

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
PROGRAMA DE ESPECIALIZAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - PNAP/UAB
ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO MUNICIPAL

Misael Luís Giaretta

Estudo da Distribuição de Recursos no
Orçamento Público Municipal de Ivoti

Picada Café

Maior/2015

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
PROGRAMA DE ESPECIALIZAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - PNAP/UAB
ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO MUNICIPAL

Misael Luís Giaretta

Estudo da Distribuição de Recursos no
Orçamento Público Municipal de Ivoti

Trabalho de conclusão de curso de Especialização apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Gestão Municipal.

Orientador: Prof. Dr. Pedro Almeida Costa

Picada Café

Maió/2015

Misael Luís Giaretta

**Estudo da Distribuição de Recursos no
Orçamento Público Municipal de Ivoti**

Trabalho de conclusão de curso de
Especialização apresentado como requisito
parcial para obtenção do título de Especialista
em Gestão Municipal.

Aprovado em de de 2015.

BANCA EXAMINADORA:

Prof.

Prof.

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso consiste na análise da distribuição de recursos no orçamento público municipal de Ivoti/RS. Como objetivo principal, buscou-se a verificação no período de 2010 a 2014, de que o aumento da despesa pagamento de pessoal pelo executivo municipal é acompanhado pela diminuição nos investimentos com recursos próprios em obras e instalações públicas. No embasamento teórico foram estudadas a evolução e conceitos da administração pública, serviço público, a receita e as despesas no orçamento público, a aplicação do plano de contas no setor público e o gasto com pessoal, caracterizados os agentes, cargos e funções públicos para então, descrever a Lei de Responsabilidade Fiscal em detrimento do gasto com pessoal. Seguindo o estudo, são apresentados o município de Ivoti/RS e a análise de dados de suas receitas e despesas, com o auxílio de tabelas e gráficos. Por fim, diante dos resultados verificados, observa-se no período o aumento da despesa com pessoal e uma diminuição nas despesas com obras e instalações.

Palavras-chave: Administração Pública, Pagamento de Pessoal, Obras e Instalações, Lei de Responsabilidade Fiscal.

ABSTRACT

This course conclusion work is the analysis of the distribution of resources in the municipal budget Ivoti / RS. Its principal objective sought to check the period 2010 to 2014 that increased spending payment of staff by the municipal executive is accompanied by a decrease in investments with its own resources in works and public facilities. In the theoretical foundation were studied evolution and concepts of public administration, public service, revenue and expenses in the public budget, the implementation of the chart of accounts in the public sector and spending on staff, characterized agents, public offices and functions and then , describe the Fiscal Responsibility Law to the detriment of spending on personnel. Following the study, are presented the municipality of Ivoti / RS and data analysis of revenues and expenses, with the help of charts and graphs. Finally, before the actual outcomes, it is observed in the period increased personnel expense and a decrease in expenses for works and installations.

Key words: Public Administration, Personnel Pay, Works and facilities, the Fiscal Responsibility Law.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1- Quadro de Pessoal do Executivo Municipal	41
Tabela 2- Evolução da Receita Corrente Líquida	42
Tabela 3- Evolução da RCL e da Despesa com Pessoal	44
Tabela 4- Evolução da RCL e das Despesas com Obras e Instalações	45
Tabela 5- Evolução da Despesa com Ações e Serviços de Saúde	48
Tabela 6- Evolução dos Gastos com MDE	50

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1- Evolução da Receita Corrente Líquida	43
Gráfico 2- Evolução Comparativa da RCL e da Despesa com Pessoal	44
Gráfico 3- Evolução Comparativa da RCL e dos Gastos com Obras e Instalações	46
Gráfico 4- Evolução entre a RCL, Despesas com Pessoal e Despesas com Obras e Instalações	47
Gráfico 5- Evolução das Ações de Serviços Públicos em Saúde	49
Gráfico 6- Evolução dos Valores Aplicados em Manutenção e Desenvolvimento da Educação	50
Gráfico 7- Evolução da RCL e das Despesas Analisadas	51

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

Art. - Artigo

ASPS - Ações e Serviços Públicos em Saúde

CF - Constituição da República Federativa do Brasil

IPCA - Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo

LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA - Lei Orçamentária Anual

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP - Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

MDE - Manutenção e Desenvolvimento do Ensino

PAC – Programa de Aceleração do Crescimento

PCASP - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

PPA - Plano Plurianual

RCL - Receita Corrente Líquida

TCE-RS - Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	13
1.1 SERVIÇO PÚBLICO	14
1.2 ORÇAMENTO PÚBLICO	19
1.3 A RECEITA E A DESPESA NO ORÇAMENTO PÚBLICO	21
1.4 O PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO	24
1.5 AGENTES, CARGOS E FUNÇÕES PÚBLICOS E O GASTO COM PESSOAL	26
1.5.1 Agentes Públicos	26
1.5.2 Cargos e Funções Públicos	30
1.6 A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E O GASTO COM PESSOAL	32
2. METODOLOGIA APLICADA	35
3. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	37
3.1 ESTRUTURA ADMINISTRATIVA PÚBLICA DO MUNICÍPIO DE IVOTI	37
3.2 ESTUDO DA DISTRIBUIÇÃO DOS RECURSOS ORÇAMENTÁRIOS NO PERÍODO DE 2010 – 2014.....	42
3.2.1 Receita Corrente Líquida	42
3.2.2 Despesa com Pessoal	43
3.2.3 Despesa com Obras e Instalações	45
3.2.4 Comparativo entre RCL, Pessoal e Obras	47
3.2.5 Despesas com Saúde	48
3.2.6 Despesas com Educação	49
3.3 EVOLUÇÃO DA RCL EM RELAÇÃO ÀS DESPESAS ANALISADAS	51

CONSIDERAÇÕES FINAIS 53

REFERÊNCIAS 54

INTRODUÇÃO

O ato de viver em sociedade, dentre diversas demandas, gerou a necessidade da criação do Estado, que nos dias atuais fornecem à sua população uma gama muito variada de serviços públicos (COSTA, 1999). Manter toda a estrutura pública gera gastos e, no atual cenário brasileiro, em que os gestores públicos convivem com a tomada de decisões complexas, devendo atender não só às necessidades prioritárias da população mas desenvolver o município tornando-o mais próspero, o gasto público é um ponto que demanda muita atenção e cuidado na sua aplicação, pois os recursos são escassos.

Tais decisões devem seguir diversos princípios e atender a várias leis, que ora estabelecem um determinado gasto mínimo, como é o caso dos serviços da área da saúde e da educação, ambos estabelecidos pela Constituição Federal em seus Arts. 198 e 212, ora estabelecem limites máximos aos gastos públicos, como o gasto com folha de pagamento de pessoal, estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF, 2001, Art. 19). Ainda, conforme determina a Constituição Federal no Art. 165, deve-se observar o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, que são as ferramentas constitucionais de planejamento do orçamento público, que buscam o estabelecimento de melhor aplicação dos recursos, servindo deste modo, de guia ao administrador e minimizando o desperdício de recursos.

Para que o Estado possa operacionalizar suas atividades, há a necessidade de um conjunto de pessoas físicas, os chamados agentes públicos, que exercem uma função no serviço público, quase sempre remunerada e sempre definida em lei (DI PIETRO, 2003). Serviço público, por sua vez, é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, como a saúde, educação, pavimentação de ruas, redes coletoras de esgoto, entre outras. (MELLO, 2014).

Considerando que o gasto com pessoal envolve uma boa parte do orçamento público municipal e a realização de obras públicas visa o atendimento de uma parte significativa dos anseios da sociedade, foi realizado um estudo analítico sobre as despesas com pessoal e o total gasto em obras públicas em Ivoti/RS, no período de 2010 a 2014, buscando-se a resposta ao seguinte questionamento: Durante o

período de 2010 a 2014, o aumento da despesa de pagamento com pessoal, no Município de Ivoti, acarretou a diminuição nos investimentos com recursos próprios em obras e instalações públicas?

O objetivo principal é a verificação, no período de 2010 a 2014, se o aumento com o pagamento de despesa com pessoal pelo executivo municipal de Ivoti acarretou a diminuição nos investimentos com recursos próprios em obras e instalações públicas. Como objetivos específicos, buscou-se identificar o total gasto com folha de pagamento de pessoal no período a ser analisado; analisar o total gasto em obras públicas e instalações no período e por fim, analisar conjuntamente a evolução financeira destas despesas em relação a distribuição dos recursos orçamentários do município no período estudado.

Como procedimento metodológico, foi feita pesquisa quantitativa com uso de ferramentas simples de estatística descritiva, a partir de um estudo de caso, com a obtenção de dados primários nos relatórios contábeis do período analisado, fornecidos pela Secretaria da Fazenda e relatórios de gestão, obtidos junto ao Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, e por intermédio da Unidade Central de Controle Interno do município. Não foram realizados testes estatísticos para avaliar a significância das alterações nas alocações dos recursos públicos de custeio e de investimento, mas somente uma análise simples destas alocações.

A fim de melhor entendimento, o presente trabalho está organizado em três capítulos. No primeiro são apresentadas as definições e conceitos de administração pública, a importância do serviço público e como o orçamento público funciona como ferramenta de planejamento, para então ser analisada a despesa com pessoal, classificando os agentes, os cargos e as funções públicas, finalizando com os limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal. No segundo capítulo é abordada a metodologia aplicada ao estudo de caso, para então no terceiro capítulo, o município de Ivoti é apresentado, com sua origem histórica, geografia e sua estrutura administrativa municipal, para então ser feita a análise dos dados do estudo de caso, que ficam limitados ao período de 2010 a 2014, seguido pelas considerações finais.

1. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

No presente capítulo, serão revistos os conceitos atinentes à Administração Pública Brasileira, serão conceituados a administração pública e o serviço público bem como suas classificações. Posteriormente, será analisado o orçamento público, dando-se atenção principalmente aos instrumentos utilizados no seu planejamento, também os conceitos de receita e de despesa e o plano de contas aplicado ao setor público. Por fim, serão descritas as classificações de agentes, cargos e funções públicos e a despesa com pessoal com a devida atenção às normas e limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, dando embasamento para a análise dos dados que serão vistas posteriormente.

A caracterização de Meirelles (2013), quanto ao que vem a ser Administração pública deixa clara que é a gestão de bens e interesses qualificados da comunidade no âmbito federal, estadual ou municipal, segundo os preceitos do Direito e da Moral. Esclarece que o objetivo da administração pública é o bem comum da coletividade administrada, sendo que toda a atividade do administrador deve ser orientada para esse fim. Neste mesmo sentido, Di Pietro (2002, p. 61) afirma que *“Administração Pública pode ser definida como a atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve, sob regime de direito público, para a consecução de direitos públicos coletivos”*.

Afirma Fazzio Júnior (2000) que administrar significa concretizar a finalidade da lei, sendo que o caminho a ser seguido para se atingir tal fim também deve ser o indicado pela lei e pelos princípios legais.

Por sua vez, esclarece Martins (2004, p. 92) quanto ao que vêm a ser um princípio e qual a importância deste:

O princípio é o primeiro passo na consecução de uma regulação, passo ao qual devem seguir-se outros. O princípio alberga uma diretriz ou norte magnético, muito mais abrangente que uma simples regra; além de estabelecer certas limitações, fornece diretrizes que embasam uma ciência e visam à sua correta compreensão e interpretação. Violar um princípio é muito mais grave do que violar uma regra. A não observância de um princípio implica ofensa não apenas a específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos.

Os Princípios básicos que devem nortear a Administração Pública na prestação de serviço público são descritos na Constituição Federal, Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios deverão obedecer aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Registro é dado por Meirelles (2013), que acrescenta aos princípios elencados na Constituição Federal, os princípios da razoabilidade, proporcionalidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, motivação e supremacia do interesse público, estes derivados do regime político brasileiro.

A administração pública no atendimento dos interesses da coletividade exerce certas atividades que o Estado, após uma evolução social, considera essenciais e pertinente ficar sob sua tutela, são os serviços públicos que devem ser prestados sob a égide dos princípios constitucionais já expostos anteriormente. No próximo item será apresentado um breve retrospecto da evolução do serviços públicos no Brasil, para posteriormente ser apresentados os conceitos e definições quanto aos serviços públicos essenciais.

1.1 SERVIÇO PÚBLICO

Na Europa durante os séculos XVI e XVII, as atividades estatais limitavam-se basicamente à defesa externa, à prestação da justiça, à emissão de moeda e à segurança pública. Naquela época, o Estado mantinha sob sua tutela monopólios de certos produtos e a exploração de colônias, pois funcionavam em muitos aspectos como uma empresa mercantil. (COSTA, 1999).

Desde a fundação da primeira cidade brasileira, São Vicente, por Martim Afonso de Souza, adotou-se o modelo de organização política de Portugal. A legislação portuguesa vigorou durante todo o período colonial, disciplinando a vida comunitária, fixando as atribuições e as competências das autoridades municipais, inicialmente. Com o tempo, as municipalidades passaram a prestar outros serviços além dos básicos, como a abertura e manutenção de caminhos, calçadas, poços públicos e a fiscalização das atividades urbanas. Somente no período republicano brasileiro os serviços públicos passaram por uma sofisticação, surgindo os serviços

de iluminação, transporte coletivo, abastecimento de água, coleta de lixo, entre outros. (BERNARDI, 2013).

Continua Bernardi (2013) com a descrição da evolução da administração pública brasileira, afirmando que em vista das práticas patrimonialistas e clientelista da República Velha, o presidente Getúlio Vargas optou pela implantação de um novo modelo, pautado no controle minucioso das atividades-meio, o chamado modelo burocrático. Acreditava Vargas que o caráter rígido e hierarquizado organizaria o Estado brasileiro, uniformizando-o e acabando com o nepotismo e a corrupção existentes.

Contudo, com a rigidez que o modelo burocrático provocou na administração pública, buscou-se um novo modelo, elaborado por Bresser Pereira (1996). O modelo gerencial, que foi uma resposta à grande crise do Estado que ocorreu na década de 1980 e à globalização da economia, dois fenômenos que impuseram a todo o mundo a redefinição das funções do Estado e da burocracia, buscava administrar o Estado de forma semelhante ao setor privado, de forma eficiente, com a utilização de ferramentas para otimizar os resultados, objetivando devolver ao setor privado os serviços que o setor público não conseguia, de forma eficiente, prestar. Foi a implantação do Estado mínimo, onde o usuário dos serviços públicos eram vistos como clientes.

Mais recentemente, o usuário do serviço público passou de cliente para usuário cidadão, passando a ter além de direitos, obrigações para com a sociedade, como a fiscalização dos entes públicos. Desta forma, Estado e Sociedade formam uma democracia, um todo indivisível. Chiavenato (2006, p. 113), conceitua o Estado do seguinte modo:

O Estado, cuja competência e limites de atuação estão definidos precipuamente na Constituição. Deriva de seu poder de legislar e de tributar a população, da legitimidade que lhe outorga a cidadania, via processo eleitoral. A sociedade, por seu turno, manifesta seus anseios e demandas por canais formais ou informais de contato com as autoridades constituídas. É pelo diálogo democrático entre o Estado e a sociedade que se definem as prioridades a que o Governo deve ater-se para a construção de um país mais próspero e justo.

Por sua vez, Mello (2014) esclarece que certas atividades destinadas a satisfazer a coletividade são classificadas como serviços públicos, visto que o Estado estabelece que não se convém deixar estes serviços à livre iniciativa, que

socialmente não é interessante o Estado manter simplesmente o controle e fiscalização, ou seja, exercer o seu poder de polícia, deste modo, o Estado considera pertinente assumir a execução destes serviços.

Importante, portanto expor a definição que Mello (2014, p. 659) dá para o serviço público:

Serviço público é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado define como pertinente aos seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público – portanto consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais -, instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo.

Pazzaglini Filho (1997) destaca que o desenvolvimento de toda estrutura administrativa deve estar direcionada para o atendimento do interesse social, jamais se desvirtuando a fim de atender pretensões particulares, é a supremacia do interesse público. Deste modo, bem resume a questão Antonio Pagliaro (2009, p. 15) ao afirmar que *“toda atividade pública se endereça a um escopo público, é realizada em função de um interesse público”*.

Se referindo ao aparelho estatal, Bernardi (2013) o classifica em quatro núcleos distintos, o primeiro é o Núcleo Estratégico corresponde ao governo propriamente dito, é o setor que define as leis e as políticas públicas e exerce o poder de polícia para o seu cumprimento, onde as decisões estratégicas são tomadas, corresponde aos Poderes executivo, judiciário e legislativo, ou seja, os formuladores das políticas públicas.

O segundo núcleo citado por Bernardi (2013) é o das Atividades exclusivas, que é o setor em que são prestados os serviços que somente o Estado pode realizar, são os serviços em que se exerce o poder extroverso do Estado, ou seja, o poder de fomentar, fiscalizar e regulamentar, tais como: cobrança e fiscalização de impostos, fiscalização de normas sanitárias, controle do meio ambiente, entre outros.

O terceiro núcleo é o dos Serviços não exclusivos referem-se ao setor em que o Estado atua juntamente com outras organizações públicas não estatais e privadas, as instituições desse setor não possuem o poder de Estado, mas contém a sua presença, pois os serviços prestados possuem relevante função social, por motivos

econômicos ou sociais e não podem ser deixados a mercê da iniciativa privada, as universidades são um exemplo, afirma Bernardi (2013).

Por último, o Núcleo da Produção de bens e serviços para o mercado é caracterizada pelas atividades econômicas direcionadas para o lucro, pertencem ao Estado por falta de investimentos do setor privado ou são atividades em que o mercado não consegue regular-se sozinho e quando consegue, passa por controle estatal por intermédio de agências reguladoras. (BERNARDI, 2013).

Outro ponto importante a ser esclarecido, diz respeito aos ditos serviços públicos essenciais. A Constituição Federal, no Art. 9º ao assegurar o direito de greve, em seu parágrafo primeiro, afirma que a lei definirá os serviços ou atividades que são essenciais e disporá sobre o entendimento das necessidades inadiáveis da comunidade, ou seja, ainda que o funcionalismo público exerça seu direito de greve, os serviços públicos essenciais deverão ser mantidos. A Lei Federal nº 7.783/1989, que dispõe sobre o exercício do direito de greve, enumera quais são os serviços ou atividades essenciais:

- Art. 10. São considerados serviços ou atividades essenciais:
- I - tratamento e abastecimento de água, produção e distribuição de energia elétrica, gás e combustíveis;
 - II - assistência médica e hospitalar;
 - III - distribuição e comercialização de medicamentos e alimentos;
 - IV - funerários;
 - V - transporte coletivo;
 - VI - captação e tratamento de esgoto e lixo;
 - VII - telecomunicações; a guarda,
 - VIII - guarda, uso e controle de substâncias radioativas, equipamentos e materiais nucleares;
 - IX - processamento de dados ligados a serviços essenciais;
 - X - controle de tráfego aéreo;
 - XI - compensação bancária.

Logo, Brudeski (2007) afirma que todo serviço público é essencial, pois a sua ausência pode causar algum tipo de dano a um determinado número de usuários, o serviço público é essencial não porque beneficia a maioria ou toda a população, mas por ser primordial ao dia-a-dia de uma pessoa ou a um grupo de pessoas. Entende ainda Brudeski (2007, p. 24):

Caso contrário, o serviço público não teria motivo ou motivação da sua existência. Não há cabimento que o gestor público possa via a estruturar um serviço público e, para tanto, utiliza recursos financeiros públicos tão escasso (sic) nos dias de hoje, para não beneficiar ninguém da sociedade.

Para a concretização dos serviços públicos, muitas vezes é imperativa a realização de obras públicas. A Lei Federal nº 8.666/93 que institui normas para licitações e contratos da Administração Pública, em seu Art. 6º, define obra como toda a construção, reforma, fabricação, recuperação ou ampliação, realizada por execução direta, ou seja a realizada pela própria administração ou por execução indireta, que o órgão ou entidade contrata terceiros para ser realizada determinada obra.

A legislação brasileira obriga a todos os entes públicos a realizar processo licitatório para a realização de obras, serviços, compras, alienações e locações conforme estabelecido pela Lei Federal nº 8.666/1993, Art. 1º, deveras, importante o esclarecimento que o Art. 3º da Lei em questão põem sobre a sua destinação:

A licitação destina-se a garantir a observância do princípio constitucional da isonomia, a seleção da proposta mais vantajosa para a administração e a promoção do desenvolvimento nacional sustentável e será processada e julgada em estrita conformidade com os princípios básicos da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e dos que lhes são correlatos.

Por sua vez, a cartilha Obra Pública, elaborada pelo Tribunal de Contas da União (2013), define obra pública como aquela que o Estado desenvolve para atender a um fim social, sendo que estas obras são financiadas com fundos públicos criados pelo recolhimento de taxas e de impostos e não devem possuir fins lucrativos, atendendo à uma necessidade social e prestando um serviço de utilidade à sociedade.

Buriol e Herrlein Júnior (2007) realizaram o Estudo para o Desenvolvimento Local: Diagnóstico Municipal de Ivoti, realizado em 2006, onde foram entrevistadas as principais lideranças municipais, que deveriam indicar o grau de insatisfação em relação aos serviços públicos prestados. As áreas que receberam pontuação foram as de Educação, Esporte e Lazer, Saúde, Ação Social, Agricultura e Meio Ambiente, Obras de Infraestrutura, Transporte Público e Segurança Pública, sendo que o item Obras de Infraestrutura foi a terceira área de maior grau de insatisfação, antecedidas por Segurança Pública em primeiro lugar e Transporte Público em segundo lugar. Entre as principais razões de insatisfação relacionados com o item Obras de Infraestrutura apresentadas pelos pesquisados estavam a falta ou precariedade nas paradas de ônibus, ações públicas deficitárias, maiores investimentos nesta área,

fazer obras melhores, realizar investimentos em obras mais necessárias, falta de calçamento nas ruas, falta de saneamento básico, esgoto e de creches. (BURIOL; HERRLEIN JÚNIOR, 2007)

Deste modo, percebe-se que a prestação de serviços públicos realizada pelo Estado, que se destinam a satisfazer as necessidades da coletividade pública é de tal importância que sem a prestação destes serviços, a existência do Estado deixa de ser necessária, contudo, para se prestar tais serviços, a administração pública deve adquirir muitos bens e serviços. Entre os diversos e importantes serviços prestados pela administração pública, muitos deles somente passam a existir depois de ser realizada uma obra, que como visto, a sociedade anseia por este tipo de melhorias, contudo, a realização de uma obra pública, gera custos, que sofrem interferência direta do orçamento público, que será analisado a seguir.

1.2 ORÇAMENTO PÚBLICO

A Constituição Federal de 1988 apresentou uma grande inovação no que concerne o orçamento público, a instituição de um sistema integrado entre o planejamento e o orçamento, ou seja, o orçamento-programa. Determinando por intermédio do Art. 165 da Constituição Federal, a elaboração do plano plurianual, das diretrizes orçamentárias e do orçamento anual nos três níveis de governo possui o intuito principal de promover o desenvolvimento econômico e social do país, tendo como princípios orçamentários da Unidade, da Anualidade, da Publicidade, da Exclusividade, da Não afetação das receitas, da Universalidade, da Especificação e o do Equilíbrio, princípios estes explicitados na Constituição Federal, na Lei Federal nº 4.320/1964 e na Lei Complementar nº 101/2000 (ASSUMPÇÃO, 2011).

O estudo do orçamento público envolve quatro aspectos relevantes conforme Baleeiro (1975). Primeiro é o aspecto jurídico, que é a natureza do ato orçamentário, à luz do direito e das instituições constitucionalmente criadas no país, criando consequências para os direitos e obrigações dos agentes públicos e dos governados. O segundo aspecto apontado é o político, onde o orçamento denota com transparência o proveito de grupos sociais e de regiões bem como a solução para problemas e necessidades sociais utilizando-se dos serviços públicos. Ainda

Balleiro (1975) explica o aspecto econômico, como o terceiro listado, onde se analisa os efeitos recíprocos de política fiscal e da conjuntura econômica então vigente, bem como as possibilidades que o governo pode se utilizar para alterar a conjuntura vigente ou sua estrutura. Por fim o aspecto técnico do orçamento, que envolve o estabelecimento de regras práticas para a realização dos fins indicados nos aspectos anteriores, classificando de forma clara, metódica e racional as receitas e despesas, com processos estatísticos para cálculo, apresentação gráfica e contábil de documentos orçamentários, entre outras.

Deste modo, com a imposição constitucional do orçamento interligado com o planejamento, atualmente é adotado instrumentos de planejamento-orçamento, o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, que serão apresentadas detalhadamente mais adiante.

Em observância ao princípio da legalidade, o orçamento público constitui-se em uma peça de planejamento, além de jurídico-contábil. Do ponto de vista contábil o orçamento é uma previsão das receitas e a fixação das despesas a serem realizadas pelo Estado. Na perspectiva jurídica, o orçamento é a peça que autoriza a cobrança dos impostos e de outros recursos, que são as receitas orçamentárias, autorizando por sua vez, a realização de despesas por um determinado período de tempo. A visão orçamentária enquanto instrumento de planejamento, materializa-se nas mudanças que se promove na realidade de uma sociedade por intermédio de investimentos importantes, que trarão conseqüentemente a melhoria da qualidade de vida da população. (ASSUMPÇÃO, 2011).

A Constituição Federal, em seu Art. 165 determina que o Plano Plurianual, as Diretrizes Orçamentárias e o Orçamento Anual serão criados por intermédio de lei, com iniciativa do executivo. O parágrafo 1º do Art. 165 da Constituição Federal indica que o Plano Plurianual (PPA) estabelece as diretrizes, objetivos e metas da administração para as despesas de capital e outras dela decorrentes e também para as despesas relativas aos programas de duração continuada. Por sua vez, o parágrafo 2º do Art. 165 da Constituição Federal estabelece que a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) compreende as metas e prioridades da administração, incluindo as despesas de capital para o próximo exercício financeiro, orienta a elaboração da Lei Orçamentária Anual e dispõem sobre alterações na legislação tributária. Por fim, o parágrafo 5º do Art. 165 da Constituição Federal determina que a Lei Orçamentária Anual (LOA) compreende os orçamentos fiscais, de

investimentos e de seguridade social, sendo que a lei orçamentária anual não deve conter dispositivos estranhos à previsão de receita e à fixação da despesa.

Na proposta orçamentária deve ser obedecida as normas-padrão de elaboração, execução e controle estabelecidos na Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, que instituiu norma de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços dos Municípios, Estados, Distrito Federal e União, sendo que as classificações de receitas e das despesas devem obedecer à padronização estabelecida pela Lei.

Por outro lado, a Constituição Federal em seu Art. 166 atribuiu ao Poder Legislativo a competência para apreciar e modificar a proposta orçamentária que o Poder Executivo encaminhou, contudo, devendo ser respeitadas as restrições impostas pela Constituição quanto ao poder de emendar o projeto de lei orçamentária.

A legislação infraconstitucional possui diversas instruções para a elaboração da proposta orçamentária, que deve ser estruturada de modo a agrupar despesas e receitas tendo como base alguns critérios, que são definidos com o objetivo de atender às necessidades de informação demandadas pelos participantes deste processo. As instruções fornecidas pela lei são reguladas pela Secretaria do Tesouro Nacional, que editou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), com abrangência em todo o território nacional, permitem e regulamentam o registro da aprovação e execução do orçamento, resgatam o objeto da contabilidade e buscam a convergência aos padrões internacionais, mas com vistas à legislação nacional e aos princípios da contabilidade. (MCASP, 2014).

A seguir, serão descritas as estruturas do orçamento público, quais sejam, o agrupamento em Receitas e Despesas segundo determinados critérios, estabelecidos no MCASP.

1.3 A RECEITA E A DESPESA NO ORÇAMENTO PÚBLICO

O orçamento é o instrumento de planejamento de qualquer entidade, tanto pública como privada, ele representa o fluxo de ingressos, ou seja as receitas, a

aplicação de recursos para a manutenção e funcionamento dos serviços e as despesas a serem geradas em determinado período de tempo.

A contabilidade pública deverá demonstrar todos os fatos ligados à administração orçamentária, financeira e patrimonial, por intermédio da evidenciação de informações que permitem ao gestor o controle sobre a composição patrimonial, sobre a execução orçamentária e sobre os resultados financeiros e econômicos alcançados. (ASSUMPÇÃO, 2011).

Conforme definição de Baleeiro (2004), receita pública é a entrada de recursos que se integram ao patrimônio público sem qualquer tipo de reserva, condição ou correspondência no passivo, sem acrescentar o seu vulto como elemento novo e positivo.

Dalton (*apud* WILGES, 2009) afirma que as rendas dos poderes públicos podem ser definidas no sentido *lato sensu* e no sentido *stricto sensu*, o primeiro são todos os recebimentos de dinheiro, são as entradas e o segundo são apenas os recebimentos incluídos no conceito comum de receita, que deve ser compreendido como a entrada de dinheiro ou direito sem compromisso de devolução ou sem baixa de ativo, frisa que na Contabilidade Pública brasileira se utiliza a expressão 'receita' no seu sentido genérico, ou seja, como contrapartida a qualquer entrada de dinheiro ou de direito a ser recebido.

Por sua vez, o MCASP (2014) descreve as receitas como as disponibilidades de recursos financeiros, que ingressam durante o exercício orçamentário e constituem elemento novo para o patrimônio público. A receita é o instrumento pelo qual são viabilizadas a execução das políticas públicas, são fontes de recursos utilizados pelo Estado em programas e ações cuja finalidade principal é atender as necessidades públicas e as demandas da sociedade.

As Receitas Correntes são constituídas, conforme esquema da Lei Federal nº 4.320/1964, pelas receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras, acrescentando-se as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificadas em Despesas Correntes. Ainda, a citada Lei descreve as Receitas de Capital como as oriundas da realização de recursos financeiros advindos de constituição de dívidas, da conversão, em espécie de bens e direitos, os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital.

Por fim, cabe definir o conceito de Receita Extra-orçamentária, que são as entradas que provocam alterações no patrimônio financeiro de ente público, contudo, não gera modificação no saldo. Ou seja, toda a entrada financeira é uma receita, que pode ser orçamentária ou extra-orçamentária, porém, se a entrada financeira vier a gerar uma dívida de curto prazo de mesmo valor, será uma receita extra-orçamentária, caso contrário, não gerando uma nova dívida ou se criar uma dívida de longo prazo, esta será uma receita orçamentária. (WILGES, 2009).

Baleeiro define as Despesas Orçamentárias como “o conjunto de dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos”. Por sua vez, Wilges citando Veiga Filho (2009, p. 156) explica que despesa pública é o “uso efetivo que o Estado faz de seus bens e recursos para ocorrer às necessidades morais e materiais da vida civil e política”, acrescenta Wilges apresentando três características da Despesa Pública, a saber: monetariedade, realização pelo Estado e a destinação para atender necessidades públicas.

As despesas públicas são todos os gastos da administração pública para a realização das funções do Estado, incluindo-se os decorrentes de obras e de serviços públicos, explica Chimenti (2003). Complementa o autor explicando que a criação, expansão ou o aperfeiçoamento de ação governamental que causam aumento de despesa devem ser acompanhados de estimativa do impacto do orçamento financeiro no exercício em que se deva entrar em vigor e nos dois subsequentes, além de declaração do ordenador de que o aumento tem adequação com a LOA, compatibilidade com a LDO e com o PPA. (CHIMENTI, 2003).

O Art. 13 da Lei Federal nº 4.320/64 discrimina as despesas, apresentando o seguinte esquema:

Art. 13 – Observadas as categorias econômicas do art. 12, a discriminação ou especificação da despesa por elementos, em cada unidade administrativa ou órgão de governo, obedecerá ao seguinte esquema:

DESPESAS CORRENTES

Despesas de Custeio

Pessoal Civil

Pessoal Militar

Material de Consumo

Serviços de Terceiros

Encargos Diversos

Transferências Correntes

Subvenções Sociais

Subvenções Econômicas

- Inativos
- Pensionistas
- Salário-Família e Abono Familiar
- Juros da Dívida Pública
- Contribuições de Previdência Social
- Diversas Transferências Correntes
- DESPESAS DE CAPITAL
 - Investimentos
 - Obras Públicas
 - Serviços em Regime de Programação Especial
 - Equipamentos e Instalações
 - Material Permanente
 - Participação em Constituição ou Aumento de Capital de Empresas ou Entidades Industriais ou Agrícolas
 - Inversões Financeiras
 - Aquisição de Imóveis
 - Participação em Constituição ou Aumento de Capital de Empresas ou Entidades Comerciais ou Financeiras.
 - Aquisição de Títulos Representativos de Capital de Empresa em Funcionamento.
 - Constituição de Fundos Rotativos
 - Concessão de Empréstimos
 - Diversas Inversões Financeiras
 - Transferência de Capital
 - Amortização da Dívida Pública
 - Auxílios para Obras Públicas
 - Auxílios para Equipamentos e Instalações
 - Auxílios para Inversões Financeiras.
 - Outras Contribuições

Por sua vez, o MCASP (2014) conceitua a despesa, primeiramente reafirmando que o orçamento é o instrumento de planejamento de qualquer entidade, pública ou privada, representando o fluxo de ingressos e aplicação de recursos em determinado período, para então expor que para o setor público, é a lei orçamentária que fixa a despesa pública autorizada para um exercício financeiro, logo, a despesa pública constitui o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos, para o funcionamento e a manutenção dos serviços públicos prestados à população, obedecendo a um plano de contas pré-estabelecido, que será exposto no próximo item.

1.4 PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO

O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) é a relação de contas, antecipadamente estabelecidas, que observam a legislação vigente e atendem às necessidades de informação de cada entidade (PCASP, 2014). Tendo como objetivo estabelecer um rol de contas padronizado, que obedece a uma formatação dada pela legislação, sem, contudo, deixar de atender às particularidades de cada entidade, importante destacar o ensinamento de Assumpção (2001, p. 127):

O plano de contas demonstra ainda a função de cada conta, isto é, qual a finalidade de cada conta. O funcionamento que mostra a situação em que a conta é debitada e creditada. Por fim, demonstra a natureza de saldo, podendo ser devedora, credora ou mista.

O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público deve atender às necessidades das entidades da administração pública, apresentando informações claras e objetivas aos usuários da informação contábil, além de atender aos princípios da administração pública, às normas legais de contabilidade e finanças públicas e às normas e princípios contábeis.

É através (sic) Plano de Contas de Contas Aplicado ao Setor Público que é possível obter as informações necessárias para gerar os demonstrativos contábeis, inclusive aqueles exigidos pela LRF e pelos diversos órgãos de controle interno, externo e social.

Conforme orienta o MCASP (2014), quanto à natureza da informação contábil, o método a ser utilizado para a estruturação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) é a segregação das contas contábeis em grandes grupos, conforme as características dos atos e fatos nele registrados. Este método permite o registro dos dados contábeis de forma organizada e facilita a análise das informações de acordo com a sua natureza.

O PCASP está estruturado por três distintas naturezas das informações contábeis. A Natureza de Informação Orçamentária, que registra e evidencia os atos que tenham relação ao planejamento e à execução orçamentária, a Natureza de Informação Patrimonial, que registra, processa e evidencia os fatos financeiros ou não e que tenham relação com as variações quantitativas do patrimônio público, e por fim, a Natureza de Informação de Controle, que registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público e aqueles com funções atinentes ao controle. (MCASP, 2014).

Em conjunto com as instruções fornecidas pelo PCASP e o MCASP, que permitem e regulamentam o registro da aprovação e execução do orçamento, a Lei Complementar nº 101/2001, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal,

estabece as normas financeiras voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal municipal, inclusive quanto as despesas com folha de pagamento de seus servidores, assunto a seguir explanado.

1.5 AGENTES, CARGOS E FUNÇÕES PÚBLICOS E O GASTO COM PESSOAL

Entende-se como despesas com folha de pagamento de pessoal o somatório dos gastos com os ativos, inativos e pensionistas, também aí incluídos os encargos sociais e as contribuições previdenciárias a serem recolhidas às entidades de previdência. (CHIMENTI, 2003).

Entre os anos de 1995 e 1999, período que antecedeu a publicação da Lei Complementar 101/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal, o conjunto dos Estados brasileiros gastavam em média 70% das suas receitas correntes líquidas com o pagamento de pessoal, um ente público que tinha esta média de gasto lhe sobrava somente 30% para a realização dos serviços públicos básicos, como a educação, saúde, saneamento, manutenção de vias públicas, entre outros. (SILVA; AMORIM; SILVA, 2007).

Com o crescimento populacional, a demanda por programas e serviços públicos dependentes de investimentos públicos também crescem. Apesar do Estado não poder existir sem a existência dos agentes públicos, que tornam realidade a vida em sociedade, a despesa com a folha de pagamento de pessoal consome grande parte dos recursos e com o fim de disciplinar este gasto, editou-se a Lei de Responsabilidade Fiscal, que ente outros limites impostos, estabelece o gasto máximo que cada ente pode carregar, permitindo, deste modo, que o administrador público possa cumprir o papel que a sociedade lhe deu, nos dizeres de Silva, Amorim e Silva (2007, p. 41): “*proporcionar bem-estar à população a partir dos recursos que lhe são entregues na forma de impostos*”.

1.5.1 Agentes Públicos

O ensinamento de Alvacir Correa dos Santos (1996) defende que junto aos poderes legislativo e jurisdicional, o Estado exerce a função executiva, que é a prática de atos concretos que visam à satisfação das necessidades coletivas. Logo, a Administração Pública deve dispor dos meios necessários para zelar pelos interesses públicos. As pessoas, na qualidade de servidores, são um destes meios, lembrando que o relacionamento da Administração com o Servidor Público não é informal, mas existem regras que objetivam o direcionamento do comportamento de ambas as partes, respeitando-se o princípio da legalidade. (SANTOS, 1996).

Para que o Estado possa operacionalizar suas atividades, há a necessidade de um conjunto de pessoas físicas, os chamados agentes públicos, que exercem uma função no serviço público, sempre definida em lei. (DI PIETRO, 2003). Neste mesmo sentido, Meirelles (2013) ensina que as entidades estatais são livres para organizar seu pessoal para melhor atendimento dos serviços que devem desincumbir, havendo três regras a serem seguidas: a organização deve ser realizada por lei; a competência exclusiva da entidade ou do Poder interessado; e a imposição da observância das normas pertinentes aos servidores públicos.

Deste modo, nos dizeres de Madeira (2010), o Estado necessita de recursos humanos para a execução de obras e de serviços que estão ao seu encargo. Os recursos humanos, constituem todas as pessoas físicas que, pelos mais variados vínculos, prestam serviços à Administração Pública ou realizam atividades que estão sob a sua responsabilidade. No mesmo sentido, Mello (apud Santos, 1996, p. 33) assevera:

[...] como agentes públicos se têm pessoas físicas, que dentro dos limites legais e regulamentares e das determinações das instruções constantes de circulares e ordem de serviço, levam a efeito, com relativa autonomia, as funções estatais.

Agente público é a mais ampla expressão em que se pode designar, genericamente e indistintamente, os sujeitos que servem à administração pública como instrumentos expressivos de sua vontade ou ação, e ainda, mesmo quando o façam de maneira ocasional ou episodicamente, esta é a definição apresentada por Mello (2014), estabelecendo que são dois os requisitos para a caracterização do

agente público: requisito objetivo (natureza estatal da atividade desempenhada) e o requisito subjetivo (investidura na atividade).

No entender de Meirelles (2013) agentes públicos são todos os que se vinculam à Administração Pública, direta e indireta do Estado, sob regime jurídico estatutário, celetista ou administrativo especial, de natureza profissional e empregatícia. Em vista do conceito de agentes públicos, há a necessidade de se realizar uma classificação, baseando-se na proposta realizada por Mello (2014) que divide os agentes públicos em grandes grupos: os Agentes Políticos, os Servidores Estatais e os Particulares em Atuação Colaboradora com o Estado.

Meirelles (2007, p. 199) define os agentes políticos como sendo

[...] os titulares dos cargos estruturais à organização política do país, ou seja, os ocupantes dos cargos que compõem o arcabouço constitucional do Estado, o esquema fundamental do poder. São os que se constituem nos formadores da vontade superior do Estado.

Para Mello (2014), eles são os titulares dos cargos estruturais da organização política brasileira, constituem-se nos formadores da vontade do Estado. O vínculo que os agentes mantêm com o Estado possuem natureza política, e o que os qualificam para o exercício das correspondentes funções é a qualidade de cidadão. Mello ainda afirma (2014, p. 252):

A relação jurídica que os vincula ao Estado é de natureza institucional, estatutária. Seus direitos e deveres não advêm de contrato travado com o Poder Público, mas descendem diretamente da Constituição e das leis.

Como exemplos destes tipos de agentes, Santos (1996) lista o Presidente da República, Governadores, Prefeitos, Ministros, Secretários, Senadores, Deputados e Vereadores. Complementando a lista Meirelles (2013) inclui entre os agentes políticos os cargos vitalícios, que normalmente são regidos por regime estatutário, citando como exemplo a Magistratura e o Ministério Público.

Por fim, esclarece Di Pietro (*apud* SANTOS,1996) que a ideia de agente político liga-se, de forma indissolúvel, à de governo e à de função política, a primeira direcionando à ideia de órgão e a outra, à de atividade.

Meirelles (2013) afirma que os servidores estatais classificam-se em servidores estatutários, empregados públicos e os contratados por tempo determinado. Os servidores estatais são a classe mais numerosa entre os agentes públicos. (MADEIRA, 2010).

Os servidores estatutários são caracterizados como os ocupantes de cargos de provimento efetivo, pois recebem cargos em caráter definitivo (sendo que a efetivação ocorre somente após três anos de serviço prestado mediante procedimento avaliativo), sendo que estes cargos são providos por concurso público de provas ou de provas e títulos e possuem um regime previdenciário diferenciado, realizando as suas contribuições a um regime próprio de previdência. (MELLO, 2014). Complementando o ensinamento, Oliveira (2004) afirma que eles se submetem ao regime jurídico próprio, denominado Estatuto, que é um conjunto de regras e princípios em que o servidor é obrigado a seguir.

O empregado público é definido como o detentor de um emprego público e não de um cargo público, sendo sujeitos às leis trabalhistas, são os ditos celetistas, devendo ser obrigatoriamente vinculados ao Regime Geral de Previdência Social, sendo que eles somente podem ser admitidos por intermédio de concurso público. (MEIRELLES, 2013).

Por fim, Meirelles (2013, p. 472) define que os servidores contratados por tempo determinado:

[...] os contratos por tempo determinado são os servidores públicos submetidos ao regime jurídico administrativo especial da lei prevista no art. 37, IX, da Carta Magna, bem como ao regime geral de previdência social. A contratação só pode ser por tempo determinado e com a finalidade de atender a necessidade temporária de excepcional interesse público.

Ressalta-se que a contratação é permitida devendo atender à finalidade prevista pela lei que criou o cargo, atendendo a necessidade temporária de excepcional interesse público que nos dizeres de Santos (1996, p. 88) “*significa aquilo que ocorre de modo anormal no Âmbito da Administração Pública, cujo atendimento (por certo período de tempo) não se pode dispensar, sob pena de comprometer o interesse da coletividade*”, servindo assim para o desempenho de atividade de caráter eventual, temporário ou excepcional, que envolvam o desempenho de atividade de característica regular ou permanente, o desvio destes critérios caracterizam burla à Constituição. (SANTOS, 1996).

Importante frisar, que tais agentes públicos não são regidos pelo estatuto, nem pela CLT, mas sim pelos termos contratuais, sendo que o contrato não pode exorbitar os direitos e garantias que estão previstos na Constituição Federal, fica, portanto, o vínculo contratual bem próximo do regramento celetista. Neste caso, não

há necessidade de realização de concurso público normal, mas em vista do princípio da impessoalidade, deve ocorrer um processo seletivo simplificado com critérios objetivos mínimos.(MAFFINI, 2010).

Nos dizeres de Meirelles (2013) os particulares em colaboração com o Estado, são os cidadãos convocados, podendo ser designados ou nomeados para realizar, transitoriamente, um determinado serviço ao Estado, sendo que a escolha ocorre devido a sua condição cívica, honorabilidade ou notória capacidade profissional, porém, sem haver vínculo de trabalho e normalmente sem qualquer tipo de remuneração provinda do Poder Público. É o caso de delegados de cartórios de registro civil, registro de imóveis, jurados, convocados para o serviço eleitoras. (OLIVEIRA, 2004).

Junto com os agentes políticos, os agentes honoríficos também se ligam ao Estado sem vínculo profissional, mas em razão de sua qualidade de cidadão, contudo, não ocupam cargos políticos. São agentes que livremente designados, compõem comissões técnicas em razão da presumida reputação ou elevado conhecimento técnico-científico. (MELLO, 2014). Ainda, conforme Mello citando Oswaldo Bandeira de Mello, especifica que os cargos honoríficos exigem a prestação de serviço em intervalos de tempo normalmente curtos, de regra, os agentes honoríficos não recebem por seus serviços, percebendo, em alguns casos algum valor a título de indenização. (2014).

1.5.2 Cargos e Funções Públicos

Cabe inicialmente apontar a forma que Meirelles (2013, p. 477) define cargo público, como sendo:

[...] o lugar instituído na organização do serviço público, com denominação própria, atribuições e responsabilidades específicas e estipêndio correspondente, para ser provido e exercido por um titular, na forma estabelecida em lei [...]

O detentor do poder municipal é o povo e este elege os cargos eletivos. No âmbito municipal, o Prefeito é o seu representante, titular de um mandato político, investidura decorrente do exercício da representação, mediante eleição direta. O

Chefe do Poder Executivo é o representante legal e judicial do Município, é uma pessoa natural eleita para um mandato político, legal e regularmente investida no cargo a fim de governar, administrar e representar o Município. (FAZZIO JÚNIOR, 2000).

O prefeito, eleito pelo povo, exerce um cargo público remunerado e com responsabilidade pessoal no âmbito civil, penal e político-administrativo pelos atos que pratica na execução de seu mandato e em razão dele, logo toda a sua atividade administrativa fica subordinada à lei e a diversos controles sociais. A coletividade é o alvo de todas as ações do prefeito, logo, o exercício do executivo não deve ser estático, um simples cumpridor da lei, devendo haver flexibilização a fim de não se tornar ineficiente a ponto de não atender aos anseios da sociedade. (FAZZIO JÚNIOR, 2000).

Os cargos de provimento efetivo são próprios dos cargos do quadro permanente da Administração, com provimento inicial por concurso público, para o desempenho de atividades administrativas e técnicas do Estado, com característica de exercício profissional conforme explica Meirelles (2013). O ingresso em cargo público, em regra, advém da aprovação em concurso público, por meio de provas ou de provas e títulos, afirma Madeira (2010).

Por sua vez, Mello (2014) explica que os cargos de provimento em comissão, onde se dispensa a realização de concurso público, são aqueles destinados a ocuparem transitoriamente um cargo, são admitidos em virtude da confiança que uma autoridade política detém sobre a pessoa que vai ocupar o cargo, podendo contudo exonerar livremente. Quanto maior for o número de cargos em comissão, maior será a possibilidade de instrumentalizar a Administração Pública para atender interesses que não atendem à coletividade, a troca de favores e o clientelismo. (MELLO, 2014).

A lei que cria os cargos em comissão deverá listá-los com o pressuposto de que sejam providos em decorrência do vínculo de confiança, mencionado que os servidores de carreira também podem ocupar tais cargos, contudo na forma de função gratificada (OLIVEIRA, 2004). Corrobora Meirelles (2013, p. 477) neste entendimento:

[...] cargos em comissão, a serem preenchidos por servidores de carreira nos casos, condições e percentuais mínimos previstos em lei, como ali está dito. Essas funções, por serem de confiança, a exemplo dos cargos em comissão, são de livre nomeação e

exoneração. E têm sido chamadas de funções comissionadas ou de funções gratificadas.

Apesar da livre nomeação e exoneração dos cargos comissionados, existem limites para as atribuições destes cargos, que são as de direção, chefia e assessoramento, conforme o disposto na Constituição Federal, Art. 37, V, que a seguir são explanados em maiores detalhes.

Entende Madeira (2010) que a atribuição de direção normalmente é dada para um servidor dotado de capacidade de decisão e de autoridade, as atribuições de diretor relacionam-se ao poder de comando, uma posição de topo dentro de uma hierarquia, pressupõem a direção de um departamento inteiro e não somente de uma seção. Já a chefia, apesar de também se pressupor poder de decisão, engloba uma atuação menor que a direção, apesar de estar no comando, está restrito à uma seção, sendo subordinado a um diretor, por fim, o assessoramento não se reveste no caráter de hierarquia, não há o comando, o assessor deve somente assessorar uma autoridade, dando suporte técnico ou empírica a um superior. (MADEIRA, 2010).

1.6 A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E O GASTO COM PESSOAL

Ao prefeito caber a obrigação de ater-se aos interesses e aos bens públicos, gerindo finalisticamente o município, é obrigado a cumprir o programa posto na Constituição Federal e densificando os compromissos nele embutidos. (FAZZIO JÚNIOR, 2000). A fim de se atingir estes objetivos, a administração necessita de servidores, que geram um montante significativo em suas despesas.

Os gastos com a folha de pagamento de pessoal representam o principal item de despesa de todo o setor público brasileiro, conforme Silva (2007), no período que antecedeu a criação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), o conjunto de todos os Estados brasileiros gastaram em média 70% de suas receitas correntes líquidas com o pagamento de pessoal, além disso, apresentava um crescimento vegetativo importante.

O objetivo principal da LRF é impor limites ao gasto com pessoal, permitindo que o setor público possa dispor de recursos necessários ao atendimento das

demandas sociais, a LRF foi antecedida por outras leis que tentaram conter as despesas com pessoal, Tolledo Júnior (2001) esclarece que a Lei Camata (nº 82, de 1995) e depois a Lei Complementar nº 96, de 1999, tentaram conter os gastos com pessoal na União, Estados e Municípios, regulamentando deste modo o Art. 169 da Constituição Federal, que estabelecia um limite de despesa municipal de 65% da receita corrente. A LRF revogou expressamente a Lei Complementar nº 96/1999, tornando-se o principal instrumento que disciplina os limites de despesas com servidores no âmbito de cada um dos entes federados brasileiros. (TOLLEDO JÚNIOR, 2001).

A Constituição Federal, em seu Art. 169, determina que a despesa com pessoal não pode exceder aos limites estabelecidos em Lei Complementar, e atualmente, a regulamentação deste artigo ocorre com a Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal. No Art. 19, III da citada lei é determinado que o comprometimento máximo da receita corrente líquida com gastos desta natureza não pode ultrapassar 60%, somando-se o Poder Executivo e Legislativo municipal.

Neste íterim, o conceito de receita corrente líquida (RCL) é assim definido por Silva (2007, pg 55):

[...] é o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, computando-se ainda os valores pagos e recebidos em decorrência da LC nº 87, de 13-9-1996 (Lei Kandir) e do fundo previsto pelo art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (Fundef).

Ainda, Silva (2007) elucida que a RCL é a base de cálculo de todos os limites da lei fiscal e com base nela, são calculados os percentuais de gasto com folha de pagamento, previdenciário, de endividamento, entre outros. A RCL é apurada somando-se o mês de apuração e os 11 meses anteriores, excluindo-se as duplicidades.

No que concerne ao município, a LRF repartiu o limite do gasto em questão. Para o Poder Executivo 54% (incluindo-se as entidades descentralizadas) e 6% para o Poder Legislativo, tendo como parâmetro, a já explicada Receita Corrente Líquida, totalizando deste modo os 60% estabelecidos na LRF, Art. 19, III. A Lei Complementar nº 101/2000 instituiu um freio de cautela, equivalente a 95% dos limites máximos dispostos nos artigos 19 e 20, o sinal fica amarelo quando o Poder

Executivo e o Legislativo, juntos, despendem com pessoal mais que 57% da RCL. (TOLEDO, 2001).

Cabe destacar, que não somente é imposto pela Constituição Federal um limite para o gasto com pessoal, mas também, determina gastos mínimos, entre eles os com saúde, estabelecidos pelo Art. 198, que remete à criação de Lei Complementar nº 141/2012 em seu Art. 7º, onde o gasto mínimo em saúde a ser aplicado pelo municípios é de 15 por cento da arrecadação estabelecida por lei. Por sua vez, o gasto com educação a ser aplicado pelos municípios é de 25%, conforme o Art. 212 da Constituição Federal.

Deste modo, observa-se que para se viver em sociedade há a necessidade de um Estado, que por intermédio de um longo processo histórico passou a fornecer à sua população um rol de serviços públicos essenciais. O Estado, para poder executar suas atividades, necessita de agentes públicos, contudo o pagamento para estes agentes representa uma parcela muito grande dos recursos públicos disponíveis, sobrando pouco para a execução obras que garantem a prestação de alguns serviços essenciais prestados à população. Com o intuito de regulamentar os gastos públicos, inclusive com o pagamento de pessoal, a Lei de Responsabilidade Fiscal foi publicada, devendo o administrador público também observar as ferramentas constitucionais de planejamento público, que ordenam as despesas e as receitas do orçamento público por intermédio de um plano de contas.

No próximo capítulo, será apresentada a metodologia aplicada ao presente estudo de caso, que analisa a distribuição de recursos no orçamento público no período de 2010 a 2014 no município de Ivoti/RS.

2. METODOLOGIA APLICADA

O presente trabalho foi constituído, utilizando-se o método da abordagem quantitativa, descritiva com estudo de caso, com intuito de se alcançar precisão de resultados bem como a veracidade das informações.

Para Gressler (*apud* Demo, 2004), a pesquisa é o ato de dialogar de forma inteligente com a realidade, e pesquisar não é somente acumular dados empíricos, mensurá-los e aplicar-lhes tratamento sofisticado, pesquisa é também fundamentar em um referencial teórico preexistente, que discute, de forma criativa, as opiniões dos autores consultados. Ainda conforme Gressler (2004) a pesquisa científica é uma forma de se observar, verificar e explicar fatos a respeito dos quais o homem busca a ampliação de sua compreensão, ou ainda testar a compreensão a respeito dos fatos.

Por sua vez, Beuren (*apud* Gil, 2004), demonstra que a pesquisa descritiva tem como principal objetivo a descrição das características de determinada população, fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis estudadas, sendo que uma de suas características principais é a utilização de técnicas padronizadas de coletas de dados.

Desta forma, Gressler (2004, p. 43) explica que concepções filosóficas e epistemológicas diferentes geram paradigmas metodológicos diferentes, em uma classificação ampla, existem duas abordagens, a quantitativa e a qualitativa:

A **abordagem quantitativa** (grifo do autor) caracteriza-se pela formulação de hipóteses, definições operacionais das variáveis, quantificação nas modalidades de coleta de dados e informações, utilização de tratamentos estatísticos. Amplamente utilizada, a

abordagem quantitativa tem, em princípio, a intenção de garantir a precisão dos resultados, evitar distorções de análise e interpretação.

Por intermédio do método descritivo, foram realizadas leituras e pesquisas, fundamentando o embasamento teórico e para dar base ao estudo de caso deste trabalho. Uma grande quantidade de pesquisas estão fundamentadas no estudo profundo de casos particulares, ou seja, em uma análise intensiva, realizada em uma ou várias organizações reais. O estudo de caso agrega da melhor forma possível informações numerosas e detalhadas com o objetivo de se apreender a totalidade de uma situação, deste modo, se recorre a técnicas de coletas de informações, como entrevistas, observações, documentos, entre outros. (BRUYNE, 1991)

Segundo Souza (2013, p. 69) citando Gil (2001) o estudo de caso vem a ser:

[...] um estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos.

O estudo de caso foi elaborado a fim de ser verificado se o aumento de gastos com folha de pagamento do executivo municipal de Ivoti/RS, nos anos de 2010 a 2014, acarretaram uma diminuição nos gastos com Obras e Instalações ocorridos com recursos próprios municipais, baseando-se em documentos e relatórios contábeis coletados no ente público e relatórios emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE-RS).

As fontes primárias são os relatórios fornecidos pelo Departamento de Contabilidade e relatórios de gestão obtidos junto ao TCE-RS, por intermédio da Unidade Central de Controle Interno do município, onde se realizou consulta ao atendimento à Lei de Responsabilidade Fiscal. A coleta dos dados ocorreram nos meses de março e abril de 2015.

Com os dados coletados, foi realizada a montagem de tabelas e gráficos que apresentam a evolução da Receita Corrente Líquida, da Despesa com Pessoal, da Despesa com Obras e Instalações com Recursos Próprios, para em seguida, serem apresentadas as despesas com Ações e Serviços Públicos em Saúde e com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino, para então ser realizada a comparação da Receita Corrente Líquida com as despesas analisadas.

Por intermédio desta pesquisa, quantitativa, descritiva com estudo de caso, busca-se avaliar a distribuição dos recursos orçamentários do município de Ivoti, no período analisado de 2010 a 2014.

No próximo capítulo, serão apresentados o Município de Ivoti/RS, sua origem histórica e dados de sua geografia, bem como sua estrutura administrativa, composta pelo Gabinete e mais sete secretarias. Posteriormente será demonstrada a coleta e a análise dos dados do município de Ivoti/RS, acerca do quinquênio que se iniciou em 2010, apresentando-se tabelas e gráficos que apresentam a evolução da Receita Corrente Líquida com a respectiva distribuição de recursos nas Despesas com Pagamento de Pessoal, nos investimentos com Obras e Instalações, despesas com saúde e educação, com as devidas observações referentes ao tema.

3. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

O presente capítulo mostra os resultados obtidos com a pesquisa documental, que embasam o estudo de caso analisado. Em um primeiro momento, são apresentadas as principais características de Ivoti/RS com a descrição das estruturas administrativas existentes no município. Na sequência, é realizado o estudo da distribuição dos recursos orçamentários, onde é apresentada a Receita Corrente Líquida do município de Ivoti bem como a distribuição dos recursos orçamentários com despesas com pessoal, obras e instalações, saúde e educação, no período de 2010 a 2014.

3.1 ESTRUTURA ADMINISTRATIVA PÚBLICA DO MUNICÍPIO DE IVOTI

A então localidade Bom Jardim, colonizada por imigrantes alemães a partir de 1826, foi emancipada de Estância Velha por intermédio da Lei Estadual nº 4.798/64, em 19/10/1964, criando-se assim o Município de Ivoti, que em tupi-guarani significa “flor”. (PREFEITURA DE IVOTI, 2014). O município teve parte de suas terras ocupadas, no início de sua colonização, para a criação de gado, fato que ocorreu também nas cidades próximas de Estância Velha, Lindolfo Collor, Presidente Lucena, Dois Irmãos e Novo Hamburgo. (BURIOL, 2007).

Com uma área total de 63 Km², é composto de um distrito único, tendo como sede a cidade de Ivoti, ainda possui as localidades de Picada 48 Alta, Picada 48 Baixa, Picada Feijão, Vale das Palmeiras, Feitoria Nova e Nova Vila, o município possuía em 2014 uma população de 20.160 habitantes, e como atividades econômicas principais, encontram-se a agrícola (verduras, frutas, flores), a industrial (couros e calçados) e a prestação de serviços. (IVOTI, 2015).

A fim de ser mantida a estrutura pública municipal, a administração direta do Poder Executivo de Ivoti conta com dois órgãos de administração, o geral e o específico e diversos órgão de cooperação e assessoramento, que possuem as seguintes funções instituídas pela Lei Municipal nº 2200/2005.

O primeiro Órgão da Administração Geral, conforme a Lei Municipal nº 2200/2005 Art. 2º é o Gabinete do Prefeito, que lhe cabem as atribuições de assistência ao Chefe do Executivo Municipal nas suas funções políticas, administrativas, sociais, de cerimonial e relações públicas, representação e divulgação, entre outras atividades inerentes às atividades do Prefeito, também constituem este órgão a Procuradoria Geral do Município, a Chefia do Gabinete e a Assessoria.

Conforme o Art. 2º § 1º da Lei Municipal nº 2200/2005, a Procuradoria Geral do Município executa e controla as atividades jurídicas da Prefeitura, pronunciamentos sobre matérias legais, representação judicial e a elaboração e acompanhamento de procedimentos judiciais e administrativos. O Art. 2º § 2º atribui à Chefia do Gabinete o ordenamento do relacionamento da Administração Municipal com os diversos setores da comunidade e com outros municípios, elaborar a agenda de atividades e programas oficiais do Prefeito, receber e responder correspondências do Prefeito, acompanhar a tramitação de projetos junto à Câmara de Vereadores, de expedientes junto a entidades Estaduais e Federais (Lei Municipal nº 2200/2005). O Art. 2º § 3º esclarece que a Assessoria auxilia tecnicamente o Prefeito nos mais diversos setores, especialmente nas áreas administrativas, tributárias, funcional, planejamento e de imprensa, por intermédio de pareceres escritos ou verbais, acompanhamento de atividades, entre outros. (Lei Municipal nº 2200/2005).

O outro Órgão da Administração Geral é a Secretaria de Administração, que tem por objetivo coordenar a execução das atividades inerentes à administração de pessoal, que envolve a promoção de medidas atinentes aos processos de

recrutamento, seleção, treinamento, aperfeiçoamento, avaliação e desenvolvimento de recursos humanos; promoção da profissionalização e valorização do servidor público, aprimoramento das normas existentes e execução de programas visando o fortalecimento do plano classificado de cargos e salários, realização do exame legal dos atos relativos a pessoal e promoção do seu registro e publicação; promoção da concessão de vantagens previstas na legislação de pessoal, manutenção de mecanismos permanentes de controle e verificação das despesas com pessoal efetuadas pelo Município; controle e preparação dos elementos necessários à elaboração da folha de pagamento dos servidores, execução de serviços que envolvam o sistema de previdência e assistência à saúde dos servidores e seus dependentes, promoção da elaboração e realizar o acompanhamento das leis do sistema orçamentário (PPA, LDO e LOA), organização e manutenção de cadastro de fornecedores de bens e serviços à municipalidade, orçamentos de obras e serviços públicos, aquisição de bens e contratação de serviços e licitações. É composta pelos Departamentos de Recursos Humanos, incluídos aí os Setores de Folha de Pagamento e o de Admissões e Registros, Departamento de Atos e Publicações, Departamento de Compras e Almoxarifado, Departamento de Licitações e Contratos, aí incluído o Setor de Fiscalização e Controle e o Departamento de Planejamento.(Lei Municipal nº 2200/2005).

Por sua vez, acompanhando os Órgãos de Administração Geral, existem as cinco secretarias que constituem os Órgãos de Administração Específica. A primeira é a Secretaria de Desenvolvimento, que lhe compete coordenar, assistir e elaborar a execução de planos e programas dos órgãos da Administração, de caráter externo, especialmente o assessoramento, desenvolvimento e apoio à indústria, comércio, agropecuária e turismo, ainda coordena o transporte coletivo urbano e rural local. É composto pelos Departamentos de Apoio à Indústria e ao Comércio, de Apoio à Agropecuária e de Turismo. (Lei Municipal nº 2200/2005).

A segunda é a Secretaria de Educação e Cultura, que lhe cabe as atividades educacionais e culturais no âmbito municipal, principalmente as relacionadas ao ensino fundamental, programas de educação básica e as atividades de fomento ao desenvolvimento cultural, esportivo e de lazer; controlar a Biblioteca Municipal, merenda escolar e assistência ao educando, relacionar-se com o Círculo de Pais e Mestres, controlar as escolas de educação infantil, de ensino fundamental e de centros de bem estar; compete ainda o auxílio na incrementação do

desenvolvimento turístico do Município, através da promoção ou apoio a festividades populares, competições esportivas e a exposição de produtos típicos; esta Secretaria é composta por quatro Departamentos: o Departamento de Educação, composto pelos setores Pedagógicos, de Orientação Educacional e o de Assistência ao Educando, o Departamento de Cultura, composto pelos Setores de Divulgação e de Biblioteca, e ainda pelos Departamentos de Desportos e de Educação Infantil. (Lei Municipal nº 2200/2005).

A Secretaria de Obras Públicas e Serviços Urbanos é a terceira secretaria que compõem a Administração Específica de Ivoti. Compete-lhe a conservação, construção, manutenção de estradas, vias e logradouros públicos, rede de iluminação pública, monumentos e prédios públicos, praças, passeios, sistema de esgoto, cemitérios municipais, o beneficiamento e a industrialização de materiais de construção destinados em obras públicas; ainda, lhe cabe a manutenção, coordenação, utilização e guarda de veículos, máquinas e equipamentos automotores; composta pelo Departamento de Obras Públicas incluído o Setor de Obras Públicas, Departamento de Planejamento Urbano incluído o Setor de Plantas e Cadastro, Departamento de Serviços Urbanos composto pelo Setor de Serviços Gerais e por fim, pelo Departamento de Trânsito, composto pela Junta Administrativa de Recursos de Infrações. (Lei Municipal nº 2200/2005).

Por sua vez, a Secretaria de Saúde e Assistência Social compete o planejamento, organização, controle e avaliação das ações e dos serviços de saúde, gerindo e executando os serviços de saúde, planeja e executa a programação e organização do Sistema Único de Saúde, executa ações de serviços relacionadas com a vigilância epidemiológica, vigilância sanitária, alimentação e nutrição, saneamento básico e saúde do trabalhador; também promove e celebra contratos e convênios com entidades prestadoras de serviços de saúde, perícia em servidores municipais, atendimento odontológico, transporte de doentes, elaboração de programas de assistência social à população socialmente desassistida, realização de estudos, elaboração e execução de programas de assistência à maternidade, à infância e ao menor, atendimento à indigentes, gerenciamento dos recursos dos fundos municipais de saúde e de assistência social; a Secretaria é formada por três departamentos, o de Habitação, o de Assistência Social e o de Saúde, este último é composto dos Setores de Vigilância em Saúde, Enfermagem, Odontologia, Clínica Médica e pela Coordenação das Unidades Básicas. (Lei Municipal nº 2200/2005).

Por fim, a Secretaria de Saneamento e Meio Ambiente, compete o planejamento, programação, execução e fiscalização das atividades concernentes aos serviços de água e de esgotos, defende os cursos de água e lençóis freáticos contra a poluição, atividades relacionadas com os sistemas de água e esgoto, acompanhamento e gerenciamento dos recursos dos fundos municipais relacionados à área e o planejamento, implementação e execução da política ambiental do município; composta dos Departamentos de Água e Esgoto, Técnico de Abastecimento de Água e Departamento de Meio Ambiente, este último contém o Setor de Fiscalização Ambiental. (Lei Municipal nº 2200/2005).

Importante, descrever sucintamente os Órgãos de Cooperação e Assessoramento, conforme disposto na Lei Municipal nº 2200/2005 Art. 10, são constituídos pelos Conselhos Municipais, que são órgão de aconselhamento e assessoria do Poder Executivo, cabendo-lhes colaborar na coordenação, implantação e acompanhamento da execução de programas e tarefas, emitindo pareceres e apresentando sugestões ao Executivo relativamente ao setor que couber o Conselho, incentivando a participação comunitária das atividades desenvolvidas e a melhoria do atendimento à comunidade pela Administração em geral.

A Autarquia “Água de Ivoti” é fruto da emancipação do serviço de água, ocorrido no ano de 2012, que passou a prestar o serviço a toda a população ivotiense, a Lei Municipal nº 2748/2013 instituiu o serviço público de água no município. (IVOTI, 2015).

Em abril de 2015, o Poder Executivo do município de Ivoti possuía em seu quadro de pessoal, somando-se a autarquia “Água de Ivoti”, 815 servidores ativos e 19 aposentados ou pensionistas, segue abaixo o quadro de pessoal do Executivo Municipal, classificados conforme o tipo de admissão, além dos Aposentados e Pensionistas:

Tabela 1 – Quadro de Pessoal do Executivo Municipal

Ente Público	Cargos Efetivos	Cargos Comissionados	Contratos Emergenciais	Aposentados e Pensionistas
Administração Direta	600	80	120	19
Autarquia “Água de Ivoti”	-	5	10	-

Fonte: Município de Ivoti.

A seguir, será apresentado o estudo da distribuição dos recursos orçamentários do município de Ivoti, ocorridos nos anos de 2010 a 2014 com apresentação da Receita Corrente Líquida e das Despesas com Pessoal, Obras e Instalações, Saúde e Educação.

3.2 ESTUDO DA DISTRIBUIÇÃO DOS RECURSOS ORÇAMENTÁRIOS NO PERÍODO DE 2010 A 2014

A análise dos dados iniciou-se com a tabulação dos dados coletados junto à Secretaria de Fazenda, por intermédio de relatórios contábeis, e por relatórios obtidos junto ao Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, referentes ao período de 2010 a 2014, com a apresentação da Receita Corrente Líquida (RCL), da Despesa com pessoal com a respectiva adequação quanto aos limites impostos pela Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a despesa ocorrida em Obras e Instalações com recursos próprios do executivo, as despesas com Ações e Serviços Públicos em Saúde (ASPS) e as despesas ocorridas com a Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE).

Na presente análise, os valores originais foram atualizados monetariamente, uma vez que a inflação acumulada no período provoca distorções nos valores, logo, torna-se necessária a aplicação de um índice oficial que permita a atualização do valor. Para tanto, foi utilizado o Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) até 31 de março de 2015, índice também utilizado pelo município de Ivoti/RS na realização de suas atualizações monetárias, conforme estabelece a Código Tributário Municipal, Lei Municipal nº 2500, Art. 249.

3.2.1 Receita Corrente Líquida

Inicialmente, é apresentada e analisada a evolução da RCL ocorrida no período, ou seja, de 2010 a 2014.

Tabela 2 – Evolução da Receita Corrente Líquida

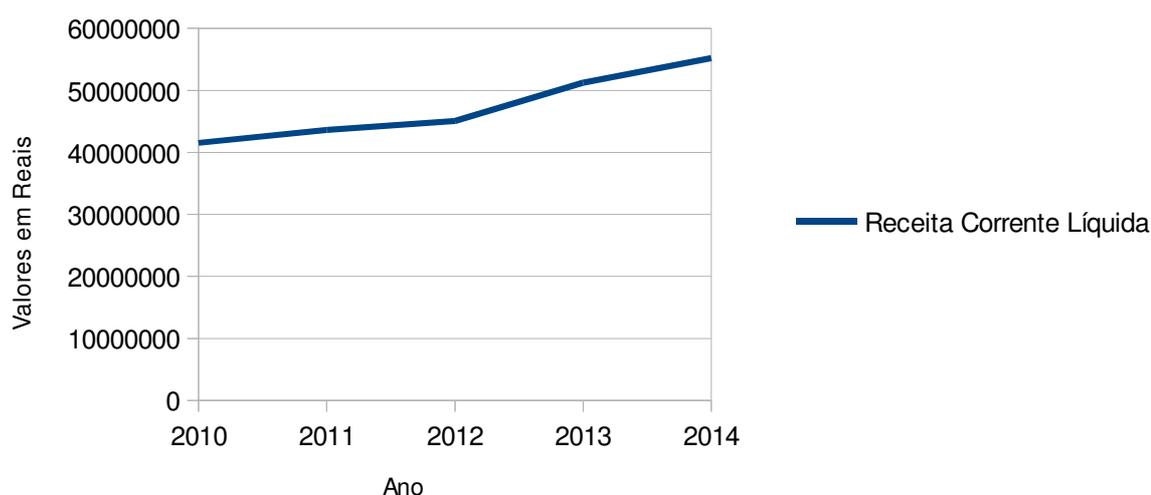
Ano	Receita Corrente Líquida	Variação sobre o ano anterior (%)
2010	41.526.244,26	-
2011	43.639.524,25	3,02
2012	45.049.887,60	9,94
2013	51.233.601,47	20,36
2014	55.193.596,89	14,10

Fonte: Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul.

Pode-se observar na Tabela 2 que a Receita Corrente Líquida durante o período analisado, em valores corrigidos monetariamente pelo IPCA, sempre apresenta aumento em relação ao ano anterior. Destaque para os últimos dois anos do período analisado, com o crescimento de 20,36% no ano de 2013 em relação ao ano de 2012 e o de 14,10% do ano de 2014 em relação ao 2013, em vista destes dois crescimentos, o ano de 2012 teve somente 3,02% de crescimento em relação ao ano de 2011.

O gráfico 1, apresentado abaixo, demonstra claramente a evolução positiva da Receita Corrente Líquida no quinquênio analisado:

Gráfico 1 – Evolução da Receita Corrente Líquida



Fonte: Elaborado pelo Autor.

3.2.2 Despesa com Pessoal

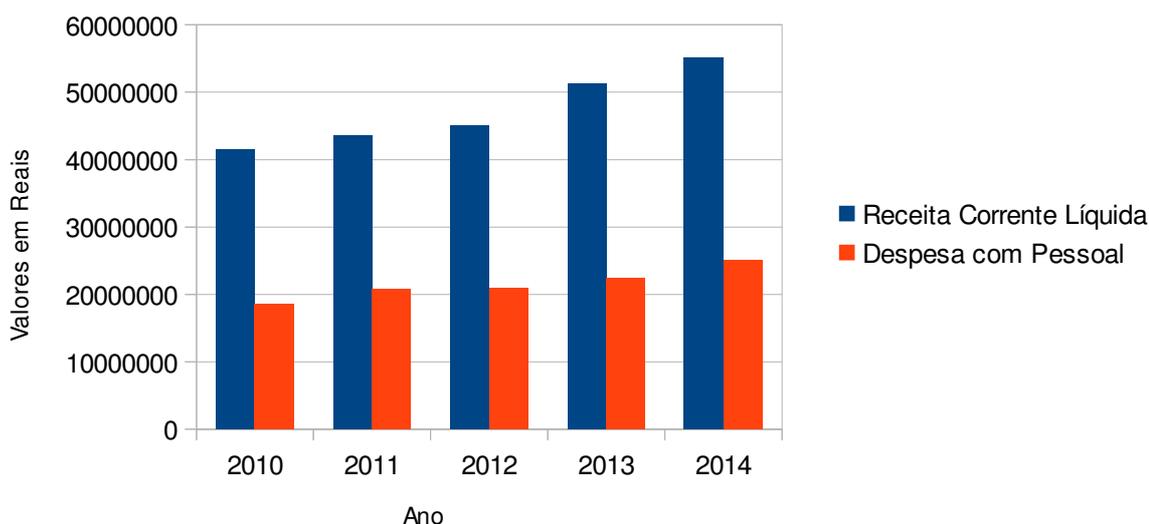
A próxima análise trata da Tabela 3, que relaciona a evolução da despesa com pagamento de pessoal e o percentual atingido conforme os critérios estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) comparando-se com a Receita Corrente Líquida (RCL) respectiva no período. Para a elaboração do gráfico 2, tomou-se por base a evolução conjunta da RCL e da Despesa com Pessoal, todos os valores foram atualizados, pelo IPCA.

Tabela 3 – Evolução da RCL e da Despesa com Pessoal

Ano	Receita Corrente Líquida	Despesa com Pessoal	Variação sobre o ano anterior (%)	Percentual LRF
2010	41.526.244,26	18.600.020,32	-	44,79
2011	43.639.524,25	20.860.833,31	12,15	47,80
2012	45.049.887,60	20.993.045,88	0,63	46,60
2013	51.233.601,47	22.373.969,53	6,58	43,67
2014	55.193.596,89	25.040.648,04	11,92	45,37

Fonte: Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul.

Gráfico 2 – Evolução Comparativa da RCL e da Despesa com Pessoal



Ano
Fonte: Elaborado pelo Autor

A análise da Tabela 3 e do Gráfico 2 indica um crescimento da despesa com pessoal, porém, seguindo ritmo diferente do crescimento da RCL apresentado na Tabela 2, anteriormente apresentado. Merecem destaque os crescimentos da despesa com pessoal apresentados nos anos de 2011 em relação ao ano de 2010 e

o ano de 2014 em relação ao ano de 2013, onde a porcentagem de crescimento passou dos 10%. Por sua vez, o baixo crescimento desta despesa ocorrido no ano de 2012 em relação ao de 2011, ficando em meros 0,63% de aumento é digno de nota. Observando o Gráfico 2, cujos dados se basearam na Tabela 3, fica demonstrado o crescimento de ambos os dados, contudo, o aumento da Receita Corrente Líquida foi maior em relação ao aumento da despesa com pessoal. Por fim, comparando-se o crescimento do gasto com pessoal de 2010 a 2014, ocorreu um aumento da despesa de 38,89%.

Por outro lado, apesar dos aumentos positivos em despesa com pessoal, o percentual máximo determinado pela Lei de Responsabilidade Fiscal nunca foi atingido. Tendo um pico de 47,80% das Receitas Correntes Líquidas gastas com folha de pagamento de pessoal, os três anos posteriores tiveram uma constante queda do índice nos anos de 2010 a 2013, retomando um aumento deste índice somente em 2014.

3.2.3 Despesas com Obras e Instalações

A próxima tabela é a de número 4, que apresenta a evolução das Despesas com Obras e Instalações comparando-se com a evolução da RCL no período proposto. Acompanha na tabela a informação referente ao Percentual de Obras em Relação à RCL, onde se fez a porcentagem destes investimentos em relação à RCL apurada no respectivo ano.

O Gráfico 3 apresenta a evolução apresentada comparativamente entre a RCL e a Despesa com Obras e Instalações. Importante destacar que o valor utilizado como despesa em Obras e Instalações foi o valor empenhado contabilmente. Pois o empenho, conforme a Lei Federal nº 4.320/1964, Art. 58, define o empenho da despesa como o ato que o ente público, por intermédio da autoridade competente, cria para si a obrigação de pagamento, independentemente se há a necessidade da implementação de alguma condição para ser realizado o pagamento.

Também, imprescindível esclarecer que os valores informados e tabulados correspondem somente aos de investimentos ocorridos com recursos próprios

municipais, sendo portanto excluídos os valores referentes à repasses, transferências e convênios com outros entes.

Tabela 4 – Evolução da RCL e das Despesas com Obras e Instalações.

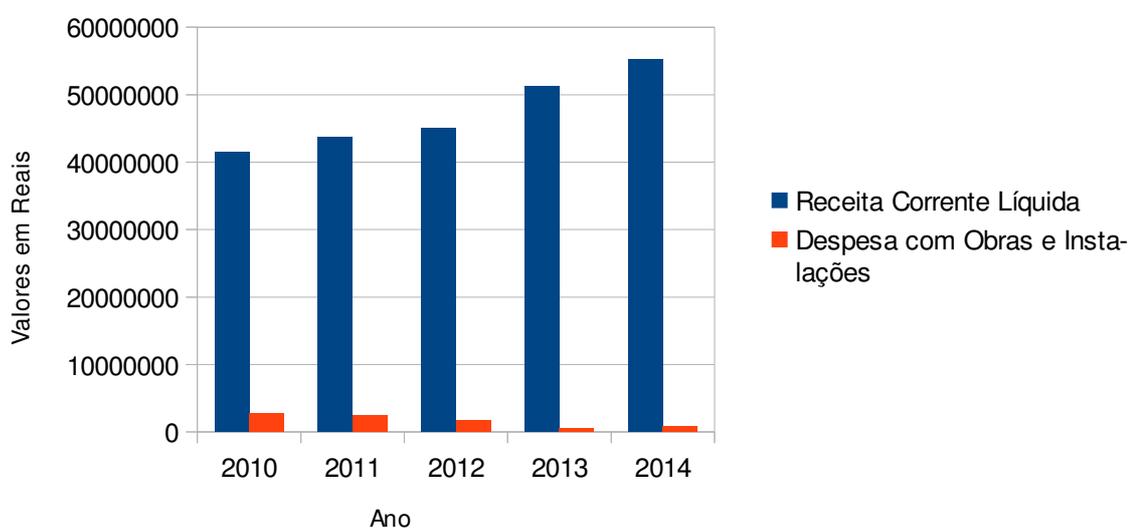
Ano	Receita Corrente Líquida	Despesa com Obras e Instalações	Variação sobre o ano anterior (%)	Percentual de Obras em relação a RCL
2010	41.526.244,26	2.795.305,01	-	6,73
2011	43.639.524,25	2.364.026,15	- 15,43	5,42
2012	45.049.887,60	1.705.707,39	- 27,85	3,79
2013	51.233.601,47	575.269,23	- 66,27	1,12
2014	55.193.596,89	747.799,13	29,99	1,35

Fonte: Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul.

Observa-se que o comportamento apresentado na Tabela 3, onde o aumento da RCL é acompanhado pelo aumento da Despesa com pessoal não ocorre da mesma forma que o apresentado pela Tabela 4, que apresenta os dados relativos aos gastos com Obras e Instalações. Em todo o período somente em 2014 em relação a 2013 ocorreu um aumento de gastos com obras públicas, em todos os outros anos, comparando-se ao ano anterior ocorreu uma diminuição, em 2011 diminuiu 15,43%, em 2012 diminuiu 27,85% e em 2013 os investimentos em obras encolheram mais de 66% em relação ao ano de 2012. Torna-se óbvia a diminuição dos gastos com obras pública, comparando-se o investido em 2014 em relação a 2010, onde a diminuição, apesar da breve recuperação em 2014, ficou em 73,25%.

Os dados referentes ao Percentual de Obras em Relação à Receita Corrente Líquida chama a atenção, pois se observa que no início do período, em 2010 o índice era de 6,73%, diminuindo consideravelmente até atingir um pico mínimo em 2013, com um índice de 1,12%, passando por uma pequena recuperação em 2014 de 1,35%. O gráfico 3, contudo, demonstra bem o panorama ao apresentar a evolução positiva do total da RCL do município de Ivoti e o crescimento negativo dos

Gráfico 3 – Evolução Comparativa da RCL e dos Gastos com Obras e Instalações



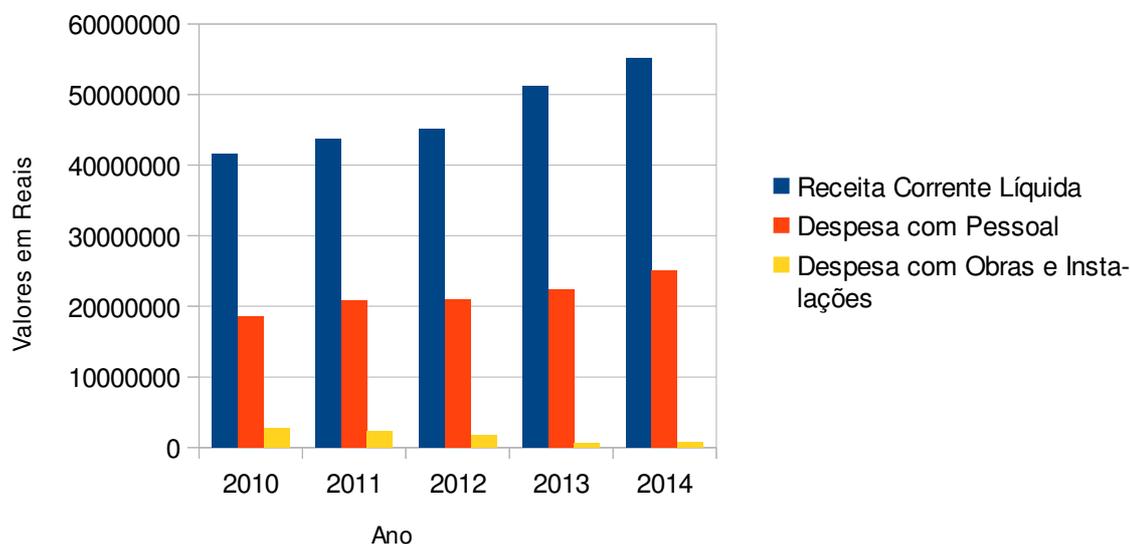
Fonte: Elaborado pelo Autor.

investimentos em obras e instalações públicas.

3.2.4 Comparativo entre RCL, Despesa com Pessoal e Obras e Instalações

No gráfico 4, é possível observar as oscilações na relação de valor entre a curva da Receita Corrente Líquida, da Despesa com Pessoal e a Despesa com Obras:

Gráfico 4 – Evolução entre a RCL, Despesas com Pessoal e Despesas com Obras e Instalações



Fonte: Elaborado pelo Autor.

Observa-se com o gráfico acima, que a relação de valores entre a curva da RCL e a curva da despesa com pessoal apresenta um maior distanciamento com o avanço dos anos do período analisado, apesar do crescimento desta, a RCL apresentou uma oscilação maior. Contudo, é possível observar que o distanciamento das curvas da RCL e dos gastos com Obras é sempre maior, somente no ano de 2014 o distanciamento é menor, mas que em nada altera o quadro. No período analisado, com os valores atualizados monetariamente pelo IPCA, observou-se que a RCL iniciou em 2010 com um valor de R\$ 29.727.375,75 e em 2014 passou a R\$ 49.957.687,97. Quanto à despesa com pessoal, em 2010 foi gasto R\$ 18.600.020,32 terminando o período com um gasto de R\$ 25.040.648,04. Por fim, comparando-se a despesa com Obras e Instalações, no início do quinquênio foi gasto R\$ 2.364.026,15 para no fim do interstício, ter sido gasto somente R\$ 747.799,13, tendo um pico mínimo deste tipo de investimento em 2013, com uma despesa de R\$ 575.269,23.

Deste modo, o município de Ivoti apresenta uma orientação positiva no que concerne ao crescimento de sua Receita Corrente Líquida, apontando por uma capacidade administrativa dos gestores público no direcionamento da evolução das mesmas. Contudo, observa-se que apesar do crescimento da Despesa com pessoal, o índice de gasto com este tipo de despesa, imposto pela Lei de Responsabilidade Fiscal, está sendo cumprido, demonstrando um controle efetivo das despesas. Por

sua vez, o gasto com recursos próprios ocorridos com Obras e Instalações, de maneira geral, vem diminuindo em todos os anos, contudo esta diminuição dos investimentos com recursos próprios não implica em que obras não estejam ocorrendo, pois muitas obras ocorrem por convênios e repasses de outros entes governamentais, como o Programa de Aceleração do Crescimento, promovido pelo governo federal.

3.2.5 Despesas com Saúde

Os gastos em saúde apresentam um limite mínimo estabelecido no Art. 198 da Constituição Federal, regulamentado pela Lei Complementar 141/2012, que estabelece um gasto mínimo de 15% em Ações e Serviços Públicos de Saúde (ASPS). A Tabela 5 apresenta o total gasto em ASPS, em valores corrigidos monetariamente pelo IPCA, seguido do percentual legal atingido e o aumento em relação ao ano anterior:

Tabela 5 – Evolução da Despesa com Ações e Serviços Públicos em Saúde

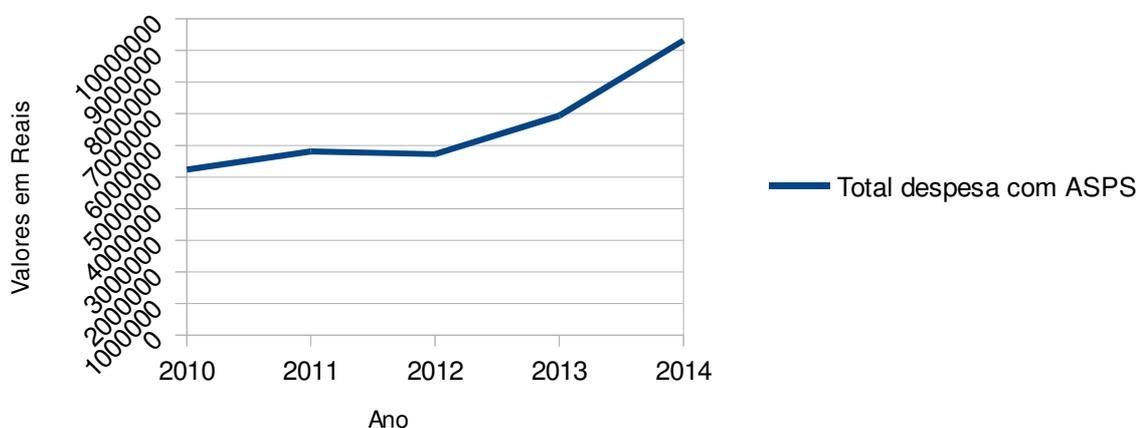
Ano	Total despesa com ASPS	Percentual legal atingido	Percentual de aumento em relação ao ano anterior
2010	5.231.151,94	17,01	-
2011	5.811.272,08	17,48	11,09%
2012	5.721.139,37	17,27	- 1,55%
2013	6.936.949,59	19,89	21,25%
2014	9.310.872,91	25,49	34,22%

Fonte: Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul.

Observa-se que nos primeiros três anos analisados, os valores gastos em ASPS foram praticamente os mesmos, ficando o percentual legal atingido sempre em torno de 17%, ultrapassando o índice mínimo estabelecido legalmente de 15%. A partir de 2013 verifica-se um crescente aumento neste tipo de despesa, passando o percentual legal em ASPS para 19,89% e em 2014 em 25,49%, um aumento bem significativo, sendo que este aumento, em relação ao ano anterior passou de 34%. O aumento significativo dos últimos dois anos analisados são vinculados diretamente a nova gestão administrativa do município, que se iniciou com a troca de gestor nas eleições ocorridas em 2012, demonstrando um foco diferente no atendimento à

saúde em relação ao administrador anterior. O Gráfico abaixo demonstra a evolução da despesa em ASPS ocorridas no período.

Gráfico 5 – Evolução das Ações de Serviços Públicos em Saúde



Fonte: Elaborado pelo Autor.

Ainda, comparando-se o presente gráfico com os dados referentes ao aumento dos gastos com pessoal mostrados no Gráfico 2, denota-se um crescimento parecido, pois um aumento em ASPS necessita normalmente de um maior montante de profissionais da área da saúde, atendendo de forma mais efetiva a sociedade na busca deste tipo de serviço.

3.2.6 Despesa com Educação

Por sua vez, os gastos em educação, descritos legalmente como Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE) são os estabelecidos pela Constituição Federal Art. 212, obrigando aos municípios o gasto de 25% das receitas resultantes de impostos. O Quadro abaixo mostra a evolução apresentada no quinquênio estudado neste trabalho:

Tabela 6 – Evolução dos Gastos com MDE

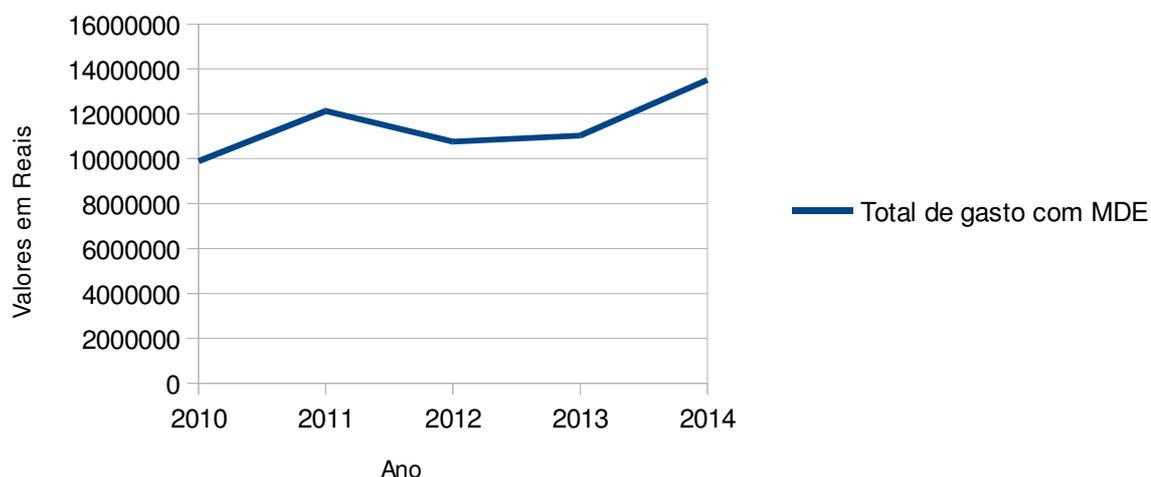
Ano	Total de gasto com MDE	Percentual legal atingido	Percentual de crescimento em relação ao ano anterior
2010	9.898.752,04	31,58%	-
2011	12.129.806,97	35,84%	22,54%

2012	10.760.557,80	31,93%	- 11,29%
2013	11.033.629,37	31,13%	2,54%
2014	13.511.822,11	36,41%	22,46%

Fonte: Secretaria da Fazenda

A Tabela 6 demonstra a evolução dos gastos com MDE ocorridos em Ivoti, no período de 2010 a 2014. Em todos os anos o percentual atingido foi superior a 31%, ou seja, além dos 25% estabelecidos pela legislação, sendo que nos anos de 2011 e 2014 apresentaram picos no percentual legal de 35,84% e 36,41% respectivamente. O gráfico 6 demonstra bem a oscilação dos gastos em MDE apresentados no período.

Gráfico 6 – Evolução dos Valores Aplicados em Manutenção e Desenvolvimento da Educação

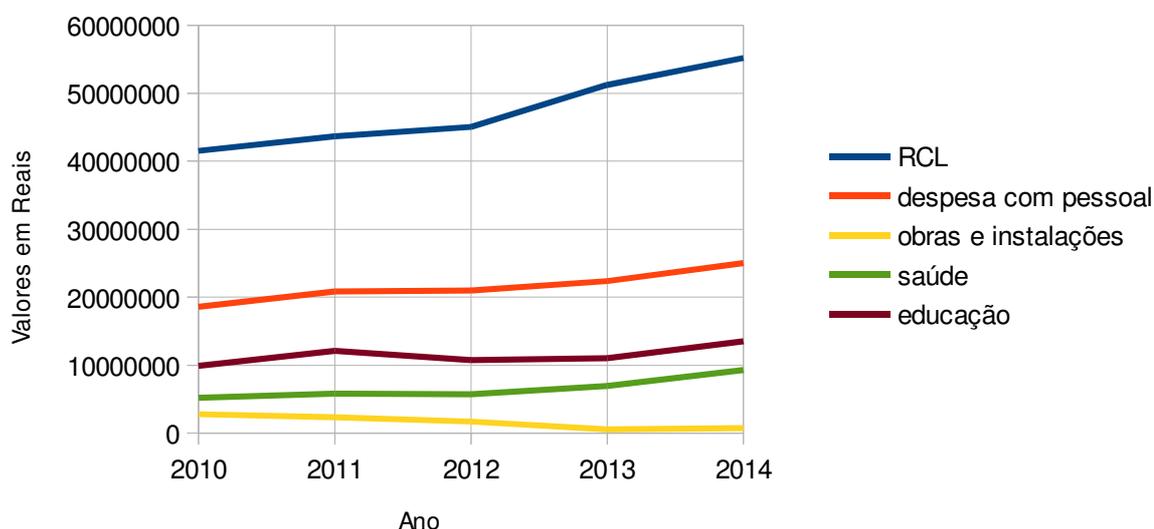


Fonte: Elaborado pelo Autor.

3.3 EVOLUÇÃO DA RCL EM RELAÇÃO À DESPESA COM PESSOAL, OBRAS, SAÚDE E EDUCAÇÃO

Cabe demonstrar graficamente e em conjunto a evolução da Receita Corrente Líquida e das quatro despesas analisadas, a despesa com pessoal, obras e

Gráfico 7 - Evolução da RCL e das Despesas Analisadas



Fonte: Elaborado pelo Autor.

instalações, saúde e educação:

Apesar do aumento significativo da RCL do município de Ivoti, não é observado o mesmo percentual de aumento em despesas com pessoal, sendo que as despesas com obras e instalações sofreram uma diminuição em seu gasto, como já analisado anteriormente.

A despesa com educação (MDE), contudo, sofre oscilação durante o período, apesar de um crescimento nos últimos dois anos analisados, um valor parecido já tinha sido gasto em 2011, logo, a despesa com educação não está crescendo no mesmo patamar que a RCL, apesar de cumprir com o percentual legal mínimo a ser gasto com este tipo de despesa, que é de 25%.

No entanto, os gastos com saúde têm apresentado um aumento muito significativo, principalmente nos últimos dois anos, com uma provável alteração de objetivos da nova gestão escolhida nas eleições ocorridas em 2012.

Deste modo, apesar dos recursos públicos municipais estarem sendo gastos no atendimento às demandas públicas, os gastos mínimos com saúde e educação, bem como o percentual máximo legal de gasto com pessoal estarem sendo rigorosamente cumpridos, o gasto com obras e instalações com recursos próprios é muito baixo comparando-se ao todas da receita arrecadada pelo município, logo, é

necessária uma análise detalhada de todas as despesas ocorridas no município, buscando melhorar o emprego dos recursos financeiros municipais e a maximização da produtividade e eficiência de seus servidores.

Portanto, respondendo ao problema proposto inicialmente - se durante o período de 2010 a 2014, o aumento da despesa de pagamento com pessoal, no Município de Ivoti, acarretou a diminuição nos investimentos com recursos próprios em obras e instalações públicas - pode-se dizer que não necessariamente. Apesar do aumento significativo da Receita Corrente Líquida, o gasto com recursos próprios do município de Ivoti em Obras públicas não apresenta o mesmo índice de crescimento, mas sim, diminuiu de maneira considerável, tendo uma queda de mais de 73%, ao contrário da despesa com pessoal, que cresceu 38,89% no período. Contudo, esta diminuição nos investimentos com Obras e Instalações pode estar sendo suprimida por convênios e repasses de outros órgão governamentais e os recursos orçamentários municipais podem estar sendo deslocados para outros tipos de despesa, como as Ações e Serviços Públicos em Saúde (ASPS) que recrudesceram muito nos últimos dois anos analisados, inclusive podendo impactar no aumento das despesas com folha de pagamento, ao se contratar mais servidores da área da saúde.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho de conclusão de curso teve como objetivo a evidenciação de que um aumento nas despesas com pagamento de pessoal acarretaria uma diminuição na despesa com obras e instalações no município de Ivoti/RS.

Com a análise dos dados do período de 2010 a 2014, obtidos junto à Secretaria da Fazenda do município e de relatórios advindos do Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul, tendo todos os valores sido atualizados pelo IPCA, evidenciou-se que a Receita Corrente Líquida apresenta crescimento positivo em todos os anos analisados. Este aumento é seguido pela Despesa com Pessoal, contudo não na mesma porcentagem, apesar de atender aos limites deste tipo de gasto imposto pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Em continuidade à análise dos dados do quinquênio estudado, observou-se que as despesas com Obras e Instalações diminuíram em todos os anos, no entanto, as despesas com saúde, que cumprem com o mínimo legalmente instituído, aumentaram consideravelmente, podendo refletir no aumento das despesas com servidores da área da saúde.

A despesa com educação cumpre com o teto mínimo legalmente instituído, contudo observou-se que os gastos com educação apresentaram oscilações durante o quinquênio analisado, com uma constante de aumento deste tipo de gasto nos últimos dois anos.

O presente trabalho limitou-se a um período de cinco anos, sendo necessária a análise de um período maior, retrocedendo a pesquisa em um espaço amostral maior, a fim de se determinar que as relações encontradas no período de 2010 a 2014 também ocorreram no passado. Deveras é importante o acompanhamento do futuro destes gastos a fim de ser determinado se a análise concluída neste trabalho de conclusão de curso também se concretizará. Também, sugestiona-se a análise em outros municípios, de porte semelhante e localizados na mesma região econômica em que se localiza o município de Ivoti/RS.

REFERÊNCIAS

ASSUMPÇÃO, Marcio José. **Contabilidade aplicada ao setor público**. Curitiba: Ibpex, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Cinco aulas de finanças e política fiscal**. 2. ed. São Paulo: Bushasky, 1975.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BERNARDI, Jorge Luiz, BRUDEKI, Nelson Martins. **Gestão de serviços públicos municipais**. Curitiba: Intersaberes, 2013.

BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade – Projetos e Relatórios**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 04 de mai. 2015.

BRASIL. Presidência da República. **Lei Federal nº 8.666**, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm>. Acesso em 04 de mai. 2015.

BRASIL. Presidência da República. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas pra a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em 03 de mai. 2015.

BRASIL. Presidência da República. **Lei Federal nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em 03 de mai. 2015.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Obras Públicas – Recomendações Básicas para a Contratação e Fiscalização de Obras de Edificações Públicas**. 3. ed. Brasília: TCU, Editora Secobedif, 2013.

BRUYNE, Paul de. HERMAN, Jacques, SCHOUTHEETE, Marc de. **Dinâmica da pesquisa em ciências sociais: os pólos da prática metodológica**. 5. ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1991.

BURIOL, Juarez; HERRLEIN JÚNIOR, Ronaldo. Org. **Estudo para o Desenvolvimento Local** Diagnóstico Municipal de Ivoti. Novo Hamburgo: Feevale, 2007.

CHIAVENATTO, Idalberto. **Administração Geral e Pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

COSTA, Nelson Nery. **Curso de Direito Municipal Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999.

FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Improbidade Administrativa e Crimes de Prefeitos**. São Paulo: Atlas, 2000.

GRESSLER, Lori Alice. **Introdução à pesquisa – Projetos e relatórios**. 2. ed. São Paulo: Loyola, 2004.

IVOTI. Prefeitura Municipal. **Lei Municipal nº 2.200**, de 30 de dezembro de 2005. Reorganiza a Estrutura Administrativa do Município de Ivoti. Disponível em: <<http://legislacao.ivoti.rs.gov.br:8080/docsweb/app/main.jsp>>. Acesso em 05 abr. 2015.

IVOTI. Prefeitura Municipal. **Lei Municipal nº 2.748**, de 28 de fevereiro de 2013. Cria a autarquia de abastecimento de água e esgotamento sanitário – Água de Ivoti – como entidade autárquica de direito público da administração indireta e dá outras providências. Disponível em: <<http://legislacao.ivoti.rs.gov.br:8080/docsweb/app/main.jsp>>. Acesso em 05 abr. 2015.

IVOTI. **A Cidade das Flores – Histórico**. Disponível em: <<http://www.ivoti.rs.gov.br/historia>>. Acesso em 01 mar. 2015.

MADEIRA, José Maria Pinheiro. **Servidor Público na Atualidade**. 8 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

MAFFINI, Rafael. **Direito Administrativo**. 3. ed. São Paulo: Editora RT, 2010. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**. 6 ed. Brasília: STN, 2014. Disponível em <<https://tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade>> Acesso em: 09 abril de 2015.

MARQUES, Fernando; RIBEIRO, Heloísa; Água: Recurso Natural Limitado de Valor Inestimável. In: BARTHOLLO, Roberto; RIBEIRO, Heloísa; BITTENCOURT, José N. (org.). **Ética e Sustentabilidade**. Rio de Janeiro: E-papers Serviços Editoriais, 2002.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. **Lei Complementar 101/2000 – Punições para o Descumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_30/artigos/Art_Edson.htm> Acesso em 21 março 2015.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Servidores Públicos**. São Paulo: Malheiros, 2004. PAGLIARO, Antônio. **Dos crimes contra a administração pública**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PAZZAGLINI FILHO, Marino, ROSA, Márcio Fernando Elias, FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Improbidade Administrativa: Aspectos Jurídicos da Defesa do Patrimônio Público**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Revista do Serviço Público** – Da administração pública burocrática à gerencial. Nº 47. Brasília, S/E. 1996. Disponível em <<http://www.bresserpereira.org.br/papers/1996/95.admpublicaburocraticaagerencial.pdf>>. Acesso em 15 abril de 2015.

SANTOS, Alvacir Correa dos. **Contratação Temporária na Administração Pública**. Curitiba: Editora Gênese, 1996.

SILVA, Moacir Marques da; AMORIM, Francisco Antônio de; SILVA, Valmir da. **Lei de Responsabilidade Fiscal para os Municípios** – Uma Abordagem Prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SOUZA, Girlene Santos de, SANTOS, Anacleto Ranulfo dos, DIAS, Viviane Borges. **Metodologia da Pesquisa Científica** – a construção do conhecimento e do pensamento científico no processo de aprendizado. Porto Alegre: Animal, 2013.

TOLEDO JÚNIOR, Flávio C., ROSSI, Sérgio Ciqueira. **Lei de Responsabilidade Fiscal: comentada artigo por artigo**. São Paulo: Editora NDJ, 2001.

WILGES, Ilmo José. **Finanças Públicas: Orçamento e Direito Financeiro**. 3. ed. Porto Alegre: AGE, 2009.