



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RECÔNCAVO DA BAHIA
CENTRO DE ARTES, HUMANIDADES E LETRAS.
CURSO SUPERIOR DE TECNOLOGIA EM GESTÃO PÚBLICA

JOSÉ RAIMUNDO SANTANA SILVA

**ANÁLISE DOS PARECERES ANUAIS DE CONTAS DO TRIBUNAL DE CONTAS
DOS MUNICÍPIOS (TCM) PARA O MUNICÍPIO DE CRUZ DAS ALMAS**

JOSÉ RAIMUNDO SANTANA SILVA

**ANÁLISE DOS PARECERES ANUAIS DE CONTAS DO TRIBUNAL DE CONTAS
DOS MUNICÍPIOS (TCM) PARA O MUNICÍPIO DE CRUZ DAS ALMAS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso Superior de Tecnologia em Gestão Pública, Centro de Artes, Humanidades e Letras, Universidade Federal do Recôncavo da Bahia, como requisito para obtenção do grau de Tecnólogo em Gestão Pública.

Orientador (a): Prof.^a Doraliza Auxiliadora
Abranches Monteiro

JOSÉ RAIMUNDO SANTANA SILVA

**ANÁLISE DOS PARECERES ANUAIS DE CONTAS DO TRIBUNAL DE
CONTAS DOS MUNICÍPIOS (TCM) PARA O MUNICÍPIO DE CRUZ
DAS ALMAS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso Superior de Tecnologia em Gestão Pública, Centro de Artes, Humanidades e Letras, Universidade Federal do Recôncavo da Bahia, como requisito para obtenção do grau de Tecnólogo em Gestão Pública.

Aprovado em 22 de março de 2018.



Doraliza Auxiliadora Abranches Monteiro (Orientadora)
Doutora em Administração pela Universidade Federal da Bahia
Universidade Federal do Recôncavo da Bahia



Lys Maria Vinhaes Dantas
Doutora em Educação pela Universidade Federal da Bahia
Universidade Federal do Recôncavo da Bahia



Siéla Barreto Brito
Doutora em Administração pela Universidade Federal da Bahia
Universidade Federal do Recôncavo da Bahia

DEDICATÓRIAS

Dedico esse trabalho primeiramente, a minha noiva Gabriela Colavolpe, pois confiou em mim e não mediu esforços para que este sonho se concretizasse, sem a compreensão, ajuda e confiança dela nada disso seria possível hoje. Agradeço por toda paciência, carinho e amor. Você foi a pessoa que compartilhou comigo os momentos de tristezas e alegrias. Além da dedicatória desta conquista te dedico todo o meu amor.

A minha mãe Joelma, pois me deu esta oportunidade de concretizar e encerrar mais uma caminhada na minha vida, se hoje estou aqui é por sua causa, por seus ensinamentos e valores passados. Obrigado por tudo!

A minha filha Sophia, a menina dos meus olhos, que em muitos dias me concedeu a alegria de ter o seu carinho e seu sorriso tão lindo, fazendo com que eu me esquecesse das ansiedades e angústias. Dedico a você este trabalho, minha filha, e todo meu amor e carinho.

Aos meus amigos, que me apoiaram e que sempre estiveram ao meu lado incentivando. A todos eu deixo uma palavra de gratidão por todo conforto e ânimo que me deram.

Vocês são tudo pra mim. Obrigado por tudo!

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, a Deus, pois sem Ele me dando saúde e força para continuar lutando, eu não teria chegado até aqui, não teria traçado o meu caminho e feito a minha escolha pela gestão pública.

Agradeço principalmente a minha família e amigos por terem me apoiado e ficarem ao meu lado nas horas que eu mais precisava e por acreditar no meu sonho.

Aos colegas, companheiros de caminhada durante todo o curso. Em especial àqueles que estiveram presentes na maioria dos momentos acadêmicos.

A todos os professores e em especial a minha orientadora Doraliza, por exigir de mim muito mais do que eu supunha ser capaz de fazer. Agradeço por transmitir seus conhecimentos e por fazer do meu trabalho de conclusão de curso uma experiência positiva e por ter confiado em mim, sempre estando ali me orientando e dedicando parte do seu tempo.

“Algumas pessoas marcam a nossa vida para sempre, umas porque nos vão ajudando na construção, outras porque nos apresentam projetos de sonho e outras ainda porque nos desafiam a construí-los”. (Autor desconhecido)

SILVA, José Raimundo Santana. Análise dos pareceres do tribunal de contas dos municípios (TCM) para o município de Cruz das Almas. 27 páginas. 2018. Trabalho de Conclusão do Curso de Tecnologia em Gestão Pública – Centro de Artes, Humanidades e Letras, Universidade Federal do Recôncavo da Bahia, Cachoeira, 2018.

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso II tem como objetivo descrever e analisar os pareceres anuais do Tribunal de contas dos municípios (TCM) anuais de Cruz das Almas 2013 a 2015, identificando os principais pontos de análise do relatório do TCM em relação ao Planejamento Orçamentário do Município de Cruz das Almas, buscou-se analisar as receitas e despesas estimadas e arrecadadas pelo governo local, descrevendo os pareceres do TCM referente aos aspectos financeiros municipais, especificamente relacionados às contas para pessoal. Na metodologia da pesquisa inicialmente se deu pela compreensão e descrição dos aspectos do planejamento no Brasil, restringindo-se a artigos acadêmicos e leis federais. Utilizou-se da pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa, analisando as informações que constavam nos pareceres prévios de auditoria emitidos pelo tribunal de contas. Os resultados mostraram-se coerentes com a conclusão do parecer, concluiu-se que houve inúmeras infrações aos normativos legais, a exemplo, o excesso de gastos com pessoal, ausência de critérios técnicos para elaboração do orçamento, reincidência no não cumprimento das disposições referentes a execução da despesa, dentre outros, desta maneira provendo ao tribunal de contas para que o mesmo votasse pela rejeição.

Palavras chaves: Planejamento governamental, finanças públicas, tribunal de contas, municípios.

LISTA DE QUADROS E TABELAS

Quadro 1: Parâmetros da LRF para as contas de o município serem aprovadas.

Quadro 2: Síntese dos motivos de rejeição

Tabela 1: Receitas estimadas e arrecadadas no município de Cruz das Almas de 2013 a 2015.

Tabela 2: Despesas fixadas e realizadas.

Tabela 3: Receitas arrecadadas e despesas realizadas.

Sumário

1. INTRODUÇÃO	9
1.1 Objetivos	10
1.1.1 Objetivo geral	10
1.1.2 Objetivos Específicos	10
1.2 Procedimentos Metodológicos	11
1.3 Justificativa e área de estudo	11
1.4 Estrutura da monografia	12
2. PLANEJAMENTO E LEIS FISCAIS	12
2.1 Planejamento governamental	13
2.2 O Plano Plurianual Municipal – PPA	13
2.3 A Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO	14
2.4 A Lei Orçamentária Anual - LOA	15
2.5 A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)	16
3 – RESULTADOS	18
3.1 Análise dos pareceres no município de Cruz das Almas	19
3.2 Comentários do TCM relacionados ao relatório das contas do município para pessoal. ...	21
3.4 Pareceres do TCM a partir das contas	22
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	25
REFERÊNCIAS	26

1. INTRODUÇÃO

A estabilização monetária vista a partir de 1994, com a implementação do Plano Real, reforçou a utilização de um instrumento já bem conhecido no Brasil: o planejamento. Conforme (Cardoso Jr. 2011), a implementação do Plano Plurianual (PPA) ficava condicionada ao sucesso do plano de estabilização monetária, cujos primeiros acordos soaram em meados de 1993 quando o então presidente ocupava a pasta da Fazenda no governo que o precedeu. Produto de um cuidadoso processo de preparação, o novo plano de estabilização, que recebeu o nome de Plano Real, o mesmo dado à nova moeda que criou, foi lançado em julho de 1994, seis meses antes da posse do novo presidente. O sucesso alcançado pelo Plano Real no que toca à inflação é amplamente reconhecido, mas a sequência de eventos que a ele se sucederam deixou claro que a recuperação do planejamento não dependia apenas da estabilidade da moeda.

Foi compreendido então que outros fatores afetavam o planejamento no setor público. De acordo com Bresser Pereira (2002) a nova gestão pública foi uma resposta às duas grandes forças que definiram as últimas duas décadas do século XX e afetaram consideravelmente o funcionamento do governo: a globalização, onde o capitalismo se tornou dominante e começou a competição dos mercados e: a democracia.

Conhecida por termos como gerenciamento do setor público, a nova gestão pública (NGP) busca por resultados e exige o controle dos atos e fatos realizados pelos gestores, sob esse lema é imprescindível que haja transparência sob o controle contínuo dos recursos e resultados. Marques (2005) salienta que com NGP o cidadão adquiriu um novo papel e tornou-se um elemento fundamental para a gestão pública, uma vez que é para ele que a informação é gerada.

Como mecanismo de implementação e regulamentação do planejamento e frente à necessidade de se trazer maior equilíbrio à atividade das administrações públicas no Brasil foi promulgada em maio de 2000 a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). A implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal buscou reforçar e aperfeiçoar as técnicas de controle administrativo, constituindo-se parâmetro legal/regulatório a ser observado pelas administrações públicas. A criação deste dispositivo conferiu uma nova tônica ao papel do planejamento, que incorpora a partir de então, mais do que mero cumprimento aos requisitos legais, um caráter estratégico na adequação dos orçamentos frente às demandas da sociedade. A despeito do aspecto econômico da administração, que leva em consideração a alocação de

recursos escassos, frente demandas crescentes de investimento, percebe-se a necessidade de se encontrar alternativas de modo a aperfeiçoar os orçamentos. Dessa forma, o planejamento insere-se neste contexto como fator crítico de sucesso das administrações públicas. No âmbito das administrações municipais (prefeituras) o planejamento tem como base a elaboração do PPA (Plano Plurianual), que resume as ações a serem desenvolvidas pelas administrações municipais nos quatro anos subsequentes. A implementação deste dispositivo vem de encontro às exigências de maior publicidade e transparência da administração para com os munícipes, além de proporcionar maior racionalidade e eficiência na alocação dos recursos.

“O PPA, como requisito de responsabilidade fiscal, é um tema inovador, que tem gerado grande polêmica e angariado inúmeras iniciativas entre os administradores/planejadores das administrações municipais, no sentido de se adequarem a esta realidade, sempre no propósito de alcançar o bem-estar dos cidadãos. Em se tratando de gestão pública, este caráter inovador do planejamento municipal suscita a necessidade de uma avaliação contínua dos resultados alcançados pelos administradores, no que diz respeito à eficácia dos projetos e ao encaminhamento das ações de acordo com o previsto. E é esta avaliação que proporciona ao planejador a possibilidade de detectar falhas em suas ações, permitindo o redirecionamento de suas diretrizes e servindo como aprendizado para projetos futuros. As dificuldades encontradas por inúmeras administrações municipais, principalmente as de pequeno porte, em elaborar um PPA cujas ações propostas reflitam o verdadeiro diagnóstico da situação do município, seja pela ortodoxia dos planejadores ou pela inexistência de um corpo de profissionais responsáveis pelo planejamento, têm conferido a estes planos um caráter “simbólico, decorativo”, podendo em muitos casos, comprometer o bom desempenho das administrações.” (KESSLER, 2004)

Baseando-se nessas questões, o objeto do presente estudo consiste em analisar e descrever o conteúdo informativo dos pareceres prévios emitidos pelos auditores dos tribunais de contas do município de Cruz das Almas divulgados no período de 2013 a 2015.

1.1 Objetivos

1.1.1 Objetivo geral

Descrever e analisar os pareceres anuais do Tribunal de contas dos municípios (TCM) anuais de Cruz das Almas 2013 a 2015.

1.1.2 Objetivos Específicos

- Identificar os principais pontos de análise do relatório do TCM em relação ao Planejamento Orçamentário do Município de Cruz das Almas;
- Analisar as receitas e despesas estimadas e arrecadadas pelo governo local;

- Descrever os pareceres do TCM referentes aos aspectos financeiros municipais, especificamente relacionados às contas do município para pessoal.

1.2 Procedimentos Metodológicos

Inicialmente buscou-se compreender e descrever os aspectos de planejamento no Brasil, reforçando sua importância para a gestão pública. O material utilizado nesta etapa do trabalho se restringiu a artigos acadêmicos, cujo foco foi o planejamento. Como complemento ao embasamento teórico foram utilizados materiais que tratam da parte legal/regulatória (a LRF, por exemplo), material este elaborado pelos órgãos federais responsáveis pelo planejamento, bem como pela sua regulamentação.

Utilizou-se de pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa dos dados, realizada por meio de pesquisa e analisada as informações que constavam nos pareceres prévios de auditoria emitidos pelo tribunal de contas.

Desta maneira, o estudo centra-se nos pareceres prévio de auditoria referente às prestações de contas anuais do governo. Salienta-se que os documentos foram coletados do site do tribunal de contas dos municípios e foram analisadas destacando as principais ressalvas e recomendações constantes no documento.

1.3 Justificativa e área de estudo

A escolha da cidade Cruzalmente para o estudo de caso se deu por motivos de interesse pessoal e profissional, pois resido, trabalho no município, sou natural de Cruz das Almas e também pela facilidade para encontrar informações necessárias.

O município de Cruz das Almas foi criado através da Lei nº 119 de 29 de julho de 1897, desmembrando-se de São Félix. Diz à lenda que o nome Cruz das Almas faz referência aos antigos tropeiros que passavam pela região que ao chegarem à antiga vila de Nossa Senhora do Bonsucesso, eles encontravam no centro da vila uma cruz em frente à Igreja Matriz onde paravam e rezavam para as almas dos seus mortos. Os primeiros povoadores do município procederam de São Félix e Cachoeira, no século XVIII, atraídos pela uberdade do solo. Sabe-se que dentre os principais pioneiros, se acham as tradicionais famílias Batista de Magalhães e Rocha Passos, brasileiros e descendentes de portugueses, ambas. Os precursores estabeleceram plantação de cana-de-açúcar, fundaram engenhos e iniciaram a construção do

arraial no grande planalto, à margem da estrada real que, partindo de São Felix se dirigia ao Rio de Contas e em seguida para Minas Gerais e Goiás. O novo arraial pertencia à freguesia de São Félix. A capela existente foi elevada depois à freguesia com o nome de Nossa Senhora do Bonsucesso da Cruz das Almas, por Alvará Régio de 22 de janeiro de 1815. Até o fim do Império, pertencia à freguesia de Outeiro Redondo. Nove anos depois da proclamação da República, obteve independência.

Assim, o Arraial foi elevado à categoria de Vila e Município, ficando autônomo pela Lei Estadual nº 119, de 29 de julho de 1897.

1.4 Estrutura da monografia

O capítulo 1 apresenta uma breve introdução ao tema, delimitando o objeto da pesquisa bem como estabelecendo os objetivos a serem alcançados e a metodologia adotada. Abordagem bibliográfica, na qual o tema central é o planejamento, será contemplada no capítulo 2, no qual são ressaltados aspectos pertinentes, relacionados à fundamentação e argumentação da pesquisa e serão apresentados os mecanismos legais e marcos regulatórios que instituem e dão obrigatoriedade ao planejamento, tratando mais especificamente do Plano Plurianual, LDO e LOA. Neste mesmo capítulo serão caracterizados (identificados) os principais problemas encontrados na elaboração e implementação do planejamento. Respectivamente, no capítulo 3 será efetuada a análise dos pareceres, os quais serão devidamente apresentados os seus principais aspectos. Finalizando o trabalho, apresentam-se as principais conclusões da pesquisa.

2. PLANEJAMENTO E LEIS FISCAIS

Todas as atividades desenvolvidas pelo homem em seu cotidiano, principalmente aquelas que envolvem maior complexidade em sua execução, englobam algum tipo de planejamento. Apesar da maioria dos casos de planejamento acontecer de forma não muito racional ou até não intencional, o que se percebe é que de fato as pessoas, de alguma forma, estabelecem objetivos e visualizam cenários futuros como resultado de suas atitudes. Por mais singelas que sejam as metas estipuladas, por mais rudimentares que sejam as técnicas utilizadas no curso das ações, o ato de planejar está presente no dia-a-dia das pessoas e principalmente das instituições, mesmo que indiretamente. Diante da complexidade da vida

contemporânea, da competição capitalista e da necessidade de se aferir maior racionalidade às ações, é que o planejamento se apresenta como peça fundamental ao bom desempenho das instituições.

2.1 Planejamento governamental

O planejamento pode ser entendido como o exercício de escolha consciente de ações que aumentem as chances de obter um resultado específico. É uma atividade dinâmica que se opõe ao imprevisto total, buscando orientar as decisões a partir das informações disponíveis. O planejamento governamental acrescenta ao conceito as características da esfera pública, tornando a atividade ainda mais complexa. Para realizá-la, é preciso conhecimento aprofundado sobre as razões do estágio de desenvolvimento nacional, as formas de operação do Estado e as circunstâncias e possibilidades políticas de atuação.

A obrigatoriedade do orçamento programa – que pode ser entendido como a fixação de despesas e estimação de receitas para o exercício seguinte - remonta ao período de 1964, através da implementação da Lei 4.320/1964. A constituição federal de 1988 reforça o disposto da lei 4.320/1964, acrescentando ainda a exigência do Plano Plurianual e da Lei de Diretrizes Orçamentárias. É a partir deste momento (CF, 1988) que o planejamento se torna peça fundamental do orçamento, sendo muitas vezes confundido com o mesmo.

Para tanto, no decorrer do capítulo serão apresentados os marcos institucionais que dão forma ao planejamento, incorporando o disposto da Lei de Responsabilidade Fiscal (legislação mais recente), além de destacar os principais problemas que as administrações públicas enfrentam em decorrência da adequação a esta realidade.

2.2 O Plano Plurianual Municipal – PPA

O Plano Plurianual Municipal consiste num documento, a ser elaborado a cada quatro anos, sempre no primeiro ano do mandato do prefeito, contemplando o planejamento dos três anos restantes do seu mandato e o primeiro ano da administração subsequente.

“O plano plurianual tem como objetivo formular as diretrizes para as finanças no período do plano, incluindo a política de fomento e o programa de aplicações das agências financeiras de crédito; identificar e avaliar os recursos disponíveis para o

desenvolvimento de ações a cargo da administração pública, incluindo aqueles provenientes de financiamento, estabelecer as despesas, segundo função, subfunção e programa de governo, entre outras definições.” (PEREIRA, 1999 p.143).

A elaboração do PPA municipal deve estar orientada para o estabelecimento de parcerias com as demais esferas do governo (Estado e União) e a iniciativa privada, buscando-se assim, absorver o máximo de recursos para o financiamento dos programas. Para isto é fundamental que haja uma integração do PPA municipal com o orçamento das esferas administrativas superiores, visto que o mesmo, para atingir maior eficiência, deve orientar programas que estejam em sintonia com o leque de prioridades de investimento do estado e União, responsáveis pelos repasses de recursos. Este aspecto do PPA revela um componente altamente estratégico a ser observado pelo administrador/planejador, que deve buscar, primeiramente, a satisfação das prioridades locais, porém dentro de uma determinada coerência no que tange à dotação de recursos. Este caráter estratégico que o PPA assume encontra suas razões óbvias na própria Constituição Federal, a qual estipula que as despesas de caráter continuado e de duração superior a um exercício (um ano) devem obrigatoriamente constar no Plano Plurianual, ou se isto não ocorrer, deverá ser elaborado projeto de lei que regulamente a criação de um crédito adicional suplementar a ser apreciado pelo poder legislativo.

Uma etapa fundamental, também considerada como fator crítico de sucesso do PPA, é o sistema de avaliação do mesmo, que em muitos municípios ainda é ignorado. São somente através da avaliação dos resultados alcançados que se podem detectar falhas e proceder às devidas correções, orientando as diretrizes dos planos seguintes. A avaliação deve passar por duas etapas, sendo que a primeira contempla os programas isoladamente e a segunda o PPA como um todo. Os fatores pertinentes que devem ser relevados na avaliação estão relacionados à consecução do objetivo dos programas (verificar a evolução dos indicadores de desempenho), à consecução das metas físicas e financeiras e por último, ao grau de satisfação da população frente aos projetos desenvolvidos. Durante a vigência do PPA (nos quatro anos) a avaliação assume importância ainda maior para a elaboração da LDO (que é anual), LOA e abertura de créditos suplementares.

2.3 A Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO

De acordo com COSTA e VALVERDE “a LDO é o elo entre o Plano Plurianual e a Lei Orçamentária Anual.” O documento da LDO dispõe sobre as diretrizes a serem adotadas

pela administração municipal em cada exercício, contendo o resumo das ações/programas especificadas no PPA, com fixação de valores financeiros e metas físicas (quantitativas). Sendo assim, a LDO “tem como objetivo principal a fixação e programação das despesas para o exercício financeiro” (COSTA e VALVERDE, s.data) A Constituição Federal de 1988, no seu artigo 165 °, parágrafo 2 °, diz que:

“A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação de agências financeiras oficiais de fomento” (CF, 1988 p.99).

É importante citar que a lei 10.028 de 2000, obriga que toda LDO contenha as devidas metas fiscais, ou seja, devem ser especificados em valores monetários todos os gastos ali constantes, sob pena de crime contra as leis das finanças públicas.

2.4 A Lei Orçamentária Anual - LOA

A Lei Orçamentária Anual é a consolidação do orçamento propriamente dito, contemplando a estimativa da receita e a fixação das despesas.

O Projeto de Lei Orçamentária da União diz que o orçamento público, mais do que uma definição da alocação dos recursos financeiros, “trata-se de um instrumento de planejamento que espelha as decisões políticas, estabelecendo as ações prioritárias para atendimento das demandas da sociedade.” (apud COSTA e VALVERDE, s.data)

Sobre a LOA, a Constituição Federal de 1988, artigo 165 °, diz que:

§ 5 ° A lei orçamentária anual compreenderá: I – o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público; II – o orçamento de investimento das empresas em que a união, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; III – o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.
§ 8 ° A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei. (CF, 1988 p.100).

É importante atentar para o § 8 ° acima citado, pois o mesmo permite ao prefeito a abertura de créditos suplementares e adicionais aos previstos na LOA, em porcentagem do total das despesas a ser definida, sem a necessidade de prévia submissão à apreciação do legislativo. Os créditos suplementares e especiais se referem a alterações nas metas físicas e

financeiras da LDO e LOA em decorrência de fatores não previstos quando da elaboração da LDO. Este parágrafo da CF (§ 8 ° do artigo 165 °) concede certa folga uma margem de manobra para alterações do orçamento no decorrer do exercício.

A elaboração da lei orçamentária deve obedecer aos seguintes princípios:

a – princípio da unidade: cada ente público possuirá apenas um único orçamento;

b – princípio da universalidade: o orçamento deve conter todas as receitas e todas as despesas do município;

c – princípio do orçamento bruto: os valores das receitas e despesas devem constar em valores brutos;

d – princípio da anualidade: o orçamento deve ter vigência de um ano, isto é, um exercício;

e – princípio da não-afetação (não-vinculação) das receitas: a receita de impostos não poderá ser “reservada ou comprometida” para atender determinados gastos;

f – princípio da discriminação ou especialização: as receitas e despesas devem ser discriminadas, demonstrando origem e aplicação dos recursos;

g – princípio da exclusividade: artigo 165 ° § 8 ° da CF citado acima.

h – princípio do equilíbrio: equilíbrio entre receita e despesas;

i – princípio da reserva legal: a iniciativa de propor as leis do PPA, LDO e LOA são de exclusividade do executivo.

Conforme já citado anteriormente, a Lei Orçamentária Anual contempla a previsão das receitas, a qual geralmente é orientada pela comparação com a arrecadação do exercício anterior. Tomando-se como base a receita do ano anterior, deve-se levar em consideração o crescimento do produto (produção de bens e serviços do município), sobre o qual aumentará a base de incidência da carga tributária correspondente ao município.

2.5 A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), lei complementar 101 de 4 de maio de 2000, ao entrar em vigor no mesmo mês e ano, trouxe a necessidade de se introduzir na sociedade, e mais especificamente entre os administradores, a percepção de que não se pode gastar mais do que se arrecada. Um dos objetivos principais desta lei, como o próprio nome sugere, é cobrar

maior responsabilidade da atividade dos administradores e evitar que os orçamentos dos exercícios posteriores sejam comprometidos por atitudes irresponsáveis.

A LRF estabelece uma série de limites, principalmente no que diz respeito ao endividamento, além de determinar, no seu capítulo que trata sobre o planejamento, a introdução de metas físicas e fiscais que devem orientar o orçamento e o acompanhamento das atividades. Esta parte da LRF que é central para o presente trabalho, institui a realização do Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), aspectos que serão discutidos no decorrer deste capítulo com maiores detalhes.

Os gastos públicos são considerados os prejuízos financeiros com os quais o governo tem que arcar a fim de atingir seus objetos fins, seja na ótica do custo ou do investimento, aponta Martins (2003).

Para Zanella (2009), dentro do comportamento da ação pública, os gastos com pessoal são a representação dos gastos com servidores públicos, sem qualquer distinção quanto à natureza do vínculo, sejam estes servidores ativos, inativos, pensionistas, em mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos. Sejam civis, militares e/ou membros, temporariamente, da gestão pública. De acordo com a LRF, o gasto com pessoal é definido como.

“[...] 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” (BRASIL, 2000, Art. 18).

A Emenda Constitucional nº 14 (de 1996), que dispõe sobre alterações da redação do Art. 212 da Constituição, traz no inciso um, do parágrafo primeiro, a determinação da “aplicação do mínimo exigido da receita resultante de impostos estaduais compreendidos a proveniente de transferência, na MDE”. Deste modo realça na limitação mínima, aspectos da importância da educação no bojo dos investimentos para o desenvolvimento do país, já que no que trata da organização orçamentária em relação à educação, a legislação não estabelece limites máximos de controle, mas, de acordo ao entendimento dado pela Constituição Federal e suas emendas, o seu limite mínimo.

Quadro 1 – Parâmetros da LRF para as contas de o município serem aprovadas.

Artigo 19	Art. 19. Para os fins do disposto no <i>caput</i> do art. 169 da Constituição, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados: I - União: 50% (cinquenta por cento); II - Estados: 60% (sessenta por cento); III - Municípios: 60% (sessenta por cento).
Artigo 23 c/c 66	Se a despesa total com pessoal, do Poder ou órgão referido no art. 20, ultrapassar os limites definidos no mesmo artigo, sem prejuízo das medidas previstas no art. 22, o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro, adotando-se, entre outras, as providências previstas nos §§ 3º e 4º do art. 169 da Constituição.
alínea “b”, do inciso III, do art. 20	A repartição dos limites globais do art. 19 não poderá exceder os seguintes percentuais: III - na esfera municipal: a) 6% (seis por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver; b) 54% (cinquenta e quatro por cento) para o Executivo.

Fonte: Dados da pesquisa (Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000)

3 – RESULTADOS

3.1 Análise dos pareceres no município de Cruz das Almas

A atividade de planejamento deve ser integrada a qualquer que seja a ação desempenhada no futuro, interligada ao próprio ato do fazer. Portanto, este fator não consiste no único mérito da discussão. Paralela e consoante ao planejamento são imprescindíveis que seja efetuada uma avaliação do processo, de modo que se possa detectar as falhas, acrescentar novas sugestões e críticas, que venham a aperfeiçoar o método. Os pareceres dos TCM apontam para falhas e correções necessárias que dizem respeito ao processo de planejamento e mais especificamente ao planejamento orçamentário. Ao longo da apresentação dos resultados observa-se a necessidade do aperfeiçoamento para o município de Cruz das Almas.

Análises das receitas e despesas do município de Cruz das Almas nos determinados anos estudados.

Tabela 1: Receitas estimadas e arrecadadas no município de Cruz das Almas de 2013 a 2015.

<i>ANOS</i>	<i>RECEITAS ESTIMADAS</i>	<i>RECEITAS ARRECADADAS</i>	<i>DIFERENÇA DAS RECEITAS</i>	<i>INFLAÇÃO</i>
2013	102.000.000,00	75.909.357,75	-26.090.642,25	5,91%
2014	103.815.000,00	87.530.009,92	-16.284.990,08	6,41%
2015	109.020.780,00	94.679.341,48	-14.341.438,52	10,67%

Fonte: dados da pesquisa, relatórios TCM (2017).

Com base na tabela 1 é possível perceber, ao longo dos anos, um padrão de crescimento de arrecadação nas receitas. Nota-se o pareamento dos valores monetários de arrecadação de 2013 para 2015 em relação a inflação. Considerando as taxas inflacionárias dos supracitados anos, que definidas por alguns economistas a inflação se refere ao aumento no suprimento do dinheiro, ou seja, a inflação ocorre quando os insumos de bens e produtos se tornam mais caros, deste modo, as receitas arrecadas cresceram nos anos de 2014 e 2015, pois precisaram se equiparar a inflação. Segundo a LOA, no ano de 2013 havia-se previsto inicialmente um total de R\$ 102.000.000,00; porém, só foi arrecadado R\$ 75.909.357,75 ficando sem arrecadação aproximadamente 25% do previsto. Da mesma maneira nos anos de 2014 e 2015.

Verificou-se que existe um grande distanciamento entre o que se previa e o que se arrecadava, a exemplo do exercício de 2013, no qual ocorreu uma superestimação da receita orçamentária, conforme indica taxa de diferença de 25,58%. Esta taxa indica que, quanto mais próximo de zero, maior é a proximidade da previsão com a realização. Nos exercícios seguintes, houve uma tendência de aproximação entre a previsão e a realização, conforme se percebeu no exercício de 2015, onde as taxas de 13,15% indicam uma maior aproximação entre a previsão e realização.

Para o TCM (2013), a previsão acertada da arrecadação de receita não é sinônima de saúde financeira e nem garantia de boa aplicação dos recursos arrecadados, mas é o primeiro passo para o gestor se planejar com eficiência para enfrentar o caminho da execução orçamentária da despesa pública. Pelos dados, observa-se baixa consonância dessa execução para o município de Cruz das Almas.

Tabela 2: Despesas fixadas e realizadas.

<i>ANOS</i>	<i>DESPESAS FIXADAS</i>	<i>DESPESAS REALIZADAS</i>	<i>DIFERENÇA DAS DESESPESAS</i>	<i>%</i>
2013	102.000.000,00	82.530.318,72	+ 19.469.681,28	19,09%
2014	103.815.000,00	89.821.615,12	+ 13.993.384,88	13,48%
2015	109.020.780,00	90.256.165,23	+ 18.764.614,77	17,21%

Fonte: dados da pesquisa, TCM (2017)

Segundo Jund (2008), "A despesa faz parte do orçamento e corresponde às autorizações para gastos com as várias atribuições governamentais". A fixação de despesas está ligada ao processo de planejamento, tendo em vista os recursos disponíveis. E a despesa é fixada pela Lei Orçamentário Anual (LOA).

De acordo com a tabela 2, no ano de 2013 foi estimada a despesa em R\$ 102.000.000,00 de gastos. Este valor contempla os Créditos Orçamentários e a Reserva de Contingência.

Em 2014, a despesa estimada na Lei Orçamentária Anual foi de R\$ 103.815.000,00, sendo realizada somente 82.530.318,72, que significa uma diferença de 19,09%, um total positivo de R\$ 19.469.681,28. Por outro lado as despesas realizadas ficaram acima das receitas arrecadadas (Tabela 1 e 3), que aponta para um desequilíbrio financeiro na medida em que gasta-se mais do que arrecada.

As despesas autorizadas no ano de 2015 foram de R\$ 109.020.780,00, mas, no entanto as despesas realizadas foram no valor de R\$ 90.256.165,23, que equivale a uma diferença de R\$ 18.764.614,77, uma dessemelhança compatível a 17,21% da despesa fixada. Destaca-se que este ano, dentre os analisados neste estudo, é o único que ocorreu maior receita do que as despesas realizadas.

Tabela 3: Receitas arrecadadas e despesas realizadas.

<i>ANOS</i>	<i>RECEITAS ARRECADADAS</i>	<i>DESPESAS REALIZADAS</i>	<i>DIFERENÇA</i>
2013	75.909.357,75	82.530.318,72	- 6.620.960,97
2014	87.530.009,92	89.821.615,12	- 2.291.605,20
2015	94.679.341,48	90.256.165,23	+4.423.176,25

Fonte: Dados da pesquisa, TCM (2017).

Segundo Carafate (2017) de acordo com um levantamento do Conselho Nacional de Municípios, 77% dos municípios brasileiros estão com déficit nos cofres públicos, observamos que esse fato ocorreu no município Cruzalense nos anos de 2013 e 2014, onde o cofre público teve um déficit de 6.620.960,97 e 2.291.605,20 respectivamente. Em 2015, na troca de gestão houve uma equiparação entre as receitas arrecadas e despesas realizadas, ocasionando um saldo positivo de 4.423.176,25 nos cofres público.

Segundo dados da Secretaria do Tesouro Nacional organizadas pelo CEM (Centro de Estudos da Metr pole) em 2015 Cruz das Almas teve o seu maior gasto com a educa o, sendo 35% da receita arrecadada, seguido de saúde, administra o e assistência social, com 26,2% 22,6% 2,6% consequentemente.

3.2 Comentários do TCM relacionados ao relatório das contas do município para pessoal.

No ano de 2013, em rela o às despesas com o pessoal, o relatório do TCM traz que de acordo com o Relatório de Presta o de Contas Mensal de agosto de 2013, a despesa de pessoal alcançou o montante de R\$51.155.147,31, correspondendo a 76,30% da receita corrente líquida de R\$67.045.900,54, **constatando-se o descumprimento da legisla o**. A despesa com pessoal da Prefeitura, apurada ao final do exercício de 2013, atingiu o montante de R\$53.532.648,11 correspondendo a 71,83% da Receita Corrente Líquida de

R\$74.530.789,25, **mantendo a extrapolação do limite** de 60% previsto no art. 22, da Lei Federal nº 11.494/07.

Em 2014, a despesa total com pessoal do Poder Executivo, no valor de R\$58.426.441,78, foi correspondente a 68,19% da Receita Corrente Líquida de R\$85.682.066,37. Sendo que segundo TCM (2014):

A despesa com pessoal da Prefeitura, apurada no 1º quadrimestre de 2014, no montante de R\$ 55.257.602,98 correspondeu a 88,24% da Receita Corrente Líquida de R\$ 62.623.057,07. Desse modo, verifica-se que a despesa de pessoal não foi reconduzida ao limite de 60%, não observando o que estabelecem o artigo 22 da Lei Federal nº 11.494/07. Desse modo, a ausência de recondução ao limite de 54% resultou em descumprimento às determinações do art. 23 c/c 66 da LRF.

As despesas com pessoal alcançaram o montante de R\$56.907.667,91, equivalente a 61,42% da receita corrente líquida de R\$92.654.227,66, **ultrapassando, conseqüentemente, o limite definido** na alínea “b”, do inciso III, do art. 20, da Lei Complementar nº 101/00, devendo o Poder Executivo Municipal eliminar o percentual excedente, na forma prevista no art. 23, sem prejuízo da adoção das medidas estabelecidas no art. 22, da Lei Complementar nº 101/00, sob pena da repercussão negativa nas contas futuras.

3.4 Pareceres do TCM a partir das contas

No ano de 2013, o TCM **votou pela aprovação com ressalvas**, das contas da Prefeitura Municipal de Cruz das Almas, correspondentes ao exercício financeiro, com a responsabilidade do Sr. Raimundo Jean Cavalcante Silva, prefeito à época.

Em 2014, o **voto foi pela rejeição** das contas da Prefeitura Municipal de CRUZ DAS ALMAS, relativas ao exercício financeiro de 2014, da responsabilidade do gestor, Sr. Raimundo Jean Cavalcante Silva, em razão das irregularidades consignadas nos relatórios da 3ª Inspeção Regional e no Pronunciamento Técnico e não sanadas nesta oportunidade, sobretudo as relacionadas à extrapolação continuada do limite da despesa com pessoal.

Posteriormente em 2015, foi **votada a rejeição** das contas da Prefeitura Municipal de Cruz das Almas, correspondentes ao período de 01 de janeiro de 2015 a 09 de setembro de 2015, de responsabilidade do Sr. Raimundo Jean Cavalcante Silva e do período de 10 de setembro de 2015 a 31 de dezembro de 2015 pela responsabilidade do Sr. Ednaldo Ribeiro foi votada pela aprovação, porém com ressalvas. Abaixo a síntese dos motivos de rejeição. (Quadro 1).

Quadro 2: Síntese dos motivos de rejeição.

2013	2014	2015 – 01 Jan. a 09 Set.	2015 – 10 Set. a 31 Dez
<ul style="list-style-type: none"> • Extrapolação do limite de gastos com o pessoal; • Não recondução do percentual das despesas com pessoal; • Não comprovação do pagamento de multas impostas pelo TCM/BA; • Reincidência na omissão da cobrança de multas e ressarcimentos imputados a agentes políticos do Município; • Ausência de licitação; • Despesas com juros e multas por atraso de pagamentos; 	<ul style="list-style-type: none"> • Falhas em demonstrativos contábeis e inconsistências nos registros; • Não recolhimento de imputações de ressarcimento; • Utilização inadequada das fontes de recursos; • Extrapolação de gastos com pessoal; • Não apresentação de pareceres dos Conselhos Municipais da Saúde e do FUNDEB. 	<ul style="list-style-type: none"> • Extrapolação do limite de gastos com o pessoal; • Não recondução do percentual das despesas com pessoal; • Não comprovação do pagamento de multas impostas pelo TCM/BA 	<ul style="list-style-type: none"> • Extrapolação de limite de gastos com o pessoal.

Fonte: Dados da pesquisa, TCM (2017)

A Lei complementar estadual nº 06/91, trás no inciso I, e II:

““Art. 71 - O Tribunal de Contas dos Municípios poderá aplicar multas cujos valores encontrem-se dentro dos limites de multas fixados, anualmente e no mês de dezembro pelo Tribunal Pleno, para vigência no exercício subsequente, aos responsáveis por:

I - contas julgadas irregulares de que não resulte débito, nos termos do artigo 43, parágrafo único, desta Lei.

II - ato praticado com grave infração à norma legal ou regulamento de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial.”.

No ano de 2013, foi imputada uma multa de R\$ 8.000,00, amparada na lei e incisos referidos, devido às irregularidades consignadas nos relatórios elaborados pela equipe técnica deste TCM e não descaracterizadas nesta oportunidade.

Segundo TCM (2013):

“b) nos termos do disposto no art. 5º, I e § 1º, da Lei nº 10.028/00, aplicação da multa de 30% dos subsídios anuais, no importe de **R\$57.600,00** (cinquenta e sete mil e seiscentos reais), devido a não publicação de anexos do Relatório de Gestão Fiscal correspondente ao 3º quadrimestre de 2013;”

Em 2014, em razão dos motivos de rejeição supracitados no quadro acima foi imputada ao gestor imputada ao gestor multas nos valores de R\$ 4.000,00 e de R\$ 57.600,00, equivalente a 30% dos seus subsídios anuais.

No período de 01 de janeiro de 2015 a 09 de Setembro de 2015 as contas do município pela responsabilidade do Sr. Raimundo Jean Cavalcante Silva teve a rejeição pelos motivos referidos no quadro de sínteses, ocasionando multas de R\$ 10.000,00, R\$ 39.939,99 e o ressarcimento com os seu recurso próprio aos cofres público, no valor de R\$ 2.962,08.

Respectivamente, no período de 10 de Setembro de 2015 a 31 de Dezembro de 2015 pela responsabilidade do Sr. Ednaldo José Ribeiro, foi imputada multas nos valores de R\$ 3.000,00 e R\$ 17.266,65 por causa dos motivos referidos no quadro.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A efetivação deste trabalho foi ao encontro ao interesse das discussões acerca da análise das contas públicas municipais, evidenciando a maneira como o gestor público age no trato da coisa pública. Quanto o estudo aos pareceres do TCM-BA é de grande importância, pois atualmente se tratando de uma questão de ordem prática requer uma acentuada mudança no âmbito da gestão pública.

O objetivo geral deste trabalho foi descrever e analisar os pareceres anuais do Tribunal de contas dos municípios (TCM) anuais de Cruz das Almas 2013 a 2015, deste modo, verificando quais aspectos contábeis-fiscais foram feitos e/ou infringidos pela Prefeitura Municipal de Cruz das Almas, e que colaborou para que o TCM-BA opinasse pela rejeição ou aprovação da prestação de contas do exercício financeiro do ano de 2013 a 2015.

Os resultados alcançados e descritos mostraram-se coerentes com a conclusão do parecer, observa-se que nas contas do município Cruzalmeno referentes aos anos 2013, 2014 e 2015, **houve inúmeras infrações aos normativos legais, a exemplo, o excesso de gastos com pessoal, ausência de critérios técnicos para elaboração do orçamento, reincidência no não cumprimento das disposições referentes a execução da despesa, dentre outros**, proveram o referido Tribunal para que o mesmo votasse pela rejeição das contas.

Após os levantamentos e evidenciado os problemas que o município Cruzalmeno enfrenta, verifica-se a necessidade de execução de medidas a serem adotadas e de mudanças a serem executadas para a melhoria, através de projetos de aumento de arrecadação, a contenção de despesas, a correta aplicação dos recursos públicos, que devem ser buscadas especialmente pelos gestores municipais. Essa implementação é de suma importância para o Município de Cruz das Almas, pois existe uma grande necessidade de equiponderar as contas públicas, facilitando o gerenciamento da administração, recuperando o seu crédito e atividades de responsabilidade da Prefeitura Municipal e prestando cada vez mais e melhores serviços.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Tribunal de contas da União dos municípios da Bahia. Prestação anual de contas 2013. Bahia, 2013.

BRASIL. Tribunal de contas da União dos municípios da Bahia. Prestação anual de contas 2014. Bahia, 2014

BRASIL. Tribunal de contas da União dos municípios da Bahia. Prestação anual de contas 2015. Bahia, 2015.

BRASIL. **Lei Federal nº 11.494/07. Regulamenta o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação básica e de Valorização dos profissionais de Educação – FUNDEB.** Diário Oficial [da] Republica Federativa do Brasil. Brasília, DF

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil:** promulgada em 5 de outubro de 1988. 1ª Edição, São Paulo: Atlas, 1988.

BRASIL. **Lei complementar Nº 101, de 4 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em Agosto 2017.

BRASIL. **Lei Nº 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em Dezembro 2017.

BRASIL. **Emenda Constitucional Nº 14, de 12 de Setembro de 1996.** Modifica os arts. 34, 208, 211 e 212 da Constituição Federal e dá nova redação ao art. 60 do Ato das Disposições constitucionais Transitórias. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em Dezembro 2017.

BRASIL. **Lei nº 11.494, de 20 DE junho de 2007.** Regulamenta o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em Dezembro 2017.

BRESSER, Luiz Carlos. **A reforma da gestão pública.** Correio brasiliense. 2002

CARAFATE, Ludmila. **77% dos municípios brasileiros gastam mais do que arrecadam.** Disponível em: <http://noticias.band.uol.com.br/cidades/rs/noticias/100000841080/77-dos-municipios-brasileiros-gastam-mais-do-que-arrecadam.html>. Acesso: Janeiro 2018.

CARDOSO JR. **A reinvenção do planejamento governamental no Brasil.** Brasília: IPEA, 2011. v.4 (517 p.): tabs. (Diálogos para o Desenvolvimento)

Centro de estudos da metrópole. Disponível em:

<<http://web.fflch.usp.br/centrodametropole/>> Acesso em: Janeiro 2018.

_____. **Elaborando a Lei Orçamentária Municipal.** Brasília: Ministério do Planejamento. Disponível em: <www.planejamento.gov.br>. Acesso em Agosto de 2017.

COSTA, Franselmo Araújo; VALVERDE, Lúcia Helena Cavalcante. **Elaborando a Lei de Diretrizes Orçamentárias Municipal**. Brasília: Ministério do Planejamento. Disponível em: <www.planejamento.gov.br>. Acesso em Novembro 2017.

CRUZ das Almas. Disponível em: <<http://ufrb.edu.br/herbario/cruz-das-almas>>. Acesso em: Dezembro 2017.

DALLA VECCHIA, Elói. **Orçamento Municipal: O caso dos municípios do Planalto Médio do estado do Rio Grande do Sul – 1989 a 1997**. Dissertação de Mestrado, Curso de Pós Graduação em Administração, UFSC. Turma especial da Universidade de Passo Fundo. Passo Fundo, 1999.

DALLA VECCHIA, Elói; MONTOYA, Marco Antônio. **Orçamento e Planejamento Municipal: Um estudo de Caso**. In: Revista de Economia Política, vol. 22, nº 2, abril-junho de 2002.

JUND, Sergio. **Administração, orçamento e contabilidade pública**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

LOPES, Carlos Thomaz G. Lopes. **Planejamento Estado e Crescimento**. São Paulo: Pioneira, 1990.

KESSLER, Lenoir. **Planejamento Público local: o caso do município de Itapiranga (SC)**. Monografia de conclusão de curso, Curso de graduação em Ciências Econômicas. Florianópolis: UFSC, 2004.

MARQUES, M. C. C. **O papel da auditoria no setor público**. Lisboa: Coimbra, 2005.

MARQUES, M. C. C.; ALMEIDA, J. J. M. Auditoria no sector público: um instrumento para a melhoria da gestão pública. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 15, n. 35, p. 84-95, maio/ago. 2004

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PEREIRA, José Matias. **Finanças Públicas: A Política Orçamentária no Brasil**. São Paulo: Atlas, 1999

Tribunal de Justiça do estado da Bahia. Disponível em: <<http://www5.tjba.jus.br/portal/>> Acesso em: Novembro 2017.

ZANELLA, M. S. P. Artigo 18º a 28º. IN: MARTINS, I. G. da S.; NASCIMENTO, C. V. de N. (Orgs.). **Comentários a Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo-SP: Saraiva, p.143-194. 2009.