

A Influência da Limitação das Despesas com Pessoal na Gestão Pública e um Perfil Comportamental dos Municípios Catarinenses

*Flávio da Cruz**

*Orion Augusto Platt Netto***

RESUMO

No setor público brasileiro, o controle formal ou exigido por lei, refletido na contabilidade pública, representa um importante instrumento de controle da ação do gestor público. Por meio de inúmeras leis, foram sendo inseridos controles para assegurar a não realização de determinados atos e a realização de outros, com os recursos públicos. Exemplo disso são as leis que estabelecem limitação das despesas com pessoal da União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

A Lei de Responsabilidade Fiscal entrou no cenário da administração pública brasileira, neste contexto de limitação da ação do gestor público, com a finalidade de disciplinar a gestão dos recursos públicos, atribuindo mais responsabilidade a seus gestores. Um dos principais aspectos está nos gastos com pessoal, que representam significativa parcela das despesas públicas. Nesse sentido, investiga-se o funcionamento de tal imposição legal na ação do gestor público, considerando esta influência externa tanto em seus aspectos negativos quanto positivos. Apresenta-se, então, o exemplo do município de Florianópolis e os relatórios do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina sobre o conjunto de municípios catarinenses quanto ao atendimento aos limites das despesas com pessoal.

* Contador/Auditor, CRCSC nº 5.594/O. Professor e pesquisador da Esag / Udesc e do Departamento de Ciências Contábeis do CSE/UFSC. Mestre em Administração Pública. Atua na Fundação de Estudos Sócio Econômicos (Fepese) e na Fundação de Estudos Superiores em Administração e Gerência (Fesag). É autor do livro "Auditoria Governamental" e co-autor de "Comentários à Lei 4.320".

** Bacharel em Ciências Contábeis. Mestrando em Eng. de Produção e Sistemas da UFSC na Área de Gestão de Negócios. Pesquisador na área pública do Núcleo dos Indicadores Contábeis Brasileiros - NICB/UFSC.

1. INTRODUÇÃO

A Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, ou Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), trouxe uma série de inovações no controle e gerenciamento do setor público brasileiro, muitas delas no que tange a procedimentos de controles e limitações do uso do orçamento dos entes públicos.

As despesas com pessoal são as que mais despertam a atenção da população e dos gestores públicos, em razão de serem as mais representativas em quase todos os entes públicos, entre os gastos realizados. A preocupação gerada diante do excesso de despesas com pessoal já incentivou outras leis, como a Lei Camata 1, a Lei Camata 2, e agora é objeto de maior detalhamento com a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Do lado oposto aos legisladores, há grande quantidade de prefeitos e governadores, dentre todos os interessados no governo, enfrentando o desafio de controlar seus gastos com pessoal em meio a problemas administrativos e financeiros diversos. Esse fato tem gerado protestos e visitas de prefeitos e governadores a Brasília em busca de “abrandamentos na LRF”.

Nesse contexto, o presente artigo tem como objetivo geral discutir as leis de limites nas despesas com pessoal frente a liberdade gerencial do gestor público, procurando trazer a tona aspectos positivos e negativos da imposição legal nas espécies de gastos públicos realizados.

Para tanto, faz-se uma introdução sobre o controle contábil como fornecedor de dados e informações no setor público brasileiro, uma apresentação das noções gerais da Lei de Responsabilidade Fiscal e seus propósitos, e um resumo das leis que impõem limites nas despesas com pessoal.

Para ilustrar os conceitos apresentados, utiliza-se um exemplo municipal de cálculo do limite nas despesas com pessoal, para então se poder discutir sobre o propósito do controle das despesas com pessoal e os impactos dessa limitação na ação do gestor público.

Espera-se, com este trabalho, contribuir para o esclarecimento do gestor público e outros interessados no tema sobre as imposições legais referentes às despesas com pessoal e seus reflexos. Os resultados obtidos podem, nesse sentido, consubstanciar debates e sugestões para os legisladores, visando um controle e gestão mais adequados às características particulares dos entes no setor público brasileiro.

2. O CONTROLE CONTÁBIL NO SETOR PÚBLICO

A principal lei disciplinadora do direito financeiro no setor público brasileiro é a Lei Federal n. 4.320, de 17 de março de 1964. Ela estatui normas gerais do direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, entre outros aspectos. Nesta lei estão previstos 17 anexos; os de 3 a 5 são planos de contas de classificação da receita e da despesa, e os outros são modelos dos demonstrativos contábeis exigidos do setor público anteriormente a Lei de Responsabilidade Fiscal.

É importante notar que no setor público brasileiro, principalmente nos entes menos desenvolvidos tecnicamente, tais como os municípios de pequeno porte, a contabilidade exigida pela Lei n. 4.320/64 desempenha, segundo Cruz (1997a, p.32), o papel de “gerente dos controles

internos". Por "ente", entendem-se a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal (Art. 2º, I da LRF).

Este controle exigido por lei corresponde ao controle formal da administração pública. Ele visa apurar a legalidade dos atos administrativos do gestor público, além de permitir um levantamento estatístico das contas públicas a nível nacional.

Existe ainda o controle substantivo, dependente da iniciativa administrativa, e que visa, segundo Cruz (1997a, p.34), "avaliar o mérito das despesas públicas", estando para isso ligado a parâmetros de economicidade, eficiência e eficácia.

Antes de serem abordados aspectos específicos das receitas e despesas públicas, é útil apresentar alguns conceitos básicos sobre os termos que serão utilizados no texto.

Receita, em nível amplo no setor público, é entendida como todas as entradas de recursos que o Estado tem por direito arrecadar.

A receita pública, em seu sentido restrito, é definida por Silva (1996) como apenas os ingressos, que não serão restituídos futuramente aos contribuintes. A receita pública tem uma série de classificações, mas a principal é quanto a natureza, que a divide em receita orçamentária e receita extra-orçamentária.

É da receita orçamentária que se ocupa este estudo, por ser aquela que integra o orçamento e que o Estado pode dispor como propriedade. A extra-orçamentária não faz parte da área de interesse do presente estudo.

Despesa Pública é definida por Silva (1996, p.100) como "todos os desembolsos efetuados pelo Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade, nos termos da constituição, das leis, ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos".

Embora as definições de despesa pública utilizem a palavra "desembolso", o regime contábil é o da competência, bastando, portanto, haver o empenho da despesa, mesmo que ela não tenha sido paga.

Há ainda a distinção entre as simples saídas de caixa e a despesa pública em seu sentido restrito, que não tem correspondência com entradas anteriores.

A classificação da despesa pública quanto a natureza a divide em despesas orçamentárias e despesas extra-orçamentárias. Neste estudo aborda-se a despesa orçamentária, ou seja, a que integra o orçamento público por derivação da lei orçamentária e dos créditos adicionais. A despesa é disciplinada nos artigos 12 e 13 da Lei n. 4.320/64.

Note-se ainda, que o termo despesa, para designar todos os desembolsos do setor público é determinação legal, não se distinguindo gastos em custos, despesas ou investimentos, conforme hábito comum na contabilidade geral.

3. NOÇÕES GERAIS DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A Lei Complementar n.101, de 4 de maio de 2000, é conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal, ou simplesmente por sua sigla, LRF, e estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. É uma lei que veio para regulamentar o artigo 163 da Constituição Federal da República de 1988 (CF/88). O artigo 163 da CF/88 determina que, entre outros aspectos, cabe a lei complementar dispor sobre

finanças públicas.

Segundo especialistas do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, a LRF pode ser entendida como “um código de conduta para os administradores públicos que passarão a obedecer as normas e limites para administrar as finanças, prestando contas sobre quanto e como gastam os recursos da sociedade” (MPOG, 2000).

Neves (2000, p.1) explica que a finalidade da LRF é “disciplinar a gestão dos recursos públicos atribuindo mais responsabilidade aos seus gestores”. Esclarece ainda, que a palavra fiscal é um “termo que congrega todas as ações que se relacionam com a arrecadação e a aplicação dos recursos públicos”. Este autor destaca que o propósito da Lei é a ação planejada e transparente, e que tem o objetivo de prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. Os meios para se atingir este objetivo são o cumprimento de metas de receitas e despesas e obediência a limites e condições para a dívida pública e gastos com pessoal.

Especialistas da Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina, num texto de Dicas Sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal (SEF/SC, 2000, p.1), são incisivos em afirmar que “a Lei de Responsabilidade Fiscal vai mudar a história da administração pública no Brasil. Através dela, todos os governantes passarão a obedecer a normas e limites para administrar as finanças, prestando contas sobre quanto e como gastam os recursos da sociedade”.

O mesmo texto (SEF/SC, 2000, p.1) ainda apresenta que o objetivo da LRF é “melhorar a administração das contas públicas no Brasil. Com ela, todos os governantes passarão a ter compromisso com orçamento e com metas, que devem ser apresentadas e aprovadas pelo respectivo Poder Legislativo”.

Embora a imprensa brasileira esteja criando grande debate e expectativa em torno da LRF e suas novidades, Cruz (2000) destaca que o surgimento de lei para regulamentar a ação dos gestores públicos não é uma novidade no Brasil. Na verdade, outros mecanismos como a Lei de Improbidade Administrativa (Lei n. 8429/92), são bastante conhecidos e se dedicam a este tema.

A novidade da LRF, segundo Cruz (2000, p.14), “reside no fato de responsabilizar especificamente a parte da gestão financeira a partir de um acompanhamento sistemático do desempenho mensal, trimestral, anual e plurianual”. Neste sentido, o autor aponta que o referencial de avaliação do desempenho é feito através de “controles localizados nos gastos com pessoal, nos limites de endividamento, organização do sistema próprio de previdência, transferências de recursos constitucionais e voluntários e déficit primário”.

O Artigo 1º da LRF, tratando das disposições preliminares, esclarece bem o seu propósito: “Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição. § 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.”

Cruz (2000, p.16), no sentido de identificar os propósitos e abrangência da lei, indica que: “O conceito de responsabilidade na gestão fiscal, delimitado pelo art. 1º, em seu § 1º, refere-se aos seguintes pontos:

- ação planejada e transparente;
- prevenção de riscos e correção de desvios;
- afetação do equilíbrio das contas públicas;
- cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas;
- obediência a limites, visando ao equilíbrio das contas públicas;
- condições no que tange a renúncia de receita;
- condições no que tange a geração de despesas com pessoal;
- condições no que tange a geração de despesas com a seguridade social;
- condições no que tange a geração de despesas com as dívidas consolidadas e mobiliária;
- condições no que tange as operações de crédito, inclusive por antecipação de receita;
- condições no que tange a concessão de garantias;
- condições no que tange a inscrição em restos a pagar.”

4. OS LIMITES DAS DESPESAS COM PESSOAL

4.1 As Leis de Limites de Gastos com Pessoal

Um dos aspectos da Lei de Responsabilidade Fiscal que mais gera debate, dúvida e inquietação por parte dos gestores públicos, da sociedade e dos funcionários públicos, é a fixação dos limites para as despesas com pessoal. Isto é, quanto os entes públicos estão autorizados a gastar com salários, pensões, encargos, dentre outras despesas com pessoal, e as conseqüências nas contas públicas.

No entanto, a existência de limites para as despesas com pessoal não é novidade para os gestores públicos brasileiros. Com algumas mudanças na metodologia, já existiam, por exemplo, leis tratando especificamente deste assunto, como a Lei Rita Camata 1, de 1995, e depois sua versão seguinte, a Lei Rita Camata 2, de 1999.

A Lei Rita Camata, em suas duas versões, teve o propósito único de disciplinar os limites das despesas com o funcionalismo público na União, nos Estados, nos Municípios e no Distrito Federal, na forma do art. 169 da Constituição Federal de 1988.

A Lei Rita Camata 1, Lei Complementar n. 82 de 27 de março de 1995, revogada pela Lei Rita Camata 2, foi pioneira no sentido de estabelecer um limite máximo para gastos com pessoal, ainda de maneira simplificada e determinando prazos para reenquadramento aos limites para os entes que os excederem. A Lei Rita Camata 2, Lei Complementar n. 96, de 31 de maio de 1999, um pouco mais extensa, trouxe mais detalhes metodológicos e limites percentuais diferentes para as despesas com pessoal.

A Lei de Responsabilidade Fiscal revogou a Lei Rita Camata 2, e mais uma vez alterou a metodologia de cálculo e percentuais de limite. Basicamente as leis de limites das despesas com pessoal trabalham com definições de despesas com pessoal, uma receita que serve de base para comparação e um limite percentual que a despesa pode atingir da referida receita em cada uma

das esferas de governo, nos diferentes entes públicos. Os termos usados, mesmo considerando-se que alteram-se suas metodologias de cálculo, são: “Despesas Totais com Pessoal” e “Receita Corrente Líquida”, ou RCL.

Outra novidade da LRF, em relação às leis anteriores de limites das despesas com pessoal, é que os poderes e as três esferas de governo são envolvidos nos limites. A seguir, apresenta-se um pequeno resumo das variações nessas leis de limites das despesas com pessoal:

Quadro 1 - Resumo das Leis de Limites das Despesas com Pessoal

- **Lei Rita Camata 1:** a Despesa Total com Pessoal não pode exceder:

União	70% da Receita Corrente Líquida (RCL)
Estados	70% da RCL
Municípios e Distrito Federal.....	60% das Receitas Correntes

- Prazo de retorno ao limite: três anos, à taxa de um terço do excesso ao ano, a contar de 1995.
- **Lei Rita Camata 2:** a Despesa Total com Pessoal não pode exceder:

União	50% da RCL
Estados e Distrito Federal.....	70% da RCL
Municípios	60% da RCL

- Prazo para retorno ao limite: dois anos, sendo dois terços do excesso nos primeiros doze meses e o restante nos doze meses seguintes, a contar de 1999.
- **Lei de Responsabilidade Fiscal:** a Despesa Total com Pessoal não pode exceder:

União	50% da RCL
Legislativo (inclui TCU)	2,5%
Judiciário	6%
Executivo	40,9%
Ministério Público da União	0,6%
Estados e DF (Art.1º §1 II).....	60% da RCL
Legislativo (inclui TCE)	3%
Judiciário	6%
Executivo	49%
Ministério Público do Estado.....	2%
Municípios	60% da RCL
Legislativo	6%
Executivo	54%

- Prazo para retorno: dois anos, sendo pelo menos cinquenta por cento do excesso no primeiro ano.

Fonte: adaptado das Leis Complementares: n. 82/95, n. 96/99 e n. 101/00.

Na vigência da LRF, se o limite para despesa com pessoal for ultrapassado, o governante deverá tomar providências para se enquadrar no prazo de oito meses. Mas se depois disso continuarem existindo excessos, serão aplicadas penalidades.

A Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina (SEF/SC) em trabalho intitulado Resumo da Lei de Responsabilidade Fiscal, apresenta uma exposição dos artigos da lei conforme ordem temática, incluindo uma seleção de artigos relacionados as despesas com pessoal, apresentada nos parágrafos seguintes.

O Poder ou órgão cuja despesa com pessoal no exercício anterior ao da publicação da Lei estiver acima dos limites estabelecidos deverá enquadrar-se em até dois exercícios, eliminando pelo menos 50% do excesso no primeiro ano, mediante a adoção, entre outras, das medidas

previstas nos artigos 22 e 23 (art. 70).

Caso o ente gaste menos que o limite máximo estabelecido na lei, a determinação é que: até o término do terceiro exercício financeiro seguinte à entrada em vigor da LRF, se o limite verificado for inferior ao estabelecido na LRF (ou na LDO), a despesa total com pessoal dos Poderes e órgãos não poderá ultrapassar, em percentual da Receita Corrente Líquida, a despesa verificada no exercício imediatamente anterior, acrescida de até 10% (art. 71).

Até o término do terceiro exercício financeiro seguinte à entrada em vigor da LRF, a despesa com serviços de terceiros e encargos dos Poderes e órgãos não poderá ultrapassar, em percentual da Receita Corrente Líquida, a despesa verificada no exercício imediatamente anterior (art. 72).

A obediência aos limites será verificada ao final de cada quadrimestre por cada um dos Poderes, com base nos últimos doze meses (art. 2º, § 3º, combinado com o art. 22);

A comparação das despesas com pessoal com o limite fará parte do Relatório de Gestão Fiscal de cada Poder, a ser amplamente divulgado em até 30 dias após o encerramento do quadrimestre (art. 54 e 55).

Se a despesa total com pessoal exceder a 95% do limite de cada ente, ficam vedados, entre outras proibições, a concessão de vantagem, aumento, reajustes, criação de cargo, emprego ou função, provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título e a alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa (parágrafo único e incisos do art. 22).

É nulo de pleno direito o ato de que resulte aumento da despesa com pessoal expedido nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou Órgão, bem como aqueles que provoquem aumento de despesas e não atendam aos limites estipulados pela LRF (art. 21).

Sempre que o percentual exceder os limites estabelecidos no artigo 20, o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro, adotando-se, entre outras medidas: redução em pelo menos 20% das despesas com cargos em comissão e funções de confiança; redução temporária de carga horária; exoneração dos servidores não estáveis; ou exoneração do servidor estável, nos termos do §4º do art. 169 da CF/88 (art. 23).

Não alcançada a redução no prazo estabelecido, e enquanto perdurar o excesso, o ente não poderá:

- a) receber transferências voluntárias;
- b) obter garantia, direta ou indireta, de outro ente;
- c) contratar operações de crédito, ressalvadas a destinada ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal (art. 23, § 3º, I a III).

4.2 Cálculos do Limite Legal de Despesas com Pessoal

Para se proceder o cálculo do valor limite para as despesas com pessoal, é preciso analisar os conceitos de Receita Corrente Líquida e Despesa Total com Pessoal, conforme segue.

O conceito da Receita Corrente Líquida foi inserido no art. 2º da Lei de Responsabilidade Fiscal. Conforme a lei, e considerando-se a aplicação à estrutura geral de contas da União, dos Estado, do Distrito Federal e dos Municípios, apresenta-se a seguir um modelo de apuração do valor da RCL, a ser obtido junto ao setor de contabilidade de cada ente.

Quadro 2 - Modelo Amplo de Apuração da Receita Corrente Líquida
Período: de (onze meses antes) até (último mês)

+	Receitas Tributárias
+	Receitas de Contribuições
+	Receitas Patrimoniais
+	Receitas Industriais
+	Receitas Agropecuárias
+	Receitas de Serviços
+	Receitas de Transferências Correntes
+	Outras Receitas Correntes
-	(na União) os valores transferidos aos Estados e Municípios por determinação constitucional ou legal;
-	(na União) as contribuições mencionadas na alínea a do inciso I e no inciso II do art. 195, e no art. 239 da CF;
-	(nos Estados) as parcelas entregues aos Municípios por determinação da CF;
-	(na União, nos Estados e nos Municípios) a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da CF.
+/-	FUNDEF (Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, e do fundo previsto pelo art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias) - Valores Pagos + Valores Recebidos
-	(no Distrito Federal e nos Estados do Amapá e de Roraima) os recursos recebidos da União para atendimento das despesas de que trata o inciso V do § 1º do art. 19.
=	Receita Corrente Líquida

Fonte: adaptado do art. 2º, inciso IV, alíneas a, b e c, e §§ 1º, 2º e 3º da Lei Complementar n. 101/00.

A Despesa Total com Pessoal é definida no art. 18 da LRF, compreendendo: 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.

O Art. 19 acrescenta que não serão computadas nos gastos com pessoal as despesas: com indenização por demissão de servidores e empregados; relativas a incentivos à demissão voluntária; convocação extraordinária do Congresso Nacional; decorrentes de decisão judicial e da competência de período anterior ao período de apuração - 12 meses; com inativos, custeadas por recursos de fundo específico (art. 19, § 1º, I a VI).

Os valores referentes aos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos serão contabilizados como "Outras Despesas de Pessoal", e serão computadas na despesa total com pessoal (art. 18, § 1º).

A despesa total com pessoal deverá ser apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos onze imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência (art. 18, § 2º).

4.3 Exemplo de Cálculo e Apuração dos Limites das Despesas com Pessoal

Para exemplificar o cálculo da Receita Corrente Líquida (RCL) e da Despesa Total com Pessoal, buscaram-se os relatórios de gestão fiscal do Município de Florianópolis, capital do Estado de Santa Catarina. Tais dados foram obtidos através da Internet, na página da Prefeitura (<http://www.pmf.sc.gov.br>), caracterizando a disponibilidade das informações ao público com acesso à rede.

Por meio da observação do exemplo do município de Florianópolis, apresentado, na íntegra, nas Tabelas 1 e 2 que o leitor deve visualizar nas páginas seguintes, pode-se constatar que os relatórios apresentam indicativos do comprometimento das despesas com pessoal na Receita Corrente Líquida, inclusive indicando o limite prudencial (95% do limite máximo).

Analisando-se a Tabela 1, “Demonstrativo da Receita Corrente Líquida”, observa-se que no total dos últimos 12 meses (jan/00 a dez/00) a RCL representou aproximadamente 81% das Receitas Correntes do Município, sendo que as deduções atingiram um montante de R\$ 50,80 milhões sobre o total de R\$ 274,47 milhões das Receitas Correntes.

Na Tabela 2, “Demonstração da Despesa de Pessoal em Relação à Receita Corrente Líquida”, observa-se que as despesas totais com pessoal ficaram em 53,40% da RCL (R\$ 112,30 milhões sobre R\$ 210,27 milhões). Ou seja, está 6,60 pontos percentuais abaixo do limite de 60% para municípios, enquanto o limite prudencial é de 57%.

Em termos de poderes, todos ficaram abaixo tanto do limite legal quanto do prudencial. Lembre-se que municípios não possuem poder judiciário nem Ministério Público. O Poder Executivo representou, em despesas com pessoal, 48,52% da RCL, com limite máximo de 54% e prudencial de 51,30%. O Poder Legislativo representou 4,88% da RCL, com limite máximo de 6% e prudencial de 5,70%.

Portanto, constatou-se regularidade na obediência do limite das despesas com pessoal no município de Florianópolis em relação a Lei de Responsabilidade Fiscal, no período verificado. No entanto, ressalva-se que não é intenção deste artigo fazer julgamento de valor ou crítica a respeito de nenhum ente público, estando o papel de análise das contas atribuído aos Tribunais de Contas. A este respeito, a LRF (art. 59, I a V e § 2º) estabelece que compete ao Tribunal de Contas alertar:

- os Poderes e órgãos da possibilidade de ocorrência de desequilíbrio orçamentário/financeiro e do não cumprimento de metas;
- que o montante das despesas com pessoal ou com a dívida pública ultrapassou 90% da RCL;
- que os gastos com inativos estão acima dos limites legais;
- outros fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária;
- verificar os cálculos dos limites da despesa com pessoal de cada Poder e órgão.

Tabela 1 - Demonstrativo da Receita Corrente Líquida
PREFEITURA MUNICIPAL DE FLORIANÓPOLIS
ÓRGÃO: MUNICÍPIO DE FLORIANÓPOLIS
PERÍODO DE REFERÊNCIA: JANEIRO A DEZEMBRO/2000
LFR, Art.53, inciso I - Anexo V

em R\$ Mil

ESPECIFICAÇÃO	EVOLUÇÃO DA RECEITA REALIZADA NOS ÚLTIMOS 12 MESES						
	jan-00	fev-00	mar-00	abr-00	maio-00	jun-00	jul-00
I - RECEITAS CORRENTES	18.037	29.654	26.072	18.773	19.670	18.731	18.889
Receita Tributária	5.751	15.757	11.955	5.812	6.013	5.718	6.030
Receita de Contribuições	956	1.035	1.079	1.038	1.034	989	1.020
Receita Patrimonial	137	140	351	185	406	412	330
Receita Agropecuária	0	0	0	0	0	0	0
Receita Industrial	0	0	0	0	0	0	0
Receita de Serviços	126	83	77	64	66	64	59
Transferências Correntes	9.612	11.105	11.115	10.506	10.877	10.224	10.241
Outras Receitas Correntes	1.455	1.533	1.495	1.168	1.275	1.324	1.208
II - DEDUÇÕES	4.845	4.912	4.788	4.950	4.821	4.868	4.920
Transf. Intragovernamentais	3.329	3.267	3.162	3.338	3.165	3.086	3.447
Contrib. Plano Seg. Social Servidor	956	1.035	1.079	1.038	1.034	989	985
Contrib. Serv. Cust. Assist. Social	0	0	0	0	0	0	0
Compensação Financ. entre Regimes	0	0	0	0	0	0	0
Deduções para o FUNDEF	561	610	547	574	623	792	488
III-RECEITA CORRENTE LÍQUIDA (I-II)	13.191	24.742	21.285	13.823	14.849	13.863	13.969

(continua)

(continuação)

ESPECIFICAÇÃO	EVOLUÇÃO DA RECEITA REALIZADA NOS ÚLTIMOS 12 MESES					TOTAL (ÚLTIMOS 12 MESES)	PREVISÃO P/ O EXERCÍCIO
	ago-00	set-00	out-00	nov-00	dez-00		
I - RECEITAS CORRENTES	23.512	16.998	18.208	22.588	44.150	275.281	254.223
Receita Tributária	8.994	6.240	6.633	6.527	15.010	100.441	81.254
Receita de Contribuições	987	988	989	1.848	1.092	13.055	0
Receita Patrimonial	277	340	263	254	203	3.297	4.806
Receita Agropecuária	0	0	0	0	0	0	0
Receita Industrial	0	0	0	0	0	0	0
Receita de Serviços	61	65	66	65	75	872	0
Transferências Correntes	11.869	8.073	8.881	11.479	11.827	125.809	151.280
Outras Receitas Correntes	1.324	1.293	1.376	2.415	15.943	31.808	16.883
II - DEDUÇÕES	5.745	2.441	2.403	3.106	3.002	50.801	0
Transf. Intragovernamentais	4.171	920	786	637	1.285	30.590	0
Contrib. Plano Seg. Social Servidor	987	988	989	1.848	1.092	13.020	0
Contrib. Serv. Cust. Assist. Social	0	0	0	0	0	0	0
Compensação Financ. entre Regimes	0	0	0	0	0	0	0
Deduções para o FUNDEF	588	533	628	622	626	7.190	0
III-RECEITA CORRENTE LÍQUIDA (I-II)	17.766	14.557	15.805	19.482	41.147	224.481	254.223

Fonte: PMF - PREFEITURA MUNICIPAL DE FLORIANÓPOLIS. Contadoria Geral do Município. Relatório de Gestão Fiscal LRF - Anexo IV. Disponível em: <<http://www.pmf.sc.gov.br>>. Acesso em: 06 abril 2001.

Florianópolis, 31 de dezembro de 2000.

Angela Regina Heinzen Amin Helou
 Prefeita Municipal

Antonio Gomes Fulco
 Contador CRC/RS -19.962/T-SC

Tabela 2 - Demonstração da Despesa de Pessoal em Relação à Receita Corrente Líquida

PREFEITURA MUNICIPAL DE FLORIANÓPOLIS

ÓRGÃO: MUNICÍPIO DE FLORIANÓPOLIS

PERÍODO DE REFERÊNCIA: JANEIRO A DEZEMBRO/2000

LRF, art. 55, inciso I, alínea "a" - Anexo XII

em R\$ Mil

DESPESAS DE PESSOAL	DESPESAS LIQUIDADAS		
	Últimos 12 Meses	Até o Quadrimestre	% da Despesa s/ RCL
PODER EXECUTIVO			
DESPESA DE PESSOAL			
Pessoal Ativo	92.700	92.700	
Pessoal Inativo e Pensionistas	9.456	9.456	
(+/-) Precatórios (Sentenças Judiciais), referente ao período de apuração	-	-	
(-) Inativos com recursos vinculados	(4.071)	(4.071)	
(-) Indenizações por Demissão	(633)	(633)	
Outras Despesas de Pessoal (artigo 18, parágrafo 1.º)	4.577	4.577	
DESPESA LÍQUIDA DE PESSOAL (I)	102.029	102.029	48,52%
LIMITE LEGAL (1)	113.548	113.548	54%
LIMITE PRUDENCIAL (2)	107.871	107.871	51,30%
PODER LEGISLATIVO			
DESPESA DE PESSOAL			
Pessoal Ativo	9.442	9.442	
Pessoal Inativo e Pensionistas	1.321	1.321	
(+/-) Precatórios (Sentenças Judiciais), referente ao período de apuração	-	-	
(-) Inativos com recursos vinculados	(527)	(527)	
(-) Convocação Extraordinária (inciso II do § 6º do art. 57 da CF)	-	-	
(-) Indenizações por Demissão	-	-	
Outras Despesas de Pessoal (artigo 18, parágrafo 1.º)	30	30	
DESPESA LÍQUIDA DE PESSOAL (II)	10.266	10.266	4,88%
LIMITE LEGAL (1)	12.616	12.616	6%
LIMITE PRUDENCIAL (2)	11.986	11.986	5,70%
DESPESA LÍQUIDA TOTAL (I+II)	112.295	112.295	53,40%
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL	210.274	210.274	
LIMITE LEGAL TOTAL (1) - 60%	126.164	126.164	
LIMITE PRUDENCIAL TOTAL (2) - 57%	119.856	119.856	

Fonte: PMF - PREFEITURA MUNICIPAL DE FLORIANÓPOLIS. Contadoria Geral do Município. Relatório de Gestão Fiscal LRF - Anexo XII. Disponível em: <<http://www.pmf.sc.gov.br>>. Acesso em: 06 abril 2001.

Florianópolis, 31 de dezembro de 2000.

Angela Regina Heinzen Amin Helou
Prefeita Municipal

Antonio Gomes Fulco
Contador CRC/RS -19.962/T-SC

5. A INFLUÊNCIA DO CONTROLE NAS DESPESAS COM PESSOAL

O propósito de se estabelecerem limites para o quanto se pode despende com pessoal parece estar ligado fundamentalmente ao equilíbrio orçamentário dos entes públicos, evitando-se gastos tão elevados com estes itens ao ponto de impedir que o governo invista em outros projetos e atividades essenciais para a comunidade.

Outras despesas públicas, além das com pessoal, são as obras públicas (estradas, escolas, hospitais), financiamentos para fomento econômico, material de consumo, entre outras. Não se pode, no entanto, afirmar que as despesas com pessoal não estariam contribuindo com estes fins. Porém, quando se analisam algumas crenças da população a cerca do mérito do uso dos recursos públicos, acredita-se haver um julgamento que relaciona muitas despesas com pessoal a gastos desnecessários e favorecimentos.

5.1 Algumas Características do Setor Público e Aspectos do Processo de Decisão Política

Antes de se analisarem as implicações da limitação da ação do gestor público, são levantados alguns aspectos que diferenciam o setor público e setor privado, com o intuito de apresentar considerações sobre a liberdade de ação dos gestores perante os fins pretendidos.

O setor público é inerentemente diferente do setor privado em termos de propósito, estrutura organizacional e situações enfrentadas para alcançar seus objetivos. Isto inviabiliza diversas comparações e certos aspectos da transposição de técnicas com o setor privado e decisões pelo modelo racional de análise.

A falta de um determinante econômico é uma das características especiais das organizações públicas, segundo Graham (1994). Isto se reflete em metas menos específicas do que o lucro. Afirmações como *conduzir as coisas no interesse do público* ou *melhorar a saúde e segurança públicas*, restam como metas imprecisas, na falta de um padrão mais acurado.

Segundo o mesmo autor, o caráter monopolista do governo constitui importante desincentivo a uma operação eficiente, por estarem isoladas as atividades do governo das forças do mercado. Todos os aspectos do recrutamento e utilização de pessoal também são muito inflexíveis e altamente regulamentados, dificultando também esta importante função. Isto sem considerar outras fronteiras legais que limitam a ação do administrador público, bem mais fortes que no setor privado.

A questão do orçamento é outro aspecto de importância crítica na gestão. Enquanto na iniciativa privada a palavra de ordem é *flexibilidade* no planejamento e na execução do orçamento, e o que se chama de orçamento perpétuo, no setor público os gestores ainda encontram-se limitados basicamente à proposta orçamentária uma vez por ano. A especialização em técnicas orçamentárias é muito frágil tanto nos assessores de primeiro escalão, quanto nas orientações de controle interno e controle externo oficial. Isto tanto no Brasil como no exterior, salvo casos recentes de tentativa de flexibilização do orçamento em países desenvolvidos. Os orçamentos públicos dificilmente se cumprem integralmente, necessitando uma série de propostas de alterações (créditos adicionais) durante o exercício financeiro, com aprovação pelo Poder Legislativo.

Parte do problema é devido a falta de valorização do planejamento ou falta do uso de técnicas de previsão e estimativa, e outra parte está na crescente imprevisibilidade da economia e da sociedade, com mudanças muito rápidas e às vezes caóticas.

Face a essas dificuldades, o orçamento tradicional dificulta consideravelmente a ação do gestor público, por haver leis que estabelecem punições associadas a ele, o que limita ainda mais a ação dos gestores na consecução do melhor resultado para a entidade pública, embora em alguns casos apontem crimes e inibam o descaso com o dinheiro público.

A dimensão política também merece especial atenção. Conforme Cruz (1997b, p.64), “é

bem mais completa uma análise que considere múltiplas dimensões”. Para Oliveira (1988), existem oito variáveis (dimensões) consideradas importantes na contextualização da análise das variáveis ambientais, que são: Econômica, Social, Política, Cultural, Legal, Demográfica, Ecológica e Tecnológica.

Todos estes aspectos se refletem nas decisões dos administradores públicos. O processo de decisão política, como abordado por Lindblom (1981), apresenta-se como um jogo de poder entre diversos participantes que se inter-relacionam buscando interesses próprios definidos. Neste contexto, a análise profissional baseada em pesquisas técnicas, análises de custo-benefício, entre outras, representa papel apenas parcial nas decisões do administrador público.

Pode-se mencionar alguns dos aspectos diferenciais do setor público, quando se considera o contexto de atuação do gestor, sem a pretensão de esgotá-los, divididos em aspectos mercadológicos e aspectos políticos e organizacionais:

Aspectos mercadológicos: não existir concorrência na maioria de suas atividades; não correr risco típico de falência por má gestão; não visar lucro, que representaria um determinante econômico automático de desempenho; os clientes muitas vezes não opinam nem pagam diretamente pelos serviços recebidos.

Aspectos políticos e organizacionais: dependência de vontade política para obter recursos, aprovar projetos, conseguir mudanças de estrutura e cultura organizacional; muitas vezes, excesso de cargos administrativos não relacionados à atividade fim; limitações legais quanto à contabilização, ao orçamento inflexível, ao processo lento de mudanças de leis, ao recrutamento, demissão e remuneração de pessoal.

5.2 Limitações na Ação do Gestor Público

Por não haver uma regulação automática para os entes públicos, o controle dos gestores públicos acaba, em última análise, se dando pelas urnas nas eleições.

A decisão popular de eleger alguns políticos não se caracteriza, porém, como infalível em termos de escolha de bons gestores públicos, dada a existência de muitos aspectos subjetivos na decisão do eleitorado. No entanto, não pode ser permitido descaso ou uso indevido e arbitrário dos recursos públicos pelo político eleito.

No sentido de evitar irregularidades na administração pública já foram tomadas muitas medidas. No Brasil, algumas dessas medidas foram iniciadas mesmo antes da exigência de uma contabilidade com uso de partidas dobradas ainda na época do império. A evolução técnica da contabilidade no setor público passou por novas exigências com a Lei n. 4.320 em 1964, com a Constituição Federal de 1988, com a Lei de Improbidade Administrativa em 1992, entre outras.

A ação do gestor público foi constantemente sendo cercada de leis e regulamentos sobre o que se podia ou não fazer, num controle legal ou formal, que mesmo assim não parecia suficiente. Outro passo da legislação foi definir parâmetros gerenciais que os legisladores e técnicos do governo consideraram úteis. Exemplos disso são a exigência constitucional de uma aplicação mínima das receitas de cada ente em educação, e os limites de gastos com pessoal em relação à receita, com a Lei Rita Camata.

Segundo Pereira (1998, p.7), “‘gerenciar’ difere de ‘controlar’ quase da mesma forma que ‘fazer acontecer’ difere de ‘evitar que aconteça’”. Desta forma, o autor defende que a perspectiva gerencial, desenvolvida na administração privada, também é válida para as organizações públicas, incluindo todos os parâmetros de controle gerencial para auxiliar a avaliação de desempenho.

A LRF expande a exigência de parâmetros de atuação gerencial, com o fim de disciplinar

a gestão dos recursos públicos atribuindo mais responsabilidade a seus gestores. Limites de endividamento, de gastos com pessoal, entre outros, são meios pressupostos para se atingir um equilíbrio orçamentário e uma gestão responsável dos recursos públicos, pela LRF.

5.3 A Divulgação dos Dados Catarinenses

No dia 19 de março de 2001 foi divulgado pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC) um balanço com os municípios catarinenses que prestaram as informações exigidas pela LRF. Tais informações encontram-se no site do TCE/SC na Internet (<http://www.tce.sc.gov.br>), caracterizando transparência na divulgação de informações críticas da aplicação da LRF.

Dos 293 municípios catarinenses, 286 (entre 274 prefeituras e 224 câmaras de vereadores) remeteram dados ao TCE/SC relacionados ao relatório de gestão fiscal referente aos últimos quatro meses do ano de 2000.

A seguinte tabela resume os dados obtidos pelo TCE/SC no que se refere ao ponto de controle (como é chamado pelos técnicos do tribunal) para despesas com pessoal:

Tabela 3 - Resultado da LRF no Ponto de Controle: Despesas com Pessoal

Poder	Resultado	Total de Municípios	Percentual sobre os Informados
Executivo	Cumpriu	265	96,72%
	Descumpriu	9	3,28%
Total		274	100,00%
Legislativo	Cumpriu	214	78,10%
	Descumpriu	3	1,09%
	Não informou	57	20,80%
Total		274	100,00%
Município	Cumpriu	214	78,10%
	Descumpriu	3	1,09%
	Prejudicado	57	20,80%
Total		274	100,00%

Fonte: TCE/SC - TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA. Relatórios de Verificação da Lei de Responsabilidade Fiscal dos Municípios - 2000. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br>>. Acesso em: 20 de março de 2001.

Note-se que o Estado de Santa Catarina possui 293 municípios, e estão presentes informações sobre 274 deles, ou seja, 93,52% do total.

Observa-se na Tabela 3 a separação dos municípios nos seus dois poderes: Executivo (Prefeitura) e Legislativo (Câmara), para então com base nestes dois expor a posição do município como um todo no que tange ao ponto de controle analisado.

Dos 274 municípios em análise, 265 (96,72%) atendeu ao limite nas despesas com pessoal no Poder Executivo, contra 9 (3,28%) que descumpriu. No Poder Legislativo 214 (78,10%) dos municípios cumpriram seu limite para despesas com pessoal, contra 3 (1,09%) que descumpriram e 57 (20,80%) que não informaram. Como resultado dos municípios como um todo, 214 (78,10%) cumpriram as determinações legais no que tange a despesas com pessoal, 3 (1,09%) descumpriram, enquanto que para 57 (20,80%) municípios ficou prejudicada a análise, devido a não informação dos poderes legislativos de 57 municípios.

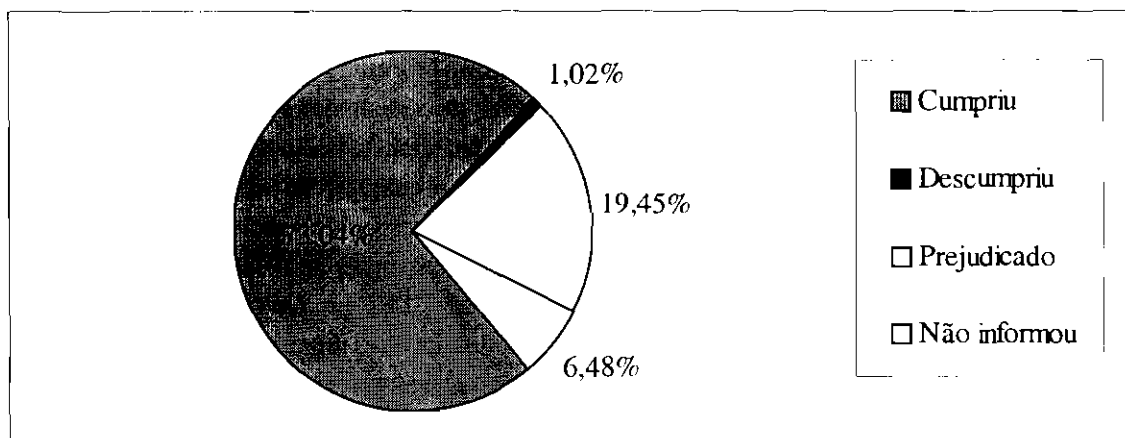
Como um balanço geral de todos os municípios do Estado, com base nestas informações, pode-se apresentar a Tabela 4, acompanhada do Gráfico 1.

Tabela 4 - Balanço dos Municípios Catarinenses nas Despesas com Pessoal

Municípios Catarinenses		
Resultado	Total de Municípios	Percentual sobre o Total de Municípios
Cumpriu	214	73,04%
Descumpriu	3	1,02%
Prejudicado	57	19,45%
Não informou	19	6,48%
Total	293	100,00%

Fonte: adaptado de TCE/SC - TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA. Relatórios de Verificação da Lei de Responsabilidade Fiscal dos Municípios - 2000. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br>>. Acesso em: 20 de março de 2001.

Gráfico 1 - Resumo Geral dos Municípios Catarinenses no Atendimento a LRF para Despesas com Pessoal



Fonte: adaptado de TCE/SC - TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA. Relatórios de Verificação da Lei de Responsabilidade Fiscal dos Municípios - 2000. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br>>. Acesso em: 20 de março de 2001.

Com tais dados, adicionam-se parâmetros reais de resultado (cumprimento ou descumprimento) dos limites legais quanto às despesas com pessoal para municípios. Os resultados obtidos no Estado de Santa Catarina podem diferir dos verificados em municípios de outros Estados de outras regiões, o que adiciona outro elemento para uma análise regional. Também é possível que os resultados venham a se alterar com o passar do tempo. Deste modo, um acompanhamento que envolva um número expressivo de períodos e regiões, permite conhecer alterações no perfil da despesa com pessoal dos entes públicos, e até mesmo se há uma adequação desses entes a legislação abordada.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste trabalho pode-se conhecer a interligação do controle contábil e as leis do setor público referentes a limitações nas despesas com pessoal. A análise das influências da lei no que

se refere à ação do gestor público caracterizou-se como marcante no atual cenário da administração pública brasileira e o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal. Por meio dos apontamentos das características diferenciais do setor público, em relação ao setor privado, pode-se concluir que há necessidade de parâmetros gerenciais a serem respeitados pelo gestor público na consecução de suas atribuições. Esses parâmetros induzem a ação do gestor público a ser mais planejada para atender à legislação, embora a lei não deva limitar a criatividade e o empreendedorismo do gestor. É importante que a lei leve a referências para garantir a gestão responsável, a eficiência, a eficácia e a economicidade no uso dos recursos públicos.

O ponto chave na definição dos parâmetros mencionados está em saber o que e quanto limitar. Quando se observa a escolha dos legisladores por determinados números percentuais, o gestor público é levado a questionamentos como: - por que o município não deve investir menos de 25% de sua receita em educação? ou - por que é considerado excesso se um município gasta mais de 60% de sua receita em despesas com pessoal?. Essa reflexão, no mínimo o levará a uma análise orçamentária das receitas e despesas públicas.

O Brasil possui mais de cinco mil e quinhentos municípios, com predominância de pequenos municípios (abaixo de 50 mil habitantes são pouco mais de 92%). Como se pode comparar, em igualdade de parâmetros orçamentários, uma cidade como São Paulo, com mais de 10 milhões de habitantes e um orçamento bilionário, com um município com menos de mil habitantes e um orçamento substancialmente menor? Este talvez seja o principal aspecto de questionamento da Lei de Responsabilidade Fiscal. A referência fixada para o conjunto da administração pública poderá levar muitos a sofrer os ajustes decorrentes da nova prática de gestão.

Pela observação do conjunto de municípios catarinenses analisados pelo TCE/SC, constatou-se que a grande maioria dos municípios atendeu a LRF no que tange a limitação nas despesas com pessoal (78,10% dos 274 municípios, sendo que estes representam 93,52% do total no Estado). Cabe, no entanto, aprofundar a análise dos valores percentuais que tais municípios atingiram, de maneira a se permitir conhecer as razões que situam as despesas com pessoal em relação a RCL. A partir destas análises será possível estabelecer padrões de comportamento gerencial mais adaptados à grande variedade existente de municípios brasileiros, a serem evidenciados em futura legislação.

7. REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Editora Saraiva. 16 ed. São Paulo, 1997. 228 p. (Coleção Saraiva de Legislação).

BRASIL. **Lei Complementar n. 82/95 (Lei Rita Camata 1)**, de 27 de março de 1995. Disciplina os limites das despesas com o funcionalismo público, na forma do art. 169 da Constituição Federal.

BRASIL. **Lei Complementar n. 96/99 (Lei Rita Camata 2)**, de 31 de maio de 1999. Disciplina os limites das despesas com pessoal, na forma do art. 169 da Constituição.

BRASIL. **Lei Complementar n. 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal)**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

BRASIL. **Lei Federal n. 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.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 1997b.

CRUZ, Flávio da. (Coordenador). **Lei de responsabilidade fiscal comentada: Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000. 346 p.

CRUZ, Flávio da. **O método de custeamento ABC adaptado ao controle substantivo da despesa orçamentária no setor público**. Trabalhos de Profissionais de Santa Catarina. Florianópolis: CRC/SC, 1997a. 52 p.

GRAHAM, Cole Blease, HAYS, Stevenw. **Para administrar a organização pública**. Rio de Janeiro: Zahar, 1994.

LINDBLOM, C.E.. **O processo de decisão política**. Brasília: UnB, 1981.

MPOG - MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO ORÇAMENTO E GESTÃO . **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/>> . Acesso em: 06 abril 2001.

NEVES, Wanderlei Pereira das. **Resumo da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <<http://www.sef.sc.gov.br/>> . Acesso em: 06 abril 2001.

OLIVEIRA, Djauma de Pinho Rebouças. **Planejamento estratégico**. São Paulo: Atlas, 1988.

PEREIRA, L. C. Bresser. SPINK, Peter (organizadores). **Reforma do estado e administração pública gerencial**. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas, 1998. 316p.

PMF - PREFEITURA MUNICIPAL DE FLORIANÓPOLIS . **Relatório de Gestão Fiscal**. Disponível em: <<http://www.pmf.sc.gov.br/>> . Acesso em: 06 abril 2001.

SEF/SC - SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA . **Dicas sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <<http://www.sef.sc.goc.br/>>. Acesso em: 06 abril 2001.

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

TCE/SC - TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA. **Relatórios de Verificação da Lei de Responsabilidade Fiscal dos Municípios - 2000**. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/>>. Acesso em: 20 de março de 2001.