

Elemento 36 e a Despesa de Pessoal na Administração Pública Municipal

Vanessa dos Santos (UFSC) - assenav.san@gmail.com

Resumo:

Com a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal muito se falou em uma lei de gestão fiscal, com ações planejadas e transparentes a fim de reduzir a dívida pública. Uma das imposições trazidas pela lei foi o controle com dos gastos com pessoal, em que se estabeleceu limites em relação à Receita Corrente Líquida, de cada ente político, e seus respectivos Poderes. Desta forma, a problemática desta pesquisa pode ser resumida na seguinte pergunta: como o recurso de simulação de gastos pode ser empregado como instrumento de análise para elucidar os efeitos das despesas classificadas no elemento 36 – outros serviços de terceiros – pessoa física, no limite de gastos com pessoal? Para responder a esta indagação, foi analisados os empenhos classificados no elemento de despesa 36 – outros serviços – pessoa física, de oito municípios Catarinenses, relativos aos exercícios financeiros de 2008 e 2009, em que após identificadas as despesas que poderiam se caracterizar como despesas de pessoal, foi realizado uma simulação a fim de se identificar a variação apresentada em relação aos limites. Da análise pode-se observar que dos municípios analisados, embora existissem despesas que foram classificadas no elemento 36 que poderiam se caracterizar como despesas de pessoal e que não foram computados no cálculo, quando somadas ao total da despesa com pessoal, para verificação do limite, influenciaram o percentual em relação à Receita Corrente Líquida, porém a alteração foi pouco expressiva, o que fez com que os municípios ainda permanecessem dentro do limite imposto.

Palavras-chave: *Despesa de Pessoal. Lei de Responsabilidade Fiscal. Limites.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Elemento 36 e a Despesa de Pessoal na Administração Pública Municipal

Resumo

Com a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal muito se falou em uma lei de gestão fiscal, com ações planejadas e transparentes a fim de reduzir a dívida pública. Uma das imposições trazidas pela lei foi o controle com dos gastos com pessoal, em que se estabeleceu limites em relação à Receita Corrente Líquida, de cada ente político, e seus respectivos Poderes. Desta forma, a problemática desta pesquisa pode ser resumida na seguinte pergunta: como o recurso de simulação de gastos pode ser empregado como instrumento de análise para elucidar os efeitos das despesas classificadas no elemento 36 – outros serviços de terceiros – pessoa física, no limite de gastos com pessoal? Para responder a esta indagação, foi analisados os empenhos classificados no elemento de despesa 36 – outros serviços – pessoa física, de oito municípios Catarinenses, relativos aos exercícios financeiros de 2008 e 2009, em que após identificadas as despesas que poderiam se caracterizar como despesas de pessoal, foi realizado uma simulação a fim de se identificar a variação apresentada em relação aos limites. Da análise pode-se observar que dos municípios analisados, embora existissem despesas que foram classificadas no elemento 36 que poderiam se caracterizar como despesas de pessoal e que não foram computados no cálculo, quando somadas ao total da despesa com pessoal, para verificação do limite, influenciaram o percentual em relação à Receita Corrente Líquida, porém a alteração foi pouco expressiva, o que fez com que os municípios ainda permanecessem dentro do limite imposto.

Palavras-Chaves: Despesa de Pessoal. Lei de Responsabilidade Fiscal. Limites.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público.

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Com a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF muito se falou em uma lei de gestão fiscal, com ações planejadas e transparentes a fim de reduzir a dívida pública. A imposição de limites e medidas para conter o desequilíbrio das contas públicas estão presentes na LRF. A LRF é uma lei que criou mecanismos de planejamento e controle aos gastos públicos. Filho (2006, p. 271) adverte que é uma lei que não pode ficar sem punição aos que não se comprometem com a boa e regular aplicação dos recursos públicos.

Desta forma, tendo em vista que a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF trata de políticas públicas para uma gestão fiscal equilibrada e eficiente, estabelecendo algumas limitações ao gasto do dinheiro público, em especial, aos recursos aplicados com despesas de pessoal, há a necessidade de se verificar se a imposição de limite às despesas com pessoal é atendida pelas entidades públicas.

Ressalta-se que o controle com os gastos de pessoal, não é tão recente. Observa-se que desde a Constituição de 1967, o limite com gastos de pessoal já era uma preocupação da administração, visto que foi estipulado, naquela época, um limite de 50% da receita corrente. Mais adiante, por meio de Emenda Constitucional, em 1969, a regulamentação do limite para as despesas com pessoal, ficou a cargo de Lei Complementar. A atual Constituição Federal,

de 1988, acompanhou a Emenda Constitucional de 1969, estabelecendo no artigo 169 que: “a despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder aos limites estabelecidos em Lei Complementar”. Desta forma, foram editadas as Leis Camata I e Camata II, as quais foram revogadas em razão da edição, em 2000, da Lei Complementar nº 101, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.

Há vários estudos acerca da LRF relacionado à despesas de pessoal na administração pública, citam-se: Martins e Nascimento (2009), Bruno (2007), Gomilde et. al (2009), Giuberti (2005), Alves (2006), entre outros.

Na abordagem especificamente acerca da despesa de pessoal, Santolin, Jayme Jr e Reis (2009, p.896), observam que:

Estudos empíricos como Fiovarante *et al.* (2006), Menezes (2005) e Giuberti (2005) demonstram que a LRF foi eficaz na redução dos déficits públicos municipais. No entanto, estes trabalhos identificaram um “erro de calibragem” na imposição de 60% da despesa com pessoal como proporção da receita, dado que apenas uma minoria dos municípios brasileiros ultrapassava esse teto. Neste sentido, a imposição de um limite superior estimulou o aumento desse tipo de despesa para a maioria dos municípios que apresentavam gastos muito inferiores ao teto. Os motivos que causaram este comportamento dos gastos, abordados pelos autores supracitados, são variados, mas podem ser resumidos pelo comportamento oportunista do político.

Não se observou estudos que simulam os gastos com “outros serviços de terceiros – pessoa física”, classificados no elemento de despesa 36, os quais poderiam se caracterizar como despesas de pessoal, e conseqüentemente refletir no montante apurado com despesas de pessoal. Este é o diferencial proposto para esta pesquisa. Desta forma, a problemática desta pesquisa pode ser resumida na seguinte pergunta: como o recurso de simulação de gastos pode ser empregado como instrumento de análise para elucidar os efeitos das despesas classificadas no elemento 36 – outros serviços de terceiros – pessoa física, no limite de gastos com pessoal?

2. METODOLOGIA

A seguir serão apresentados os fundamentos metodológicos que nortearam esta pesquisa.

2.1. Enquadramento Metodológico

Esta pesquisa é de característica aplicada. De acordo com Gil (2010, p.27) a pesquisa aplicada é voltada “à aquisição de conhecimentos com vistas à aplicação numa situação específica”.

Raupp e Beuren (2006, p. 79) sintetiza as tipologias de delineamento de pesquisas, aplicáveis a área de conhecimento da contabilidade, agrupando-as em três categorias, quanto: i) aos objetivos; ii) aos procedimentos; e iii) à abordagem do problema.

Sob esta ótica, quanto aos objetivos, a presente pesquisa caracteriza-se como pesquisa descritiva. Segundo Andrade *apud* Raupp e Beuren (2006, p.81), “a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles”. Neste sentido, será descrita a composição dos gastos com pessoal nas entidades municipais estudadas.

Gil (2010, p. 27) acentua que “as pesquisas descritivas têm como objetivo a descrição das características de determinada população. Podem ser elaboradas também com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis.”

Quanto aos procedimentos enquadra-se na pesquisa documental. De acordo com Zanella (2009, p.33) “a pesquisa documental vale-se de materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa”.

E para o problema de estudo a abordagem se classifica em quali-quantitativa.

2.2. População e Amostra

Para determinar a amostra foi considerado o valor da Receita Corrente Líquida - RCL do exercício de 2009, dos 293 municípios catarinenses. O valor da RCL de cada município foi obtido pelo site: <http://portaldocidadao.tce.sc.gov.br>.

Após a coleta dos valores da RCL os municípios foram separados em quatro grupos de acordo com a RCL, a saber:

Grupo	Valor da RCL
Grupo 1	De 5.000.000 a 20.000.0000
Grupo 2	De 20.000.001 a 50.000.000
Grupo 3	De 50.000.001 a 80.000.000
Grupo 4	Acima de 80.000.000

Quadro 1 - Grupos de Municípios pela RCL

O grupo 1 ficou composto por 211 municípios, o grupo 2 por 48 municípios, grupo 3 por 16 municípios e o grupo 4 composto por 18 municípios.

Para a determinação dos municípios que compõem a amostra dessa pesquisa, foram considerados os municípios que apresentaram a menor e a maior Receita Corrente Líquida de cada grupo. Desta forma a amostra será composta por 8 municípios. A análise restringe-se ao Poder Executivo de cada município analisado.

Para preservar a identidade dos municípios analisados os seus nomes serão omitidos.

Observa-se que o critério adotado para a escolha da amostra foi o intencional, em razão da acessibilidade das informações.

2.3. Diretrizes Metodológicas

A diretriz metodológica da pesquisa consiste em realizar uma simulação entre o que é apresentado no Relatório de Gestão Fiscal – Demonstrativo da Despesa com Pessoal, e como ficaria este demonstrativo, considerando os empenhos classificados no elemento 36 - outros serviços de terceiros – pessoa física, os quais poderiam se caracterizar como despesas de pessoal, mas por estarem classificados nesta rubrica, não foram considerados no cálculo para verificação do limite imposto pelo art. 19 da LRF.

Os Relatórios de Gestão Fiscal, referentes aos exercícios financeiros de 2008 a 2009, dos municípios analisados, foram extraídos do sítio eletrônico da Secretaria do Tesouro Nacional – STN.

O próximo passo é a análise dos empenhos classificados no elemento de despesa 36 – outros serviços de terceiros – pessoa física, em que os dados foram coletados por do Sistema e-Sfinge, do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Esta análise serve como base para realizar a simulação entre o que foi apresentado no Relatório de Gestão Fiscal, e como ficaria a composição deste relatório, se considerado os empenhos classificados no elemento de despesa 36 - outros serviços de terceiros – pessoa física.

Após a verificação se alguma das despesas se caracteriza como despesa de pessoal simulou-se então o cálculo acerca dos valores apresentados nos Relatórios de Gestão Fiscal – Demonstrativo da Despesa com Pessoal, considerando esses valores no cálculo do limite estabelecido aos gastos com despesas de pessoal.

Observa-se que a presente pesquisa delimita-se a análise dos dados apenas do Poder Executivo de cada município.

A quantidade de empenhos verificados é apresentada no Quadro 2 – Quantidade de Empenhos Verificados:

Grupo 1		2008		2009	
		Qtde	valor	Qtde	valor
Menor RCL	Município A	180	110.431,36	148	122.564,12
Maior RCL	Município B	357	337.628,12	308	180.892,78
Grupo 2					
Menor RCL	Município C	138	189.157,82	158	225.084,08
Maior RCL	Município D	723	1.018.769,02	625	689.653,29
Grupo 3					
Menor RCL	Município E	252	222.044,15	217	287.462,51
Maior RCL	Município F	620	805.610,68	413	748.976,58
Grupo 4					
Menor RCL	Município G	117	465.418,59	67	411.061,13
Maior RCL	Município H	1454	18.987.575,60	1545	9.455.650,85
Total		3841	22.136.635,34	3481	12.121.345,34

Quadro 2 - Quantidade de Empenhos Verificados

3. REVISÃO TEÓRICA

Neste tópico serão abordados os fundamentos teóricos que serviram de base para a realização desta pesquisa. Inicialmente serão abordados os limites com gastos com pessoal na administração pública, seguido pela composição da despesa de pessoal de acordo com a LRF.

3.1 Limites com gastos em despesas com pessoal na administração pública

A contratação de mão-de-obra pela administração pública deve seguir aos ditames do art. 37, II da Constituição Federal. Deve ainda ser observado o disposto no art. 169 da Constituição Federal, que estabelece uma limitação aos gastos com despesas dessa natureza, nos seguintes termos: “A despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder aos limites estabelecidos em lei complementar”. A lei complementar a que se refere o artigo constitucional é a L.C. nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.

Para Dieng *et. al.*(2004, p.3) “a LRF foi minudente ao dispor sobre essas despesas, conceituando-as para efeito de aplicação da lei; estabelecendo limites, critérios e formas de controle para os gastos realizados e especificando as sanções decorrentes do descumprimento dos seus dispositivos.”

Os limites para os gastos com despesa de pessoal estão definidos no art. 19, os quais não poderão exceder os percentuais da RCL, em 50% para União e 60% para Estados e Municípios.

Giuberti (2005, p.8), explica que a imposição de limites específicos para o gasto com pessoal deve-se ao fato desses gastos representarem o principal item das despesas correntes e apresentar um histórico elevado por um longo período, especialmente no caso dos Estados brasileiros.

Gomide *et. at.*(2009, p.12), observam que:

As despesas com pessoal são as que mais chamam a atenção da população e dos gestores públicos, o elemento humano na administração governamental é um fato fundamental e merece grande destaque em razão de serem as mais representativas em quase todos os entes públicos, entre os gastos realizados.

Dessa forma, a LRF discorre sobre regras claras relacionadas com os gastos de pessoal nos três níveis de governo, impondo limites detalhados aos órgãos públicos quanto ao gasto com o funcionalismo em percentagem da receita corrente líquida e, ao mesmo tempo, estabelecendo mecanismos de controle a fim de evitar excessos e desrespeitos às normas.

A apuração da despesa total com pessoal deve seguir ao regime de competência, sendo que os valores do mês em referência devem ser adicionados aos dos onze meses imediatamente anteriores, totalizando um período de doze meses, que, para este caso, não precisa necessariamente coincidir com o ano civil.

Os limites globais estabelecidos pelo art. 19 da LRF são subdivididos, repartindo o percentual a cada poder, conforme quadro a seguir:

União	50% da RCL
Legislativo	2,5% %
Judiciário	6%
Executivo	40,9%
Ministério Público da União	0,6%
Estados e DF	60% da RCL
Legislativo	3%
Judiciário	6%
Executivo	49%
Ministério Público do Estado	2%
Municípios	60% da RCL
Legislativo	6%
Executivo	54%

Quadro 3 - Limites para despesas de pessoal na LRF – art. 19

3.2 Composição da despesa de pessoal de acordo com a LRF

Para a apuração do cumprimento de tal limite é preciso ter claro que tipo de despesa se caracteriza como despesa de pessoal. Para isso a LRF assim definiu:

Art. 18. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

§ 1º Os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos serão contabilizados como "Outras Despesas de Pessoal".

§ 2º A despesa total com pessoal será apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos onze imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência.

Nota-se que por tal artigo os contratos de terceirização de mão-de-obra compõem a totalidade dos gastos com despesas de pessoal, contudo é necessário identificar quais são os serviços que integrariam essa totalidade, uma vez que pela leitura do § 1º sua aplicação não fica clara.

Neste ponto se indaga: Seria toda a contratação de serviço terceirizado considerado como “Outras Despesas de Pessoal”?

O parágrafo primeiro do art. 18 da LRF estabelece que somente os contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos serão considerados como despesa de pessoal. No entanto, qual despesa caracteriza-se como substituição e qual se caracteriza como contratação para atender a um fim específico?

Tais dúvidas persistem quando recorremos aos normativos que devem ser observados para a classificação e registro, pela contabilidade aplicada ao setor público, de tais despesas.

De acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional (Brasil, STN, 2009, vol. IV, p. 36), considera-se:

3.1 Pessoal e Encargos – Representa o somatório das variações patrimoniais diminutivas/despesas de natureza salarial decorrentes do exercício efetivo do cargo ou do emprego público, quer seja civil ou militar, função de confiança, bem como as obrigações trabalhistas e os benefícios de responsabilidade do empregador incidentes sobre a folha de salários. Compreende: salários, remunerações, gratificações, funções, 1/3 de férias, décimo terceiro salário, encargos patronais, entre outros. (as despesas com aposentadorias, reformas e pensões serão registradas em grupo específico denominado "Despesas de Benefícios Sociais").

A Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 04 de maio de 2001, distingue o que é despesa de pessoal e encargos sociais; outras despesas de pessoal e outros serviços de terceiros – pessoal física, como segue:

B - GRUPOS DE NATUREZA DE DESPESA

1 - Pessoal e Encargos Sociais Despesas de natureza remuneratória decorrentes do efetivo exercício de cargo, emprego ou função de confiança no setor público, do pagamento dos proventos de aposentadorias, reformas e pensões, das obrigações trabalhistas de responsabilidade do empregador, incidentes sobre a folha de salários, contribuição a entidades fechadas de previdência, outros benefícios assistenciais classificáveis neste grupo de despesa, bem como soldo, gratificações, adicionais e outros direitos remuneratórios, pertinentes a este grupo de despesa, previstos na estrutura remuneratória dos militares, e ainda, despesas com o ressarcimento de pessoal requisitado, despesas com a contratação temporária para atender a necessidade de excepcional interesse público e despesas com contratos de terceirização de mão-de-obra que se refiram à substituição de servidores e empregados públicos, em atendimento ao disposto no art. 18, § 1º, da Lei Complementar nº 101, de 2000; Portaria STN/SOF nº 519/2001

34 - Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização Despesas relativas à mão-de-obra, constantes dos contratos de terceirização, classificáveis no grupo de despesa "1 - Pessoal e Encargos Sociais", em obediência ao disposto no art. 18, § 1º, da Lei Complementar nº 101, de 2000. Portaria STN/SOF nº 519/2001

36 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física Despesas decorrentes de serviços prestados por pessoa física pagos diretamente a esta e não enquadrados nos elementos de despesa específicos, tais como: remuneração de serviços de natureza eventual, prestado por pessoa física sem vínculo empregatício; estagiários, monitores diretamente contratados; diárias a colaboradores eventuais; locação de imóveis; salário de internos nas penitenciárias; e outras despesas pagas diretamente à pessoa física.

Ocorre que as despesas classificadas na rubrica 36 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física não são consideradas para a apuração do cálculo do limite da despesa de

peçoal, o que leva os gestores públicos, em alguns casos, usá-la como subterfúgio ao cumprimento do limite com despesa de peçoal.

No âmbito Federal, durante o exercício financeiro de 2008, as despesas com terceirização aumentaram 11,7% em relação ao exercício de 2007, conforme apontou o Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República emitido pelo Tribunal de Contas da União. E ainda, no mesmo relatório constatou-se um aumento de 107% nas despesas com serviços de consultoria e 112% na contratação de estagiários (Brasil, TCU, 2008, p. 89).

Di Pietro (2009, p.148), observa que:

Vem de longa data, na Administração Pública de todos os níveis, a utilização dos contratos de fornecimento de mão-de-obra para o exercício de funções públicas, em substituição ao preenchimento dos cargos e empregos públicos mediante concurso público exigido pelo art. 37, II, da Constituição.

O recurso a esse tipo de contrato intensificou-se com a promulgação da Emenda Constitucional nº 19/98, como forma de atender às necessidades da Administração Pública e, ao mesmo tempo escapar as conseqüências previstas pelo art. 169 e seus parágrafos para o caso de descumprimento do limite de despesa com peçoal. Como as despesas com os contratos de fornecimento de mão-de-obra oneram outro item do orçamento, procurou-se, por essa forma, burlar a norma constitucional.

Há uma corrente doutrinária que entende que pode haver terceirização para atividade-meio, enquanto que o art. 37, II da Constituição Federal aplicar-se-ia apenas para as contratações de atividades-fins.

Outra corrente entende que a terceirização mesmo que para a atividade-meio seria considerado como burla à realização de concurso público, infringindo o art. 37, II da Constituição Federal.

4. SITUAÇÕES ENCONTRADAS

Neste item será demonstrado o montante dos empenhos selecionados. Além da fundamentação do porque da seleção, ou seja, a justificativa do tipo de despesa selecionada.

		2008		2009	
Grupo 1		Qtde	Valor	Qtde	Valor
Menor RCL	Município A	15	35.280,76	18	44.265,00
Maior RCL	Município B	72	71.216,00	76	57.268,08
Grupo 2					
Menor RCL	Município C	27	36.297,39	24	43.367,21
Maior RCL	Município D	268	362.762,90	87	159.273,16
Grupo 3					
Menor RCL	Município E	0	0,00	0	0,00
Maior RCL	Município F	16	131.475,64	0	0,00
Grupo 4					
Menor RCL	Município G	73	102.215,11	2	7.000,00
Maior RCL	Município H	221	6.380.410,33	135	1.436.618,69
Total		692	7.119.658,13	342	1.747.792,14

Quadro 4 – Empenhos selecionados classificados no elemento – 36

As principais situações encontradas nos empenhos dos municípios analisados, classificados no elemento 36 – outros serviços de terceiros – pessoa física - e selecionados para fins da simulação, correspondiam à:

a) Serviços de caráter continuado, uma vez que a despesa apareceu nos dois exercícios analisados e b) contratação de serviços de saúde, exemplo: médicos e fisioterapeutas. A seleção dessas despesas podem ser justificadas por meio do Acórdão n. 1312/2006 do Tribunal de Contas do Mato Grosso e pela citação de Harada (2010, p. 5), a saber:

TCE/MT - Acórdão n° 1.312/2006. Despesa. Limite. Despesa com pessoal. Mão-de-obra terceirizada. Saúde. Inclusão no limite. Considera-se como gasto com pessoal as despesas com mão-de-obra das empresas terceirizadoras de serviço público, nas atividades de saúde, prestados em regime de complementação, com base no § 1º do artigo 18 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Essa interpretação da referida norma legal é feita à luz da Constituição Federal brasileira que prestigia o referido regime.

Se o poder público contrata uma empresa ou uma cooperativa de trabalho para ceder-lhe mão de obra, a fim de substituir os médicos e os paramédicos, em um determinado hospital, em razão de férias ou licenças de seus titulares, a despesa respectiva entrará no limite das despesas de pessoal, pois, é a hipótese visada pelo § 1º, do art. 18 sob comento. É claro que esses médicos e paramédicos não se transformarão em servidores públicos e nem a lei assim determina. Porém, as despesas decorrentes dessa contratação, regular ou irregular, não importa, são computadas no cálculo da despesa total com pessoal. (HARADA, 2010, p. 5)

c) Serviços de assessoria jurídica, por períodos mensais, e não apenas para um parecer específico. Os serviços técnicos quando são contratados para um fim específico, podem ser considerados como serviços de terceiros, à rubrica do elemento 36. Porém, quando apresentando uma atividade de continuidade dentro do ente público, tais serviços devem fazer parte do quadro funcional, e seu preenchimento deve ser precedido por concurso público, caracterizando portanto como despesas de pessoal da administração pública. Cita-se decisão do Tribunal de Contas do Mato Grosso, Acórdão n. 1.134/2001:

TCE/MT - Acórdão n° 1.134/2001. Despesa. Limite. Despesa com pessoal. Substituição de mão-de-obra. Assessorias jurídica e contábil. Inclusão no limite. As despesas relativas à contratação de assessorias jurídica e contábil para substituição de mão-de-obra ou prestação de serviços de caráter continuado e com subordinação integram o cálculo das despesas com pessoal para efeito de apuração do cumprimento do limite estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

d) Remuneração dos conselhos tutelares. As razões para a seleção dos valores destinados aos conselhos tutelares são encontradas nas decisões do Tribunal de Contas de Pernambuco – Decisão T.C. n. 0124/03 e Tribunal de Contas de Santa Catarina – Prejulgado n. 1864, a saber:

TCE/PE - Decisão T.C. N.º 0124/03 - Processo TC N.º 0203022-6 - 1. Lei Municipal de iniciativa do Prefeito poderá fixar remuneração para os Conselheiros Tutelares da Criança e do Adolescente. Tal remuneração deverá ser fixada em proporção razoável, levando em conta o grau de exigibilidade e intensidade das tarefas a serem realizadas pelos Conselheiros, bem como a realidade econômico-financeira do Município. A Constituição Federal, artigo 7º, IV, veda a fixação de remuneração vinculada ao salário mínimo nacional;

2. Em razão da inexistência de compatibilidade de horários, o servidor público detentor do cargo, emprego ou função pública não poderá exercer cumulativamente o mandato remunerado de Conselheiro Tutelar, que exige dedicação exclusiva;

3. Servidor público aposentado poderá exercer o mandato remunerado de Conselheiro Tutelar, acumulando, portanto, os seus proventos com a remuneração fixada por lei para o referido cargo eletivo, conforme permissivo constitucional (Constituição Federal, artigo 37, § 10);

4. **Havendo extrapolação dos limites legais para despesas com pessoal, caberá à administração tomar as medidas corretivas previstas no artigo 23 da Lei de Responsabilidade Fiscal.** (grifo nosso)

TCE/SC. Prejulgado n. 1864. A autonomia federativa do município e sua competência para legislar sobre interesse local, bem como a específica para fixar a

remuneração dos membros do Conselho Tutelar, permite a edição de Lei Municipal autorizando o pagamento de 13º e outros benefícios previstos na Constituição Federal aos Conselheiros Tutelares, desde que haja disponibilidade de recursos para arcar com essas novas obrigações e sejam observadas as implicações da Lei de Responsabilidade Fiscal.

e) Folha de pagamento – periodicidade mensal. A folha de pagamento de imediato remete à despesa pessoal. A Decisão T.C. n. 0942/03 do Tribunal de Contas de Pernambuco elucida o conceito de folha de pagamento:

TCE/PE - DECISÃO T.C. N.º 0942/03 - PROCESSO TC N.º 0101379-8 - 1. O conceito de folha de pagamento corresponde a espécies remuneratórias, a exemplo dos vencimentos dos servidores e suas vantagens fixas e variáveis, dos subsídios dos agentes públicos, das horas extras e de quaisquer valores destinados ao custeio do trabalhador e sua família em face da força de seu trabalho (o salário família, o auxílio refeição, o plano de saúde empresarial, o vale transporte, etc.), pelo que deve-se excluir as importâncias indenizatórias pagas a título de representação, diárias, ajudas de custo e outras de mesma natureza.

Diante as justificativas dos empenhos selecionados, passa-se a análise da simulação com vistas a elucidar os efeitos causados no limite de gastos com pessoal.

5. SIMULAÇÃO

Neste item, é apresentada a simulação de como era e como ficou o Demonstrativo da Despesa com Pessoal, considerando os valores dos empenhos selecionados à rubrica do elemento 36 – outros serviços – pessoa física.

O Quadro 5 – Valores simulação - apresenta os valores do total de despesas de pessoal, inicialmente apresentados pelos municípios no Relatório de Gestão Fiscal. Apresenta, ainda, os valores dos empenhos selecionados à rubrica do elemento 36, bem como o valor total da despesa de pessoal de cada município analisado, por meio da simulação.

Manicípios	2008			2009		
	Valor - Empenhos			Valor - Empenhos		
Grupo 1	Apresentado	Selecionado	Total - Simulação	Apresentado	Selecionado	Total - Simulação
Menor RCL - Munic. A	2.636.052,89	35.280,76	2.671.333,65	2.881.893,33	44.265,00	2.926.158,33
Maior RCL - Munic. B	6.078.016,99	71.216,00	6.149.232,99	6.996.672,45	57.268,08	7.053.940,53
Grupo 2						
Menor RCL - Munic. C	8.207.964,81	36.297,39	8.244.262,20	9.068.231,73	43.367,21	9.111.598,94
Maior RCL - Munic. D	18.099.112,77	362.762,90	18.461.875,67	20.864.204,55	159.273,16	21.023.477,71
Grupo 3						
Menor RCL - Munic. E	21.129.092,57	0,00	21.129.092,57	23.727.263,63	0,00	23.727.263,63
Maior RCL - Munic. F	39.566.600,13	131.475,64	39.698.075,77	41.044.823,30	0,00	41.044.823,30
Grupo 4						
Menor RCL - Munic. G	34.000.995,49	102.215,11	34.103.210,60	38.439.849,79	7.000,00	38.446.849,79
Maior RCL - Munic. H	334.642.011,80	6.380.410,33	341.022.422,13	408.276.550,91	1.436.618,69	409.713.169,60
Total	464.359.847,45	7.119.658,13	471.479.505,58	551.299.489,69	1.747.792,14	553.047.281,83

Quadro 5 – Valores Simulação

O Quadro 6 – Análise dos Limites - apresenta os valores relativos aos limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, bem como o valor da despesa total de pessoal, de cada município analisado, por meio da simulação, em que é possível fazer um comparativo entre o valor simulado e os limites legal. Observa-se que o limite prudencial, esculpido no art. 22 da LRF, corresponde a 95% do limite legal, ou seja do limite máximo.

Municípios	2008			2009		
	Valor			Valor		
Grupo 1	Máximo	Prudencial	Simulação	Máximo	Prudencial	Simulação
Menor RCL - Munic. A	2.981.908,56	2.832.813,13	2.671.333,65	2.923.066,88	2.776.913,53	2.926.158,33
Maior RCL - Munic. B	10.098.142,41	9.593.235,29	6.149.232,99	10.556.480,60	10.028.656,57	7.053.940,53
Grupo 2						
Menor RCL - Munic. C	9.156.816,67	8.698.975,84	8.244.262,20	14.099.127,65	13.394.171,26	9.111.598,94
Maior RCL - Munic. D	23.330.713,83	21.214.178,14	18.461.875,67	27.142.400,74	25.785.280,70	21.023.477,71
Grupo 3						
Menor RCL - Munic. E	26.022.019,69	24.720.918,70	21.129.092,57	29.168.324,94	27.709.908,69	23.727.263,63
Maior RCL - Munic. F	41.981.001,15	39.881.951,10	39.698.075,77	42.001.828,74	39.901.737,31	41.044.823,30
Grupo 4						
Menor RCL - Munic. G	38.971.662,11	37.023.079,01	34.103.210,60	44.116.566,25	41.910.737,94	38.446.849,79
Maior RCL - Munic. H	401.637.103,37	381.555.248,20	341.022.422,13	414.227.880,69	393.516.486,65	409.713.169,60
Total	554.179.367,79	525.520.399,41	471.479.505,58	584.235.676,49	555.023.892,65	553.047.281,83

Quadro 6 – Análise dos limites

Pela análise do quadro 7 – Análise do percentual em relação à Receita Corrente Líquida é possível observar a variação do valor gasto com pessoal em relação à RCL do município, e qual os efeitos desta variação no limite imposto pela LRF aos gastos com pessoal na administração municipal.

Municípios	2008			2009		
	% Apresentado	% Simulado	Aumento	% Apresentado	% Simulado	Aumento
Grupo 1						
Menor RCL - Munic. A	47,74%	48,38%	0,64%	53,24%	54,06%	0,82%
Maior RCL - Munic. B	32,50%	35,50%	3,00%	35,79%	36,08%	0,29%
Grupo 2						
Menor RCL - Munic. C	48,40%	48,62%	0,22%	34,73%	34,90%	0,17%
Maior RCL - Munic. D	43,77%	44,64%	0,87%	41,51%	41,83%	0,32%
Grupo 3						
Menor RCL - Munic. E	43,85%	43,85%	0,00%	43,93%	43,93%	0,00%
Maior RCL - Munic. F	50,89%	51,06%	0,17%	52,77%	52,77%	0,00%
Grupo 4						
Menor RCL - Munic. G	47,11%	47,25%	0,14%	47,05%	47,06%	0,01%
Maior RCL - Munic. H	44,99%	63,39%	18,40%	53,22%	72,10%	18,88%

Quadro 7 – Análise do percentual em relação à Receita Corrente Líquida

Após a apresentação dos valores encontrados, passa-se a análise dos grupos de municípios.

Análise do Grupo 1

Pela simulação foi possível observar que o Município A apresentava o percentual das despesas com pessoal em relação à Receita Corrente Líquida - RCL, no ano de 2008, de 47,74%, passando para 48,38% quando somados os valores referentes aos empenhos selecionados da classificação do elemento 36 – outros serviços de terceiros – pessoa física, no montante de R\$ 35.280,76. Para o exercício de 2009, o Município A, apresentou um percentual de 53,24% com despesas de pessoal em relação à RCL, sendo que quando somados os valores selecionados do elemento 36, no montante de R\$ 44.265,00, passou ao percentual de 54,06% da RCL.

Observa-se que o Município A, após a simulação permaneceu dentro do limite de 54% para as despesas de pessoal imposto pela LRF. Contudo, no exercício de 2009 excedeu este limite, apresentando um percentual de 54,06%.

Em relação ao Município B – Poder Executivo, no exercício de 2008, apresentava o percentual com gastos com pessoal de 35,50% em relação a Receita Corrente Líquida, passando para um percentual de 32,88%, quando somados os valores referentes aos empenhos selecionados da classificação do elemento 36 – outros serviços – pessoa física, no montante de R\$ 71.216,00. Da mesma forma, no exercício de 2009, o percentual apresentado foi de 35,79%, passando para 36,08%, quando somados os valores selecionados do elemento 36, no montante de R\$ 57.268,08.

Observa-se que embora fossem encontrados empenhos em situação que poderiam caracterizar despesas de pessoal, as quais não foram consideradas no cálculo do limite, para fins de cumprimento da LRF, e apresentação do Relatório de Gestão Fiscal – Demonstrativo da Despesa com Pessoal, o Município A tanto no ano de 2008 como no de 2009 ainda permaneceria dentro do limite imposto, haja vista permanecer abaixo de 54% da RCL.

Análise do Grupo 2

Pela análise é possível observar que o Município C apresentou, em 2008, como despesa total com pessoal o valor de R\$ 8.207.964,81, o que correspondia a 48,40% da sua Receita Corrente Líquida – RCL. Com a soma dos valores selecionados, relativos aos empenhos classificados no elemento de despesa 36 – outros serviços de terceiros – pessoa física, esta valor passou a ser de R\$ 8.244.262,20, o que corresponde à 48,62% da RCL do exercício de 2008, permanecendo, portanto, dentro do limite máximo e prudencial estabelecido na LRF. Em relação ao exercício financeiro de 2009, a simulação mostrou que o valor de gastos com pessoal corresponde à R\$ 9.111.598,94, passando de um percentual de 34,73% da RCL, para 34,90%, o que permaneceu abaixo dos limites legais.

O Município D apresentou, em 2008, R\$ 18.099.112,77 de valor gasto com pessoal, o que correspondia a 43,77% da RCL. Pela simulação este valor passou a ser de R\$ 18.461.875,67, correspondendo a 44,64% da RCL. O valor apresentado pelo Município D no exercício de 2009 foi de R\$ 20.864.204,55, passando para R\$ 21.023.477,71, por meio da simulação. Tais valores correspondem a 41,51% e 41,83%, respectivamente, da RCL do município, permanecendo, portanto, dentro do limite máximo de 54% da RCL.

Análise do Grupo 3

No processo de análise dos empenhos classificados no elemento 36 – outros serviços de terceiros – pessoa física, não foi encontrado, no Município E, qualquer valor que pudesse ser considerado como despesa de pessoal, na percepção do pesquisador, tanto no exercício financeiro de 2008, bem como no de 2009, permanecendo, portanto inalterados os valores apresentados pelo Município E, os quais correspondem a 43,85% da RCL em 2008, e 43,93% da RCL do município, em 2009.

O Município F no exercício de 2008 apresentou o valor de R\$ 39.566.600,13 como despesa total de pessoal do Poder Executivo, o que correspondia à 50,89% da RCL. Após os valores simulados este percentual passou para 51,07%, permanecendo, portanto dentro o limite máximo de 54% da RCL municipal. No exercício de 2009, não foram encontradas despesas classificadas no elemento 36 que pudessem caracterizar gastos com pessoal.

Análise do Grupo 4

O Município G apresentou, em 2008, o percentual de 47,11% das despesas de pessoal em relação a RCL. Na análise dos empenhos classificados no elemento 36 foram selecionados 73 empenhos que totalizaram o valor de R\$ 102.215,11. Tais valores quando somados ao valor inicialmente apresentado pelo município como despesa total de pessoal, representou um percentual de 47,25%, o que permite inferir que o Município G, em 2008, permaneceria dentro do limite de 54% imposto na LRF. Na análise dos empenhos realizados durante o exercício financeiro de 2009, se extraiu apenas 2 empenhos que pudessem ser considerados como despesas de pessoal, no montante de R\$ 7.000,00. Na simulação este valor pouco refletiu na variação do limite dos gastos com pessoal do município, pois representou um aumento de apenas em 0,01%.

Na análise do último município verificado, o qual representava a maior RCL do grupo 4, observa-se que dentre os 1.454 empenhos classificados no elemento de despesa 36 – outros serviços de terceiros – pessoa física, 221 empenhos apresentaram histórico que pudessem caracterizar como despesa de pessoal, no montante de R\$ 6.380.410,33. Na simulação, o percentual das despesas com pessoal em relação à RCL do Município H passou de 44,99% para 63,39%, representando uma variação de R\$ 18,40%. Desta forma, o Município H, no exercício de 2008 ultrapassaria o limite de 54% imposto pela LRF. Quanto ao exercício financeiro de 2009, o Município H, também não se enquadraria dentro do limite legal. Isto porque na análise dos empenhos classificados no elemento 36 foi selecionado 135 empenhos, que apresentaram em seus históricos informações que pudessem caracterizar despesas de pessoal, no montante de R\$ 1.436.618,69. Na simulação observou-se que o percentual das despesas de pessoal em relação à RCL passou de 53,22% para 72,10%, passando desta forma do limite imposto pela LRF.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo buscou verificar como o recurso da simulação poderia elucidar os efeitos das despesas classificadas no elemento 36 – outros serviços de terceiros – pessoa físicas, no limite dos gastos com pessoal, para fins de cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal. Observou-se, dos municípios analisados, que embora existissem despesas que foram classificadas no elemento 36, as quais poderiam se caracterizar como despesas de pessoal e que não foram computados no cálculo, quando somadas ao total da despesa com pessoal, para verificação do limite, influenciaram o percentual em relação à

Receita Corrente Líquida, porém a alteração foi pouco expressiva, o que fez com que seis municípios dentre os oito analisados, ainda permanecessem dentro do limite imposto. A exceção para o Município A que no ano de 2009, excedeu o limite de 54%, apresentando um percentual de 54,06%, porém como se nota, um valor acima do limite pouco expressivo. E do Município H, este sim apresentou uma variação significativa, passando de 44,99%, em 2008, para 63,39%, e em 2009, de 53,22% para 72,10%, da relação despesa com pessoal e RCL.

Desta forma, a despesas classificadas no elemento 36 podem influenciar no limite das despesas com pessoal, porém não é possível afirmar que em razão delas o cumprimento do dispositivo da LRF seja prejudicado, sem antes analisar o caso concreto.

Assim sendo, esta pesquisa não esgota o assunto, o que se sugere a continuação do presente estudo, com a ampliação da amostra.

REFERÊNCIAS

ALVES, Osvaldo Nunes. **Terceirização de Serviços na Administração Pública**. In: Portal TCU/Biblioteca Digital. Sociedade democrática, direito público e controle externo – 2006. Disponível em:

<http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/biblioteca_tcu/biblioteca_digital/Sociedade_democr%C3%A1tica_direito_p%C3%BAblico_e_controle_exter.pdf> Acesso em: 23 fev. 2011.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BRASIL. **Constituição da Republica Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 26 abr. 2010.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 11 de maio de 2000**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 26 abr. 2010.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade aplicada ao Setor Público: aplicado** à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: plano de contas aplicado ao setor público. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. 2. ed. Vol. IV. Brasília, 2009. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Volume_IV_PCASP.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2010.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade aplicada ao Setor Público: aplicado** à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis específicos. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. 2. ed. Vol. III. Brasília, 2009. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Volume_III_Procedimentos_Contabeis_Especificos.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2010.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria do Orçamento Federal. **Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 04 de maio de 2001**. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portarias325e519.PDF>>. Acesso em: 20 abr. 2010.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Relatório de Gestão Fiscal**. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/sistn.asp>. Acesso em: 24 abr. 2011.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República: 2008**. Portal TCU. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_08/textos/CG_2008_Relatório_Completo.pdf>. Acesso em: 27 abr. 2010.

BRUNO, Reinaldo Moreira. **Lei de Responsabilidade Fiscal e Orçamento Público Municipal**. Curitiba: Juruá, 2007.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. In: MARTINS, I. G.S.; NASCIMENTO, C. V. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

DIENG, Mamadou et. at. **Os Impactos Financeiros gerados pela LRF no que tange ao Comprometimento das Receitas Correntes Líquidas com Despesas de Pessoal**. Artigo apresentado no 4º Congresso USP – Controladoria e Contabilidade. São Paulo, 2004. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/index.asp>>. Acesso em: 15 fev. 2011.

ESTADO DO MATO GROSSO. Tribunal de Contas. **Consolidação de Entendimentos Técnicos: Decisão em Consultas**. Cuiabá, 2007. Disponível em: <http://www.auditoria.mt.gov.br/arquivos/A_69214df724d72b2b72751224a37eb40cConsolidacaodosEntendimentosTecnicos.pdf> Acesso em: 23 abr. 2011.

ESTADO DE PERNAMBUCO. Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco. **Consolidação das Decisões do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco de Interesse Municipal**. 01/01/2000 à 09/05/2006. Disponível: <www.uvp.com.br/novo/uvp/publicacoes/DecisoesTCEPE.pdf>. Acesso em: 23 abr. 2011.

ESTADO DE SANTA CATARINA. Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Portal do Cidadão**. Disponível em: <[HTTP://portaldocidadao.tce.sc.gov.br](http://portaldocidadao.tce.sc.gov.br)>. Acesso em: 20 mar. 2011.

_____. Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Sistema e-Sfinge**. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/web/menu/esfinge>>. Acesso em 23 abr. 2011.

_____. Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Pesquisa de Decisões: Prejulgados**. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/web/menu/decisoes>>. Acesso em: 24 abr. 2011.

FERREIRA, Marlos Vargas. **Finanças Públicas para Concursos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

FIGUEIRÊDO, Carlos Maurício e NÓBREGA, Marcos. **Lei de Responsabilidade Fiscal: para provas e concursos**. 6. ed. Niterói: Impetus, 2010.

FILHO, Elmitho Ferreira dos Santos. **A Atuação dos Tribunais de Contas para o Cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal e sua Importância para as Punições Fiscais e Penais**. In: Portal TCU / Biblioteca Digital. Sociedade democrática, direito público e controle externo. 2006. Disponível em:

<http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/biblioteca_tcu/biblioteca_digital/Sociedade_democr%C3%A1tica_direito_p%C3%ABblico_e_controle_exter.pdf> Acesso em: 26 Abr. 2010.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GIUBERTI, Ana Carolina. **Lei de Responsabilidade Fiscal: Efeitos sobre o gasto com pessoal dos Municípios Brasileiros**. Disponível em: <<http://www.anpec.org.br/encontro2005/artigos/A05A048.pdf>>. Acesso em: 23 fev. 2011.

GOMIDE, Tainá Rodrigues. et. al. **A adequação à Lei de Responsabilidade Fiscal, tendo como parâmetros os gastos com pessoal e a receita orçamentária: um estudo de caso do município de Tocantins – MG**. Artigo apresentado no XV Congresso Brasileiro de Custos. 2009. Fortaleza. Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=2935>. Acesso em: 15 fev. 2011.

HARADA, Kiyoshi. **Lei de Responsabilidade Fiscal – 10 anos**. in: Revista do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro. nº 45, setembro 2010, ano XXVII.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do. (org) **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. **Finanças Públicas para concursos**. 3. ed. Rio de Janeiro: Ed. Ferreira, 2009.

RAUPP, Fabiano Maury e BEUREN, Ilse Maria. **Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Contábeis**. In: BEUREN, Ilse Maria (org.). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 3. ed. – São Paulo: Atlas, 2006.

SANTOLIN, Roberto; JAYME JR, Frederico Gonzaga; REIS, Júlio César dos. **Lei de Responsabilidade fiscal e Implicações na Despesa de Pessoal e de investimento nos Municípios Mineiros: um Estudo com Dados em Painel Dinâmico**. Est.Econ., São Paulo, V.39, n. 4, out-dez 2009. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/ee/v39n4/08.pdf>> Acesso em: 11 jan. 2011.

SILVA, Moacir Marques da. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal – Abordagem contábil e orçamentária para os municípios**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

ZANELLA, Liane Carly Hermes. adaptação: VIEIRA, Eleonora Milano Falcão; MORAES, Marialice de. **Técnicas de pesquisa**. 2.ed. Florianópolis: Departamento de Ciências Contábeis/UFSC, 2009.