

# IMPACTOS DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL NA GESTÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Danilo Souza dos Santos  
Gustavo Pereira Teixeira  
Professor Especialista Alfredo de Souza  
Prof. Dr. Braz Bello Júnior  
Profa. Dra. Tatiane Regina Bonfim  
Faculdade do Litoral Sul Paulista - (FALS), Praia Grande, São Paulo, Brasil

## RESUMO

A administração pública presta seus serviços administrando os recursos provenientes da sociedade, ou seja, com o dinheiro do povo. A falta de mecanismos que promovessem a transparência e o controle das finanças públicas possibilitava o uso inadequado e sem controle dos recursos financeiros pelos administradores públicos. O endividamento e a falta de controle e transparência afetam diretamente a gestão pública e os resultados apurados. Há 21 anos em busca do equilíbrio fiscal e da transparência nas informações produzidas, promovendo a integração da sociedade como usuário da informação, foi aprovada a Lei complementar nº 101 de 04 de maio de 2000, também nomeada a Lei de Responsabilidade Fiscal. A referida Lei trouxe na sua composição normas e princípios para a administração pública, que se relacionam à execução dos orçamentos elaborados, ao cumprimento dos controles estabelecidos e à prestação de contas de forma transparente e confiável. Dessa forma, a Lei de Responsabilidade Fiscal foi instituída com o objetivo de planejamento, controle e transparência dos gastos públicos. Assim, o presente trabalho tem como objetivo verificar os impactos da Lei na gestão da administração pública.

**Palavras-chave:** Lei de Responsabilidade Fiscal. Impactos. Administração Pública.

## ABSTRACT

Public administration provides its services by managing resources from society, that is, with the people's money. The lack of mechanisms to promote transparency and control of public finances made possible the inadequate and uncontrolled use of financial resources by public administrators. Indebtedness and the lack of control and transparency directly affect public management and the results obtained. For 21 years, in search of fiscal balance and transparency in the information produced, promoting the integration of society as a user of information, Complementary Law No. 101 of May 4, 2000, also known as the Fiscal Responsibility Law, was approved. The aforementioned Law brought in its composition rules and principles for the public administration, which relate to the execution of prepared budgets, compliance with established controls and the rendering of accounts in a transparent and reliable manner. In this way, the Fiscal Responsibility Law was instituted with the objective of planning, control and transparency of public expenditures. Thus, this work aims to verify the impacts of the Law on public administration management.

**Keywords:** Fiscal Responsibility Law. Impacts. Public administration.

## 1 INTRODUÇÃO

Com a necessidade de se estabelecer normas e limites para as finanças públicas no Brasil, a Lei de Responsabilidade Fiscal foi instituída em 04 de maio de 2000. A LRF é um mecanismo que foi elaborado visando à maior transparência e controle dos gastos públicos, indicando normas e procedimentos para a gestão fiscal e financeira.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) propõe ações planejadas que visam a melhoria no planejamento, na execução e na qualidade dos serviços públicos prestados. A LRF propõe mudanças e regulamentações para o controle das despesas e do endividamento público. A sociedade espera e necessita que os recursos disponibilizados ao governo sejam aplicados da melhor forma possível, atendendo as necessidades da população e o bem-estar social. A disponibilização dos resultados e dos valores aplicados em cada indicador social como educação, saúde, segurança, entre outros, possibilita o acompanhamento e o conhecimento das ações governamentais pela população.

Essa Lei foi instituída com o propósito de disciplina fiscal, tendo como pilares o planejamento, a transparência e o controle nas finanças públicas. Dessa forma, o presente trabalho tem como objetivo verificar os impactos da Lei na gestão da administração pública.

Esta pesquisa pode auxiliar gestores municipais no cumprimento dos parâmetros da Lei, visando aprimorar a sua administração e melhorar a qualidade das informações financeiras e contábeis geradas.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

No desenvolvimento do referencial teórico foram abordados os seguintes temas: contabilidade pública, administração pública, Lei de Responsabilidade Fiscal e os elementos orçamentários-financeiros e as despesas e receitas do setor público. Com a apresentação dos temas relacionados à pesquisa proposta, verifica-se a construção do planejamento para a transparência e o controle do orçamento público.

### **2.1 CONTABILIDADE PÚBLICA**

A Contabilidade é a ciência que avalia e fornece informações fidedignas a propósito de entidades, pessoas físicas ou jurídicas, aos seus usuários. Conforme Marion (2009), todas as movimentações passíveis de serem mensuradas monetariamente são registradas em relatórios pela Contabilidade, o objetivo é o de reconhecimento da situação da empresa em um determinado período. Os relatórios gerados por ela são instrumentos que fornecem as informações necessárias para as tomadas de decisões dentro e fora da organização.

A ciência contábil tem como objeto de estudo as variações qualitativas e quantitativas no patrimônio de uma entidade. O patrimônio é o conjunto de elementos que são necessários à atividade da empresa (bens, direitos e as obrigações). A aplicação da contabilidade abrange entidades econômico-administrativas, instituições, pessoas físicas e pessoas jurídicas do direito público. (RIBEIRO, 2013).

Por ser uma ciência social aplicada a entidades de várias áreas de atuação, a contabilidade possui várias ramificações. Cada ramificação determina procedimentos importantes para a compreensão e análise dos resultados evidenciados.

A contabilidade pública é uma das ramificações da Contabilidade e tem como objeto de estudo o patrimônio público.

A contabilidade pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil e tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno, ou seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios e respectivas autarquias. (KOHAMA, 2006, p. 25).

Com os resultados obtidos na análise de todas as movimentações no patrimônio público, verifica-se a relevância da contabilidade como instrumento de planejamento e controle da gestão pública. Através dessa análise, é possível identificar os fatores responsáveis pelas variações ocorridas na execução orçamentária dos órgãos públicos. (SILVA, 2009).

A contabilidade pública não se aplica somente para as entidades governamentais e para as entidades que recebam recursos públicos. Conforme Bezerra Filho (2015) a contabilidade pública também se aplica, integralmente ou em casos específicos para a prestação de contas às entidades não governamentais que possuam qualquer alocação de recursos públicos em sua atividade. Dessa forma as normas e procedimentos da contabilidade devem ser observados por todas as sociedades que tiverem alguma relação ao patrimônio público.

Um dos instrumentos normativos da contabilidade pública é a Lei nº 4.320/64. Segundo ela, a contabilidade pública deve fornecer todas as informações necessárias para o conhecimento da situação financeira, orçamentária, patrimonial, de custos e econômica da entidade analisada. Ainda, conforme a Lei da Contabilidade Pública, no seu Art. 3º, o exercício financeiro, ou seja, o período de execução do orçamento nos entes públicos, coincidirá com o ano civil. (ARRUDA; ARAUJO, 2009).

A Lei federal nº 4.320/64 estabelece para o setor público a seguinte aplicabilidade dos regimes contábeis:

“Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

- I.– as receitas nele arrecadadas;
- II.– as despesas nele legalmente empenhadas.” (BRASIL, 1964).

Analisando o artigo 35 verificamos que na contabilidade pública incide a aplicação dos dois regimes contábeis, o regime da competência e o de caixa. O regime de competência é estabelecido para o reconhecimento das despesas orçamentárias (lançamento no momento do seu fato gerador), já o regime de caixa é utilizado para o reconhecimento das receitas orçamentárias (reconhecimento no momento do seu recebimento). Conforme Rosa (2013) os registros da contabilidade aplicada ao setor público devem estar em consonância aos princípios da oportunidade e competência, com isso ocorre um conflito em relação ao regime de reconhecimento das receitas e despesas públicas.

A solução é a adoção de dois procedimentos pela contabilidade governamental, sendo eles o enfoque patrimonial e o enfoque orçamentário. No

enfoque patrimonial o regime da competência é aplicado para as despesas e receitas, gerando informações patrimoniais, já no enfoque orçamentário é aplicado o regime misto, ou seja, regime de competência para o reconhecimento das despesas e regime de caixa para as receitas, gerando informações orçamentárias e financeiras.

A contabilidade pública, como uma das suas ramificações deve observar as diretrizes contábeis estabelecidas. Os procedimentos e critérios utilizados para o reconhecimento das receitas e despesas orçamentárias devem estar em conformidade com os princípios fundamentais da contabilidade concluindo assim a relação entre esta ciência, instrumento de controle e transparência, e a administração pública.

### **2.1.1 Princípios Fundamentais da Contabilidade Aplicados ao Setor Público**

Os princípios contábeis atuam como os alicerces que sustentam a estrutura da contabilidade. Com a apuração da diferença entre o objeto de estudo da contabilidade em geral e o da contabilidade pública, eles foram interpretados pela Resolução nº 1.111/2007 do Conselho Federal da Contabilidade. Conforme Assumpção (2012) os princípios que foram reformulados são: da Entidade, da Continuidade, da Oportunidade, do Registro pelo Valor Original, da Competência e o da Prudência.

a. Princípio da Entidade: a aplicação do princípio ao setor público se sustenta na autonomia e na responsabilização em relação ao patrimônio público. O setor é responsável pela destinação social e pela prestação de contas.

b. Princípio da Continuidade: o princípio se relaciona ao compromisso da destinação social do seu patrimônio.

c. Princípio da Oportunidade: o princípio estabelece que as variações patrimoniais devam ser reconhecidas de forma correta, tempestiva e adequada.

d. Princípio do Registro pelo valor original: O princípio determina que para o registro dos eventos e variações no patrimônio público será utilizado o valor dos componentes patrimoniais.

e. Princípio da Competência: o princípio estabelece o regime da competência para o reconhecimento dos eventos patrimoniais, ou seja, devem ser reconhecidos no momento do seu fato gerador.

f. Princípio da Prudência: estabelece que na escrituração contábil devem ser reconhecidos valores menores para os ativos e valores maiores para o passivo. A inexistência de valores fictícios é essencial no setor público, evitando o conflito de interesses principalmente dos gestores.

A Resolução nº 1.111/2007 trouxe interpretações para a devida aplicação dos princípios fundamentais da contabilidade ao setor público, compreendendo as finalidades e objetivos do setor.

## **2.2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

A administração pública abrange todos os procedimentos aplicados no controle e na realização dos serviços públicos. De acordo com Kohama (2006) são conceituados como serviços públicos as atividades ou bens destinados a atender as necessidades coletivas da sociedade, promovendo o bem-estar social. Constata-se que a administração pública deve direcionar, da melhor forma possível, os recursos públicos e a realização dos seus serviços.

A administração pública é responsável pela gestão dos interesses do Estado. Ferreira Filho (2011) conceitua Estado como a união de pessoas com os mesmos conceitos e propósitos almejando o bem-comum a todos; é a organização política voltada à sociedade. Conforme Silva (2009) o Estado é o poder político de uma nação, e o seu surgimento como figura administrativa relaciona-se à necessidade de uma autoridade para organizar e assegurar os interesses do povo. O objetivo é o da preservação da ordem política, econômica e social, visando o desenvolvimento e o bem-comum de toda a sociedade.

O Estado é subdividido em três esferas de poder, a União, os Estados e os Municípios, estes são divididos em três poderes, Legislativo, Executivo e Judiciário. O poder Legislativo tem a função normativa, responsável pela elaboração das leis, o poder Executivo possui a função administrativa, responsável pela aprovação das leis propostas pelo legislativo e o poder Judiciário tem a função disciplinadora atuando na aplicação das leis após sua aprovação pelo executivo. (LIMA; DINIZ, 2016).

A gestão pública é composta por órgãos da administração direta e da administração indireta.

### **2.2.1 Administração direta e indireta**

A administração pública trabalha para atender as diversas demandas do Estado com relação aos seus usuários e com o objetivo de atender as necessidades da população. Sendo assim, o Governo dividiu a administração de seus serviços públicos e de suas atividades, transformando-as em administração direta e administração indireta.

A administração direta ou centralizada é constituída por órgãos ligados diretamente ao núcleo central das esferas de poder, ou seja, compreende todos os serviços e atividades realizadas pelo setor público que estão diretamente ligados à estrutura administrativa. Na administração são centralizadas algumas atividades essenciais, como saúde, educação, o planejamento entre outras. Os órgãos da administração direta não possuem autonomia administrativa financeira. (ANDRADE, 2012).

A administração indireta é composta pelas entidades que estão vinculadas ao núcleo central das esferas do poder por determinação da lei. As entidades públicas integrantes da administração indireta do governo possuem personalidade jurídica e autonomia administrativa, atuando indiretamente na administração dos entes federativos. (ARRUDA; ARAUJO, 2009).

Segundo o Art. 37 da Constituição Federal, o administrador público deve sempre observar os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade administrativa, publicidade e eficiência. Os princípios estabelecem que o administrador público possa fazer somente aquilo que a lei expressamente autorizar (legalidade), sempre realizar atividades com o objetivo de atender a finalidade pública e nunca em prol do seu interesse (impessoalidade), administrar com ética (moralidade), que os seus atos devam ser publicados para o acompanhamento e controle da população (publicidade) e que busque sempre o melhor resultado para todos, trabalhando com eficiência (eficiência).

A administração pública se relaciona com o atendimento das necessidades e interesses coletivos.

## **2.3 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL**

A Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF (Lei Complementar nº 101), que foi sancionada em 04 de maio de 2000, estabelece normas para a gestão fiscal a serem observadas pelos entes federativos, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

A LRF, estabelece procedimentos em relação ao planejamento, controle e a transparência nos gastos públicos. Os parâmetros estabelecidos em lei têm como objetivo a manutenção da saúde financeira das entidades governamentais e a transparência na sua prestação de contas. Entre os diversos parâmetros instituídos em lei, está previsto a manutenção do equilíbrio orçamentário, ou seja, para cada despesa fixada é necessária a previsão de uma receita como fonte de recursos. (BRASIL, 2000).

Conforme o Art. 1º da LRF:

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar. (BRASIL, 2000).

Para o cumprimento dos parâmetros estabelecidos na LRF, se faz necessário a elaboração de um planejamento; este deve levar em consideração a transparência nas ações desenvolvidas pela entidade e o controle nas decisões tomadas. Com as disposições da LRF os entes públicos tiveram que se adequar aos novos prazos, exigências e limites propostos.

A Lei de Responsabilidade Fiscal possui pilares que auxiliam a sua efetiva aplicação.

### **2.3.1 Pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal**

A Lei de Responsabilidade Fiscal se apóia em quatro pilares, o planejamento, a transparência, o controle e a responsabilização. Esses pilares são as bases para a estruturação e aplicabilidade da Lei.

#### *2.3.1.1 O Planejamento*

O planejamento são metas e ações estabelecidas para um determinado período visando o alcance do objetivo traçado. Os instrumentos de planejamento dos entes públicos atuam como um dos pilares da LRF, sendo eles o PPA – Plano Plurianual, a LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias e a LOA – Lei Orçamentária Anual.

Como previsão legal para a elaboração do PPA determina a Constituição Federal de 1988 em seu artigo 165 que:

§ 1º A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. (BRASIL, 2000).

O Plano Plurianual é um dos documentos que direcionam as ações a serem tomadas pelos administradores públicos. De acordo com Silva (2015) o PPA estabelece as diretrizes, metas e objetivos para a administração pública, é

o primeiro instrumento de planejamento a ser elaborado e possui a vigência de quatro anos.

O PPA é uma lei que deve ser elaborada no primeiro ano de governo, é elaborada por iniciativa do poder executivo e sua aprovação é de responsabilidade do poder legislativo. Possui as premissas para a elaboração dos outros instrumentos de planejamento a LDO e a LOA. No que tange a esse instrumento de planejamento o artigo 3º da LRF que se referia a ele foi vetado, com isso o artigo 165 da Constituição Federal de 1988 continua sendo o regulador do PPA. (QUINTANA et al., 2011).

A Lei de Diretrizes Orçamentária - LDO é o segundo mecanismo utilizado pelo setor público para nortear o seu orçamento, é instituída pelo poder executivo e aprovada pelo poder legislativo. Compreende as diretrizes e as prioridades da administração pública para o exercício orçamentário. A LDO no seu artigo 4º estabelece que deva constar na lei de diretrizes as metas fiscais anuais com as regras para a elaboração da lei orçamentária anual. A lei dispõe sobre o equilíbrio orçamentário e define critérios para a previsão das receitas e para a fixação das despesas. (PISCITELLI; TIMBÓ, 2014).

Conforme § 2º da LRF a LDO conterá ainda:

- I.- avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior;
- II.- demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional;
- III.- evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;
- IV.- avaliação da situação financeira e atuarial:
  - a. dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores públicos e do Fundo de Amparo ao Trabalhador;
  - b. dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial;
- I.- demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado. (BRASIL, 2000).

É importante a avaliação dos riscos que podem afetar as contas públicas e demonstrar as medidas a serem tomadas, caso ocorra à concretização dos riscos avaliados.

A LOA é o último dos três instrumentos do planejamento e deve estar de acordo com o PPA e com a LDO. A lei orçamentária anual coloca em prática, e determina as ações para o alcance dos objetivos propostos pela administração pública. Detalha a previsão das receitas e a fixação das despesas de todos os órgãos da gestão pública, tornando assim o principal instrumento de gerenciamento dos orçamentos fiscais, de investimento e de seguridade social. (SILVA, 2015).

Para a prestação de contas é importante a transparência no planejamento e na execução do orçamento público. Verifica-se que o segundo pilar da LRF, é a transparência.

### *2.3.1.2 Transparência*

A transparência é a disponibilização das informações corretas e atualizadas para os usuários interessados, sendo eles usuários internos ou externos. A LRF definiu como mecanismos de transparência o Relatório de

Gestão Fiscal e o Relatório de Execução Orçamentária, além da disponibilização dos instrumentos de planejamento conforme citado na seção anterior.

O Art.48 da Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000) defini que os instrumentos de transparência na gestão fiscal são os instrumentos de planejamento orçamentários e os relatórios de prestação de contas, Relatório Resumido da Execução Orçamentário e o Relatório de Gestão Fiscal. Neste artigo a LRF defini quais são os instrumentos de transparência na gestão fiscal do setor público e indica que eles devem ter ampla divulgação para os usuários interessados nas informações. Através da transparência é possível verificar quais os fatores que influenciam a execução orçamentária e qual foi a destinação para os recursos públicos.

O Relatório de Gestão Fiscal demonstra a situação da administração pública em relação aos limites propostos pela LRF, e apresenta caso necessário, as medidas corretivas adotadas para o período analisado. O relatório deve ser publicado para o amplo acesso do público. (BRASIL, 2000).

O outro mecanismo de transparência citado pela LRF é o Relatório Resumido da Execução Orçamentária. Esse relatório demonstra resumidamente a execução orçamentária e a situação financeira do órgão público em um determinado período. Conforme a LRF o relatório deverá ser publicado no máximo trinta dias após a finalização do bimestre. O relatório é composto pelas receitas previstas, as despesas fixadas e as variações ocorridas durante o período analisado, apurando a situação financeira do órgão através dos regimes de caixa e competência. (SILVA, 2015).

O controle, como terceiro pilar da Lei de Responsabilidade Fiscal, é essencial para o cumprimento dos instrumentos de planejamento e transparência. A LRF estabelece diversos limites para a transparência e a eficiência na administração pública.

### *2.3.1.3 Controle*

A LRF determina vários limites para a fiscalização e o controle das ações dos entes da administração pública. A lei apresenta ferramentas para o controle e avaliação da receita corrente líquida, da despesa com pessoal, do limite prudencial e do endividamento dos órgãos públicos.

A receita corrente líquida é o somatório de todas as receitas correntes arrecadadas no período proposto. As receitas correntes são compostas por receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, de serviços, agropecuárias e o grupo de outras receitas. O demonstrativo da receita corrente líquida é calculado considerando o período de doze meses e é publicado no final de todo quadrimestre. Os valores apurados de receita são utilizados para a determinação de diversos limites conforme a LRF estabelece. O acompanhamento da apuração da receita corrente líquida é essencial para a manutenção do equilíbrio orçamentário. (BRASIL, 2000).

Uma das determinações da LRF é o controle das despesas com pessoal, o controle é realizado através da determinação dos limites de aplicação das receitas arrecadas na manutenção do pessoal. Conforme Santos (2015) A LRF estabelece limites de gastos com pessoal para cada poder da administração pública. Para o cálculo do limite prudencial (índice que avalia os gastos com pessoal) a LRF leva em consideração todos os funcionários públicos, aposentados, inativos, pensionistas e terceirizados. Para esses gastos a Lei de Responsabilidade determina como limite uma porcentagem de 50% da receita

corrente líquida para a união e de 60% da receita corrente líquida para os estados e municípios, a apuração deve ser realizada conforme o princípio da competência. No caso municipal o limite é de 54% da receita corrente líquida para o poder executivo e 4% para o poder legislativo.

Os gestores públicos devem se preocupar para que o seu nível de endividamento não ultrapasse o instituído em lei. A dívida pública são todos os compromissos e juros assumidos pelos órgãos públicos, visando a execução dos serviços públicos. A dívida pública classifica-se como dívida fundada ou como dívida flutuante. A dívida fundada representa os compromissos assumidos em longo prazo, e a dívida flutuante são as dívidas contraídas em curto prazo devido a insuficiência de caixa do ente público. Estão classificadas como dívidas flutuantes os restos a pagar, os depósitos, os serviços da dívida a pagar e os débitos de tesouraria. (KOHAMA, 2003).

A LRF apresenta os conceitos para as várias formas de financiamento do governo. De acordo com Silva (2015) Os conceitos são:

- a. Dívida pública consolidada ou fundada: a dívida pública consolidada ou fundada é composta por todas as dívidas assumidas com um prazo de duração superior ao exercício financeiro, ou seja, são os financiamentos realizados para a quitação em longo prazo. Os financiamentos com prazo inferior a um ano que não foram pagos em sua totalidade também compreendem a dívida consolidada do ente federativo.
- b. Dívida pública mobiliária: são os títulos emitidos pelos órgãos públicos, que se originam normalmente da aquisição de novos bens, gastos com juros e política cambial e monetária.
- c. Operação de crédito: as operações de créditos são todas as formas de financiamento financeiras de todas as esferas do governo.
- d. Concessão de garantias: são os compromissos financeiros entre o um ente federativo e uma entidade a ele vinculada.
- e. Refinanciamento da dívida imobiliária: o refinanciamento da dívida imobiliária é verificado pela emissão de títulos para o pagamento da dívida imobiliária, a diferença é que o pagamento deve ser efetuado pelo principal acrescido dos juros. (SILVA, 2015. p.66).

Os restos a pagar são os valores do exercício financeiro anterior que não foram pagos, e atua como um indicador orçamentário e financeiro para a gestão pública. A LRF estabelece limites para o seu controle.

Conforme Art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal:

É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito. (BRASIL, 2000).

A LRF com o objetivo de manter o equilíbrio fiscal determina diversas restrições para evitar o crescimento exagerado da dívida pública. Os elementos controlados pela Lei de Responsabilidade Fiscal são de extrema importância para o desempenho orçamentário dos entes públicos e para uma gestão transparente e confiável.

#### 2.3.1.4 Responsabilização

A gestão pública deverá ser fiscalizada pelo poder legislativo e pelo tribunal de contas. O gestor público fica responsável pelo cumprimento dos procedimentos e normas estabelecidas na Lei de Responsabilidade Fiscal, caso

ocorra o descumprimento desse dispositivo, os administradores públicos sofrerão as sanções previstas no código penal e nos crimes relacionados a LRF. A responsabilização é a ferramenta de fiscalização e a punição para os governantes que não estiverem de acordo com a lei. (SILVA, 2015).

A observância dos critérios e limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal é de suma importância para a correta elaboração do orçamento público. O planejamento do Estado deve ser definido com base nos pilares estabelecidos pela LRF.

## 2.4 ORÇAMENTO PÚBLICO

O orçamento é o planejamento de médio e longo prazo para as ações e programas do governo com o objetivo de alcançar o bem-estar social. O orçamento é utilizado para identificar e analisar situações que devem ser alteradas nos processos da administração. Conforme exposto na seção anterior, o planejamento é de suma importância para a transparência e o controle dos gastos de recursos públicos, ele é formado por ferramentas que previnem determinados riscos e promove ações corretivas aos desvios capazes de afetar o equilíbrio orçamentário. O equilíbrio orçamentário determina, conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal, que para cada despesa fixada no orçamento deve ser estabelecida uma receita correspondente. (KOHAMA, 2006).

Os orçamentos do governo podem ser classificados como, orçamento legislativo, executivo ou misto. Silva (2009) informa que o orçamento legislativo é utilizado em países parlamentaristas, onde a aprovação, elaboração e instituição é competência do poder legislativo, e a execução fica a cargo do poder executivo. O orçamento executivo é utilizado por países onde impera o poder absoluto, nesse modelo de orçamento o poder executivo fica no controle de tudo, ele aprova, elabora e executa. Já o orçamento misto que é modelo utilizado no Brasil, determina que o poder executivo elabore e executa o orçamento que será votado e aprovado pelo poder legislativo. No modelo misto ocorre maior imparcialidade nas decisões referente ao planejamento financeiro, pois existe a participação dos dois poderes na construção e manutenção do orçamento público.

O orçamento público deve ser elaborado levando em consideração os princípios orçamentários. Os princípios são a base para a estruturação do orçamento de forma impessoal, transparente e controlada da melhor forma possível.

### 2.4.1 Princípios Orçamentários

Os princípios orçamentários são as linhas norteadoras a serem observadas na elaboração do orçamento público. O orçamento é o documento que limita e controla as ações dos governantes na gestão pública, com isso todas as despesas e receitas devem ser mencionadas e avaliadas no momento da sua constituição. A elaboração deste mecanismo de planejamento e controle deve ser feito em concordância com os princípios orçamentários, os princípios são o da unidade, universalidade, anualidade, exclusividade, equilíbrio, legalidade, publicidade, especificação, orçamento bruto e o da não afetação da receita. (PISCITELLI; TIMBÓ, 2014).

#### Quadro 1 – Princípios Orçamentários

<b>Princípios Orçamentários</b>	
Princípio da Unidade	LOA como peça única no orçamento público. A LOA deve conter o orçamento fiscal, o orçamento de investimentos e o orçamento da seguridade social.
Princípio da Anualidade	O princípio da anualidade estabelece que o orçamento deva ser elaborado e autorizado anualmente. O exercício coincidirá com o ano civil.
Princípio da Universalidade	Princípio pelo qual o orçamento deve conter todas as receitas e todas as despesas do Estado.
Princípio do Orçamento Bruto	Todas as receitas e despesas constarão na LOA em seus valores brutos, sem qualquer tipo de dedução.
Princípio Orçamentário da Exclusividade	A LOA deverá conter somente material orçamentário e financeiro.
Princípio Orçamentário do Equilíbrio	Estabelece a igualdade entre as despesas fixadas e as receitas previstas
Princípio da Legalidade	Os administradores públicos só podem fazer o que a lei expressamente autorizar.
Princípio da Publicidade	O conteúdo orçamentário deve ser divulgado nos veículos oficiais de comunicação para conhecimento e controle do público.
Princípio da Especificação	As receitas e as despesas devem aparecer de forma discriminada, para identificar suas origens e aplicações.
Princípio da Não Afetação de Receitas de Impostos	É vedada a vinculação das receitas de impostos.

**Fonte:** Elaborado pelo autor, com dados extraídos do Manual de contabilidade aplicado ao setor público (2013, p. 5-10).

Os princípios orçamentários determinam as premissas básicas para a elaboração e execução do orçamento público.

## 2.5 RECEITAS PÚBLICAS

Na execução do orçamento público os administradores devem reconhecer a previsão de arrecadação de receita para o ciclo orçamentário. Andrade (2012) conceitua a receita pública como todos os recolhimentos realizados pelos cofres públicos, sendo todos os valores que o governo tem o direito de receber ou quando atua como depositário de valores que não lhe pertençam. As receitas são reconhecidas como ingressos financeiros que alteram o patrimônio público. Araujo; Arruda (2009) conceitua receita pública como os recursos auferidos durante o ciclo orçamentário, esses recursos são reconhecidos como entradas na apuração do resultado financeiro do ente público.

As receitas públicas no que tange a sua previsão são divididas entre receitas orçamentárias e extraorçamentárias. As receitas públicas conforme Rosa (2013) podem ser dependentes da execução orçamentária ou

independentes da execução orçamentária. As receitas orçamentárias dependem da execução do orçamento público para a sua efetiva realização. As receitas orçamentárias devem estar previstas na Lei Orçamentária Anual, nesta modalidade estão classificadas as receitas tributárias, de contribuições, entre outras. Já as receitas extraorçamentárias independem da execução orçamentária para sua realização, alguns exemplos são inscrição de dívida ativa, incorporação de bens, cauções, entre outros.

As receitas orçamentárias são classificadas em duas categorias econômicas, sendo elas as receitas correntes e as receitas de capital, com o objetivo de diferenciar a origem dos recursos destinados a suprir as despesas.

Conforme a lei nº 4.320/1964 no seu artigo nº 11, são receitas correntes e de capital:

§1º São Receitas Correntes as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender Despesas classificáveis em Despesas Correntes.

§2º 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. (BRASIL, 1964).

Os recursos orçamentários podem ser classificados como recursos ordinários e recursos vinculados. As receitas correntes estão relacionadas as atividades operacionais do Estado, já as receitas de capital sempre estão vinculadas a realização das despesas de capital conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal. Os recursos ordinários estão relacionados às receitas administrativas arrecadadas no ciclo orçamentário. As receitas ordinárias podem ser destinadas para as despesas correntes e para as despesas de capital. Já os recursos vinculados são os recursos arrecadados que possuem destinação específica. Como exemplo as receitas de capital, só podem estar relacionadas com as despesas de capital. (AVILA; BACHTOLD; VIEIRA, 2011).

### **2.5.1 Fases de classificação da receita pública**

As receitas públicas são reconhecidas em cinco fases, sendo elas: a previsão, o lançamento, a arrecadação e o seu efetivo recolhimento.

Conforme Kohama (2006) as fases das receitas são:

- a. Previsão: as receitas orçamentárias previstas na LOA são estimativas dos valores a serem arrecadados pelo órgão público no exercício financeiro. Os valores previstos têm a finalidade de custear as atividades públicas fixadas para o período.
- b. Lançamento: Através do lançamento da receita o poder executivo identifica e individualiza o devedor ou contribuinte e os respectivos valores e vencimentos.
- c. Arrecadação: a arrecadação é o momento em que devedor efetua os pagamentos, e estes são entregues aos bancos autorizados ou aos agentes arrecadadores.

d. Recolhimento: O recolhimento é o último estágio da execução da receita, nesse estágio o agente arrecadador realiza a entrega dos valores arrecadados aos órgãos públicos ou Bancos oficiais.

No final do ciclo orçamentário algumas das receitas previstas na Lei Orçamentária podem não ser arrecadas. É necessária a apuração do resultado financeiro do ente público.

## 2.6 DESPESAS PÚBLICAS

A despesa pública é caracterizada pelo dispêndio de recursos do patrimônio público. Conforme Andrade (2012) as despesas são todos os pagamentos efetuados para a manutenção da prestação e execução dos serviços públicos. As despesas públicas estão divididas em duas classificações, as despesas orçamentárias – despesas que estão previamente fixadas no orçamento, e as despesas extraorçamentárias – que são as despesas que independem da execução do orçamento, como por exemplo, a devolução de valores em que o governo atua somente como o depositário.

As despesas públicas podem ser classificadas em duas categorias econômicas, despesas correntes ou despesas de capital. Lima; Castro (2000) conceitua despesa corrente como os dispêndios que não alteram o patrimônio público, são despesas executadas para a manutenção das atividades e prestação de serviços dos órgãos e entidades. Já a despesa de capital são os dispêndios que estão relacionados ao aumento do patrimônio público, gerando o aumento da riqueza patrimonial.

As despesas correntes estão relacionadas às atividades operacionais e de manutenção dos serviços públicos, já as despesas de capital alteram o patrimônio público. Kohama (2003) classifica as despesas correntes como despesas de custeio, despesas para a manutenção da máquina pública, e as transferências correntes, dotações para as despesas que não corresponda diretamente a contraprestação de bens e serviços. As despesas de capital classificam-se como sendo as despesas com investimentos, dotações para planejamento e execução de obras, inversões financeiras, financiamento para a aquisição de bens patrimoniais, e transferências de capital, que são as transferências destinadas para os investimentos ou inversões financeiras.

As despesas correntes são as despesas operacionais do setor público, e as despesas de capital estão relacionadas aos investimentos em bens patrimoniais e de capital.

### 2.6.1 Fases de reconhecimento da despesa pública

As despesas públicas assim como as receitas possuem fases para a sua execução. As fases do reconhecimento das despesas são a fixação, licitação, empenho, liquidação e o pagamento.

A fixação das despesas no orçamento se faz necessário para a observância do princípio do equilíbrio orçamentário. Este estágio é o momento em que são estimados os valores para as despesas orçamentárias na elaboração da Lei Orçamentária Anual. Para a determinação dos valores fixados em lei verifica-se que os recursos previstos e os dispêndios fixados devem estar em equilíbrio no momento da finalização da elaboração da LOA e em todo o processo orçamentário. (PISCITELLI; TIMBÓ, 2009).

A licitação é a segunda fase para a execução das despesas públicas. É um processo utilizado pela administração pública para a aquisição de bens e serviços. Segundo Kohama (2010), a licitação garante a proposta que melhor se enquadra para a administração pública. A escolha é realizada a partir da identificação dos interesses públicos e a observância do princípio da isonomia. A partir do momento da escolha, o processo deve observar os princípios da legalidade, impessoalidade, publicidade, moralidade, igualdade, entre outros.

As modalidades da licitação segundo a Lei nº 8.666/1993, artigo nº 22 são:

- a. Concorrência: é a modalidade de licitação entre quaisquer interessados que, na fase inicial de habilitação preliminar, comprovem possuir os requisitos mínimos de qualificação exigidos no edital para execução de seu objeto
- b. Tomada de Preços: é a modalidade de licitação entre interessados devidamente cadastrados ou que atenderem a todas as condições exigidas para cadastramento até o terceiro dia anterior à data do recebimento das propostas, observada a necessária qualificação.
- c. Convite: é a modalidade de licitação entre interessados do ramo pertinente ao seu objeto, cadastrados ou não, escolhidos e convidados em número mínimo de 3 (três) pela unidade administrativa.
- d. Concurso: é a modalidade de licitação entre quaisquer interessados para escolha de trabalho técnico, científico ou artístico, mediante a instituição de prêmios ou remuneração aos vencedores.
- e. Leilão: é a modalidade de licitação entre quaisquer interessados para a venda de bens móveis inservíveis para a administração ou de produtos legalmente apreendidos ou penhorados, ou para a alienação de bens imóveis, a quem oferecer o maior lance, igual ou superior ao valor da avaliação. (BRASIL, 1993).

A licitação pública é um processo formal que visa atender da melhor forma possível as necessidades dos órgãos públicos. Tendo como objetivo a escolha de forma impessoal, sem que ocorra o conflito de interesses entre os administradores e as entidades escolhidas no processo licitatório.

O terceiro estágio da execução da despesa pública é o seu empenho. O empenho é a primeira fase da execução da despesa. Conforme Mota (2009) o empenho é o reconhecimento da capacidade de pagamento do seu fornecedor, através da emissão da nota de empenho o órgão público verifica a autorização da despesa pela lei orçamentária. O empenho pode ser dado em três formas, global, ordinário ou por estimativa. O empenho global é aquele onde a despesa foi fixada na lei orçamentária anual e o seu pagamento pode ser realizado em parcelas. No empenho ordinário a realização do empenho, liquidação e pagamento devem ser realizados de uma só vez, e o empenho por estimativa é quando os valores devem ser estimativos devido aos administradores não terem ciência do montante da despesa (exemplos: energia elétrica, telefone, entre outros).

A liquidação da despesa ocorre quando o governo recebe do seu fornecedor a mercadoria ou a prestação dos serviços, porém ainda não foi efetuado o pagamento por parte do administrador público. A última fase da execução das despesas é o seu efetivo pagamento, ou seja, a saída de recursos do caixa público para o pagamento do fornecedor. (ROSA, 2013).

. A manutenção do equilíbrio orçamentário é o principal objetivo e o maior desafio no planejamento e na elaboração do orçamento pela administração pública.

## 2.7 CRÉDITOS ADICIONAIS

A LOA como um dos instrumentos de planejamento do orçamento pode sofrer alterações durante o exercício financeiro, essas alterações são realizadas através dos créditos adicionais. Conforme Slomski (2010) os créditos adicionais são despesas autorizadas posteriormente a elaboração da LOA, ou seja, despesas que não estavam fixadas na Lei de Orçamento inicial.

Os créditos adicionais surgem com a necessidade de alteração nos parâmetros estabelecidos da LOA inicial. Durante o exercício financeiro ocorrem fatos novos que provocam o surgimento de novas necessidades para a prestação dos serviços público. Os créditos adicionais são classificados em créditos suplementares, especiais e extraordinários.

**Quadro 2** – Classificação dos créditos adicionais

<b>CRÉDITOS ADICIONAIS</b>	
<b>Créditos Suplementares</b>	É um complemento realizado em uma dotação já existente. Ocorre quando por algum motivo a dotação inicial se torna insuficiente para a execução de todas as despesas incorridas.
<b>Créditos Especiais</b>	É a abertura de uma nova dotação orçamentária, ou seja, relaciona-se com uma despesa que não foi fixada na LOA inicial. Esses créditos são abertos para cobertura de despesas essenciais ou eventuais.
<b>Créditos Extraordinários</b>	É a abertura de créditos para suprir despesas de extrema urgência ou imprevisíveis.

**Fonte:** Elabora pela autor, dados extraídos Avila; Bachtold; Vieira (2011, p. 104).

Para a abertura de créditos adicionais no orçamento público se faz necessário a determinação da fonte recursos para suprir a nova demanda. Kohama (2010) apresenta as fontes de recurso que são: o superávit financeiro, excesso de arrecadação, anulação de dotação e as operações de créditos.

- a. Superávit Financeiro: é a diferença apurada positivamente no resultado financeiro. O superávit financeiro pode ser utilizado como fonte de recursos para a realização de créditos adicionais.
- b. Excesso de Arrecadação: é a apuração positiva dos meses anteriores das receitas arrecadadas em relação as receitas previstas, ou seja, os valores arrecadados superiores aos valores estimados inicialmente.
- c. Anulação de Dotação: é a redução parcial ou integral de uma dotação já existente para suprir as novas despesas.
- d. Operações de Créditos: são operações de créditos utilizadas na suplementação de dotação.

Os créditos adicionais são necessários para o atendimento dos imprevistos e das necessidades que surgem durante a execução orçamentária, nas dotações iniciais.

O desempenho orçamentário varia conforme a observância dos limites, princípios e determinações legais, conforme apresentado nas seções anteriores. O gestor público deve estar atento as variações do seu orçamento para a identificação e correção dos pontos insatisfatórios. O planejamento, a transparência e o controle são grandes aliados nos processos da administração.

### **3 RESULTADOS E DISCUSSÕES**

Com o advento da LRF diversos autores propuseram-se a pesquisar os impactos da Lei na gestão da administração pública. Cristiano Berlt, Reisoli Bem Filho e Pâmela Amado Tristão em 2017 desenvolveram uma pesquisa que foi publicada na revista de Administração da Universidade Federal de Santa Maria, abordando o tema: os gastos públicos: análise da aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal e da Constituição Federal no Corede Alto do Jacuí. Os autores concluíram no que tange à LRF, que esta foi um avanço para os órgãos públicos, auxiliando no gerenciamento e da transparência na gestão dos recursos públicos. E verificou que nos municípios estudados quase que integralmente atenderam aos limites estabelecidos, em relação aos gastos financeiros e sociais dos municípios pesquisados.

Outros autores que se pode citar são Sandra Regina Toledo dos Santos e Tiago Wickstrom Alves, que em 2011 realizaram um estudo sobre o impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal no desempenho financeiro e na execução orçamentária dos municípios no Rio Grande do Sul de 1997 a 2004. Os autores obtiveram como resultado que ao diminuir a discricionariedade dos orçamentos, a LRF foi determinante para promover os melhores desempenhos orçamentários dos municípios gaúchos. As contribuições da Lei tornaram os municípios mais eficientes, otimizando seus resultados e equilibrando as contas públicas em âmbito municipal.

Bruno Sales Pereira no ano de 2015 elaborou uma pesquisa com o objetivo de avaliar os impactos da Lei de Responsabilidade Fiscal, destacando seus princípios e resultados a partir de sua vigência, no âmbito municipal. O autor verificou que com a vigência da LRF, a sociedade obteve maior influência no contexto da elaboração dos planos com participação popular, impactando diretamente no desempenho da gestão municipal.

### **4 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Com a elaboração do trabalho foi possível verificar que com o advento da LRF foi determinado que as informações orçamentárias e financeiras devam ser divulgadas para o acesso da sociedade, procedimento fundamental para a análise da efetiva aplicação dos recursos públicos pela gestão pública.

Foi possível verificar também a importância da LRF como instrumento de controle de transparência da aplicação dos recursos públicos, visto que as

capitais brasileiras são os municípios que atuam como os centros econômicos e industriais do Brasil.

De acordo com o projeto que deu origem à LRF, a Lei foi instituída como instrumento legal que favorece as consideráveis transformações na forma de planejamento, execução, controle e gestão de recursos públicos, voltada para o interesse do público e de passível controle da sistemática.

No cenário econômico atual do Brasil, observa-se elevada aplicação de recursos financeiros da sociedade na gestão pública, através de taxas e impostos, o retorno nem sempre chega aos principais interessados, o povo. Em meio a tanta corrupção, alta dos impostos, inflação e greves é importante a realização de estudos que demonstrem a real situação dos municípios e principalmente das capitais brasileiras, que atuam como pontos econômicos do Brasil. Este trabalho pode ser utilizado como peça inicial para a realização de outros estudos e pesquisas, uma sugestão é uma pesquisa que aprofunde na origem das despesas e receitas públicas, com intuito de analisar qual a efetiva aplicação dos recursos públicos

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. 4<sup>o</sup>. ed. São Paulo: Atlas, 2012

BERLT, Cristiano; BENDER FILHO, Reisoli; TRISTÃO, Pamela Amado. **Gastos públicos: análise da aplicação da lei de responsabilidade fiscal e da constituição federal no corede alto jacuí. Artigo** (Cristiano – especialista em Gestão Pública Municipal, Reisoli – Mestre e Doutor em economia do desenvolvimento, Pamela – mestrado em andamento) – Universidade Federal de Santa Maria, Rio Grande do Sul, 2017.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

BRASIL, Lei de Responsabilidade Fiscal. **Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000**. Brasília: Casa Civil, 2000.

BRASIL, Lei de Responsabilidade Fiscal. **Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000.** Brasília: Casa Civil, 2000.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Aspectos do direito constitucional contemporâneo.** 3º. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 20.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática.** 9º. ed. São Paulo: Atlas, 2003

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática.** 10º. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática.** 11º. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem).** 1º Ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, Severino Cesário de e MUNIZ; Josedilton Alves. **Contabilidade Pública: análise financeira governamental.** 1º. Ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 8.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica.** 10º. Ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 28.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade aplicada ao setor público.** Brasília: Cidade Gráfica e Editora, 2009.

PEREIRA, Bruno Sales. **Impactos dos princípios da Lei de Responsabilidade Fiscal na gestão municipal.** Artigo (Especialista em Administração pública, gestão pública e direito administrativo). Publicado em 2015.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública.** 10º. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Atlas, 2009.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Faria. **Contabilidade pública uma abordagem da administração financeira.** 13º Ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 33, 42 e 43.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade básica.** 3º. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 2 e 3.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do setor público.** 2º Ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 23-27.

SANTOS, MARCOS Roberto dos. **Administração financeira e orçamentária: estudo sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal.** 2º. Ed. São Paulo: Rideel, 2015.

SANTOS, Sandra Regina Toledo dos; ALVES, Tiago Wickstrom. **O impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal no desempenho financeiro e na execução orçamentária dos municípios no Rio Grande do Sul de 1997 a 2004.** Artigo (Sandra - Mestre em contabilidade, Tiago – Doutor em economia) – Rio de Janeiro, 2011.

SILVA, José Antônio Felgueiras da. **Contabilidade pública.**1º Ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública.** 8º. Ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 2,3 e 11.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal.** 2º Ed. São Paulo: Atlas, 2010.