

**UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, CONTÁBEIS E COMÉRCIO**  
**INTERNACIONAL**  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**RAFAEL OLEAS DO CARMO**

**RELATÓRIOS DE GESTÃO FISCAL: ESTUDO COMPARATIVO ENTRE OS TRÊS**  
**ESTADOS DA REGIÃO SUL DO BRASIL NO PERÍODO DE 2008 A 2012**

**CAXIAS DO SUL**

**2013**

**RAFAEL OLEAS DO CARMO**

**RELATÓRIOS DE GESTÃO FISCAL: ESTUDO COMPARATIVO ENTRE OS TRÊS  
ESTADOS DA REGIÃO SUL DO BRASIL NO PERÍODO DE 2008 A 2012**

Monografia apresentada como requisito  
para a obtenção do Grau de Bacharel em  
Ciências Contábeis da Universidade de  
Caxias do Sul

Orientador: Prof. Ms. Tarcísio Neves da  
Fontoura

**CAXIAS DO SUL**

**2013**

**RAFAEL OLEAS DO CARMO**

**RELATÓRIOS DE GESTÃO FISCAL: ESTUDO COMPARATIVO ENTRE TRÊS  
ESTADOS DA REGIÃO SUL DO BRASIL NO PERÍODO DE 2008 A 2012**

Monografia apresentada como requisito  
para a obtenção do Grau de Bacharel em  
Ciências Contábeis da Universidade de  
Caxias do Sul

Orientador: Prof. Ms. Tarcísio Neves da  
Fontoura

Aprovado (a) em 22/11/2013

Banca Examinadora:

Presidente

-----  
Prof. Ms. Tarcísio Neves da Fontoura  
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:

-----  
Prof. Esp. Jorge Dal Bó  
Universidade de Caxias do Sul - UCS

-----  
Prof. Ms. Elias Milton Denicol  
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Dedico este trabalho a minha família, em especial meus pais, Elena e Osmar, que não mediram esforços para que este momento se realizasse.

## **AGRADECIMENTOS**

Expresso meus agradecimentos à todos que, de alguma forma, contribuíram para que este trabalho fosse realizado. Entretanto, é necessário destacar alguns nomes. Agradeço meu orientador, Prof. Ms. Tarcísio Neves da Fontoura pelas orientações e pelo conhecimento agregado a mim e ao trabalho. Agradeço minha família, por ser minha base, meu ponto de partida e de chegada. Obrigado Elena, minha mãe, meu exemplo de amor incondicional, dedicação à família, generosidade e alegria. Obrigado Osmar, meu pai, meu exemplo de caráter, honestidade, honra e companheirismo. Que eu possa constituir uma família e uma história tão belas quanto as de vocês. Agradeço minha irmã, Bruna, por ser minha companheira e meu exemplo de dedicação e amor pelo que se faz. Agradeço as melhores colegas que esses cinco anos de UCS puderam me proporcionar. Obrigado Denise, Fabricia, Jaqueline e Andressa, vocês potencializaram nosso aprendizado, deixamos de ser colegas para nos tornarmos grandes amigos. Obrigado Gabriel, Felipe, Tiago e Wilson, parceiros de longa data, grandes companheiros e amigos sensacionais. Que essa amizade e parceria durem por muitos e muitos anos. Em especial, obrigado à minha namorada, Paula, pela paciência, alegria e companheirismo. Obrigado por estar sempre ao meu lado, me apoiando e me dando suporte. Você é fundamental para mim. Acima de tudo, obrigado à Deus por me dar a vida e me proporcionar a graça de conviver com pessoas tão incríveis.

À todos vocês, obrigado.

*“Seja você quem for, seja qual for a posição social que você tenha na vida, a mais alta ou a mais baixa, tenha sempre como meta muita força, muita determinação e sempre faça tudo com muito amor e com muita fé em Deus, que um dia você chega lá. De alguma maneira você chega lá.”*

**Ayrton Senna**

## RESUMO

A participação popular na administração pública é fundamental para o bom andamento de um Estado sob o regime democrático. Entretanto, a população acaba se distanciando da administração pois a elaboração dos demonstrativos e a linguagem utilizada nos mesmos é de difícil compreensão. Com a publicação da Lei Complementar 101/2001, buscou-se aumentar a publicidade das informações, por meio de demonstrativos e relatórios, como o Relatório de Gestão Fiscal. A mesma Lei estabeleceu limites para os gastos públicos, determinando punições ao poder ou órgão que ultrapassá-los, bem como aos administradores públicos. Essa pesquisa busca responder a seguinte pergunta: Quais são as diferenças mais expressivas que podem ser destacadas em uma comparação dos Relatórios de Gestão Fiscal dos estados de Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Paraná no período de 2008 a 2012? Para responder essa questão elaborou-se uma pesquisa bibliográfica e documental da legislação pertinente, bem como os conceitos relacionados à contabilidade, contabilidade pública, administração de recursos e ao Relatório de Gestão Fiscal. O estudo apresenta a receita corrente líquida, despesa consolidada líquida, gastos com pessoal e restos a pagar dos três estados da região sul, traçando um paralelo entre eles e também com relação aos limites estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Concluiu-se que o estado do Rio Grande do Sul enfrenta dificuldades para cumprir a legislação, pois possui uma dívida elevada, que impacta em suas finanças, prejudicando sua suficiência de caixa quanto aos restos a pagar. O estado do Paraná cumpre a Lei, com o alerta de que em alguns pontos está se aproximando do limite máximo legal. Já o estado de Santa Catarina apresenta os melhores indicadores, e apesar de ser o menor estado da região sul em economia, população e extensão, é o exemplo a ser seguido com relação à Lei de Responsabilidade Fiscal.

**Palavras-chave:** Contabilidade. Contabilidade Pública. Lei de Responsabilidade Fiscal. Receita Corrente Líquida. Gastos com Pessoal. Despesa Consolidada Líquida.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Mapa do estado do Paraná .....	48
Figura 2 – Mapa do estado do Rio Grande do Sul .....	49
Figura 3 – Mapa do estado de Santa Catarina.....	50
Figura 4 – Evolução da Dívida Consolidada Líquida.....	55
Figura 5 – Evolução da Receita Corrente Líquida.....	57

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Atividades do Estado.....	22
Quadro 2 – Limites de Gastos com Pessoal .....	32
Quadro 3 – Obrigoriedade da Elaboração do Relatório de Gestão .....	35
Quadro 4 – Demonstrativos e Prazos – Poder Executivo .....	37
Quadro 5 – Demonstrativos e Prazos - Legislativo, Judiciário e Ministério Público ..	38
Quadro 6 – Demonstrativos e Prazos - Poder Executivo - Municípios com menos de 50 mil habitantes .....	38
Quadro 7 – Demonstrativos e Prazos - Poder Legislativo - Municípios com menos de 50 mil habitantes .....	39
Quadro 8 – Limite de Gastos com Pessoal .....	40

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Evolução da Dívida Consolidada Líquida 2008-2012.....	51
Tabela 2 – Evolução da Dívida Consolidada Líquida 2008-2012.....	52
Tabela 3 – Evolução da Dívida Consolidada Líquida 2008-2012 (RS).....	53
Tabela 4 – Evolução da Receita Corrente Líquida 2008-2012.....	56
Tabela 5 – Evolução da Receita Corrente Líquida 2008-2012.....	58
Tabela 6 – Evolução da Receita Corrente Líquida 2008-2012.....	59
Tabela 7 – Evolução dos restos a pagar 2008-2012.....	61
Tabela 8 – Evolução dos restos a pagar 2008-2012.....	62
Tabela 9 – Evolução dos restos a pagar 2008-2012.....	62

## LISTA DE SIGLAS

BCB	Banco Central do Brasil
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
DC	Dívida Consolidada
DCL	Dívida Consolidada Líquida
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
IGP-DI	Índice Geral de Preços Disponibilidade Interna
INCC-DI	Índice Nacional de Custo da Construção do Mercado Disponibilidade Interna
IPA-DI	Índice de Preços por Atacado Disponibilidade Interna
IPC-DI	Índice de Preços ao Consumidor Disponibilidade Interna
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
NBCT	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica
PIB	Produto Interno Bruto
PR	Paraná
RCL	Receita Corrente Líquida
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
RS	Rio Grande do Sul
SC	Santa Catarina

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>13</b>
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO .....	13
1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA .....	15
1.3 OBJETIVOS .....	17
<b>1.3.1 Objetivo geral</b> .....	<b>17</b>
<b>1.3.2 Objetivos específicos</b> .....	<b>17</b>
1.4 METODOLOGIA .....	18
1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO .....	19
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>20</b>
2.1 ESTADO .....	20
<b>2.1.1 Conceito de Estado</b> .....	<b>20</b>
<b>2.1.2 Funções e Atividades do Estado</b> .....	<b>21</b>
2.2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA .....	22
2.3 ADMINISTRAÇÃO DOS RECURSOS .....	24
<b>2.3.1 Receitas Públicas</b> .....	<b>24</b>
2.3.1.1 Classificações das Receitas Públicas .....	25
<b>2.3.2 Despesas Públicas</b> .....	<b>26</b>
2.3.2.1 Princípios das Despesas Públicas .....	26
2.3.2.2 Classificações das Despesas Públicas .....	27
2.4 CONTABILIDADE .....	28
2.5 CONTABILIDADE PÚBLICA .....	30
2.6 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL .....	31
2.7 TRANSPARÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA .....	33
2.8 RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL .....	35
<b>2.8.1 Conceito</b> .....	<b>35</b>
<b>2.8.2 Demonstrativos</b> .....	<b>39</b>
2.8.2.1 Demonstrativo de Despesa com Pessoal .....	39
2.8.2.2 Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida .....	41
2.8.2.3 Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores .....	43
2.8.2.4 Demonstrativo das Operações de Crédito .....	44
2.8.2.5 Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa .....	45

2.8.2.6	Demonstrativo dos Restos a Pagar .....	46
2.8.2.7	Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal .....	47
2.8.2.8	Relatório de Gestão Fiscal Consolidado .....	47
<b>3</b>	<b>APRESENTAÇÃO E CONTEXTUALIZAÇÃO DOS ESTADOS ESTUDADOS .....</b>	<b>48</b>
3.1	PARANÁ.....	48
3.2	RIO GRANDE DO SUL .....	49
3.3	SANTA CATARINA .....	50
<b>4</b>	<b>APRESENTAÇÃO DO ESTUDO .....</b>	<b>51</b>
4.1.1	Dívida Pública.....	51
4.1.2	Receita Corrente Líquida.....	56
4.1.3	Gastos com Pessoal .....	58
4.1.4	Restos a Pagar .....	61
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>64</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>66</b>

## INTRODUÇÃO

### 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

O Brasil é uma república democrática, onde o povo faz parte da administração da máquina pública, elegendo seus representantes, fiscalizando-os e exercendo seu papel como parte fundamental do funcionamento do país. Baseados nessas premissas, os eleitores tem buscado, cada vez mais, fazer uso do seu voto para ajudar a conduzir o país por um caminho de desenvolvimento socioeconômico, emprego pleno e crescimento sustentável.

Entretanto, frente à situação atual do país, com sérios problemas de infraestrutura que abrangem a educação, segurança, saúde, entre outras áreas, o sentimento que a população tem é de que o país não está sendo conduzido da maneira que deveria.

Como em toda democracia, a população tem direitos e deveres. Direitos como saúde, segurança, educação, lazer, moradia, alimentação, entre outros, estão garantidos pelo Artigo 6º da Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988. Contudo, o povo também tem seus deveres, tais como prestar o serviço militar, pagar imposto sobre a renda, trabalhar como mesário, usar o cinto de segurança, não fumar em locais públicos e fechados, dentre tantos outros, que são regidos por inúmeras leis e necessários ao bom funcionamento do Estado e a boa convivência da população.

O desenvolvimento de um país sob um regime democrático depende de uma participação extensiva da população na gestão e na fiscalização dos seus representantes. Apesar de haver o Poder Legislativo para executar o papel de fiscalizador sobre o Poder Executivo, também é dever da população participar deste processo que é vital para a consolidação da democracia.

Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, as informações da administração pública se tornaram mais acessíveis e confiáveis, proporcionando ao eleitor a possibilidade de aproximar-se da gestão pública. A redação da Lei busca obrigar os administradores públicos a agir com mais responsabilidade, planejamento e transparência, o que entende-se que seja justo, visto que estes administram bens que pertencem à sociedade.

Este trabalho monográfico pretende demonstrar, por meio de uma análise prática e comparativa das informações publicadas, como estão sendo administrados os três estados da região sul do país, apresentando as informações em um formato mais claro e objetivo do que o utilizado pelos órgãos.

Após um estudo aprofundado a respeito do tema, o autor realizará uma análise dos relatórios de gestão fiscal apresentados pelos estados em questão no período estudado, buscando traçar um comparativo entre as administrações públicas.

Este estudo procura analisar as finanças e os demonstrativos de três estados, utilizando-se de uma simplificação dos dados, além de traçar um comparativo entre estes três entes de mesma natureza. Neste contexto, abre-se um campo de pesquisa pouco explorado até o momento, que é a análise das demonstrações da esfera pública.

Este trabalho se justifica do ponto de vista acadêmico considerando que o autor localizou poucos trabalhos voltados para este fim. Dos trabalhos encontrados, boa parte destes não estavam atualizados, devido ao fato de que houve mudanças significativas na legislação voltada à Contabilidade Pública. Desta forma, percebe-se um filão de conhecimento que não está sendo explorado e é para este caminho que o autor direciona seu trabalho.

Além de elaborar um estudo a respeito do tema, este trabalho também pretende despertar nos leitores o interesse pelo estudo da contabilidade pública. No entendimento do autor, este trabalho não tem um fim em si mesmo, pelo contrário, é uma porta de entrada para o tema, que ainda tem muitos pontos passíveis de debate.

Sob o ponto de vista prático, este trabalho propende esmiuçar as demonstrações, apresentando os resultados de forma condensada, buscando traçar um paralelo entre os estados estudados, demonstrando sua situação fiscal e econômica.

O melhor entendimento e interpretação dos dados pode aproximar os eleitores da administração pública, o que é fundamental para o bom andamento de um país democrático. Com a população ao lado do Estado, acompanhando suas ações e sua evolução, o país estará construindo uma base sólida de conhecimento e comprometimento, fundamental para que se alcancem suas metas econômicas e sociais.

## 1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

A Contabilidade é uma ciência social, e como tal, tem seu desenvolvimento fundamentado na evolução da sociedade. Nesse sentido, pode-se observar que, à medida que as organizações evoluem, também aumenta a complexidade das transações e operações que desenvolvem. (CORBARI, 2011).

A Contabilidade tem como função o controle do patrimônio das entidades, com o objetivo de oferecer informações precisas para os diversos usuários: Estado, investidores, bancos, funcionários, administradores, entre outros. A Contabilidade é necessária para qualquer entidade, pública ou privada, independente de seu faturamento, atividade, regime de tributação ou qualquer outra característica.

A Contabilidade Pública é uma das áreas de estudo da contabilidade, a qual tem por objetivo registrar, controlar e interpretar as atividades que afetam a situação financeira, patrimonial e orçamentárias dos entes públicos, sejam eles municípios, estados, distrito federal ou união. Conforme Assumpção (2011, p. 14), “saber interpretar os demonstrativos do setor público passou a ser essencial para toda e qualquer pessoa que queira exercer seus direitos e obrigações como cidadão.”

Para Araújo e Arruda (2004), entre as principais funções da Contabilidade Pública, destacam-se estudar, orientar, controlar e demonstrar a organização dos orçamentos e a sua execução. A área de atuação da contabilidade pública compreende os três níveis do governo: federal, estadual e municipal, além de suas autarquias fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista.

As receitas e despesas dos entes públicos advêm de diversas leis e normas que estabelecem suas origem e destino. As receitas podem se originar de diferentes fontes, como dos tributos, receitas de serviços prestados, receitas patrimoniais, receitas por transferências correntes, entre outras. Estas receitas influenciam diretamente na posição patrimonial das entidades deste setor, pois são fontes de financiamento de todas as atividades promovidas pelos governantes.

Já as despesas, em grande parte, tem sua destinação definida por lei, com o mínimo obrigatório para investimentos em saúde e educação. Cabe ressaltar que os gastos do setor público estão sujeitos às regras que abrangem as licitações. As receitas e despesas das unidades administrativas do Estado são diferentes, pois, de acordo com a Constituição Federal, Estados e Municípios tem autonomia para

promulgar suas próprias leis, respeitando a hierarquia existente entre os poderes federal, estadual e municipal.

A Constituição Federal de 1988 determina no artigo 18 que “a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos”. Quanto aos Estados, estes são subdivisões da União, sendo que seus bens e organização política estão descritos no Título III, Capítulo III da Constituição Federal. Os Estados seguem sua própria constituição estadual, podendo elaborar suas próprias leis, desde que observada a hierarquia existente entre os três poderes.

O Brasil é um dos países com a maior carga tributária do mundo, alcançando 36,27% do PIB em 2012. Segundo estudo realizado em 2011 pelo IBPT, Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, o Brasil é o país que oferece o menor retorno à população dentre os 30 países com a maior incidência de tributos sobre o PIB (produto interno bruto). Neste indicador, que compara IDH (índice de desenvolvimento humano) e carga tributária, o Brasil se posiciona atrás de países como Israel, Argentina e Uruguai. Em 2012 o Brasil teve recorde de arrecadação, alcançando R\$1,59 trilhão.

Neste cenário, é comum que a população se sinta decepcionada com seus governantes, pois estes dispõem de recursos abundantes para desenvolver seus planos de governo. Entretanto, o que se nota são problemas graves em saúde, educação, saneamento básico, segurança, entre outros entraves que assolam a sociedade e impedem um crescimento mais vertiginoso da economia.

Inserido neste contexto, o autor entende que os dados contábeis das administrações públicas devem ser apresentados de forma clara, para que a população possa interpretar e assimilar as informações apresentadas. Desta forma, um dos profissionais mais capacitados para compilar e analisar os dados, é o contador. Este tem os conhecimentos necessários para traduzir a linguagem contábil para a população, geralmente leiga nesta ciência.

Este pensamento serviu de motivação para que o autor desenvolvesse este trabalho, buscando simplicidade e clareza nos dados apresentados, bem como interpretá-los e estabelecer um comparativo entre três estados, buscando avaliar comparativamente as administrações públicas dos entes estudados.

A questão de pesquisa proposta para este trabalho é: Quais são as diferenças mais expressivas que podem ser destacadas em uma comparação dos

relatórios de gestão fiscal dos estados de Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Paraná no período de 2008 a 2012?

Este trabalho busca analisar as receitas e despesas, bem como origens e aplicações de recursos dos três estados brasileiros localizados na região sul do país. Os estados foram escolhidos por sua proximidade física, bem como por serem destaque em índices de educação, saneamento e saúde, estando acima da média nacional nas pesquisas do IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística).

O autor buscará nos Relatórios de Gestão Fiscal os dados necessários para avaliar o desempenho dos Estados, bem como analisar se os mesmos estão cumprindo corretamente o que é determinado na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Assim, este trabalho propõe um estudo sobre os relatórios de gestão fiscal de um conjunto de estados, buscando comparar, por meio de indicadores contábeis, a evolução orçamentária, financeira e patrimonial em um determinado espaço de tempo.

### 1.3 OBJETIVOS

#### 1.3.1 Objetivo geral

Analisar quais são as diferenças mais expressivas que podem ser destacadas em uma comparação dos relatórios de gestão fiscal dos estados de Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Paraná no período de 2008 a 2012.

#### 1.3.2 Objetivos específicos

- Fazer o levantamento bibliográfico relacionado à contabilidade pública.
- Identificar, compilar e organizar os dados e informações contidos nos demonstrativos dos Estados estudados.
- Elaborar análise sintetizada das informações encontradas, buscando sempre a simplicidade de linguagem e apresentação.
- Elaborar tabelas, gráficos e indicadores a respeito dos dados encontrados, buscando apresentá-los de forma visual e condensada.
- Traçar um comparativo com relação aos dados encontrados em cada um dos Estados estudados.

- Analisar os demonstrativos identificando se os Estados estão ou não cumprindo os limites determinados pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

#### 1.4 METODOLOGIA

Definidos os objetivos e relacionados os principais conceitos e obras, passa-se a definir a metodologia de trabalho, expondo a maneira como o mesmo é desenvolvido e quais as ferramentas utilizadas.

Quanto aos procedimentos técnicos, será aplicada uma pesquisa documental, sendo que o autor utilizará os relatórios publicados pelos estados com o objetivo de analisar os dados neles presentes, interpretando os resultados apresentados e elaborando novos índices.

De acordo com Silva e Grigolo (2002 Apud Beuren, 2006), este tipo de pesquisa visa selecionar, tratar e interpretar a informação, buscando extrair dela algum sentido e introduzir-lhe algum valor, e deste modo, contribuir para a comunidade científica.

Segundo Gil (1999), a pesquisa documental é muito próxima à pesquisa bibliográfica, entretanto, esta se difere pelo fato de utilizar toda a sorte de documentos de diversas finalidades, buscando atingir um público maior do que a pesquisa documental.

Beuren (2006) destaca que a contabilidade utiliza-se com certa frequência da pesquisa documental, principalmente quando se deseja analisar o comportamento de certo setor da economia ou elaborar estudos históricos.

Com relação aos objetivos, esta pesquisa se enquadra como Descritiva, pois busca descrever as características encontradas nos relatórios de gestão fiscal, sendo que a mesma se caracteriza desta forma por ser mais aprofundada que uma pesquisa exploratória, porém, não tão detalhista quanto uma pesquisa explicativa.

Segundo Silva, Bervian e Cervo (2007) a pesquisa descritiva identifica dados e problemas com profundidade suficiente para serem estudados, mas que não se encontram prontos. Seus dados ocorrem em seu ambiente natural e devem ser coletados e ordenados para seu estudo propriamente dito.

Para Gil (1999, p. 44), "as pesquisas deste tipo tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis." Beuren (2006) destaca que este

tipo de pesquisa é comumente usado na área contábil, agregado ao emprego de técnicas estatísticas.

Já sob o aspecto da abordagem do problema, a pesquisa pode ser enquadrada como qualitativa e quantitativa, pois expõe um problema e utiliza-se de análise de variáveis, apoiada por métodos de quantificação para coleta e tratamento de informações.

Sobre a abordagem qualitativa, Richardson (1999, p.70) entende que “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema; analisar a interação de certas variáveis; compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”. Em relação à abordagem quantitativa, Richardson (1999, p.70), diz que “caracteriza-se pelo emprego de quantificação, tanto nas modalidades de coletas de dados, quanto no tratamento dessas por meio de técnicas estatísticas...”.

## 1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO

No primeiro capítulo será apresentada uma contextualização do tema, bem como os objetivos, a questão de pesquisa e a metodologia.

No segundo capítulo serão apresentados os aspectos teóricos com relação ao tema abordado, bem como a visão de diversos autores sobre o assunto. Neste capítulo será fornecida ao leitor uma base de conhecimento necessária para o entendimento do trabalho. Serão conceituados Contabilidade, Contabilidade Pública, Estado, Administração Pública, Administração dos Recursos, Lei de Responsabilidade Fiscal e Transparência na Administração Pública.

No terceiro capítulo será apresentado o estudo em si. Serão introduzidos os Estados estudados, bem como sua história e índices econômicos e populacionais. Após, serão apresentados os indicadores de desempenho dos Estados, contendo indicadores de desempenho econômico, quanto à saúde, educação e uma visão com relação à Lei de Responsabilidade Fiscal. Finalizando o capítulo, os dados apresentados anteriormente serão analisados, comparando o desempenho dos estados e definindo qual o melhor em cada indicador.

Concluindo o trabalho, o quarto capítulo pretende atingir o objetivo principal da pesquisa, ou seja, apresentar as diferenças mais expressivas encontradas nos Relatórios de Gestão Fiscal de Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Paraná.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 ESTADO

Na visão aristotélica, as principais funções do Estado são: segurança e desenvolvimento. A segurança tem por objetivo a manutenção da ordem econômica, política e social, enquanto o desenvolvimento busca promover o bem comum de toda a sociedade. (SILVA, 2002). A seguir, o autor trabalha o conceito e as funções e atividades de um Estado Moderno.

#### 2.1.1 Conceito de Estado

Inicialmente, devemos entender a origem e o conceito de Estado. Bobbio e Bovero (2000, p. 29) trabalham a visão aristotélica de Estado da seguinte forma:

"Desde as primeiras páginas do Política, Aristóteles explica a origem do Estado enquanto *polis* ou cidade, valendo-se não de uma construção racional, mas de uma reconstrução histórica das etapas através das quais a humanidade teria passado das formas mais primitivas às formas mais evoluídas de sociedade, até chegar à sociedade perfeita que é o Estado."

Silva (2002) relata que o Estado passa a existir a partir do momento em que o povo, consciente de sua nacionalidade, organiza-se politicamente. O Estado é um instrumento de organização política da comunidade, com um sistema de funções disciplinado e coordenado para cumprir suas funções.

Para Kohama (2001, p. 32) "(...) o estado é a organização política do poder". Segundo o mesmo autor, o Estado tem como função fundamental promover o bem-comum, e pode ser definido como uma nação politicamente organizada. Pode-se complementar com a interpretação de Mendonça (2010), de que o poder do Estado visa exclusivamente ao bem das pessoas, sendo que o Estado está a serviço do cidadão, e não o cidadão a serviço dele.

Na concepção de Meirelles (2002), o Estado é constituído por três elementos: Povo, Território e Governo Soberano. O Povo, como componente humano do Estado; o Território, como base física; e o Governo Soberano, que é o poder absoluto e indivisível de organizar-se e conduzir-se de acordo com a vontade de seu Povo.

O estado pode exercer seu poder político em forma de Unidade, onde se configura um Estado Unitário, ou, em Estado Federal, onde o território se divide por organizações governamentais regionais. (KOHAMA, 2001). O Brasil se define como Estado Federal no art. 1º da Constituição Federal de 1988, através do seguinte texto: "A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito (...)."

Meirelles (2002) identifica quatro entidades estatais mencionadas na Constituição Federal: União, Estados Membros, Distrito Federal e Municípios. Cada um destes tem suas obrigações, direitos, posses e responsabilidades, podendo criar suas leis e cobrar os impostos que a Constituição Federal lhes autoriza.

### **2.1.2 Funções e Atividades do Estado**

Silva (2003) menciona que para cumprir as atividades a que se propõe o Estado desempenha as seguintes funções: instituir e dinamizar uma ordem jurídica (legislativo); cumprir e fazer cumprir suas normas, resolvendo os conflitos (judiciário); administrar os interesses coletivos, gerir os bens públicos e atender as necessidades gerais (executivo).

Desta forma, as funções do estado moderno podem ser definidas em três itens: Função Normativa, desempenhada pelo Poder Legislativo; Função Jurisdicional, desempenhada pelo Poder judiciário e Função Executiva, desempenhada pelo Poder Executivo.

Tomando por base os conceitos de Kohama (2001), pode-se definir como atividades do Legislativo a elaboração de leis, como atividades do Executivo, entende-se a conversão das leis em atos concretos e por fim, cabe ao judiciário averiguar a compatibilidade das leis e solucionar conflitos. Salvo exceções previstas na Constituição, é vedado a qualquer dos poderes exercer a função do outro, de modo que os três trabalhem em sincronia, até porque o poder estatal é indivisível.

O Estado possui vários meios para proporcionar o bem-estar da população. Desta forma, cada ação tomada pelo Governo tem por objetivo a satisfação das necessidades da coletividade. Seguindo esta premissa, Silva (2003, p. 24) divide as atividades exercidas pelo Estado em dois grupos:

- Atividades-Meio, que envolvem o próprio papel do Estado e sua estrutura

para atender às necessidades da população;

- Atividades-Fim, que estão voltadas para o efetivo atendimento das necessidades da população.

Ambas ainda podem ser divididas em atividades estratégicas e políticas e atividades administrativas e de apoio. Essa divisão, bem como exemplos das atividades, podem ser vistas no quadro a seguir:

Quadro 1 – Atividades do Estado

Atividade/Área de atuação	Políticas e Estratégicas	Administrativas e de apoio
Atividades-fim	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Justiça</li> <li>• Segurança Pública</li> <li>• Defesa Nacional</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Educação</li> <li>• Saúde-Saneamento</li> <li>• Transporte</li> <li>• Urbanismo</li> <li>• Agricultura</li> <li>• Gestão Ambiental</li> </ul>
Atividades-meio	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Planejamento</li> <li>• Orçamento</li> <li>• Recursos Humanos</li> <li>• Controle Interno Integrado</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Material e Patrimônio</li> <li>• Documentação</li> <li>• Serviços Gerais</li> <li>• Controle Interno de cada Poder</li> </ul>

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Silva (2003)

Como pode ser visto no quadro, consideram-se atividades-meio políticas e estratégicas o planejamento, orçamento, recursos humanos e o controle interno integrado. Dentre as atividades-fim políticas e estratégicas, consideram-se justiça, segurança pública e defesa nacional. Para as atividades administrativas e de apoio, como atividades-fim podem ser citadas educação, saúde-saneamento e Transportes. Já dentre as atividades-meio, pode-se citar material e patrimônio, documentação e serviços gerais.

## 2.2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A administração pública trabalha com o objetivo de gerar bem-estar à população, gerindo os recursos disponíveis de acordo com os interesses da coletividade, sempre agindo de acordo com o que está regulamentado em lei.

Na visão de Cruz e Silva (2001), a Gestão Pública é “qualquer processo gerencial que vise a consecução de políticas públicas assumidas, direta ou indiretamente, por um ente estatal (...) compreende os processos de formulação, de planejamento, de coordenação, de execução e/ou de monitoramento das ações

governamentais”.

Do ponto de vista legal, o Decreto-Lei nº 200/1967 define a administração pública em seus artigos 3º e 4º:

Art. 3º Respeitada a competência constitucional do Poder Legislativo estabelecida no artigo 46, inciso II e IV, da Constituição, o Poder Executivo regulará a estruturação, as atribuições e funcionamento dos órgãos da Administração Federal.

Art. 4º A Administração Federal compreende:

I - A Administração Direta, que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios.

II - A Administração Indireta, que compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria:

- a) Autarquias;
- b) Empresas Públicas;
- c) Sociedades de Economia Mista.
- d) fundações públicas. (Incluído pela Lei nº 7.596, de 1987)

Meirelles (2002, p. 64) apresenta outro conceito sobre Administração Pública:

Em sentido formal, é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do governo; em sentido material é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade. Numa visão global, a administração é pois, todo aparelhamento do Estado preordenado à realização de serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas.

Meirelles (2002) identifica quatro entidades estatais: União, Estados-Membros, Municípios e Distrito Federal. Estes estão descritos no Art. 18 da Constituição Federal: "A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição." Desta forma, podemos perceber que a administração pública, de maneira ampla, está dividida em três esferas de governo: federal, estadual e municipal.

A administração pública deve obedecer alguns princípios, conforme redação do Art. 37 da Constituição Federal: "A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência(...)."

A legalidade pode ser interpretada, segundo Meirelles (2002) como a obrigação que o administrador público tem de seguir à risca o que está

regulamentado em lei. Além disso, a legalidade dos atos do administrador está relacionada ao cumprimento dos princípios administrativos.

Com relação à impessoalidade, Meirelles (2002) aponta que este princípio define que o administrador não deve praticar qualquer ato visando o benefício pessoal. Todas as ações tomadas pelo administrador devem visar o interesse público. Este princípio conjuga-se com a redação do Art. 37, § 1º, onde está vedado o favorecimento pessoal de servidores utilizando órgãos públicos.

Sobre o conceito de moralidade, Meirelles (2002) aponta que o administrador deve ter a capacidade de distinguir o bem do mal e o honesto do desonesto. Além disso, ao atuar, deve levar em conta o elemento ético, e desta forma, não apenas decidir entre o legal e o ilegal, o justo e o injusto, o conveniente e o inconveniente, o oportuno e o inoportuno, mas também deve levar em conta se está agindo honesta ou desonestamente.

A eficiência é o princípio que "exige que a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional". (MEIRELLES 2002, p. 96). Este é o princípio mais moderno da administração pública, surgindo para complementar o princípio da legalidade, visto que um ato não deve ser apenas legal, mas deve gerar resultados positivos. (MEIRELLES, 2002).

Já sobre publicidade, Meirelles (2002) afirma que todo ato administrativo deve ser publicado, uma vez que toda a administração é pública, apenas sendo admitido o sigilo em caso de segurança nacional, investigação policial ou interesse superior da Administração, sendo em todos os casos necessária previsão legal.

## 2.3 ADMINISTRAÇÃO DOS RECURSOS

Após conceituar administração pública, é interessante estudar acerca das receitas e despesas do Estado, para que se possa entender o funcionamento da arrecadação e a aplicação de recursos feitas pelos administradores públicos. Assim, conceituaremos as receitas e as despesas dos entes públicos.

### 2.3.1 Receitas Públicas

Na visão de Kohama (2001), entende-se como Receita Pública qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, seja através de numerário ou bens

repassados ao Estado que o Governo tem o direito de arrecadar em virtude de Lei.

### 2.3.1.1 Classificações das Receitas Públicas

A Lei 4320 de 17 de março de 1964 classifica a receita pública em dois grupos: receita orçamentária e receita extra-orçamentária. Araújo e Arruda (2004) entendem que receita orçamentária representa os valores constantes no orçamento, enquanto receita extra-orçamentária engloba os valores arrecadados que não figuram no orçamento.

A Lei 4320 determina ainda que as receitas orçamentárias tem duas classificações econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

As Receitas Correntes estão conceituadas no § 1º do Art. 11 da Lei 4.320/64, conforme texto que segue:

São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras, além das provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

Ainda no mesmo artigo, no seu § 2º, está a definição de Receitas de Capital, conforme trecho que segue:

São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente.

A receita extra-orçamentária é conceituada por Araújo e Arruda (2004) como toda arrecadação que não figura no orçamento do Estado, e assim, não constitui sua renda. Desta forma, entende-se que não pertence ao Estado, possuindo caráter de transitoriedade nos orçamentos. Ou seja: a receita extra-orçamentária representa valores recebidos pelo Estado mas que não são de sua propriedade e terão que ser devolvidos.

## 2.3.2 Despesas Públicas

Kohama (2001) define como despesa pública os gastos fixados na lei orçamentária ou em leis especiais e destinados à execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais, ao cumprimento de compromissos da dívida pública ou ao pagamento ou restituição de valores recebidos como cauções, depósitos, consignações, etc.

### 2.3.2.1 Princípios das Despesas Públicas

Silva (2003) destaca que as despesas devem obedecer fundamentalmente à cinco princípios: utilidade, legitimidade, oportunidade, legalidade e economicidade, que podem ser conceituados conforme segue.

O princípio da utilidade, na visão de Silva (2003), determina que a despesa deve atender ao custeio dos gastos necessários ao funcionamento do Estado e dos serviços públicos, com o objetivo de atender à população.

Já o princípio da legitimidade, segundo Silva (2003), pode ser definido em duas condições: deve haver consentimento coletivo, ou seja, a população deve estar de acordo com essa despesa, e também deve existir possibilidade contributiva, ou seja, a despesa não deve exigir esforço coletivo exagerado dos contribuintes, ao ponto de gerar uma quebra na harmonia existente entre a entidade arrecadadora e os contribuintes.

Com relação ao princípio da oportunidade, toda a despesa é oportuna quando se adapta à capacidade contributiva dos contribuintes em determinado momento. (SILVA, 2003). Uma despesa pode ser oportuna em determinado momento e inoportuna em outro momento.

Uma despesa estará de acordo com o princípio da legalidade quando atende ao que está definido na legislação. Silva (2003, p. 127) destaca a importância deste princípio:

Esse princípio da despesa pública é fundamental, pois na administração pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe, na administração pública só é permitido fazer o que a lei autoriza.

Já com relação ao princípio da economicidade, Silva (2003) destaca que este princípio preza pela relação custo-benefício dos gastos do Estado. É preciso que, ao efetuar o gasto, os administradores públicos tenham consciência da viabilidade, eficiência e eficácia do investimento.

Para concluir a análise destes princípios, Silva (2003) frisa que a satisfação dos cinco princípios simultaneamente deve ser o objetivo do administrador público, visto que o não atendimento de um destes princípios pode desvirtuar o objetivo inicial do gasto. Por exemplo, uma despesa pode ser legal, mas se não for oportuna e legítima, não deve ser efetuada.

### 2.3.2.2 Classificações das Despesas Públicas

Assim como as receitas, as despesas também são divididas pela Lei 4320/64 em orçamentárias e extra-orçamentárias. Na visão de Kohama (2001), as primeiras estão fixadas no orçamento e dependem de autorização legislativa para sua execução, enquanto as segundas independem de autorização legislativa e não estão fixadas no orçamento.

As despesas orçamentárias podem ainda ser divididas quanto à sua classificação econômica. Os Art. 12 e 13 da Lei 4320 dividem as receitas em dois grupos: despesas correntes e despesas de capital.

Araújo e Arruda (2004) destacam que as despesas correntes são as de natureza operacional, realizadas para a manutenção de equipamentos e funcionamentos dos órgãos governamentais. Estas se dividem em despesas de custeio e transferências correntes.

Ainda sob o conceito de Araújo e Arruda (2004), despesas de custeio contemplam a manutenção dos serviços anteriormente criados, inclusive destinados a atender obras de conservação e adaptação de bens imóveis, ao passo que as transferências correntes são dotações para despesas às quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços.

A Lei 4320 traz que as despesas de custeio e as transferências correntes se constituem da seguinte forma: As despesas de custeio envolvem gastos com pessoal civil, pessoal militar, material de consumo, serviços de terceiros e materiais diversos. Já as transferências correntes envolvem subvenções sociais, subvenções econômicas, inativos, pensionistas, salário família e abono familiar, juros da dívida

pública, contribuições de previdência social e diversas transferências correntes.

Já com relação às despesas de capital, Kohama (2001) as conceitua como os gastos cujo propósito é criar novos bens de capital, ou mesmo adquirir bens já em uso pelo Estado. Estas se dividem em investimentos, inversões financeiras e transferências de capital.

Para Araújo e Arruda (2004, p. 112), "investimentos são dotações para o planejamento e execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários." Ainda segundo os mesmos autores, consideram-se investimentos também as despesas com instalações, equipamentos e material permanente.

Com relação às inversões financeiras, Araújo e Arruda (2004, p. 112) as consideram como "dotações destinadas à aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização." Já as transferências de capital são conceituadas na Lei 4.320/64, no seu Art. 12, § 6º, conforme redação que segue:

São Transferências de Capital as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especialmente anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública.

## 2.4 CONTABILIDADE

Apesar de trabalhar com números e dados calculados, a contabilidade não é uma ciência exata. A ciência contábil se enquadra no âmbito das ciências sociais aplicadas, juntamente com administração e economia. Segundo Ludícibus (2008, p. 35), a contabilidade "é uma ciência social, pois é a ação humana que gera e modifica o fenômeno patrimonial."

Como conceito, a contabilidade é entendida por Marion (1998, p.24) como "instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa." Ludícibus (2008) exemplifica as decisões internas da empresa como comprar ou alugar uma máquina, o preço de um produto, quantidade de material em estoque, entre outros. Para as decisões de fora da empresa, o mesmo autor cita a injeção de dinheiro pelos investidores, aprovação de créditos por bancos, entre outros.

A contabilidade é uma ciência datada de, pelo menos, 4.000 a.c., quando o homem percebeu a necessidade de controle sobre as suas posses, bem como acompanhar o crescimento delas. A contabilidade se mostra presente até mesmo em certas passagens bíblicas, onde se fala em controle do rebanho (inventário) e crescimento do mesmo (evolução do patrimônio). (IUDÍCIBUS, 2008)

A fase moderna da contabilidade, onde essa começou a ser vista como ciência, teve início em 1494, com a publicação do livro "Summa de arithmetica, geometria et proportionalità", pelo Frei Luca Pacioli. Segundo Bernstein (2004), Pacioli apresentou neste livro a contabilidade por partidas dobradas, conceito básico da contabilidade. Embora não tenha sido criado por Pacioli, este conceito recebeu o mais extenso tratamento até então. Bernstein (2004) destaca ainda que, qualquer que seja a origem deste conceito, o mesmo causou uma revolução nos métodos contábeis que teve importância econômica comparável à descoberta da máquina à vapor, 300 anos mais tarde.

Pacioli ainda ficou conhecido por sua grande amizade com Leonardo Da Vinci, famoso artista italiano do século XV. Leonardo tinha poucos conhecimentos de matemática até conhecer Pacioli, o qual lhe encorajou a dominar os conceitos que vinha usando instintivamente, como proporção e geometria. Leonardo possuía um exemplar de Summa, o qual deve ter estudado com afinco. (BERNSTEIN, 2004). Para Iudícibus (2008, p. 34) "A obra de Pacioli pode muito bem ser vista como início do pensamento científico da contabilidade."

Mais recentemente, a contabilidade assumiu papel de destaque dentro das empresas, pois é uma ferramenta fundamental para o controle e geração de informações relevantes para seus usuários. Para Marion (1998), os usuários da contabilidade são todos aqueles que se interessam pela situação da empresa e buscam respostas. Ele ainda cita os administradores, investidores, fornecedores e bancos como possíveis usuários da contabilidade.

Com o passar do tempo, o governo passou a utilizar-se da contabilidade para a arrecadação de impostos, sendo que posteriormente, ela se tornou obrigatória (MARION, 1998).

Por ser um campo de estudo amplo, a contabilidade se divide em algumas ramificações. Marion (1998) cita algumas: contabilidade comercial, contabilidade industrial, contabilidade pública, contabilidade bancária, entre outras.

## 2.5 CONTABILIDADE PÚBLICA

As repartições públicas, assim como as empresas privadas, possuem um patrimônio que é movimentado diariamente, demandando acompanhamento para que os administradores públicos saibam avaliar se os objetivos estão sendo cumpridos e a população saiba se os recursos estão sendo diligentemente administrados. (LIMA, 2000)

Desta forma, a contabilidade pública pode ser definida como a área da contabilidade cujo objetivo é o controle do patrimônio e mensuração do resultado dos entes públicos. Lima (2000) corrobora com esta colocação, ao afirmar que "Pode-se definir a Contabilidade Pública como a ciência que se presta a coletar, registrar e controlar os atos e fatos que afetam o patrimônio público."

Por meio da NBC T (Norma Brasileira de Contabilidade Técnica) 16.1, de 21/11/2008, o CFC (Conselho Federal de Contabilidade) deu à contabilidade pública a seguinte definição:

Contabilidade Pública é o ramo da Ciência Contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios e as normas contábeis direcionados à gestão patrimonial de entidades públicas, oferecendo aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão e à adequada prestação de contas.

Conforme o art. 83 da Lei 4320/64, que institui normas para elaboração e controle do orçamento público, a contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos os que, de algum modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados.

O art. 85 complementa, estabelecendo que os serviços de Contabilidade devem ser organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, composição patrimonial, determinação dos custos dos serviços industriais, levantamento dos balanços gerais, análise e interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Já o art. 89, conclui preceituando que a Contabilidade deverá evidenciar os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial. Desta forma, esses três artigos, dentro do Capítulo I do Título IX da Lei 4320/64,

estabelecem premissas básicas para a Contabilidade Pública.

Cabe analisar a colocação de Piscitelli (1997), destacando que a contabilidade pública está sujeita a normas estritas e procedimentos específicos, agindo de acordo com a máxima de que só o que está expressamente permitido é que pode ser feito, ao contrário da iniciativa privada, que em muitos casos, leva em conta o que não está proibido.

## 2.6 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A Lei Complementar 101, editada em 04 de maio de 2000 foi um marco na administração pública brasileira. Conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), ela apresenta um conjunto de regras que buscam o equilíbrio orçamentário das três esferas governamentais. Esta Lei estabelece normas que buscam assegurar uma administração responsável, associando as despesas às receitas, de forma que o ente público não gaste mais do que arrecada, bem como busca assegurar a elaboração e cumprimento de um planejamento e orçamento governamental, além da total publicidade dos atos administrativos, inclusive por meio eletrônico. Deste modo, busca-se um equilíbrio maior dos governos, assim como reduzir a dívida pública dos mesmos.

Conforme é destacado por Cruz (2006), a Constituição Federal de 1988 continha em sua redação original, no art. 163, a previsão de uma Lei Complementar que dispusesse sobre as finanças públicas, complementando o que está publicado na Lei 4.320/64. Apenas 13 anos após a Constituição entrar em vigor é que este ponto foi trabalhado pelos legisladores brasileiros.

Para Martins e Nascimento (2001), esta lei veio atender ao clamor de especialistas e administradores públicos, após perceber-se que ao seguir o determinado na Constituição Federal, muitos dispositivos eram interpretados de maneira conveniente, gerando desperdícios e desvios, até mesmo abrindo caminho para a corrupção.

Gonçalves (2001) destaca que a Lei de Responsabilidade Fiscal tem por objetivo específico melhorar a qualidade da gestão fiscal e o equilíbrio das finanças públicas da União, dos Estados e dos Municípios, visando a retomada do desenvolvimento sustentável no país. Por desenvolvimento sustentável, entende-se "o processo de desenvolvimento que assegura a utilização dos recursos naturais e

econômicos do país no atendimento das necessidades das gerações presentes, sem esgotar as possibilidades de desenvolvimento das gerações futuras." (GONÇALVES 2001, p. 6)

Gonçalves (2001) retrata ainda que a Lei de Responsabilidade Fiscal teve seu início em 1999, quando ingressou na Câmara Federal para discussão. Foi necessária a constituição de uma comissão especial para seu exame, devido à sua extensão e complexidade, o que demonstra a importância com a qual o assunto foi abordado. Os principais propósitos da LRF são planejamento, controle, transparência e responsabilização.

"A preocupação do legislador com os propósitos acima enunciados surge logo no § 1º do art. 1º da LRF, que recomenda a ação planejada e transparente". (GONÇALVES, 2001, p. 19). O referido artigo traz a redação a seguir:

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.

Araújo e Arruda (2004) destacam que um dos pontos que recebe maior destaque na LRF são os gastos com o funcionalismo público. Os Art. 19 e 20 da Lei trazem os limites de gasto com pessoal sobre a receita corrente líquida e a divisão dos mesmos entre as esferas de governo, conforme quadro que segue.

Quadro 2 – Limites de Gastos com Pessoal

ESFERA DE GOVERNO	TOTAL DE GASTOS COM PESSOAL	REPARTIÇÃO			
		LEGISLATIVO	JUDICIÁRIO	EXECUTIVO	MINISTÉRIO PÚBLICO
UNIÃO	50 (%)	2,5 (%)	6 (%)	40,9 (%)	0,6 (%)
ESTADOS	60 (%)	3 (%)	6 (%)	49 (%)	2 (%)
MUNICÍPIOS	60 (%)	6 (%)	–	54 (%)	–

Fonte: Elaborado pelo autor com na base Lei Complementar 101 (2000)

Como maneira de garantir que estas metas sejam cumpridas, ao atingir 95% do limite, a LRF veda ao poder a concessão de vantagens, aumentos ou gratificações, a criação de novos cargos, alteração na estrutura de carreira que implique em maiores gastos, admissão e contratação de horas extras.

Martins e Nascimento (2001) destacam que este é o ponto mais polêmico da LRF, pois entra em conflito com outros dispositivos anteriores que legislam sobre o orçamento dos Poderes, como por exemplo o art. 99, parágrafo 1º da Constituição Federal de 1988, que assegura autonomia administrativa e financeira ao Poder Judiciário.

Cabe destacar que a LRF não se limita ao controle do gasto com pessoal, sendo uma ferramenta muito mais ampla, tratando de gestão, responsabilidade, políticas fiscais, competências, entre outros pontos vitais ao desenvolvimento de uma nação forte e estruturada.

## 2.7 TRANSPARÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A Lei de Responsabilidade Fiscal dá especial atenção à transparência das contas públicas a partir do capítulo IX. Em seu Art. 48, a Lei define diretrizes com relação à transparência e publicidade dos atos do administrador público, conforme redação que segue:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

De acordo com Pazzaglini Filho (2006), neste ponto, a Lei de Responsabilidade Fiscal ressalta o princípio constitucional da publicidade mediante, de um lado, a ampla, detalhada, atualizada e permanente divulgação dos documentos do planejamento e da execução orçamentária, e, de outro lado, a participação popular no planejamento, acompanhamento, avaliação e controle da aplicação dos recursos públicos.

Estes pontos estão apresentados na LRF nos incisos I, II e III do art. 48 e no art. 48-A, nos incisos I e II, onde consta que também deve haver incentivo para

participação popular na elaboração e discussão dos orçamentos, bem como livre acesso a qualquer pessoa física ou jurídica aos dados relacionados à acompanhamento da execução orçamentária, lançamento de despesas e lançamento de receitas.

Dentre as ferramentas de controle instituídas pela LRF, pode-se destacar o Relatório de Gestão Fiscal. Este instrumento está regulamentado nos Art. 54 e 55 da LRF, onde é apresentado o conteúdo que deve ser divulgado, bem como quais as autoridades que devem ter conhecimento deste relatório e assiná-lo para que o mesmo tenha validade.

Conforme Pazzaglini Filho (2006), o objetivo do Relatório de Gestão Fiscal (RGF) é demonstrar a adequação da gestão fiscal aos limites das despesas e da dívida pública, de que trata a LRF. Este relatório compreende as seguintes informações: despesa total com pessoal; dívidas consolidada e mobiliária; concessões de garantias e contragarantias; operações de crédito, inclusive por antecipação da receita; e indicação das medidas adotadas caso tenha sido ultrapassado qualquer dos limites (conforme Art. 55, I e II da LRF).

No último quadrimestre do exercício, o Relatório de Gestão Fiscal, que deve ser emitido até 30 de janeiro do exercício seguinte, deve conter além dos dados já demonstrados: disponibilidade de caixa em 31 de dezembro; valores em "Restos a Pagar" das despesas liquidadas, empenhadas e não liquidadas; liquidação das operações de crédito por antecipação de receita orçamentária e da sua contratação, ou não, no último ano de mandato.

A Lei de Responsabilidade Fiscal define limites de gastos e a obrigatoriedade da elaboração de relatórios que demonstrem um resumo das finanças do ente público, buscando prestar contas para a população de como o dinheiro público está sendo aplicado. O Art. 58 da LRF resume o que o legislador busca ao elaborar esta lei, conforme redação que segue:

Art. 58. A prestação de contas evidenciará o desempenho da arrecadação em relação à previsão, destacando as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial, bem como as demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições.

## 2.8 RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL

A Lei de Responsabilidade Fiscal determina que caiba à administração pública a elaboração e publicação do Relatório de Gestão Fiscal, que deve ser apresentado ao final de cada quadrimestre. A seguir, serão apresentados os conceitos e os relatórios que compõe esta ferramenta de controle e publicidade.

### 2.8.1 Conceito

O Relatório de Gestão Fiscal é citado na LRF a partir do capítulo IX, art. 54, onde se trata da transparência, controle e fiscalização, sendo que o mesmo é detalhado na seção IV do mesmo capítulo. De acordo com o Manual de Demonstrativos Fiscais (2012), o objetivo do RGF é "dar transparência à gestão fiscal do titular do Poder/órgão realizada no período, principalmente por meio da verificação do cumprimento dos limites".

Com relação à obrigatoriedade de entrega e publicação do RGF, a LRF destaca em seu art. 54 que "ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatório de Gestão Fiscal." Os poderes e órgãos relacionados no art. 20 estão dispostos no quadro abaixo:

Quadro 3 – Obrigatoriedade da Elaboração do Relatório de Gestão

<b>Esfera Federal</b>	<b>Esfera Distrital</b>	<b>Esfera Estadual</b>	<b>Esfera Municipal</b>
Poder Legislativo (incluído o TCU)	Poder Legislativo (incluído o TCDF)	Poder Legislativo (incluído o TCE)	Poder Legislativo (incluído o TCM, se houver)
Poder Judiciário (incluído o TJDF)		Poder Judiciário	
Poder Executivo	Poder Executivo	Poder Executivo	Poder Executivo
Ministério Público da União (incluído o MPDF)		Ministério Público Estadual	

Fonte: Elaborado pelo autor com base na Lei Complementar 101 (2000)

O art. 54 da LRF define ainda que o Relatório de Gestão Fiscal será emitido ao final de cada quadrimestre, e assinado pelas seguintes autoridades:

- I - Chefe do Poder Executivo;
- II - Presidente e demais membros da Mesa Diretora ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Legislativo;

III - Presidente de Tribunal e demais membros de Conselho de Administração ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Judiciário;

IV - Chefe do Ministério Público, da União e dos Estados.

O relatório também será assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão referido no art. 20.

Além das contas dos entes da federação e dos órgãos, o Relatório de Gestão Fiscal abrange ainda autarquias, fundações, fundos, empresas estatais dependentes e fundações públicas, sejam elas de direito público ou privado.

Com relação ao conteúdo do RGF, o Manual de Demonstrativos Fiscais (2012), baseado no art. 55 da LRF, demonstra quais demonstrativos devem constar a cada quadrimestre:

- despesa total com pessoal, evidenciando despesas com ativos, inativos e pensionistas;
- dívida consolidada;
- concessão de garantias e contragarantias;
- operações de crédito.

No último quadrimestre, o RGF deverá conter ainda os demonstrativos abaixo:

- do montante da disponibilidade de caixa em 31/12;
- da inscrição em restos a pagar das despesas liquidadas, das empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa e das não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;
- do cumprimento do disposto na LRF, no que se refere à operação de crédito por antecipação de receita, liquidada com juros e outros encargos incidentes, até o dia dez de dezembro de cada ano, com observância da proibição de contratar tais operações no último ano de mandato do Presidente, Governador ou Prefeito Municipal.

Além disso, de acordo com o art. 55, inciso II da LRF, deverão constar ainda as medidas corretivas a serem tomadas, caso algum dos limites tenha sido ultrapassado. Com relação aos prazos para publicação do RGF, o art. 55, em seu parágrafo 1º, determina que o relatório deve ser publicado em até 30 dias após o encerramento do período a que o mesmo se refere.

Em caso de não divulgação do relatório nos prazos legais, a LRF define em seu art. 51, parágrafo 2º, que haverá restrições com relação ao recebimento de transferências voluntárias e contratação de operações de crédito. De acordo com a Lei 10.028 de 19 de outubro de 2000, o agente que for identificado como responsável pela não divulgação do relatório pode ser penalizado com multa de 30% dos seus vencimentos anuais, sendo de responsabilidade pessoal do agente o pagamento da mesma.

O Poder Executivo está obrigado a elaborar todos os Demonstrativos presentes no RGF. Entretanto, os Demonstrativos de Disponibilidade de Caixa (anexo 5) e Restos a Pagar (anexo 6) devem ser elaborados apenas ao final do exercício, ou seja, no terceiro quadrimestre, conforme quadro que segue.

**Quadro 4 – Demonstrativos e Prazos – Poder Executivo**

<b>1º QUADRIMESTRE</b>	
<b>DEMONSTRATIVOS</b>	<b>PRAZO PARA PUBLICAÇÃO</b>
Anexo 1 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal Anexo 2 – Demonstrativo da Dívida Consolidada Anexo 3 – Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores Anexo 4 – Demonstrativo das Operações de Crédito Anexo 7 – Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal	Até o dia 30 de maio
<b>2º QUADRIMESTRE</b>	
<b>DEMONSTRATIVOS</b>	<b>PRAZO PARA PUBLICAÇÃO</b>
Anexo 1 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal Anexo 2 – Demonstrativo da Dívida Consolidada Anexo 3 – Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores Anexo 4 – Demonstrativo das Operações de Crédito Anexo 7 – Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal	Até o dia 30 de setembro
<b>3º QUADRIMESTRE</b>	
<b>DEMONSTRATIVOS</b>	<b>PRAZO PARA PUBLICAÇÃO</b>
Anexo 1 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal Anexo 2 – Demonstrativo da Dívida Consolidada Anexo 3 – Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores Anexo 4 – Demonstrativo das Operações de Crédito Anexo 5 – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa Anexo 6 – Demonstrativo dos Restos a Pagar Anexo 7 – Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal	Até o dia 30 de janeiro do ano subsequente ao de referência
Relatório de Gestão Fiscal Consolidado	Até 30 dias após a divulgação do relatório do último quadrimestre do exercício

Fonte: Retirado do Manual de Demonstrativos Fiscais (2013)

Os poderes Legislativo, Judiciário e o Ministério Público não tem a obrigatoriedade de elaborar os seguintes demonstrativos: Demonstrativo da Dívida Consolidada (anexo 2), das Garantias e Contragarantias de Valores (anexo 3), das Operações de Crédito (anexo 4) e da Disponibilidade de Caixa (anexo 5). Segue

quadro que apresenta os demonstrativos obrigatórios.

**Quadro 5 – Demonstrativos e Prazos - Legislativo, Judiciário e Ministério Público**

1º QUADRIMESTRE	
DEMONSTRATIVOS	PRAZO PARA PUBLICAÇÃO
Anexo 1 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal	Até o dia 30 de maio
2º QUADRIMESTRE	
DEMONSTRATIVOS	PRAZO PARA PUBLICAÇÃO
Anexo 1 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal	Até o dia 30 de setembro
3º QUADRIMESTRE	
DEMONSTRATIVOS	PRAZO PARA PUBLICAÇÃO
Anexo 1 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal Anexo 5 – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa Anexo 6 – Demonstrativo dos Restos a Pagar Anexo 7 – Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal	Até o dia 30 de janeiro do ano subsequente ao de referência

Fonte: Retirado do Manual de Demonstrativos Fiscais (2013)

Os municípios com menos de 50 mil habitantes, de acordo com o art. 63 da LRF, podem optar por apresentar o Relatório de Gestão Fiscal com uma periodicidade diferenciada, sendo possível apresentar apenas a cada seis meses, diferentemente dos demais municípios, que devem apresentar de forma quadrimestral. O quadro a seguir apresenta os anexos e prazos obrigatórios para o poder executivo destes municípios.

**Quadro 6 – Demonstrativos e Prazos - Poder Executivo - Municípios com menos de 50 mil habitantes**

1º SEMESTRE	
DEMONSTRATIVOS	PRAZO PARA PUBLICAÇÃO
Anexo 1 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal Anexo 2 – Demonstrativo da Dívida Consolidada Anexo 3 – Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores Anexo 4 – Demonstrativo das Operações de Crédito Anexo 7 – Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal	Até o dia 30 de julho
2º SEMESTRE	
DEMONSTRATIVOS	PRAZO PARA PUBLICAÇÃO
Anexo 1 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal Anexo 2 – Demonstrativo da Dívida Consolidada Anexo 3 – Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores Anexo 4 – Demonstrativo das Operações de Crédito Anexo 5 – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa Anexo 6 – Demonstrativo dos Restos a Pagar Anexo 7 – Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal	Até o dia 30 de janeiro do ano subsequente ao de referência
Relatório de Gestão Fiscal Consolidado	Até 30 dias após a divulgação do relatório do último quadrimestre do exercício

Fonte: Retirado do Manual de Demonstrativos Fiscais (2013)

Nos municípios com menos de 50 mil habitantes, o Poder Legislativo pode optar por apresentar seus demonstrativos de forma semestral, além de estar dispensado de apresentar os Demonstrativos da Dívida Consolidada, das Garantias e Contragarantias de Valores, das Operações de Crédito e da Disponibilidade de Caixa. Segue quadro que apresenta os demonstrativos e prazos obrigatórios.

Quadro 7 – Demonstrativos e Prazos - Poder Legislativo - Municípios com menos de 50 mil habitantes

1º SEMESTRE	
DEMONSTRATIVOS	PRAZO PARA PUBLICAÇÃO
Anexo 1 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal	Até o dia 30 de julho
2º SEMESTRE	
DEMONSTRATIVOS	PRAZO PARA PUBLICAÇÃO
Anexo 1 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal Anexo 5 – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa Anexo 6 – Demonstrativo dos Restos a Pagar Anexo 7 – Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal	Até o dia 30 de janeiro do ano subsequente ao de referência

Fonte: Retirado do Manual de Demonstrativos Fiscais (2013)

## 2.8.2 Demonstrativos

O Relatório de Gestão Fiscal contém seis diferentes demonstrativos, além do relatório simplificado e do consolidado. A seguir, trata-se dos relatórios individualmente:

### 2.8.2.1 Demonstrativo de Despesa com Pessoal

O Demonstrativo de Despesa com Pessoal está regulamentado no art. 55, inciso I, alínea "a" da Lei de Responsabilidade Fiscal. O Manual de Demonstrações Fiscais (2013) define seu objetivo da seguinte forma:

O Demonstrativo visa à transparência da despesa com pessoal de cada um dos Poderes e órgãos com autonomia administrativa, orçamentária e financeira conferida na forma da Constituição, notadamente quanto à adequação aos limites de que trata a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.

De acordo com os artigos 54 e 55 da LRF, o Demonstrativo deve ser emitido com periodicidade quadrimestral, devendo ser divulgado no prazo de 30 dias após o encerramento do período ao qual se refere.

Para melhor entendimento e interpretação do demonstrativo, é importante conceituar as Despesas com Pessoal. O art. 18 da LRF define que as Despesas com Pessoal englobam servidores ativos, inativos, pensionistas, bem como suas remunerações, vantagens, gratificações, sejam elas fixas ou variáveis. Além destes, ainda deve-se incorporar os encargos sociais recolhidos, excetuando-se apenas as despesas descritas no art. 19, parágrafo 1º da LRF.

As despesas vinculadas a contratos de terceirização também devem ser levadas em conta. De acordo com o art. 18, parágrafo 1º da LRF, estas despesas devem ser contabilizadas como "Outras Despesas de Pessoal".

Os limites de gastos com pessoal estão vinculados à receita líquida. Desta forma, a LRF, em seu art. 20, determina quais os percentuais da receita líquida que podem ser destinados a gastos com pessoal. Abaixo, segue quadro com os limites máximos de gastos com pessoal.

Quadro 8 – Limite de Gastos com Pessoal

Ente	Executivo	Legislativo	Judiciário	Ministério Público	TOTAL
UNIÃO	40,9	2,5	6,0	0,6	50,0
ESTADOS/DF	49,0	3,0	6,0	2,0	60,0
MUNICÍPIOS	54,0	6,0	-	-	60,0

Fonte: Retirado do Manual de Demonstrativos Fiscais (2013)

Antes do limite máximo, a Lei estipula ainda dois limites preliminares: o limite prudencial e o limite de alerta. Quando atingidos estes limites, o Poder ou órgão sofre algumas restrições.

Conforme o art. 22, parágrafo único da LRF, o limite prudencial equivale à 95% do limite máximo estabelecido para cada órgão no art. 20. Ao ultrapassar este limite, o administrador público sofre algumas restrições, como a impossibilidade de conceder qualquer reajuste salarial, criar cargos, alterar estrutura de carreira (caso implique em aumento de despesas), admissão ou contratação (exceto se objetivar a reposição de profissional em caso de falecimento ou aposentadoria), ou mesmo contratação de horas extras.

Anterior ao limite prudencial, a LRF estabelece o limite de alerta. Conforme o art. 59, parágrafo 1º, o tribunal de contas deve alertar os poderes ou órgãos caso

estes ultrapassem 90% do limite máximo definido no art. 20. Neste caso, não há nenhuma restrição com relação aos gastos, como ocorre ao se ultrapassar o limite prudencial.

Entretanto, caso o limite máximo seja ultrapassado, o poder ou órgão deverá traçar uma rota de recondução aos limites legais em dois quadrimestres, sendo que pelo menos um terço do excesso deve ser eliminado logo no primeiro quadrimestre. (art. 23, LRF)

Caso não seja respeitado o prazo para recondução aos limites legais, o art. 23, parágrafo 3º determina que o ente fique impedido de receber transferências voluntárias, obter garantia direta ou indireta de outro ente ou contratar operações de crédito, salvo se destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária ou objetivando a redução das despesas com pessoal.

#### 2.8.2.2 Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida

O Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida (DCL) foi instituído pelo art. 55, inciso I, alínea b da Lei Complementar 101/2001. O objetivo deste demonstrativo é “assegurar a transparência das obrigações contraídas pelos entes da Federação e verificar os limites de endividamento de que trata a legislação e outras informações relevantes.” (Manual de Demonstrativos Fiscais, 2013).

O conceito de dívida pública consolidada está descrito no art. 29 da LRF, no inciso I, conforme segue:

I - dívida pública consolidada ou fundada: montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses;

Já o conceito de dívida consolidada líquida é dado pelo Manual de Demonstrativos Fiscais (2013, pg. 552) da seguinte forma:

Representa o montante da Dívida Consolidada (DC) deduzido o saldo relativo aos haveres financeiros (disponibilidade de caixa e demais haveres financeiros). Caso o valor dos haveres financeiros seja inferior aos Restos a Pagar processados (exceto precatórios), não haverá deduções na DC, e logo a Dívida Consolidada Líquida (DCL) será igual à Dívida Consolidada.

De acordo com o art. 52 da Constituição Federal de 1988, cabe ao Senado fixar os limites para a dívida consolidada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Isto ocorreu por meio da Resolução 40/2001, por meio da qual o Senado Federal estipulou os seguintes limites:

- para os Estados e o Distrito Federal, limite de duas vezes a Receita Corrente Líquida apurada nos onze meses anteriores, mais o mês corrente;
- para os Municípios, 1,2 vezes a Receita Corrente Líquida apurada nos onze meses anteriores, mais o mês corrente.

Os limites para a União foram discutidos pela Comissão de Assuntos Econômicos do Senado, com a elaboração do Parecer 1188 de 2007, culminando no Projeto de Resolução 84 de 2007, o qual no art. 3 determina que o limite seja de 3,5 vezes a Receita Corrente Líquida. Entretanto, desde 17/03/2011 a matéria encontra-se com a Relatoria do Senado e, portanto, não está em vigor.

Em caso de desenquadramento com relação aos limites da dívida, estão previstas duas regras para recondução aos limites:

- Regra Transitória, regulamentada pelo art. 4 da Resolução 40/2001 do Senado Federal, a qual determina que o excedente apurado ao final do exercício de 2001 deverá ser eliminado no prazo máximo de 15 anos, sendo reduzido no mínimo 1/15 a cada ano. Caso descumpra esta trajetória, estará sujeito às penalidades impostas pelo art. 5 da mesma Lei, ficando impedido de contratar operações de crédito;

- Regra Permanente, citada no art. 31 da LRF, determina que o excedente apurado em um quadrimestre deverá ser eliminado nos próximos três quadrimestres, sendo que 25% do montante deve ser eliminado já no primeiro período. Se não forem observados os prazos, o ente estará proibido de efetuar operações de crédito, inclusive antecipação de receita, além de estar obrigado a obter resultado primário mediante limitação de empenho.

Se ultrapassado o prazo máximo estipulado para retorno aos limites estabelecidos e o ente tiver excedido estes níveis máximos, o mesmo estará impedido de receber transferências voluntárias enquanto houver o excesso, conforme definido pelo art. 31, parágrafo 2º da LRF.

### 2.8.2.3 Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores

A Lei de Responsabilidade Fiscal determina no seu art. 55, inciso I, alínea c, que o ente apresente em seu Relatório de Gestão Fiscal informações relacionadas à concessão de garantias. Desta forma, surge o Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores.

O objetivo deste demonstrativo, de acordo com o Manual de Demonstrativos Fiscais (2013), é assegurar a transparência das garantias e contragarantias oferecidas a terceiros, bem como verificar os limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Como Garantia, o conceito dado pela Resolução do Senado Federal 48 de 2007, em seu art. 9, parágrafo 1º é o seguinte: Consideram-se garantia concedida, para os efeitos deste artigo, as fianças e avais concedidos direta ou indiretamente pela União, em operações de crédito, inclusive com recursos de fundos de aval, a assunção de risco creditício em linhas de crédito, o seguro de crédito à exportação e outras garantias de natureza semelhante que representem compromisso de adimplência de obrigação financeira ou contratual.

As Garantias podem ser divididas em Interna e Externa, sendo a primeira contraída dentro do país e a segunda contraída no exterior. Podem também ser classificadas como aval em operação de crédito ou fiança em operação de crédito. Na operação de aval, o avalista se torna codevedor, podendo ser cobrado diretamente. Na operação de fiança, o fiador apenas responde pela dívida quando o afiançado não o fizer. Já a contragarantia é a contrapartida oferecida pelo ente que receberá uma garantia, devendo ser de valor igual ou maior ao da garantia. (Manual de Demonstrativos Fiscais, 2013)

Os limites impostos pela LRF estão descritos no art. 9 da Resolução 43 de 2001, sendo que para Estados, Distrito Federal e Municípios, não deve passar de 22% da Receita Corrente Líquida, podendo ser elevado a até 32% caso o garantidor cumpra os seguintes requisitos:

- não tenha sido chamado a honrar, nos últimos 24 (vinte e quatro) meses, a contar do mês da análise, quaisquer garantias anteriormente prestadas;
- esteja cumprindo o limite da dívida consolidada líquida, definido na Resolução nº 40, de 2001, do Senado Federal;

- esteja cumprindo os limites de despesa com pessoal previstos na Lei Complementar nº 101, de 2000;

- esteja cumprindo o Programa de Ajuste Fiscal acordado com a União, nos termos da Lei nº 9.496, de 1997.

Para a União, o limite é de 60% da Receita Corrente Líquida, de acordo com a Resolução 48 de 2007. Cabe salientar que este limite poderá ser elevado temporariamente caso o Poder Executivo assim determine, seguindo justificativa do Ministério da Fazenda.

O titular do órgão que não respeitar os limites perderá o seu mandato, bem como o agente que prestar garantia sem constituir contragarantia poderá ser detido de 3 meses à 1 ano.

#### 2.8.2.4 Demonstrativo das Operações de Crédito

O Demonstrativo das Operações de Crédito apresenta toda operação de crédito realizada pelo ente, independente de envolver ou não ingresso de receita ao cofre público. O objetivo deste demonstrativo é assegurar a transparência nas operações de crédito, verificando se estão sendo obedecidos os limites impostos pela LRF. (Manual de Demonstrativos Fiscais, 2013)

A LRF, no art. 29, inciso III apresenta o conceito de operação de crédito, na visão do legislador:

Operação de crédito: compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros;

De acordo com o Manual de Demonstrativos Fiscais (2013), as principais características das operações de crédito são o reconhecimento de um passivo que corresponde a um aumento do endividamento; a existência de risco de não adimplemento e o diferimento no tempo, visto que se contrai uma dívida a ser quitada em momento futuro.

Com relação às operações de crédito por antecipação de receita, a LRF em seu art. 38 define algumas condições para sua realização:

- somente de realizará a partir do décimo dia do início do exercício, devendo ser quitada em sua totalidade até 10 de dezembro de cada ano;
- somente pode ser cobrada a taxa de juros da operação, devendo esta ser obrigatoriamente prefixada e indexada à taxa básica financeira;
- enquanto existir operação anterior de igual natureza e/ou no último ano de mandato do Presidente, Governador ou Prefeito, está vedada a contratação desta operação;
- será contratada junto à instituição financeira vencedora de processo competitivo eletrônico promovido pelo Banco Central do Brasil.

De acordo com o art. 167, inciso II da Constituição Federal, está vedada a realização de despesas ou assunção de obrigações que excedam os créditos orçamentários ou adicionais, sendo que toda despesa pública deve ser precedida de autorização legislativa por meio do orçamento.

#### 2.8.2.5 Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa

O Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa foi instituído pela LRF em seu art. 55, inciso II, alínea a, onde o legislador determina que seja apresentado no último quadrimestre um demonstrativo apresentando o montante disponível em caixa em 31 de dezembro.

De acordo com o Manual de Demonstrativos Fiscais (2013, p. 637), “esse demonstrativo apresenta o cálculo da Disponibilidade de Caixa (...), demonstrando se o ente possui liquidez para arcar com seus compromissos financeiros.”

O art. 42 da LRF veda, nos dois últimos quadrimestres de mandato, que o Poder ou órgão contraia obrigação que não possa ser cumprida dentro deste período, ou que devam ser pagas no exercício seguinte sem que haja disponibilidade de caixa suficiente para honrar esta despesa.

Desta forma, entende-se que a disponibilidade de caixa deve ser apurada valendo-se de provisões para despesas futuras contraídas no exercício corrente. Assim, não há possibilidade de manipular o resultado do exercício postergando dívidas.

A legislação não prevê limites para este demonstrativo. Desta forma, não há sanções pessoais, restrições institucionais ou qualquer outra forma de punição ao órgão ou ao titular do órgão cujos resultados apresentados sejam negativos.

### 2.8.2.6 Demonstrativo dos Restos a Pagar

O Demonstrativo de Restos a Pagar está inserido na Lei de Responsabilidade Fiscal no art. 55, inciso III, alínea b. Neste ponto, a LRF determina que sejam apresentados os valores inscritos em Restos a Pagar das despesas liquidadas, empenhadas e não liquidadas, e não inscritas por falta de disponibilidade de caixa.

A Lei 4.320 de 17 de março de 1964 considera que restos a pagar são os valores empenhados mas não pagos até 31 de dezembro, sendo que os mesmos são divididos em processados e não processados. A inscrição em restos a pagar de despesa não empenhada ou além do limite legal pode levar o gestor público à pena de detenção de 6 meses à 2 anos, de acordo com o art. 359-B do Código Penal (Decreto-Lei 2848 de 1940).

Para melhor entendimento dos restos a pagar, o Manual de Demonstrativos Fiscais (2013) conceitua os três diferentes tipos de restos a pagar da seguinte forma:

- Restos a Pagar processados: empenhos liquidados e prontos para pagamento, que não podem ser cancelados.
- Restos a pagar não processados: empenhos de contrato que se encontram em execução, ainda não existindo o direito líquido e certo do credor.
- Restos a pagar não processados liquidados: despesas empenhadas mas não pagas, que serão liquidadas no exercício seguinte.

Sendo que o art. 42 da LRF determina que o titular do Poder ou órgão está vedado a contrair obrigação que não possa ser cumprida dentro do seu mandato, este demonstrativo traz de forma transparente o cumprimento ou não deste requisito.

Importante destacar que, apesar de o art. 42 da LRF citar que apenas nos últimos dois quadrimestres de mandato está vedada a contração de dívida que não possa ser paga até o término do mesmo, deve-se observar este dispositivo durante todo o mandato, seguindo o exposto no art. 1, parágrafo 1º da mesma Lei, onde o legislador destaca que a "gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem os riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas", sendo que os termos prevenir e corrigir dão a ideia de um acompanhamento permanente.

### 2.8.2.7 Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal

O Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal, como o próprio nome sugere, é uma versão simplificada do Relatório de Gestão Fiscal. De acordo com os art. 54 e 55, parágrafo 1º, a emissão deste demonstrativo deve ocorrer, por parte do poder Executivo, em todos os quadrimestres. Já para os poderes Legislativo, Judiciário e Ministério Público, a elaboração é obrigatória apenas no último quadrimestre.

O Manual de Demonstrativos Fiscais (2013) resume de forma sucinta o conteúdo do Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal, apontando os cinco demonstrativos que o compõem: da Despesa com Pessoal, da Dívida Consolidada Líquida, das Garantias e Contragarantias de Valores, das Operações de Crédito e dos Restos a pagar.

### 2.8.2.8 Relatório de Gestão Fiscal Consolidado

O Relatório de Gestão Fiscal Consolidado é elaborado pelo órgão central de Contabilidade do Poder Executivo da União e órgãos equivalentes nos Estados, Municípios e Distrito Federal. Este relatório contém os Demonstrativos de Despesa com Pessoal, de Disponibilidade de Caixa, dos Restos a Pagar e o Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal. A publicação deve ocorrer até 30 dias após a divulgação no último quadrimestre do RGF dos Poderes e órgãos. (Manual de Demonstrativos Fiscais, 2013).

### 3 APRESENTAÇÃO E CONTEXTUALIZAÇÃO DOS ESTADOS ESTUDADOS

Os Estados escolhidos para a execução do estudo são as três unidades federativas que compõem a região sul do Brasil: Paraná, Rio Grande do Sul e Santa Catarina. A seguir, será apresentada uma rápida descrição dos Estados, com o objetivo de contextualizar o ambiente estudado.

#### 3.1 PARANÁ

O Paraná é o estado mais ao norte da Região Sul, sendo o único a fazer fronteira com estados de outras regiões. O Paraná (PR) está limitado ao norte pelo estado de São Paulo, ao sul por Santa Catarina, a leste pelo Oceano Atlântico, a oeste pelo Paraguai, a noroeste pelo Mato Grosso do Sul e a sudoeste pela Argentina.

De acordo com dados do IBGE, o PR abrange uma área total de 199.307,922 km<sup>2</sup>, onde estão distribuídos 10.997.465 habitantes, é o 15º estado em área e o 6º em população quando comparado com todos os estados da União. Já com relação aos demais estados da Região Sul, o Paraná é o 2º tanto em área, quanto em população, sempre atrás do Rio Grande do Sul.

Figura 1 – Mapa do estado do Paraná



Fonte: Retirado de Google Mapas (2013).

Quando avaliados os indicadores sociais, o Paraná se destaca como um dos melhores estados do país, sendo o 7º em expectativa de vida (75,3 anos), o 3º com a menor taxa de mortalidade infantil (10,8 mortes no 1º ano de vida a cada 1.000 nascimentos), 6ª menor taxa de analfabetismo (5,77%) e o 6º maior IDH (0,820).

A economia paranaense também é destaque, estando entre as mais desenvolvidas do país. De acordo com o Censo 2010, o Paraná possui o 5º maior PIB entre os estados brasileiros, totalizando R\$217.290.000,00. Quando analisado o PIB per capita, o Paraná mantém uma boa posição, figurando como o 7º maior estado do país, alcançando R\$ 20.813,00.

### 3.2 RIO GRANDE DO SUL

O Rio Grande do Sul (RS) é o maior estado da região sul. Localizado no extremo sul da região e do país, faz fronteira ao sul com o Uruguai, a oeste com a Argentina e a norte com Santa Catarina. É limitado ainda, a leste, pelo Oceano Atlântico.

Figura 2 – Mapa do estado do Rio Grande do Sul



Fonte: Retirado de Google Mapas (2013).

Conforme o IBGE, sua população estimada em 2013 é de 11.164.043, distribuída pelos 281.730,223 km² de área, mas principalmente centralizadas na

capital, Porto Alegre, e nas maiores cidades do interior, como Caxias do Sul, Pelotas e Canoas. O RS é o 9º maior estado em área terrestre e 5º em população, sendo o maior da região sul nos dois aspectos.

Quanto aos indicadores sociais, o RS se destaca como o 3º estado com a maior expectativa de vida, 2º menor índice de mortalidade infantil, 5º menor índice de analfabetismo e 6º maior IDH.

Responsável por 8,8% do PIB nacional, a economia rio-grandense é forte na agricultura, pecuária e indústria, principalmente no ramo metal-mecânico e petroquímico. Nesse ponto, destacam-se o município de Caxias do Sul, como segundo maior polo metal-mecânico do país, e também o polo petroquímico de Triunfo.

### 3.3 SANTA CATARINA

Menor estado da região sul em área, Santa Catarina (SC) coloca-se no centro da região, sendo limitado a norte pelo Paraná, a sul pelo Rio Grande do Sul, o Oceano Atlântico a leste e a Argentina a oeste.

Figura 3 – Mapa do estado de Santa Catarina



Fonte: Retirado de Google Mapas (2013).

Santa Catarina é o menor estado da região sul em extensão (95.736,165 km<sup>2</sup>) e população (6.634.254). Entretanto, é o estado que mais se destaca nos indicadores sociais, sendo o melhor do país em expectativa de vida e mortalidade infantil. Além de ser o 2º em analfabetismo e 3º em IDH. É ainda o melhor estado da região sul e 7º no Brasil em PIB per capita, sempre de acordo com o IBGE.

## 4 APRESENTAÇÃO DO ESTUDO

Neste capítulo, inicia-se o estudo proposto nesta monografia. Serão comparados os três estados da região sul quanto à sua dívida, receita corrente líquida, gastos com pessoal e restos a pagar. A comparação, quando efetuada em percentuais, refere-se sempre aos índices apresentados pela LRF. Quando apresentados valores nominais, consideram-se estes atualizados pelo índice IGP-DI (Índice Geral de Preços Disponibilidade Interna) até 31/12/2012, de forma que se desconsideram variações temporais dos valores.

O IGP-DI é composto pela média dos índices IPA-DI (índice de preços por atacado), IPC-DI (índice de preços ao consumidor) e INCC-DI (índice nacional de custo da construção). Foi o índice escolhido para este trabalho por ser comumente utilizado no cálculo do PIB (produto interno bruto) e demais contas do governo.

### 4.1.1 Dívida Pública

A dívida pública é um fardo pesado para os estados e a sociedade carregarem. O endividamento estatal prejudica o orçamento público, pois os recursos que poderiam ser investidos em melhorias para a população precisam ser destinados ao pagamento dessa dívida.

Os juros embutidos nestas dívidas oneram os orçamentos e, logicamente, os contribuintes, pois, no caso dos estados com alto endividamento, a incidência de juros torna a dívida impagável, apesar de todos os esforços. A tabela a seguir apresenta as dívidas em valores nominais, atualizadas à valor presente pelo índice IGPD-I.

Tabela 1 – Evolução da Dívida Consolidada Líquida 2008-2012

Evolução da Dívida Consolidada Líquida em valores			
Ano	PR	RS	SC
2008	21.179.051.571,72	48.116.444.739,01	9.936.325.147,43
2009	21.478.256.812,41	47.866.098.294,87	7.933.511.509,22
2010	17.451.842.839,30	49.177.411.529,10	8.450.651.101,86
2011	15.410.026.752,41	50.263.866.332,86	6.753.775.585,87
2012	13.067.785.864,60	51.718.917.260,23	5.898.678.132,16

Fonte: Produção do autor

Pode- observar que o Rio Grande do Sul possui uma dívida elevadíssima, ainda mais quando posta lado a lado com as dívidas de Santa Catarina e Paraná. Entretanto, deve-se tomar muito cuidado ao tecer este tipo de análise, pois cada estado possui estrutura, gastos e receitas diferentes, logo, uma comparação direta entre valores nominais é superficial.se

A tabela a seguir apresenta os indicadores de endividamento com relação ao exigido pela LRF.

Tabela 2 – Evolução da Dívida Consolidada Líquida 2008-2012

Evolução da DCL			
Ano	PR	RS	SC
2008	118,71	234,48	77,40
2009	113,49	219,53	60,80
2010	90,87	214,00	62,95
2011	72,90	213,77	45,67
2012	59,81	218,13	40,58

Fonte: Produção do autor

Nota-se que todos os estados estudados possuem dívidas, o que não é necessariamente algo ruim, visto que elas podem ter sido contraídas para investimentos em infraestrutura, por exemplo, ou para atividades que garantam os bons índices de qualidade de vida da região. Entretanto, a questão que deve ser analisada é o nível de endividamento de cada estado perante a LRF.

Pode-se perceber que o Rio Grande do Sul possui um nível de endividamento acima da média da região. Em contrapartida o estado de Santa Catarina possui, no último exercício analisado, uma dívida que representa menos de 1/5 da dívida do Rio Grande do Sul.

O RS, diferentemente dos demais estados da região, apresenta crescimento da sua dívida quando analisados os valores nominais atualizados. O valor variou positivamente em mais de R\$3,6 milhões, representando 7,49% a mais em 2012 relativo a 2008. Entretanto, o indicador de endividamento apresentou redução de 16,35 pontos percentuais, devido à natureza do seu cálculo ser relacionado à Receita Corrente Líquida (RCL), que apresentou crescimento.

A Resolução 40/2001 do Senado Federal estipulou que para os estados, o limite de endividamento é o correspondente a duas vezes a Receita Corrente

Líquida apurada nos onze meses anteriores, mais o mês corrente. Assim, considera-se fora do limite legal um endividamento acima de 200%.

No período analisado, o único estado que ficou acima do limite foi o Rio Grande do Sul. O estado permaneceu acima do valor máximo durante todo o período estudado, sendo que durante os 5 anos estudados, houve uma redução da ordem de 6,97%. Muito pouco para um estado com uma Receita Corrente Líquida tão elevada.

O caso do Rio Grande do Sul é delicado, pois sua dívida é uma crescente que vem evoluindo nos últimos 40 anos. Apesar de todos os esforços desde que entrou em vigor a LRF o estado nunca esteve dentro do limite legal de 200%. O mais preocupante é que, apesar de o índice ter apresentado redução entre 2008 e 2011, ele voltou a subir em 2012.

Como em 2001 o Rio Grande do Sul estava acima do limite descrito na Lei, o estado está sujeito à regra transitória, isto é, deve eliminar o excesso nos 15 anos subsequentes à publicação da Lei, ou seja, até 2016. O limite deve ser eliminado de forma linear, o que significa que o RS, que estava 72,74 pontos percentuais acima do limite, deve reduzir sua dívida em 4,85 pontos percentuais ao ano, até que a mesma atinja o limite estabelecido pela lei que é de 200% da RCL.

Tabela 3 – Evolução da Dívida Consolidada Líquida 2008-2012 (RS)

Evolução da Dívida em %		
Ano	Meta %	Realizado %
2002	267,89	295,29
2003	263,04	280,00
2004	258,19	282,70
2005	253,34	257,79
2006	248,49	253,47
2007	243,64	253,83
2008	238,79	234,48
2009	233,94	219,53
2010	229,09	214,00
2011	224,24	213,77
2012	219,39	218,13

Fonte: Produção do autor

A tabela mostra que o RS passou a atingir sua meta de redução da dívida a partir de 2008, mantendo este resultado até o último ano em estudo. Isto representa que, apesar da dívida elevada e das dificuldades em cumprir o regramento, o estado está comprometido em reduzir sua dívida, evitando sanções à administração pública e punições aos administradores.

Entende-se que a situação do RS é desfavorável, pois sua dívida elevada acarreta no comprometimento de uma parcela importante de suas disponibilidades. Ao invés de aplicar o dinheiro em obras para a comunidade, o estado se vê obrigado a buscar a redução da sua dívida, o que prejudica os investimentos necessários à sociedade.

Já o estado do Paraná possui uma dívida sob controle, sendo que a mesma esteve dentro dos limites estabelecidos pela Lei durante todo o período estudado. Também se pode perceber que a dívida vem diminuindo com o passar dos anos.

Percebe-se pelos dados que houve uma redução de 58,90 pontos percentuais entre 2008 e 2012, o que representa uma redução de 49,62% no índice. Em valores nominais atualizados, esta redução foi de R\$8 milhões, o que representa que a dívida está 38,30% menor do que no primeiro ano da amostragem.

Estes números, associados ao crescimento da RCL e à pujança econômica do Paraná, evidenciam que a dívida está sob controle, respeitando com sobras os limites exigidos pela LRF. Também é importante destacar que a redução da dívida não prejudica os indicadores sociais, visto que o Paraná é um dos melhores estados do país neste aspecto.

Santa Catarina, assim como o Paraná, não possui grandes preocupações com relação à sua dívida pública. O estado de SC atende a legislação com folga, inclusive mostrando fôlego para uma redução de quase 37 pontos percentuais no índice durante o período em estudo, o que representa uma redução de 47,57% no indicador.

Observando os valores nominais atualizados, nota-se que há uma redução de 40,63% no período analisado. Os valores apresentam uma redução contínua, com exceção ao ano de 2010, onde houve um crescimento de 6,51% com relação ao ano anterior.

Estes números comprovam que o estado de Santa Catarina possui uma política de endividamento eficiente, conseguindo cumprir a legislação e até mesmo

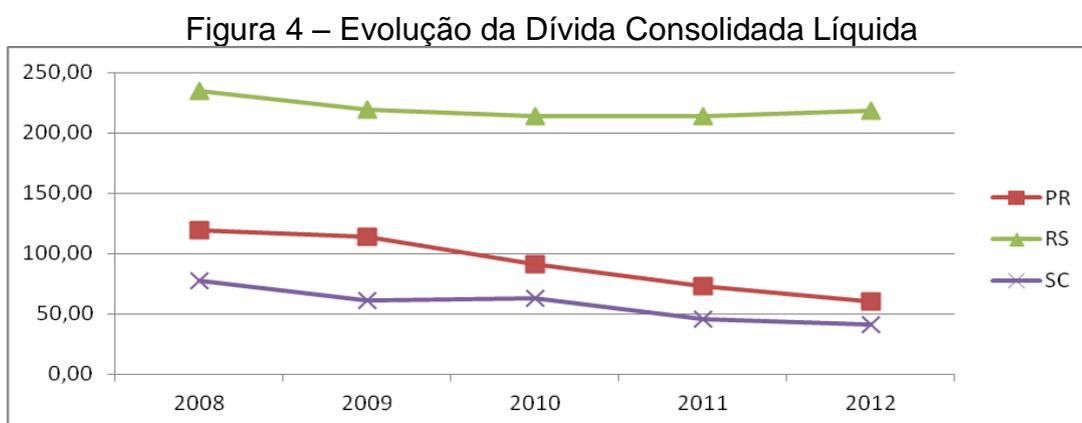
reduzir sua dívida, sem causar prejuízos à sua economia ou seus indicadores sociais.

Comparando os três estados estudados, tem-se que o estado de Santa Catarina é o que apresenta os melhores indicadores relacionados à Dívida Consolidada Líquida, bem como apresenta os menores valores nominais de dívida.

O estado do Paraná também apresenta uma posição confortável quando visualizados os limites impostos pela LRF. O governo paranaense, assim como o catarinense, tem reduzido sua dívida ano após ano, de modo que, associado ao crescimento de sua Receita Corrente Líquida, tem ficado cada vez mais distante do limite legal de endividamento.

Já o Rio Grande do Sul apresenta uma situação preocupante. Sendo não só o estado mais endividado da região sul, mas do Brasil, o RS possui endividamento acima do limite legal, tendo dificuldades até mesmo para cumprir a regra transitória para enquadramento nos limites legais.

Segue gráfico apresentando os dados compilados.



Fonte: Elaborado pelo autor.

Analisando o gráfico, destaca-se a disparidade existente entre o RS e os demais estados, sendo que o endividamento do estado gaúcho é mais de cinco vezes maior que o do catarinense. Contudo, analisando-se os valores frente à LRF, o RS está cumprindo sua meta de redução, e logo, está cumprindo a Lei. Desta forma, apesar de, durante o período estudado, ter estado em desacordo com a Lei, no último exercício o RS se igualou aos demais, respeitando integralmente o que dita a legislação.

#### 4.1.2 Receita Corrente Líquida

A Receita Corrente Líquida é um importante termômetro para se medir a saúde econômica dos estados. Sendo composta pelo somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, agropecuárias, industriais, de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes, a RCL demonstra a capacidade do estado de gerar receitas para suprir suas despesas, dívidas e investimentos.

A Lei de Responsabilidade Fiscal não define uma meta para a Receita Corrente Líquida. Porém, faz-se importante uma análise destes dados, pois os principais índices e limites previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal são uma razão entre o gasto e a Receita Corrente Líquida. Logo, uma variação positiva ou negativa na receita pode ter como impacto o atendimento ou não ao que determina a Lei, mesmo que não haja alteração nos valores despendidos.

A seguir, tabela apresentando os valores de Receita Corrente Líquida dos estados, atualizados a valores de 2012 pelo índice IGPD-I.

Tabela 4 – Evolução da Receita Corrente Líquida 2008-2012

Receita Corrente Líquida			
Ano	PR	RS	SC
2008	17.841.378.861,59	20.520.831.219,44	12.837.584.646,11
2009	18.925.947.232,99	21.803.690.188,73	13.048.716.619,24
2010	19.204.735.071,55	22.980.292.058,13	13.424.726.307,22
2011	21.138.948.657,14	23.513.590.576,30	14.788.786.536,30
2012	21.849.072.564,42	23.710.653.600,52	14.535.174.071,92

Fonte: Produção do autor

Com uma economia forte, baseada na indústria e no agronegócio, a RCL paranaense é constituída em sua maior parte por Receitas Tributárias, principalmente o ICMS.

A RCL do Paraná apresentou crescimento durante todo o período, especialmente em 2011, onde a evolução foi de 9,15% quando comparado com o ano anterior. Na média, a evolução no período foi de 4,90%, ou R\$1,001 milhão a cada ano.

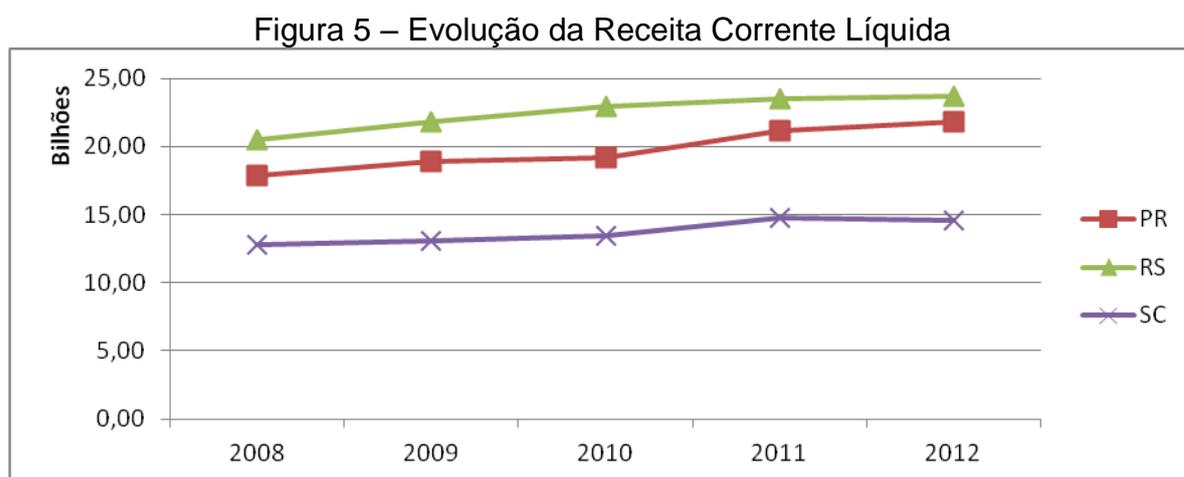
O estado do Rio Grande do Sul, assim como o Paraná, tem na Receita Tributária sua maior fonte de recursos, principalmente o ICMS (imposto sobre

circulação de mercadorias). Para ter-se ideia da importância do ICMS nas receitas do RS, em 2012 este imposto representou 70,64% das receitas correntes do estado e foi 5,33% superior à receita corrente líquida do mesmo período.

Tal qual o PR, o RS também apresenta crescimento contínuo da RCL no período estudado. Com um crescimento médio de 3,53% e R\$ 797,4 mil, o Rio Grande do Sul apresenta uma evolução percentualmente menor do que o estado do Paraná, o que tem aproximado os dois em valores nominais. No início do período estudado, no ano de 2008, a RCL do RS era 15% maior do que do PR. No último ano estudado, 2012, essa diferença era de 8,5%.

O estado de Santa Catarina apresentou estatísticas mais modestas do que seus vizinhos de região sul. SC obteve um crescimento expressivo da RCL de 9,22% em 2011, comparado a 2010. Entretanto, em 2012 o estado apresentou uma receita menor, com redução de 1,74% em comparação ao ano anterior.

Na média do período, Santa Catarina evoluiu de 2,97%, ou em valores nominais, R\$ 424,4 mil. Analisando percentualmente, o estado apresentou um crescimento pequeno quando comparado aos demais estados da região, principalmente o PR, que cresceu em média 35% a mais que SC no mesmo período. O gráfico a seguir apresenta visualmente a evolução da RCL nos três estados.



Fonte: Elaborado pelo autor.

A representação gráfica dos dados nos permite observar com clareza o crescimento elevado da RCL paranaense em 2011, assim como o crescimento da receita catarinense no mesmo ano. Além disso, é possível observar como o Paraná

vem se aproximando do Rio Grande do Sul, apresentando uma tendência de que nos próximos anos sua receita pode ser maior.

Estes valores elevados de RCL permitem que o estado tenha limites mais elevados de gastos com pessoal e endividamento, visto que estes índices são relacionados à Receita Corrente Líquida do estado no período.

#### 4.1.3 Gastos com Pessoal

O controle dos gastos com pessoal é extremamente importante no setor público, pois os salários são, em grande parte, maiores do que na iniciativa privada. Com isso, o montante de salários e encargos torna-se uma quantia vultosa saindo mensalmente dos cofres públicos.

A LRF prevê 49% da RCL como limite máximo para despesas com pessoal. Antes do limite máximo, a Lei ainda apresenta um limite prudencial, que corresponde à 46,55% da RCL do período. A tabela a seguir apresenta os resultados atingidos pelos estados estudados com relação a este indicador.

Tabela 5 – Evolução da Receita Corrente Líquida 2008-2012

Evolução Gastos com Pessoal			
Ano	PR	RS	SC
2008	42,27	38,11	37,02
2009	45,11	40,46	37,10
2010	45,93	38,55	41,81
2011	46,37	40,39	41,80
2012	46,67	42,55	46,46

Fonte: Produção do autor

Além do indicador apresentado pela LRF, pode-se também analisar os valores nominais dos gastos com pessoal, conforme apresentado pela tabela a seguir. Os valores estão atualizados pelo índice IGPD-I.

Tabela 6 – Evolução da Receita Corrente Líquida 2008-2012

Evolução Gastos com Pessoal			
Ano	PR	RS	SC
2008	7.528.293.398,42	7.820.653.375,28	4.752.311.689,56
2009	8.537.105.277,00	8.821.548.838,30	4.841.158.059,42
2010	8.819.820.771,84	8.859.940.838,97	5.613.232.209,55
2011	9.802.792.471,31	9.496.652.630,39	6.181.938.616,73
2012	10.197.351.407,25	10.089.241.691,95	6.753.716.783,91

Fonte: Produção do autor

No período estudado, o Paraná apresentou crescimento constante nos valores, chegando ao ponto de, ao final do período, extrapolar o limite prudencial previsto pela LRF.

Analisando-se o indicador de gastos com pessoal sobre a receita corrente líquida, que é o conceito tomado pela LRF como base para análise dos limites, percebe-se que houve pequenas variações de um período para o outro, pois, assim como os gastos aumentam, aumenta também a RCL.

Entretanto, houve uma variação maior em 2009 com relação a 2008, sendo um aumento de 2,8 pontos, enquanto nos outros períodos, o maior crescimento foi de 0,8 pontos.

Quando analisados os valores nominais, fica ainda mais evidente a evolução dos números. De 2008, início do período analisado, até 2012, último ano em estudo, o crescimento dos valores foi da ordem de 26,17%. No mesmo período, a evolução da RCL foi de 18,34%.

Diferente de outros índices de controle instituídos pela LRF, nos gastos com pessoal o Paraná não está cumprindo os requisitos da Lei. Apesar de extrapolar o limite apenas no último exercício em análise, é preocupante a elevação constante dos valores nos períodos apresentados, o que denota uma tendência de crescimento que precisa ser revertida para os próximos anos.

O Rio Grande do Sul, diferentemente do Paraná, não apresentou um crescimento constante. Apesar de apresentar durante o período um aumento de 4,44 pontos percentuais no indicador de gastos com pessoal com relação à receita corrente líquida, não houve crescimento em todos os anos. Em 2010 houve redução de 1,91 ponto percentual. Em valores, houve um aumento de R\$ 38,3 mil, o que representa 0,43% de crescimento.

Desta forma, pode-se identificar uma política de redução nos gastos com pessoal aplicada fortemente pelo estado gaúcho em 2008, o que ocasionou uma estagnação nos gastos com pessoal e que, associado ao crescimento da RCL, fez com que o indicador de gastos com pessoal apresentasse redução.

Nos anos seguintes, o estado apresentou evolução nos valores, entretanto, os mesmos ainda se mantêm longe do limite máximo, bem como do limite prudencial.

Já o estado de SC apresenta uma situação preocupante, pois houve, no período estudado, uma evolução de 9,44 pontos percentuais, o que colocou o estado a 0,09 ponto do limite prudencial. Esta situação é agravada pela queda da RCL no ano de 2012, o que contribui para a má situação do indicador.

Nos anos de 2008 e 2009, SC apresentou um resultado excelente, mantendo-se com 37% da RCL comprometida em gastos com pessoal. Em valores nominais, houve uma evolução de R\$ 88,8 mil, um valor irrisório em um total de R\$ 4,7 milhões. Entretanto, notou-se um forte aumento no indicador para 2010, que se manteve praticamente estável em 2011 e disparou em 2012.

Observou-se um descontrole nos gastos com pessoal do estado de Santa Catarina, algo que precisa ser corrigido antes que seja extrapolado o limite prudencial. Entende-se, analisando os gastos em conjunto com a RCL, que o responsável por este crescimento do índice foi a desaceleração da receita corrente líquida, que teve redução em 2012, enquanto os gastos mantiveram o crescimento apresentado nos dois anos anteriores.

Pode-se perceber que os estados da região sul tem apresentado, exceto o RS em 2010, um crescimento contínuo do indicador de gastos com pessoal. Deve-se observar que, apesar do crescimento, os valores ainda se mantêm distantes do limite máximo, transmitindo segurança à população.

A exceção é o estado do Paraná, que atingiu o limite prudencial no último exercício analisado. Cabe neste momento uma revisão na gestão deste indicador, pois, apesar do crescimento constante e significativo da RCL, ainda sim houve uma evolução do indicador, chegando ao ponto de atingir o limite prudencial.

#### 4.1.4 Restos a Pagar

De acordo com o art. 42 da LRF, é vedado ao gestor contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida dentro do exercício, ou que tenha parcelas a serem pagas em exercícios seguintes, mas sem a devida disponibilidade de caixa para isso.

Desta forma, é importante analisar os restos a pagar constantes no demonstrativo de mesmo nome, juntamente com o saldo final do demonstrativo da disponibilidade de caixa. Juntos, estes dois demonstrativos apresentam se o governante está ou não cumprindo a LRF.

O estado do Paraná apresentou, em valores atualizados à 2012 pelo IGPD-I, saldo de caixa insuficiente para saldar seus restos a pagar em quatro dos cinco exercícios analisados. Apenas no exercício 2008 foi identificada uma suficiência de caixa, no valor de R\$ 93.122.014,38. Portanto, para fins legais, nota-se que o estado do Paraná não cumpriu o determinado pela LRF na maior parte dos exercícios.

Tabela 7 – Evolução dos restos a pagar 2008-2012

Restos a Pagar do Exercício		
Ano	PR	
	Restos a Pagar	Suficiência/Insuficiência
2008	1.486.282.288,37	1.579.404.302,75
2009	1.463.727.601,29	1.132.183.330,12
2010	1.329.504.174,70	1.032.012.622,05
2011	1.480.562.803,95	1.179.540.582,93
2012	1.830.778.480,24	1.519.299.091,11

Fonte: Produção do autor

O estado do Rio Grande do Sul é o destaque negativo quando analisados os restos a pagar neste grupo de estados. Apesar de apresentar valores de restos a pagar não inferiores aos valores registrados pelo Paraná, o estado gaúcho apresenta uma elevada insuficiência de caixa ao final de todos os exercícios.

Tabela 8 – Evolução dos restos a pagar 2008-2012

Restos a Pagar do Exercício		
Ano	RS	
	Restos a Pagar	Suficiência/Insuficiência
2008	1.118.862.664,45	-4.539.052.735,75
2009	921.599.367,61	-5.105.254.210,89
2010	731.466.803,82	-2.850.878.185,09
2011	988.622.575,59	-3.411.634.118,27
2012	1.098.258.296,42	-4.369.226.398,20

Fonte: Produção do autor

O valor de insuficiência de caixa chega a mais de R\$ 5 milhões em 2009, reduzindo drasticamente em 2010, ano em que as finanças do estado tiveram uma melhora no geral, com grandes reduções em gastos com pessoal e dívida corrente líquida, como já apresentado. Nos cinco períodos estudados, o Rio Grande do Sul descumpriu a LRF quando analisados os restos a pagar e a suficiência de caixa.

Já o estado de Santa Catarina apresentou um resultado excelente, com pequenos valores de restos a pagar e elevada suficiência de caixa ao final dos cinco períodos em estudo.

Tabela 9 – Evolução dos restos a pagar 2008-2012

Restos a Pagar do Exercício		
Ano	SC	
	Restos a Pagar	Suficiência/Insuficiência
2008	267.433.254,71	1.753.681.103,97
2009	345.638.014,73	1.386.536.022,70
2010	278.704.118,61	1.173.351.833,78
2011	409.256.743,35	1.632.544.267,71
2012	339.141.252,24	1.563.198.158,87

Fonte: Produção do autor

Apesar de um pico em 2011, o estado de Santa Catarina apresentou um resultado extremamente positivo, ainda mais quando comparado aos demais estados da região.

Pode-se considerar este indicador como o mais crítico para os estados da região sul. Santa Catarina apresentou resultados positivos, cumprindo o determinado

pela LRF em todos os exercícios. Entretanto, Paraná e Rio Grande do Sul descumpriram a lei. O estado paranaense em um único ano conseguiu atingir o valor ideal, enquanto o gaúcho sequer passou perto de cumprir a lei em algum momento no período analisado.

## 5 CONCLUSÃO

Para a consolidação de uma verdadeira democracia, é fundamental a participação popular na gestão dos gastos públicos. Como ponto de partida, uma das premissas deve ser a transparência, tornando acessíveis todas as informações de arrecadação e investimento do dinheiro público. De encontro a isso vem a Lei de Responsabilidade Fiscal, cujo objetivo é, além de estipular limites para os gastos públicos, aumentar a transparência e estimular a participação popular.

Através da LRF, o estado obriga-se a publicar periodicamente relatórios contendo informações de suma importância para a população, como a arrecadação, gastos e endividamento, apresentando por meio de indicadores como está sendo a administração do governante.

A pesquisa teve como objetivo analisar as diferenças mais expressivas encontradas comparando os relatórios de gestão fiscal dos três estados da região sul no período de 2009 a 2012. Com objetivo de facilitar a análise, todos os valores apresentados estão atualizados à valores de 31/12/2012 por meio do índice IGPD-I através da calculadora disponibilizada no BCB (Banco Central do Brasil).

Cabe destacar que este estudo foi elaborado com base nos RGF, o que se configura em um ponto forte do trabalho, visto que as informações foram retiradas direto da fonte, no caso a CAGE (Contadoria e Auditoria Geral do Estado). Por outro lado, este trabalho abrange apenas os últimos cinco exercícios encerrados, desconsiderando informações anteriores ou externas aos relatórios de gestão fiscal.

O mérito deste estudo é analisar sob o mesmo prisma os três diferentes estados que compõem a região sul, colocando as informações lado a lado e comparando-as umas às outras, sempre levando em conta as diferentes estruturas, arrecadações e gastos necessários em cada estado. Além disso, este trabalho é de grande valia por reunir em um mesmo estudo um completo referencial teórico acerca do tema trabalhado, enriquecendo o conhecimento acadêmico e que pode servir de base para futuros estudos.

Conclui-se, portanto, que as maiores diferenças existentes concentram-se no estado do Rio Grande do Sul. O estado gaúcho apresentou elevado endividamento e insuficiência de caixa. Destacou-se o fato de que a dívida do RS não tem sido reduzida, pelo contrário, tem aumentado. O índice de endividamento tem reduzido em virtude da elevação da receita, uma vez que o mesmo é calculado

por meio da razão destes dois valores.

Já os demais estados apresentam valores mais equilibrados, principalmente a evolução da RCL paranaense, que seguindo a tendência dos últimos anos, deve ultrapassar o RS e se tornar a maior arrecadação da região sul. O estado de SC apresentou uma política fiscal eficiente, com baixo endividamento, bons valores de arrecadação e excelente saldo de suficiência de caixa.

Frente à Lei de Responsabilidade Fiscal, o estado de Santa Catarina é o que melhor respeita a Lei, pois não descumprir nenhum dos pontos analisados. O Paraná respeita a Lei em partes, pois não cumpriu a meta de saldo de caixa necessário para cobrir os restos a pagar em 4 dos 5 anos analisados, além de em 2012 ter atingido o limite prudencial em gastos com pessoal. Entretanto, ainda mantém-se abaixo do limite máximo.

Já o Rio Grande do Sul apresentou endividamento superior ao limite máximo em todos os exercícios, estando enquadrado no regime transitório. Entretanto, quando analisado o endividamento sob os limites deste regime, o RS está enquadrado na redução do endividamento. Outro ponto em que o RS infringe a Lei é com relação aos restos a pagar e suficiência de caixa. Em todos os exercícios analisados o estado gaúcho apresentou uma elevada insuficiência de caixa.

Por fim, percebe-se a importância deste trabalho por apresentar, em forma de tabelas, quadros e gráficos a situação econômica dos três estados da região sul. Destaca-se que este tema não se esgota neste estudo, sendo apenas o ponto de partida para análises em outros períodos, estados ou indicadores.

## REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade Pública**: da teoria à prática - atualizada conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal. - São Paulo: Saraiva, 2004.

ASSUMPÇÃO, Marcio José. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Curitiba: Ibpex, 2011.

BERNSTEIN, Peter L. **Desafio aos deuses**: a fascinante história do risco. Tradução por Ivo Korytowski. 14 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BOBBIO, Norberto; BOVERO, Michelangelo (Org.). **Teoria geral da política**: a filosofia política e as lições dos clássicos. Tradução por Daniela Beccaccia Versiani. São Paulo : Campus, 2000.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, 05 out. 1988.

\_\_\_\_.Congresso. Senado. Resolução nº. 40, de 21 de dezembro de 2001. Dispõe sobre os limites globais para o montante da dívida pública consolidada e da dívida pública mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em atendimento ao disposto no art. 52, VI e IX, da Constituição Federal. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, 09 abr. 2002.

\_\_\_\_.Congresso. Senado. Resolução nº.43, de 9 de abril de 2002. Dispõe sobre as operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 10 abr. 2002.

\_\_\_\_. Congresso. Senado. Projeto de resolução do senado, nº 84, de 06 de dezembro de 2007. Dispõe sobre o limite global para o montante da dívida consolidada da União. Disponível em: <  
[http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p\\_cod\\_mate=83503](http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=83503) >.  
 Acesso em 15 out. 2013.

\_\_\_\_. Decreto - Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 25 fev. 1967.

\_\_\_\_. Decreto - Lei nº 2848, de 07 de setembro de 1940. Código Penal. **Diário Oficial da União**, Brasília, 31 dez. 1940.

\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101/2000, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 05 maio 2000.

\_\_\_\_. Lei Federal nº 4.320, de 13 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, 23 mar. 1964.

\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de demonstrativos fiscais: aplicado à união e aos estados, distrito federal e municípios. 5. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2013. 699 p. Disponível em: <  
[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/MDF5/MDF\\_5\\_edicao.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/MDF5/MDF_5_edicao.pdf) >. Acesso em: 18 ago. 2013.

CASTRO, Róbison Gonçalves de; LIMA, Diana Vaz de. **Contabilidade Pública: integrando União, Estados e Municípios**. São Paulo: Atlas, 2000.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino; SILVA, Roberto da. **Metodologia Científica**. 6 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC n.º 1.128**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 - conceituação, objeto e campo de aplicação. Disponível em: < [http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/res\\_1128.doc\\_](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/res_1128.doc_)>. Acesso em: 25 abr. 2013.

CORBARI, Ely Célia; FREITAG, Viviane da Costa; MATTOS, Marinei Abreu. **Contabilidade Societária**. Curitiba: Ibpex, 2011.

CRUZ, Flávio da; **Lei de responsabilidade fiscal comentada**: Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CRUZ, Flávio da; SILVA, Vicente de Paula. **Gestão, Controle e Avaliação na Administração Pública**. Brasília: Universidade de Brasília, 2001.

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

\_\_\_\_\_. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GONÇALVES, Marcos Flávio R. ; FERNANDES, Marlene ; REIS, Heraldo da Costa; BARATTA, Tereza Cristina; NEVES, Gleisi Heisler (Org.). **Traçando um panorama geral da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Rio de Janeiro : IBAM/BNDES, 2001.

GOOGLE MAPS. Disponível em: < <http://maps.google.com.br/> >. Acesso em: 15 out. 2013.

FGV-IBRE, Fundação Getúlio Vargas – Instituto Brasileiro de Economia. IGP-DI. Disponível em < <http://portalibre.fgv.br> > Acesso em: 21 out. 2013.

IBGE, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Estados@ Paraná. Disponível em < <http://www.ibge.gov.br/estadosat/perfil.php?sigla=pr> > Acesso em: 20 out. 2013.

IBGE, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Estados@ Santa Catarina. Disponível em < <http://www.ibge.gov.br/estadosat/perfil.php?sigla=sc> > Acesso em: 20 out. 2013.

IBGE, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Estados@ Rio Grande do Sul. Disponível em < <http://www.ibge.gov.br/estadosat/perfil.php?sigla=rs> > Acesso em: 20 out. 2013.

IPBT, Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Estudo: Carga Tributária Brasileira 2012. Disponível em < <http://www.ibpt.com.br/noticia/559/Carga-tributaria-recorde-em-2012-36-27-do-PIB>> Acesso em: 2 abr. 2013.

IPBT, Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Estudo: Carga Tributária Brasileira 2012. Disponível em <<http://www.ibpt.com.br/noticia/896/Brasil-tem-alta-carga-tributaria-mas-continua-oferecendo-menor-retorno-a-populacao>> Acesso em: 2 abr. 2013.

IUDÍCIBUS, Sérgio de ; MARION, José Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade:** para o nível graduação. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública:** teoria e prática. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Comentários à lei de Responsabilidade Fiscal.** São Paulo: Saraiva, 2001.

MEIRELLES, Hely Lopes et al. **Direito Administrativo Brasileiro.** 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MENDONÇA, Jacy de Souza. **Iniciação à filosofia política:** o homem e o Estado. São Paulo: Rideel, 2010.

PAZZAGLINI FILHO, Marino. **Crimes de responsabilidade fiscal:** atos de improbidade administrativa por violação da LRF. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

PISCITELLI, Roberto Boccaccio; ROSA, Maria Berenice; TIMBÓ, Maria Zulene. **Contabilidade Pública:** uma abordagem da administração financeira pública. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

PORTAL DA TRANSPARÊNCIA DO ESTADO DO PARANÁ. Responsabilidade Fiscal. Disponível em: < <http://www.portaldatransparencia.pr.gov.br/modules/conteudo/conteudo.php?conteudo=61> >. Acesso em 07 out. 2013.

PNUD, Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento. Disponível em < <http://www.pnud.org.br/> > Acesso em: 19 out. 2013.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SEF, Secretaria de estado da Fazenda. Portal da Transparência do Poder Executivo de Santa Catarina: Gestão fiscal. Disponível em: < <http://www.sef.sc.gov.br/transparencia/gest%C3%A3o-fiscal/relatorios/491> >. Acesso em 08 out. 2013.

SEFAZ RS, Secretaria da Fazenda Do Rio Grande Do Sul. Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF. Disponível em: < [https://www.sefaz.rs.gov.br/Site/MontaMenu.aspx?MenuAlias=m\\_lrf](https://www.sefaz.rs.gov.br/Site/MontaMenu.aspx?MenuAlias=m_lrf) >. Acesso em: 08 out. 2013.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2003.