 a 2013 diante das exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal?

O artigo em relevo tem como objetivo geral identificar a evolução e o comportamento das Despesas com Pessoal do Poder Executivo âmbito municipal da Região Metropolitana de Fortaleza contemplada pelos municípios de Aquiraz, Cascavel, Caucaia, Chorozinho, Eusébio, Fortaleza, Guaiúba, Horizonte, Itaitinga, Maracanaú, Maranguape, Pacajus, Pacatuba, Pindoretama e São Gonçalo do Amarante nos anos de 2009 a 2013, a fim de verificar o atendimento às normas estabelecidas na Lei de Responsabilidade Fiscal e demais dispositivos pertinentes.

A fim de elucidar essa questão proposta, buscou-se: (i) descrever a evolução da Receita Corrente Líquida; e (ii) verificar a evolução do indicador Despesa Total com Pessoal/Receita Corrente Líquida;

O presente trabalho estrutura-se em mais quatro seções, além desta introdutória. A próxima seção (dois) é destinada ao referencial teórico, o qual é dividido em subseções que tratam da administração pública, papel financeiro do estado, lei de responsabilidade fiscal, receita corrente líquida e gastos com pessoal.

A seção três refere-se à metodologia da pesquisa utilizada para o desenvolvimento do trabalho. A seção quatro destina-se aos resultados e análise dos dados aplicados aos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza em obediência à LRF. É subdividida em duas subseções que versam sobre evolução da receita corrente líquida, evolução do indicador despesa com pessoal/receita corrente. Na quinta e última seção são apresentadas as considerações finais da pesquisa e as recomendações dela decorrentes.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Administração Pública**

Em termos gerais, Di Pietro (2011) ressalta que administrar contempla as atividades de planejamento, direção, comando, assim como a de execução. A administração no setor público engloba estas etapas na busca de satisfazer o interesse coletivo.

Administrar é tomar decisões sobre os recursos disponíveis buscando atingir objetivos que satisfaçam o interesse da organização, por isso a administração pública, aproximando-se da privada, passou a concentrar-se nos resultados, reduzindo custos e aumentando a qualidade dos serviços públicos no intuito de atingir o bem-estar social.

Para Meireles et al. (2010) a administração é um instrumento que dispõe o Estado para execução das opções políticas de governo. Silva (2013) complementa que administração pública simultaneamente é detentora da titularidade e da executoriedade do serviço público.

Em outras palavras, o Estado, detentor do poder público e amparado pela Carta Magna, deve ter a capacidade de superar as dificuldades encontradas e pensar no longo prazo, construindo políticas públicas consistentes que atendam as várias dimensões sociais.

Cunha Júnior (2009) explica que para cumprir com suas obrigações o Estado deve desempenhar três funções básicas: a função legislativa, a função judicial e a função executiva. Entende-se por função legislativa as atividades de fiscalização do governo e representação da sociedade; a função judicial faz cumprir as disposições legais e aplica as sanções cabíveis; e a função executiva administra os recursos públicos para melhor atender as demandas da sociedade.

Objetivando o interesse social, os três poderes harmônicos e independentes entre si, citados pelo Art. 2º da CF/88, demonstra uma notória organização estatal que fortalece o desenvolvimento da administração pública.

O Estado exerce suas funções através de órgãos, pessoas jurídicas e seus respectivos agentes de modo centralizado ou descentralizado. Ocorre a centralização quando a administração direta, órgãos despersonalizados integrantes das entidades políticas executam as tarefas de competência do Estado. No entanto, a descentralização administrativa ocorre quando a realização de algumas funções atribuídas ao Estado passa a ser executadas por pessoas distintas à administração direta (PAULO E ALEXANDRINO, 2011).

Nesse contexto, é possível concluir que a descentralização é a transferência de poder do Estado a terceiros, sejam para a administração indireta ou iniciativa privada, objetivando maior eficiência e melhor nível de qualificação dos serviços públicos, uma vez que aproxima a sociedade das ações do governo.

### **2.2 Papel Financeiro do Estado e Equilíbrio Fiscal**

O Estado é uma organização político-jurídica, cuja função é a realização do bem público, com gestão própria e território determinado, conforme normas e princípios constitucionais (MILESKI, 2003).

Nesse sentido o estado apresenta-se como agente regulador e indispensável nas

atividades econômica, financeira, política e social, tendo como objetivo principal o atendimento às necessidades da sociedade, promovendo o desenvolvimento e o fornecimento dos serviços públicos (MATIAS-PEREIRA, 2010).

O estado introduziu um modelo gerencial passando de mero executor para coordenador e fiscalizador de sua atividade estatal, apresentando uma maior efetividade de suas ações e incentivando o desenvolvimento econômico e social do país.

Ademais, Matias-Pereira (2003) afirma que a atividade financeira do Estado respalda-se na obtenção, criação, gestão e dispêndio de recursos financeiros indispensáveis à satisfação da coletividade.

As responsabilidades estatais como a prestação dos serviços, a fiscalização de atividades e a realização de ações sociais demandam recursos pecuniários provenientes da atividade financeira do estado, que através de normas constitucionais, administrativas e orçamentárias torna possível confrontar as despesas incorridas com as receitas auferidas.

O Orçamento público expressa os esforços dispendidos pelo Governo para atender as atividades requeridas pela sociedade (PALUDO, 2012). O Orçamento público materializa-se no planejamento do Estado, discriminando os recursos a serem obtidos e os dispêndios a serem executados, na realização de metas e objetivos (ANDRADE, 2013).

Para cumprir metas e objetivos traçados em um plano de governo torna-se necessário a utilização dessa ferramenta do planejamento governamental chamada de orçamento público que é uma norma de iniciativa do Poder Executivo no qual são estabelecidas as políticas públicas a serem implantadas.

Nesse contexto, para que a função de controle no sistema orçamentário seja efetivamente realizada, torna-se necessário o cumprimento de princípios orçamentários que norteiam as finanças públicas. Dentre eles destaca-se o princípio do equilíbrio fiscal que determina que as despesas não devem ultrapassar as receitas (MATIAS-PEREIRA, 2003).

Esse dispositivo orçamentário que trata do equilíbrio fiscal ressalta um dos principais papéis da gestão financeira do estado que é o condicionamento dos gastos públicos a sua real condição financeira, exigindo, muitas vezes, mais que um equilíbrio, um superávit fiscal, onde as receitas superam as despesas.

### **2.3 Lei de Responsabilidade Fiscal**

A Lei Complementar nº 101/00 ou Lei de Responsabilidade Fiscal foi criada para regimentar determinadas normas de Finanças Públicas, obedecendo o que a Constituição Federal de 1988 exigia em seu Art. 163, buscando o equilíbrio fiscal, a transparência da gestão fiscal e a responsabilidade dos gestores (MATIAS-PEREIRA, 2010).

Esta lei tornou-se uma espécie de código de conduta aplicado aos administradores públicos através da imposição de regras e limites, exigência à prestação de contas na utilização dos recursos públicos, assim como a responsabilização e aplicação de sanções pessoais (PALUDO 2012).

A LRF trouxe para o Brasil uma gestão fiscal homogênea, no qual todos os entes e administradores públicos estão sujeitos às normas gerais e específicas capazes de combater excessos, principalmente em relação aos gastos e ao endividamento público, que muitas vezes não são direcionados à coletividade.

Para Mileski (2003) a LRF introduziu uma conduta gerencial nas finanças públicas através de novos procedimentos fiscais capazes de modificar a rotina administrativo-financeira do Estado. Ademais, complementa que seu regramento compreende quatro pilares básicos de

sustentação: planejamento, transparência, controle e responsabilidade.

Planejamento para a Administração Pública significa identificar objetivos e criar processos capazes de garantir, em tempo hábil, a execução de uma atividade ou a decisão mais correta, viabilizando seu devido controle (CRUZ et al., 2012).

A ação planejada e enfatizada na LRF visa um serviço público mais eficaz, baseados em planos previamente estruturados e suscetíveis à aprovação legislativa, facilitando assim o direcionamento e a utilização dos recursos disponíveis para realização do bem comum.

Incorporado ao direito financeiro, a transparência fiscal é o mais importante elemento de governabilidade do Estado, demonstrando-se como mecanismo democrático capaz de fortalecer a cidadania e o controle social (MILESKI, 2003).

A transparência na gestão fiscal consiste na efetiva aplicação do princípio da publicidade por meio do acesso público a informações de caráter orçamentário, contábil e financeiro, bem como das ações praticadas pelos agentes públicos na gestão dos recursos financeiros (NASCIMENTO, 2007).

A publicidade das ações públicas juntamente com a participação e o conhecimento da sociedade são um dos maiores avanços que a Lei de Responsabilidade Fiscal alcançou no âmbito transparência pública, pois mecanismos como a emissão de relatórios periódicos de gestão fiscal e execução orçamentária bem como a prestação de contas pelos gestores são disponibilizados para consultas e apreciações dos cidadãos no intuito de fortalecer o controle social.

A realização do controle permite a prevenção de riscos e a correção de desvios que afetam o equilíbrio das contas públicas. Para tanto, faz-se necessário o acompanhamento da gestão fiscal das administrações públicas realizadas bimestralmente, quadrimestralmente ou semestralmente através de relatórios e demonstrativos parciais legalmente regulamentados (MILESKI, 2003).

O exercício do controle surge quando a LRF garante um caráter gerencial, transparente e mensurável dos recursos a fim de evitar seu uso desordenado. Para tanto, cria ferramentas de efeito como a imposição de limites e aplicação de sanções quando estes não são cumpridos.

A responsabilidade na gestão fiscal se constitui no respeito e devido exercício legal por todo agente público na administração da coisa pública de acordo com os padrões éticos e morais ligados a atividade financeira estatal (GOMES, 2004).

A responsabilização dos gestores configura-se como uma garantia de que as práticas públicas irregulares não ficarão impunes, pois a LRF delimita a conduta a ser adotada por essas autoridades, no cumprimento de suas obrigações, em obediência aos preceitos nela estabelecidos e aos princípios constitucionais de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência que norteiam um serviço público íntegro e de qualidade.

Segundo Afonso e Nóbrega (2009) os tempos mudam, as práticas e conceitos evoluem, no entanto a Lei de Responsabilidade Fiscal nunca poderá ser uma obra acabada, mas sim plenamente implementada no intuito de facilitar o trabalho daqueles que desejam seu sucesso.

## **2.4 Receita Corrente Líquida**

A Lei de Responsabilidade Fiscal em seu Art. 2º, inciso IV conceitua Receita Corrente Líquida (RCL) como sendo o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, computados os valores pagos e recebidos em decorrência da LC nº 87/96 e do Art. 60 do ADCT, deduzidas a contribuição previdenciária dos servidores e as receitas da

compensação financeira no âmbito municipal.

Silva, Amorim e Silva (2004) afirma que a Receita Corrente Líquida é a base de cálculo de todos os limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal e sobre ela serão calculados percentuais de gastos com pessoal, gastos previdenciários e de endividamento.

A RCL é calculada somando-se o mês de apuração aos 11(onze) meses anteriores, deduzindo as duplicidades oriundas principalmente pelas transferências intragovernamentais. Existe uma concepção que busca evitar essas duplicidades de receitas na consolidação das contas: quem repassa o recurso, exclui do montante da RCL a respectiva transferência e quem recebe, inclui na base de cálculo da RCL (SILVA; AMORIM; SILVA, 2004).

### 2.5 Despesas com Pessoal à luz da LRF

A Constituição Federal de 1988, em seu Art. 169, estabeleceu que as Despesas com pessoal ativo e inativo dos entes da Federação não poderão exceder os limites impostos pela lei complementar. Diante disso, a Lei Complementar 101/00 ou Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF surgiu para estabelecer de forma concisa, normas de controle mais eficazes para as despesas com pessoal.

Dessa forma, por ser considerada um dos maiores gastos da Administração Pública e ter um caráter essencial na continuidade do serviço público, as Despesas com pessoal tiveram um espaço notável na LRF, que em seu Capítulo IV – Da Despesa Pública, mais precisamente na Seção II, descrevem suas definições e limites, tais como mecanismos de controle.

Em seu Art. 18, a LRF define Despesa total com pessoal como sendo o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, inativos e os pensionistas com quaisquer espécies remuneratórias. É preciso diferenciar as despesas de caráter remuneratórias das indenizatórias, pois estas não integram a base de cálculo da Despesa total com pessoal (CRUZ et al, 2012).

No entanto, a LRF é até redundante a respeito dessas espécies remuneratórias, pois cita as vantagens fixas e variáveis de qualquer natureza, bem como os adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais recebidas pelos servidores, fazendo parte do conceito de gastos totais com pessoal (DI PIETRO, 2007).

O § 1º do Art. 18, versa sobre contratos de terceirização referentes à substituição de servidores, os quais serão contabilizados como Outras Despesas com Pessoal. No entanto, Cruz et al. (2012) comenta que existe uma interpretação polêmica quanto a terceirização no serviço público, pois alguns estudiosos defendem que não sejam incluídos nos gastos com pessoal por não fazerem parte do quadro de pessoal do ente ou Poder. Entretanto, outros alegam que, devido ao caráter permanente, mesmo inexistindo o cargo de terceirizado, deverá ser computado aos limites estabelecidos no Art. 19 da LRF. Adiante, o § 2º do Art. 18, afirma que os gastos totais com pessoal seguem o regime de competência e é apurado com a soma do mês de referência aos onze meses imediatamente anteriores.

Os avanços trazidos pela LRF no controle de gastos públicos estão expressos nos artigos 19 e 20 desta lei, os quais, respectivamente, estabelecem os limites globais e suas devidas repartições entre os Poderes que não poderão exceder os percentuais da Receita Corrente Líquida – RCL. Abaixo segue a Quadro 1 com os limites máximos exigidos pela LRF no tratamento das Despesas com pessoal.

Quadro 1 – Limites máximos exigidos pela LRF no controle da Despesas com pessoal

Entes Públicos	Limites Máximos
União – 50%	Legislativo – 2,5%
	Judiciário – 6%

<b>Entes Públicos</b>	<b>Limites Máximos</b>
	Executivo – 40,9%
	Ministério Público – 0,6%
Estado – 60%	Legislativo – 3%
	Judiciário – 6%
	Executivo – 49%
	Ministério Público – 2%
Município – 60%	Legislativo – 6%
	Executivo – 54%

Fonte: Lei Complementar nº 101/00 - Lei de Responsabilidade Fiscal

De acordo com o Quadro 1, observa-se que a LRF foi incisiva quanto aos limites globais que cada ente pode despendar com pessoal. No entanto, nada impede que a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO fixe percentuais inferiores para os poderes, inclusive para o Executivo, pois a LRF trata de limites máximos (CRUZ et al., 2012).

Na esfera Municipal, Cruz et al. (2012) explica que os percentuais apresentados para os Poderes Executivo e Legislativo deriva de estudos estatísticos sobre gastos públicos baseados no volume e diversidade das atividades desenvolvidas por cada um.

Seguindo os dispositivos da LRF, o Art. 21 estabelece hipóteses de nulidade de pleno direito pelo descumprimento de normas da lei; o Art. 22 trata da periodicidade da verificação dos limites e das vedações impostas em caso de descumprimento; o Art. 23 fixa o prazo para eliminação do excedente e as medidas cabíveis para obtenção desse objetivo (BRASIL, 2000).

No intuito de regular o limite máximo, a LRF ainda trouxe o limite prudencial e o de alerta, ambos expressos, respectivamente, nos artigos 22 e 59. O prudencial verifica a cada quadrimestre se a despesa excedeu a 95% do limite máximo, enquanto o limite de alerta refere-se a 90% do limite global, sendo exercido pelos Tribunais de Contas como medida preventiva na contenção dos elevados dispêndios com pessoal.

Ainda de acordo com o Art. 22 da LRF, se a Prefeitura ultrapassar o limite prudencial, ficará vedada, enquanto permanecer o excesso de: conceder vantagens, aumentos, reajustes ou na adequação de remuneração a qualquer título, salvo derivados de sentença judicial ou determinação legal ou contratual; criar cargos, empregos e funções; alterar estrutura de carreira que aumente a despesa; prover cargo público e contratar horas extras.

Caso a situação detectada for mais grave, ou seja, exceda o limite máximo ou limite legal, o Poder Executivo Municipal ficará sujeito, de acordo com o Art. 23 da LRF, às seguintes medidas pela ordem: adotar as medidas expressas no Art. 22 da LRF; eliminar o excedente nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro; reduzir em pelo menos 20% as despesas com cargos em comissão e funções de confiança; exonerar servidores não estáveis e; exonerar servidores estáveis, caso as medidas anteriores não sejam suficientes para assegurar o cumprimento legal.

É importante destacar que enquanto perdurar o excesso ao limite legal, o ente também não poderá: receber transferências voluntárias; obter garantia, direta ou indireta, de outro ente e; contratar operações de crédito, salvo às destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução da despesa com pessoal.

### **3. METODOLOGIA DA PESQUISA**

A metodologia de um trabalho é uma das partes mais significantes da pesquisa, pois é a

forma pela qual o pesquisador irá estruturar e definir sua pesquisa. A apresentação da metodologia utilizada pelo autor permite um melhor entendimento sobre o conteúdo por parte dos usuários de sua pesquisa.

O artigo em relevo tem como objetivo medir de forma qualitativa os efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal no controle das Despesas com pessoal do Poder Executivo nos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza – RMF, verificando seu comportamento na série histórica de 2009 a 2013 no intuito de descrever sua adequação aos limites instituídos pela legislação vigente.

Silva (2010) explica que a abordagem qualitativa procura superar análises quantitativas, pois não empregam dados estatísticos para analisar um problema. Na verdade estabelecem relações e explicam mudanças, dando ênfase aos resultados.

No âmbito de seus objetivos, a pesquisa é de natureza descritiva, pois objetiva averiguar a evolução das Despesas com pessoal e analisar o indicador despesa líquida com pessoal/receita corrente líquida sobre a perspectiva imposta pela LRF.

Gil (1996) afirma que a pesquisa de natureza descritiva objetiva descrever características de determinados fenômenos ou até mesmo estabelecer relações entre variáveis a fim de proporcionar uma nova visão do problema.

Em relação aos meios, inicialmente foi realizada pesquisa bibliográfica, explorando-se a literatura nacional e posteriormente uma pesquisa documental que analisou o Anexo I do Relatório de Gestão Fiscal - RGF dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza, coletados no SISTN – Sistema do Tesouro Nacional, que é um banco de dados disponibilizado no sítio eletrônico da Secretaria do Tesouro Nacional e dos sites das prefeituras.

Segundo Silva (2010) a pesquisa bibliográfica explica e discute temas baseados em referências teóricas já publicadas em trabalhos científicos, revistas, livros, entre outros materiais de pesquisa a fim de gerar dados para outras pesquisas ou mesmo esgotando-se em si mesma. No caso da pesquisa documental, Gil (1996) explica que ela assemelha-se a bibliográfica, tendo como diferença essencial a utilização de materiais que ainda não receberam um tratamento analítico.

A Região Metropolitana de Fortaleza, universo da pesquisa, composta pelos municípios de Aquiraz, Cascavel, Caucaia, Chorozinho, Eusébio, Fortaleza, Guaiúba, Horizonte, Itaitinga, Maracanaú, Maranguape, Pacajus, Pacatuba, Pindoretama e São Gonçalo do Amarante foi escolhida por sua magnitude populacional no Estado do Ceará e consequentemente pela maior concentração de riquezas no cenário econômico do Estado, de acordo com dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE em 2013. Além disso, a RMF é considerada a sétima maior região brasileira em quantidade populacional.

Dessa forma, a escolha da região citada deve-se pela relevância na economia do Estado do Ceará, devido às suas elevadas arrecadações tributárias, oriundas de um desenvolvimento econômico significativo, bem como de seus elevados gastos com pessoal no serviço público do Poder Executivo Municipal.

A abordagem dos dados, extraídos do Relatório de Gestão Fiscal, utilizou a técnica de documentação indireta documental na coleta de informações e averiguou os valores existentes durante o período em destaque, favorecendo uma análise de conteúdo. Desse modo, foram analisados os elementos que consistem este relatório, sendo pessoal ativo, inativo e pensionistas, outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização, despesas não computadas e receita corrente líquida.

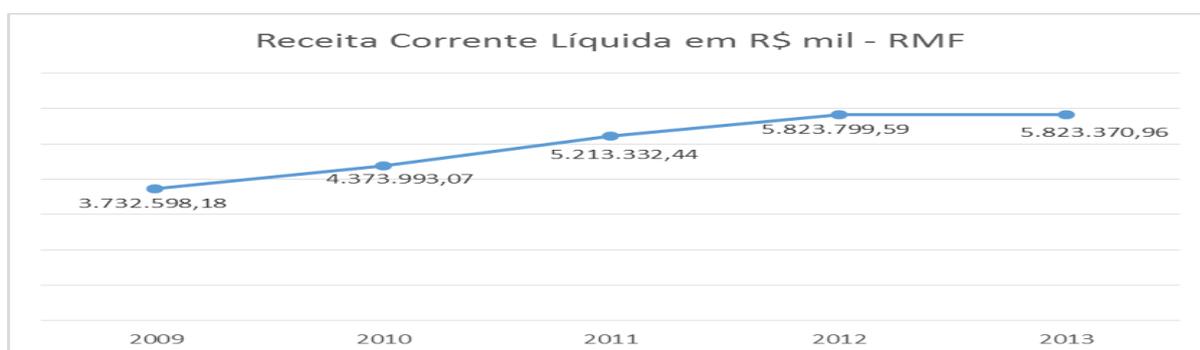
#### 4. RESULTADOS E ANÁLISE DOS DADOS

A presente pesquisa buscou examinar os mecanismos adotados pela administração pública municipal quanto às Despesas com pessoal e a Receita Corrente Líquida no período de 2009 a 2013 nos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza, descrevendo a evolução e o comportamento destas através da análise detalhada do Relatório de Gestão Fiscal referente ao 3º quadrimestre de cada exercício e de cada município.

##### 4.1 Evolução da Receita Corrente Líquida

Iniciando a análise, o Gráfico 1 mostra os valores da Receita Corrente Líquida da Região Metropolitana de Fortaleza - RMF no período de 2009 a 2013 retirados do Anexo I do Relatório de Gestão Fiscal do 3º quadrimestre de cada município.

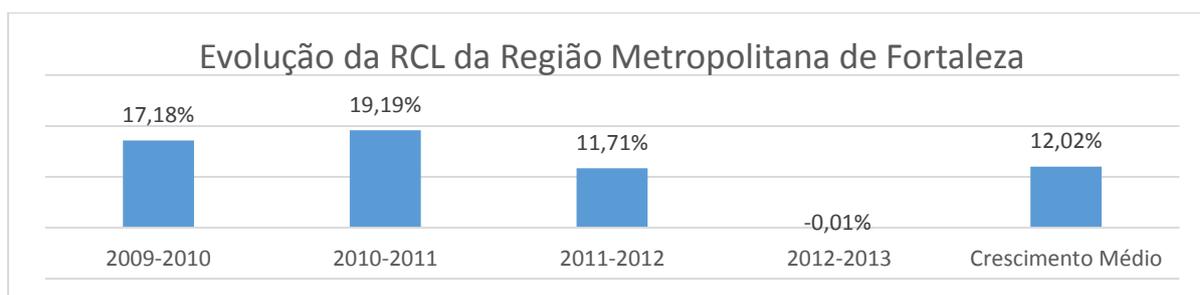
Gráfico 1 – Receita Corrente Líquida da Região Metropolitana de Fortaleza



Fonte: Relatórios de Gestão Fiscal dos municípios que compõem a RMF no período de 2009 a 2013.

Com base nos dados acima foi possível verificar que a Receita Corrente líquida perfazia um montante de R\$ 3.732.598.180 em 2009 e teve um aumento razoável no período, obtendo um crescimento de 56% em 2013 com relação ao marco inicial, totalizando um valor de R\$ 5.823.370.960. No Gráfico 2 é importante analisar a evolução horizontal dos montantes da RCL no período 2009-2013 a fim de expor o nível de desenvolvimento da receita.

Gráfico 2 – Evolução da RCL da Região Metropolitana de Fortaleza



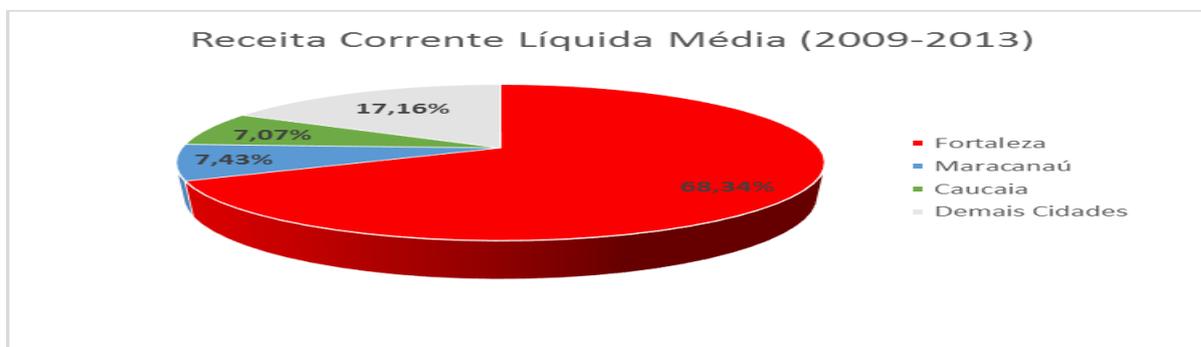
Fonte: Relatórios de Gestão Fiscal dos municípios que compõem a RMF no período de 2009 a 2013.

Analisando o Gráfico 2 verifica-se que a Receita Corrente Líquida da RMF apresentou um crescimento médio de 12,02% em todo período. Nos quatro primeiros anos do período, foi mais acentuada entre 2009-2010 e 2010-2011, obtendo um percentual de 17,18% e 19,19%, respectivamente. Mais adiante, observa-se que entre 2011-2012 houve um crescimento menor que os períodos anteriores perfazendo 11,71%. Entre 2012 e 2013 houve uma redução na RCL de 0,01%. Esses últimos fatos podem ocasionar um aumento no índice Despesa Total com Pessoal/Receita Corrente Líquida.

Na sequência, o Gráfico 3 aparece mostrando como a distribuição por município da RCL procedeu no período 2009-2013. Nesse momento faz-se um percentual médio da RCL dos

municípios da Região Metropolitana de Fortaleza no intuito de saber sua representatividade frente a Região.

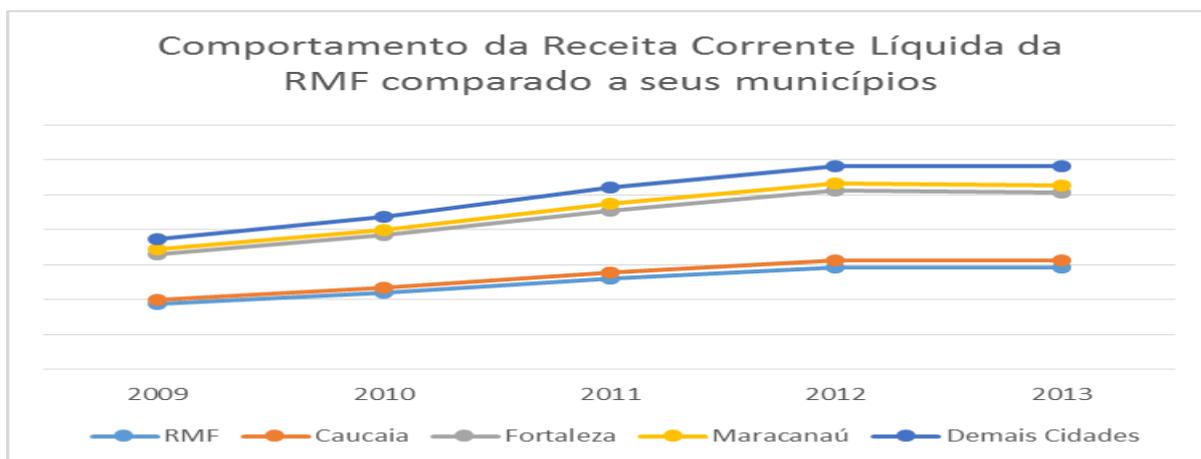
Gráfico 3 – Distribuição da Receita Corrente Líquida (2009-2013)



Fonte: Relatórios de Gestão Fiscal dos municípios que compõem a RMF no período de 2009 a 2013.

Observando o Gráfico 3, verifica-se que Caucaia, Fortaleza e Maracanaú são os municípios que tem a maior representatividade da Receita Corrente Líquida Média frente a Região Metropolitana de Fortaleza - RMF no período em análise, sendo respectivamente responsáveis por 7,07%, 68,34% e 7,43%. Os 12 (doze) municípios remanescentes representam 17,16% da RCL Média, mostrando que não possuem tanta notabilidade. Adiante o Gráfico 4 destaca o comportamento da RCL da RMF frente a seus municípios individualmente.

Gráfico 4 – Comportamento da Receita Corrente Líquida da RMF comparado a seus Municípios



Fonte: Relatórios de Gestão Fiscal dos municípios que compõem a RMF no período de 2009 a 2013.

Destaca-se que a evolução da RCL individual dos municípios apresentou um comportamento homogêneo comparado ao da RMF no período em análise, apresentando um crescimento de 2009 a 2012 e uma pequena redução em 2013.

#### 4.2 Evolução do Indicador Despesa Líquida com Pessoal e Receita Corrente Líquida

A Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF trouxe limites para os entes da Federação no intuito de obter eficiência e maior controle dos gastos públicos, dentre eles o mais expressivo são as Despesas com Pessoal. No intuito de medir esses limites tornou-se necessário a análise do indicador Despesa Líquida com Pessoal/Receita Corrente Líquida na Região Metropolitana de Fortaleza - RMF e de seus municípios separadamente no período de 2009 a 2013.

Para tanto, vale enfatizar os limites impostos ao Poder Executivo Municipal pela LRF através do Quadro 2 a seguir para posterior análise.

Quadro 2 – Limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal

Limites	Percentual	Situação	Legislação
<b>Alerta</b>	48,60% a 51,29%	Atingiu/Excedeu 90% do Limite Legal	Art. 59, § 1º, II, LC 101/2000
<b>Prudencial</b>	51,30% a 53,99%	Atingiu/Excedeu 95% do Limite Legal	Art. 22, Parágrafo único, LC 101/2000
<b>Máximo/Legal</b>	54%	Atingiu/Excedeu 100% do Limite Legal	Art. 20, III, "b", LC 101/2000

Fonte: Relatório de Acompanhamento Gerencial do Tribunal de Contas do Município em 2013.

O Quadro 2 mostra os limites que a LRF instituiu e a partir dele é possível fazer as devidas análises. Inicialmente apresenta-se a Quadro 3 que mostra os índices apurados da RMF e de seus Municípios individualmente, bem como o indicador médio na série histórica em análise.

Quadro 3 – Indicador Despesa Total com Pessoal/Receita Corrente Líquida

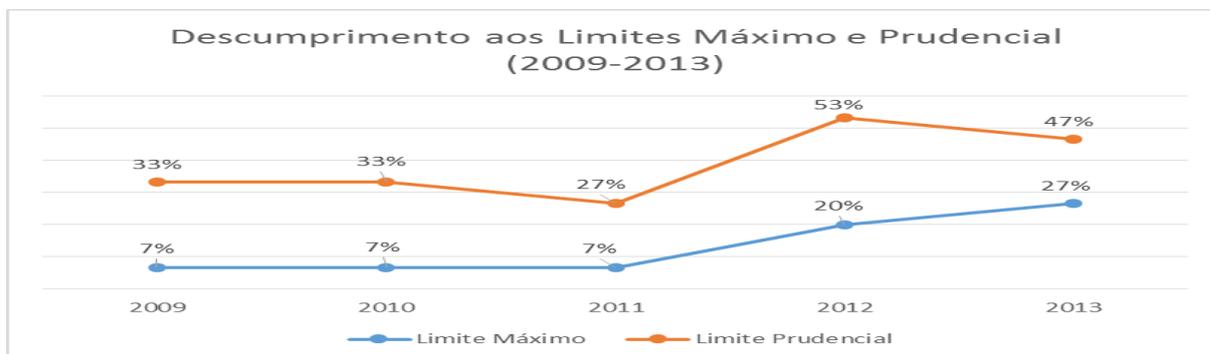
% do TOTAL DA DESPESA COM PESSOAL PARA FINS DE APURAÇÃO DO LIMITE – DTP SOBRE RCL						
Município	2009	2010	2011	2012	2013	Indicador Médio
<b>Região Metropolitana de Fortaleza</b>	46,09	44,1	43,83	46,34	51,58	46,38
<b>Aquiraz</b>	50,84	49,40	47,81	53,91	52,3	50,85
<b>Cascavel</b>	52,14	47,64	46,74	57,01	51,11	50,93
<b>Caucaia</b>	45,82	47,85	50,72	47,97	53,40	49,15
<b>Chorozinho</b>	52,88	51,75	52,04	53,18	53,65	52,70
<b>Eusébio</b>	41,04	48,57	49,72	51,19	47,21	47,55
<b>Fortaleza</b>	45,32	43,14	42,09	43,67	50,95	45,03
<b>Guaiúba</b>	53,08	53,53	53,81	53,67	61,79	55,18
<b>Horizonte</b>	48,11	47,67	47,80	52,85	54,72	50,23
<b>Itaitinga</b>	54,79	48,36	48,79	51,99	60,00	52,79
<b>Maracanaú</b>	47,63	45,90	40,80	51,13	52,03	47,50
<b>Maranguape</b>	53,44	52,04	52,66	53,55	57,03	53,74
<b>Pacajus</b>	50,57	53,99	55,42	68,59	53,82	56,48
<b>Pacatuba</b>	52,95	54,48	53,77	55,66	53,87	54,15
<b>Pindoretama</b>	50,54	51,46	49,58	52,37	53,12	51,41
<b>São Gonçalo do Amarante</b>	29,53	5,02	40,73	51,64	48,27	35,04

Fonte: Relatórios de Gestão Fiscal dos municípios que compõem a RMF no período de 2009 a 2013.

Através dos dados expostos pode-se extrair que no período 2009-2013, a Região Metropolitana de Fortaleza comportou-se dentro do que a LRF permite chegando a ultrapassar o limite prudencial somente em 2013, atingindo 51,58%. Através do indicador médio, Guaiúba, Pacajus e Pacatuba superaram o limite legal no período em análise. No caso do descumprimento ao limite prudencial de 2009 a 2013, os municípios de Chorozinho, Itaitinga, Maranguape e Pindoretama foram os que excederam.

O Gráfico 5 exhibe a evolução do descumprimento aos limites máximo e prudencial no período 2009-2013, explicitados nos parágrafos anteriores.

Gráfico 5 – Evolução do Descumprimento aos Limites Máximo e Prudencial (2009-2013)



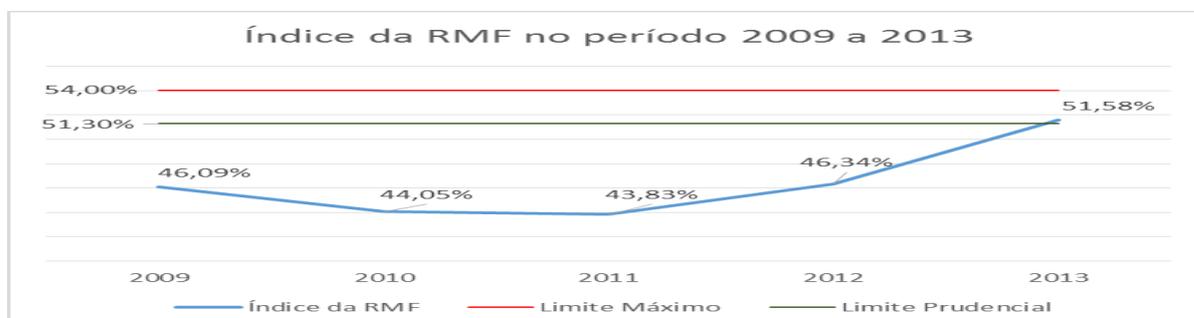
Fonte: Relatórios de Gestão Fiscal dos municípios que compõem a RMF no período de 2009 a 2013.

Através dos dados expostos pode-se extrair que em 2009, 33% atingiram o limite prudencial, ou seja, 5 municípios dos 15 em análise e somente o município de Itaitinga superou o limite legal, chegando ao índice de 54,79%. Em 2010, 33% dos municípios excederam o prudencial e apenas Pacatuba ultrapassou o limite máximo atingindo 54,48%. Chegando em 2011, observamos que novamente somente um município, Pacajus, atingiu o limite legal, alcançando o percentual de 55,42%. Quanto ao prudencial, 5 municípios da RMF, ou seja, 33% descumpriram este limite.

No ano de 2012, houve um aumento considerável no número de municípios que descumpriram aos limites prudencial e máximo, passando de 27% para 53% de 2011 para 2012 e de 7% para 20% no mesmo período, respectivamente. Em 2013, observa-se que houve uma pequena redução nos municípios que excederam o limite prudencial passando de 8 municípios em 2012 para 7 em 2013, percentualmente expressos nesta ordem, de 53% para 47%. No entanto, quando passamos a analisar o limite legal ou máximo houve novamente um aumento de 20% para 27% em 2013, passando de 3 para 4 municípios descumprindo as regras impostas pela LRF. Esse crescimento nos gastos com pessoal no período estudado, demonstra que os municípios não estão atentos aos dispositivos expressos na LRF que limitam essas despesas em relação a Receita Corrente Líquida.

No Gráfico 6 é plausível observar como se comportou a Região Metropolitana de Fortaleza frente a esse índice.

Gráfico 6 – Índice da RMF no período 2009-2013

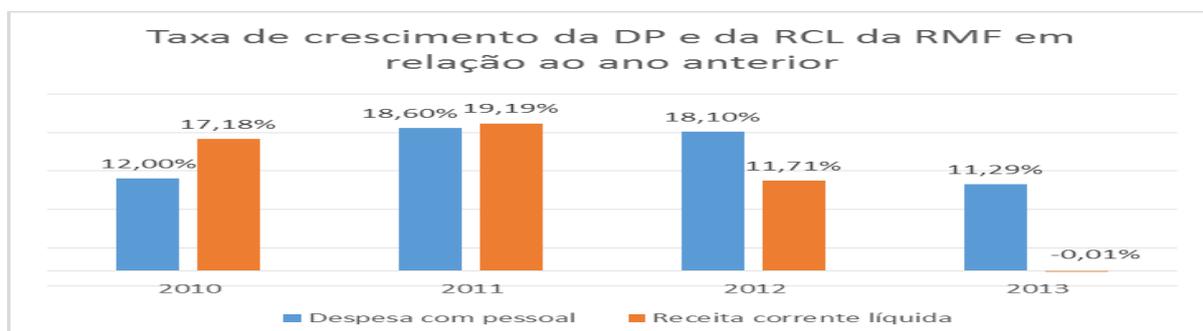


Fonte: Relatórios de Gestão Fiscal dos municípios que compõem a RMF no período de 2009 a 2013.

Examinando o Gráfico 6, nota-se que a RMF se comportou dentro do que a lei permite entre 2009 e 2011, somente excedendo em 0,28% o limite prudencial em 2013. Pode-se dizer que o comportamento da Região não se aproximou do comportamento dos municípios separadamente. Para se obter mais clareza na análise desse índice da RMF, o Gráfico 7

demonstra as taxas de crescimento da despesa com pessoal em relação a receita corrente líquida.

Gráfico 7 – Taxa de crescimento da DP e da RCL da RMF em relação ao ano anterior

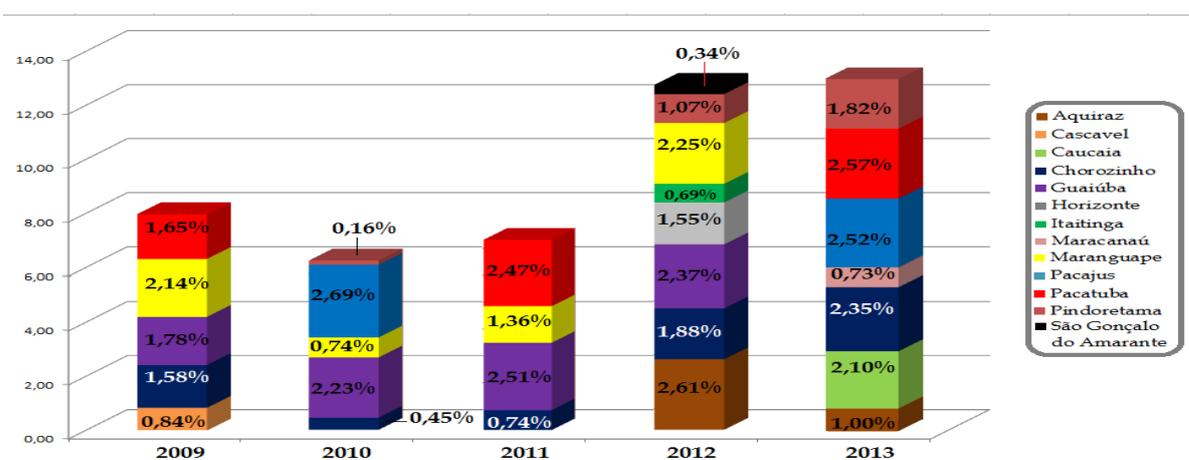


Fonte: Relatórios de Gestão Fiscal dos municípios que compõem a RMF no período de 2009 a 2013.

A partir desse Gráfico nota-se que em 2010 e em 2011 houve uma redução no índice DTP/RCL devido ao crescimento da Receita Corrente Líquida de 2009 a 2010 e de 2010 a 2011 terem sido maior que o crescimento da Despesa com Pessoal no período considerado. Levando em consideração a transição de 2011 a 2012 e de 2012 a 2013, verifica-se que o gasto com pessoal teve um maior incremento comparado ao da receita corrente líquida, elevando o índice DTP/RCL.

Partindo para o detalhamento ano a ano da série histórica em análise, torna-se plausível apresentar o Gráfico 8 que trata dos municípios que descumpriram o limite prudencial.

Gráfico 8 – Descumprimento ao Limite Prudencial



Fonte: Relatórios de Gestão Fiscal dos municípios que compõem a RMF no período de 2008 a 2013.

De acordo com o Gráfico 8, nota-se quantos e quais municípios da RMF descumpriram o limite prudencial e de quanto foi o excedente. Em 2009, 5(cinco) municípios ultrapassaram o prudencial e dentre eles Maranguape teve o maior excedente no valor de 2,14%. Os motivos para tal crescimento foram: aumento 14,84% de pessoal ativo, aumento de 22,52% em inativos e pensionistas e redução de 97,07% das despesas não computadas decorrentes de decisão judicial, que por serem uma dedução, elevam a DTP.

No ano de 2010, Pacajus teve 2,69% de excesso com pessoal atingindo o percentual de 53,99%. Tal fato deve-se ao aumento de pessoal ativo de 25,24% que gerou um crescimento da DTP de 22,36% enquanto a RCL cresceu 14,59% de 2009 para 2010, elevando-se o indicador.

Em 2011, Guaiúba não conteve os gastos com pessoal e superou o limite prudencial em 2,51%. A DTP obteve um crescimento de 25%, com destaque para a elevação 36,78% em

pessoal ativo, enquanto a RCL cresceu 24,36% de 2010 para 2011 e por isso não conseguiu cumprir as exigências da LRF.

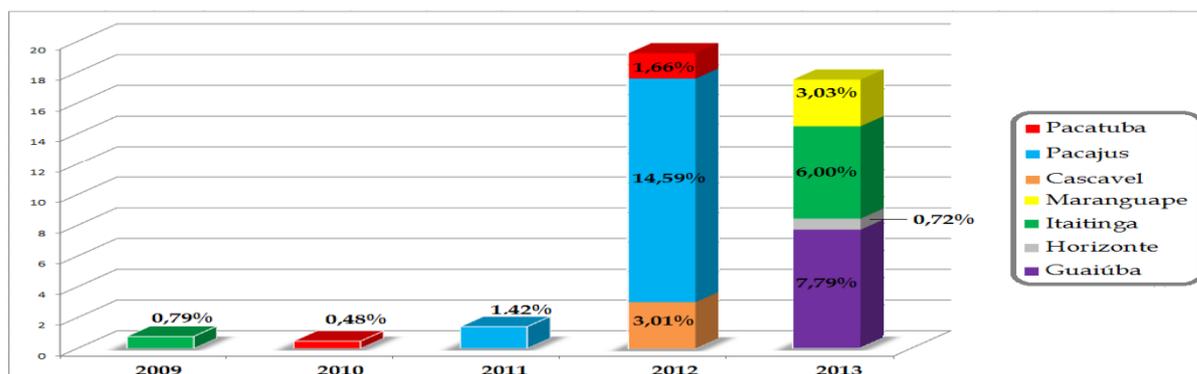
No exercício de 2012, o município de Aquiraz chegou a 2,61% de excedente e os principais motivos que levaram ao descumprimento foram aumento de 24,08% de pessoal ativo, aumento de 16,25% de inativos e pensionistas e redução das despesas de exercícios anteriores de 100% entre 2011 e 2012. É importante ressaltar que 2012 foi ano eleitoral e de acordo com o Parágrafo único do Art. 21 é nulo de pleno direito ato que aumente a Despesa com Pessoal nos 180 (cento e oitenta) dias anteriores ao fim do mandato do titular do Poder ou órgão referido.

No último ano em análise, 2013, Pacatuba não conseguiu obter êxito no controle dos gastos com pessoal e entre 2012 e 2013, foi o município com maior excedente, ultrapassando em 2,57% o limite prudencial. Um fato interessante é que a variação da RCL foi superior a variação da DTP, mas tal evento não foi suficiente para conter o índice DTP/RCL.

É importante ressaltar que durante todo período em análise o município de Chorozinho ultrapassou o limite prudencial e que os municípios de Maranguape e Guaiúba vieram a superar esse limite de 2009 a 2012.

Continuando a análise, o Gráfico 9 refere-se ao descumprimento do limite máximo ou legal no período de 2009 a 2013.

Gráfico 9 – Descumprimento ao Limite Máximo ou Legal



Fonte: Relatórios de Gestão Fiscal dos municípios que compõem a RMF no período de 2009 a 2013.

Apreciando o Gráfico 9, observa-se quais municípios da Região Metropolitana de Fortaleza ultrapassaram o limite legal e quanto, percentualmente, excederam. Em 2009, Itaitinga excedeu 0,79% correspondente a R\$ 260.820,78 de gastos com pessoal além do permitido. O motivo desse elevado índice foi devido ao aumento de 21,71% da DTP, enquanto que a RCL reduziu 1,58% no período 2008-2009. É importante destacar que a despesa com pessoal ativo cresceu 1.393%, passando R\$ 1.210.296,30 para R\$ 18.071.436,78 no mesmo período.

No ano de 2010, Pacatuba ultrapassou em 0,48% o limite máximo equivalente a R\$ 294.104,07. O motivo do excesso deve-se a um crescimento de 18,87% da DTP e de 15,53% da RCL que apesar de ter crescido, não foi suficiente para suportar os gastos. Além disso, esse aumento das DTP foi mais representativo em virtude do crescimento relevante de 1.473% na contratação de mão de obra por tempo determinado (terceirização), de 2009 para 2010.

Observando o exercício de 2011, o município de Pacajus também atingiu o índice de 55,42%, excedendo 1,42% do limite legal. As DTP e RCL tiveram um crescimento de 25,42% e 22,20%, respectivamente. Vale salientar que o aumento mais relevante nas DTP foi com Pessoal Inativo e Pensionistas que quase dobrou de 2010 para 2011, passando de R\$ 751.320,50 para R\$ 1.426.754,54, percentualmente a um nível de 89,84% crescimento.

Em 2012, o município de Pacajus merece destaque pois teve um excedente de 14,59% e atingiu o índice de 68,59%, superando o limite legal. Esse aumento relevante da DTP deve-se à elevação de 32,35% do gasto com pessoal ativo e à redução de 100% das indenizações por demissão e das despesas de exercícios anteriores, além da diminuição de 15% com inativos e pensionistas com recursos vinculados. Esse exercício coincide com o período eleitoral e por isso o ente ou poder não deve praticar ato que eleve a despesa com pessoal.

Por fim, no ano de 2013, Guaiúba obteve o maior excesso com pessoal e superou o limite máximo em 7,79%, chegando ao patamar de 61,79%. As principais causas para o descumprimento foram crescimento de 30,72% de pessoal ativo e redução de 100% das despesas não computadas decorrentes de decisão judicial, enquanto a RCL cresceu somente 14,80%.

É importante destacar que Fortaleza, que não aparece nos gráficos quanto ao descumprimento aos limites, foi o único município que não ultrapassou os limites no período de 2009 a 2013, com exceção do limite de alerta que foi superado em 2,35% em 2013 atingindo um percentual de 50,95%. Os municípios de Caucaia e Maracanaú também não tiveram muitos problemas em cumprir os limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, superando, somente, o limite prudencial em 2013. Por serem os maiores municípios da Região Metropolitana de Fortaleza, possuem uma receita corrente líquida elevada e abrem uma maior margem de segurança para os dispêndios com pessoal.

Faz-se necessário reiterar que os municípios que ultrapassaram o limite legal terão que eliminar o excedente nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro de acordo com o Art. 23 da LRF. Não alcançada essa redução e enquanto perdurar o excesso, o ente fica sujeito a restrições indicadas nos incisos I, II e III do §3º do mesmo artigo. Caso seja o último ano de mandato, ou seja, coincida com ano eleitoral, o ente ou órgão sofrerá essas restrições imediatamente no primeiro quadrimestre.

## **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A necessidade de controlar com maior rigidez as finanças públicas, especialmente as Despesas com Pessoal, prevenindo os entes da federação do endividamento público, trouxe a Lei de Responsabilidade Fiscal como instrumento de gestão baseada em pressupostos de planejamento, transparência, controle e responsabilização. Para tanto, fixou limites e submeteu seu cumprimento fundado na relação entre gastos com pessoal e receita corrente líquida.

Ao analisar a evolução dos gastos com pessoal juntamente com seus componentes de despesas, na Região Metropolitana de Fortaleza e em seus 15 municípios, na série histórica de 2009 a 2013, percebeu-se que a Despesa Total com Pessoal aumentou em todos os períodos avaliados, com exceção dos municípios de Itaitinga e São Gonçalo do Amarante na transição 2009-2010 e de Cascavel e Pacajus entre 2012 e 2013 que apresentaram uma pequena diminuição nessa despesa. Quanto aos componentes ou elementos de despesas, os mais relevantes foram Pessoal Ativo, Pessoal Inativo e Pensionistas além das Despesas não Computadas de Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados.

No que se refere à Receita Corrente Líquida verificou-se que a Região Metropolitana de Fortaleza obteve um crescimento de 2009 a 2012 e uma pequena redução em 2013 semelhante ao comportamento de seus municípios.

Quanto ao indicador Despesa Total com Pessoal/Receita Corrente Líquida constatou-se que houve excessos nos gastos com pessoal em vários momentos do período, fato que elevou esse índice. Os motivos mais relevantes para o aumento dos dispêndios com pessoal foram o crescimento em pessoal ativo, bem como de inativos e pensionistas. É plausível destacar que os gastos com inativos e pensionistas é sempre um dilema para a Administração Pública, pois

ao mesmo tempo que aumenta ano a ano, nada se pode fazer para impedir tais dispêndios.

Em todo período analisado, 7(sete) municípios ultrapassaram o limite máximo, enquanto 13(treze) municípios excederam o limite prudencial. A principal explicação para tal descumprimento aos dispositivos da LRF se deve ao crescimento da Despesa Total com Pessoal ser percentualmente superior ao crescimento da Receita Corrente Líquida, elevando o indicador. Vale salientar que Fortaleza, Caucaia e Maracanaú, tido como os maiores municípios da Região, obtiveram indicadores satisfatórios em praticamente todo período.

Através da aplicabilidade dos normativos expostos na LRF para o controle dos gastos com pessoal entre 2009 e 2013, tendo como base os Relatórios de Gestão Fiscal dos municípios e que serviram de modelo para o presente estudo, notou-se que a maioria dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza não se adequaram fielmente aos limites exigidos e por esse motivo ficaram passíveis de sanções e limitações, inclusive para seus gestores.

Passados alguns anos do surgimento da Lei de Responsabilidade Fiscal, verifica-se que, mesmo sendo uma evolução para as finanças públicas, principalmente em relação a uma melhor administração dos recursos públicos disponíveis, é de fundamental importância que os órgãos de fiscalização estejam atentos ao crescente descumprimento aos limites exigidos com pessoal no intuito de conscientizar os gestores para uma nova cultura na gestão governamental.

## REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto; NÓBREGA, Marcos. **Responsabilidade Fiscal: uma obra inacabada**. Revista Controle, Ceará, ano XII, v. VII, nº 1, p. 15-30; abril 2009.

AGUIAR, Afonso Gomes. **Lei de Responsabilidade Fiscal: Questões Práticas**. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm) >. Acesso em: 22 maio 2014.

CRUZ, Flávio da Cruz et al. **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CUNHA JUNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Administrativo**. 8. ed. Bahia: JusPODVM, 2009.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Arts. 18 a 28. In: CONTI, José Maurício; DERZI, Misabel Abreu Machado; MENDES, Gilmar Ferreira; MATTOS, Mauro Roberto Gomes de; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.); NASCIMENTO, Carlos Valder do. (Org.). **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Disponível em: <<http://www.ibge.com.br>>. Acesso em: 02 de setembro de 2014.

KOAHMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.); NASCIMENTO, Carlos Valder do. (Org.). **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

\_\_\_\_\_. **Direito Administrativo**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças Públicas: A Política Orçamentária no Brasil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

\_\_\_\_\_. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MEIRELES, Hely Lopes et al. **Direito Administrativo Brasileiro**. 36. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MILESKI, Helio Saul. **O Controle da Gestão Pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. Arts. 1º a 17. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; CONTI, José Maurício; DERZI, Misabel Abreu Machado; MENDES, Gilmar Ferreira; MATTOS, Mauro Roberto Gomes de; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.); NASCIMENTO, Carlos Valder do. (Org.). **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

PALUDO, Augustinho Vicente. **Orçamento Público, Administração Financeira e Orçamentária e Lei de Responsabilidade Fiscal**. 3. ed. Rio de Janeiro: Campus-Elsevier, 2012.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito Administrativo Descomplicado**. 21. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Método, 2013.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SILVA, Moacir Marques; AMORIM, Francisco Antônio de; SILVA, Valmir Leôncio da. **Lei de Responsabilidade Fiscal para os Municípios: Uma abordagem prática**. São Paulo: Atlas, 2004.

SILVA, Valmir Leôncio da. **A Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Uma abordagem Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.