



CENTRO UNIVERSITÁRIO DINÂMICA DAS CATARATAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS



Missão: *“Formar Profissionais capacitados, socialmente responsáveis e aptos a promoverem as transformações futuras”*

ANA KAROLINE MARTINEK
JEAN CHARLIE MARTINS

ANÁLISE DAS LIMITAÇÕES APLICADAS ÀS CONTAS PÚBLICAS
NO ÚLTIMO ANO DE MANDATO DO GESTOR PÚBLICO

FOZ DO IGUAÇU

2018



CENTRO UNIVERSITÁRIO DINÂMICA DAS CATARATAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS



Missão: *“Formar Profissionais capacitados, socialmente responsáveis e aptos a promoverem as transformações futuras”*

ANÁLISE DAS LIMITAÇÕES APLICADAS ÀS CONTAS PÚBLICAS
NO ÚLTIMO ANO DE MANDATO DO GESTOR PÚBLICO

Trabalho de Conclusão de Curso elaborado como requisito para obtenção do grau de Bacharel Ciências Contábeis do **Centro Universitário Dinâmica das Cataratas - UDC**.

Prof^ª. Orientadora: Kelly Renata Mariani Kozevitch

FOZ DO IGUAÇU

2018

DEDICATÓRIA

Dedicamos este trabalho à nossos pais, Cleuza Alves dos Santos e Jose Martins da Silva, Sonia Aparecida Sangali e Paulo Martinek, que com muito carinho e apoio, não mediram esforços para que chegássemos até esta etapa de nossas vidas.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradecemos a Deus, pela força e coragem nos dada durante esta longa caminhada.

Agradecemos aos nossos amigos de faculdade, Rodicler de Oliveira, Graciela Gonsales, Caroline O. Mattje, Amanda Goulart Guerini, Hebert Lucas Viana Clementino e Haissan Wesley Cavanha Marques, que não nos abandonaram durante esses quatro anos, e por nos manter focados e calmos para concluirmos este trabalho, e por todos os momentos bons que passamos durante todas as noites de aula.

Agradecemos a nossa professora orientadora, Kelly Renata Mariani Kozevitch, por ter compartilhado conosco seu conhecimento, e pela paciência em nos orientar.

Agrademos também ao professor Tiago Brugnera que muito nos ajudou no desenvolver deste trabalho e a sua apresentação.

Agradecemos a coordenadora do curso de Ciências Contábeis, Leonor Venson de Souza, pelo seu auxílio e apoio no decorrer desses quatro anos.

Nosso muito obrigado a todos que, direta ou indiretamente, fizeram parte da nossa formação!

RESUMO

É de suma importância que o gestor tenha um mandato de transparência em suas contas obedecendo o contido em Lei no que se refere às obrigações e limitações. O trabalho de conclusão de curso aqui elaborado teve como objetivo de esclarecer as restrições do gestor público no último ano do mandato, tendo como base a Lei de Responsabilidade Fiscal. Utilizando-se do método descritivo, de natureza qualitativa, com coleta de dados realizados através da pesquisa bibliográfica e documental. Apresentou-se conceitos de Administração Pública e Contabilidade Pública evidenciando os princípios que os norteiam, trazendo ainda, a importância da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal que primou em objetivar o gestor público a traçar um planejamento para sua gestão, afim de organizar o seu mandato do início ao fim, para que ao final tenha suas contas equilibradas. Sobre as restrições impostas pela Lei, elegeu três itens para análise, primeiro o de despesa pessoal, despesas estas que englobam o somatório de gastos com os servidores ativos, inativos e pensionistas com um limite estabelecido para tanto, exemplo é o limite imposto aos municípios os quais se referem a 60% da Receita Recorrente Líquida sendo dividido entre o Poder Legislativo (54%) e o Poder Executivo (6%). Segundo item estudado foram os restos a pagar, estes restos se referem às despesas empenhadas mas que não foram pagas até a data limite de 31 de dezembro, ressalta-se que, estas despesas são qualificadas em processadas e não processadas e, por último analisou o item operação de crédito, este se refere ao compromisso financeiro que vem atender a insuficiência de caixa, ressaltando-se que essas as despesas não poderão ser superior ao da despesa capital previsto na Lei Orçamentária.

Palavras-chave: Despesa com Pessoal. Restos a pagar. Operações de Crédito. Penalidades.

ABSTRAT

It is of the utmost importance that the manager has a mandate of transparency in its accounts obeying the contained in Law regarding the obligations and limitations. The course completion work developed here was aimed at clarifying the restrictions of the public manager in the last year of the mandate, based on the Fiscal Responsibility Law. Using the descriptive method, of a qualitative nature, with data collection through bibliographical and documentary research. It was presented concepts of Public Administration and Public Accounting evidencing the principles that guide them, bringing also the importance of the promulgation of the Law of Fiscal Responsibility that focused on objectifying the public manager to draw up a planning for its management, in order to organize its mandate from the beginning to the end, so that in the end you have your accounts balanced. Regarding the restrictions imposed by the Law, it chose three items for analysis, first the one of personal expense, these expenses that include the sum of expenses with active, inactive and pensioners with a limit established for both, example is the limit imposed to the municipalities which refer to 60% of the Net Recurring Revenue being divided between the Legislature (54%) and the Executive Branch (6%). The second item studied was the remainders to be paid, these remnants refer to expenses committed but not paid up to the closing date of December 31, it should be noted that these expenses are qualified in processed and unprocessed and, lastly, analyzed the item credit operation, this refers to the financial commitment that comes to meet the cash insufficiency, it is understood that these expenses may not be higher than the capital expenditure provided for in the Budget Law.

Keywords: Personal Expenditure. Remains to pay. Credit Operations. Limitations. Penalties.

LISTA DE FIGURAS

Figura 01 – Diagrama da interação do PPA com	33
Figura 02 – Gastos com pessoal – Limites na LRF	39
Figura 03 – Limites globais nos seguintes percentuais em relação à receita corrente líquida	39
Figura 04 – Conceito Operação de Crédito.....	47
Figura 05 – Objetivo do Demonstrativo das Operações de Crédito	49
Figura 06 – RP Processados e não processados.....	64

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 – Usuários da contabilidade governamental.....	25
Quadro 02 – Etapas das Leis do Ciclo Orçamentário ampliado.....	25
Quadro 03 – Limites para despesas com pessoal.....	35
Quadro 04 – Lei de Responsabilidade Fiscal (despesas com pessoal) e penalidades.....	41
Quadro 05 – Lei de Responsabilidade Fiscal (restos a pagar) x penalidades.....	46
Quadro 06 – Lei de Responsabilidade Fiscal (dívida consolidada e operação de crédito) x penalidades	49
Quadro 07 – Assuntos diversos	51
Quadro 08 – Prestação de contas	51
Quadro 09 – Impactos da LRF na evidenciação das informações contábeis	52
Quadro 10 – LRF x Penalidades	63
Quadro 11 – Limites e vedações para ano normal e último ano.....	66
Quadro 12 – Infração x Sanção	67

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	PROBLEMA DE PESQUISA	14
1.1.1	Questão de Pesquisa	14
1.2	OBJETIVOS	15
1.1.2	Objetivo Geral	15
1.1.3	Objetivos Específicos	15
1.3	JUSTIFICATIVA	15
2	REFERENCIAL TEÓRICO	17
2.1	ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	17
2.1.1	Princípios da Administração Pública	18
2.2	CONTABILIDADE GERAL	21
2.2.1	Princípios da Contabilidade	23
2.3	CONTABILIDADE PÚBLICA	24
2.3.1	Princípios da Contabilidade Pública	26
2.3.2	Controle	27
2.4	GESTOR PÚBLICO	29
2.5	LEI ELEITORAL E A RESTRIÇÃO PARA O PLEITO ELEITORAL	30
2.6	A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	31
2.6.1	Despesa pessoal	34
2.6.2	Restos a Pagar e Gestão Pública Financeira	42
2.6.3	Operação de Crédito e Dívida Consolidada	46
2.7	LEI DE CRIMES FISCAIS CONTRA A ORDEM PÚBLICA	55
3	METODOLOGIA	57
3.1	TIPO DE PESQUISA.....	57
3.2	TIPO DE TÉCNICA	58
3.2.1	Fontes de pesquisa	58
3.3	TIPO DE ABORDAGEM.....	59
4	ANÁLISE E DISCUSSÕES DOS RESULTADOS	60
4.1	DESPESA COM PESSOAL	60
4.2	RESTOS A PAGAR.....	63
4.3	OPERAÇÕES DE CRÉDITO.....	64
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	70

REFERÊNCIAS.....	73
------------------	----

1 INTRODUÇÃO

A administração pública pode ser definida como o conjunto estruturado de funções que visam à boa gestão da coisa pública, de forma a garantir que os interesses da sociedade sejam alcançados. Um dos princípios da administração pública é a eficiência, a qual foi introduzida na Constituição Federal de 1988 através da Emenda Constitucional nº 19/1998.

A imprudência na gestão das contas públicas associados a um sistema inadequado de administração e controle têm resultado para os governos Federal, Estadual e Municipal, casos de endividamento, baixa ou nenhuma capacidade de investimentos, ausência de controle nos gastos públicos e limitações das políticas públicas fundamentais, como saúde, educação, moradia, saneamento e segurança, conforme amplamente divulgado na mídia nacional.

Com isso, há a necessidade de buscar formas de eficiência na gestão pública, de criar instrumentos legais para apurar responsabilidade, e fazer com que os gestores públicos utilizem corretamente os recursos públicos.

A lei de Responsabilidade Fiscal surgiu de encontro com as exigências da sociedade brasileira, que demandava uma administração pública transparente, direcionada a atender as necessidades de todos os cidadãos.

A Lei Complementar nº 101/2000, intitulada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), foi sancionada em 04 de maio de 2000, reuniu normas e regras já existentes, confirmar os princípios constitucionais e introduzir novos conceitos como o da transparência e da responsabilidade no uso dos recursos públicos, ditando aos governantes à obediência às normas e limites, à prestação de contas sobre como e quanto gastam os valores que estão sob sua gestão, sendo cabível para todos os poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) e também nas esferas federal, estadual, municipal e no Distrito Federal.

A LRF retrata uma importante ferramenta para a cidadania, visto que demonstra transparência na dinâmica governamental, possibilitando o alcance de todos os cidadãos às contas públicas e motivando a sua participação no planejamento governamental sendo um mecanismo de democracia participativa da comunidade.

Considerando esse cenário em que as normas regulamentam a prestação de contas públicas e que haverá mais um encerramento de mandato no ano de 2018, a

presente pesquisa procura abordar de forma geral e exploratória, as restrições e limitações no último ano de mandato dos gestores públicos nas esferas de governo associadas à gestão da receita e da despesa pública, estudar as regras específicas para os gestores nesse período, verificar as principais restrições impostas na Lei de Responsabilidade Fiscal, especialmente as questões contábeis relativas à prestação de contas e a transparência das contas públicas.

A relevância desta pesquisa contribui diretamente para a análise da conduta dos agentes públicos em ano de eleição, visto que a sociedade tem cada vez mais a necessidade de acompanhar de modo efetivo o que ocorre na gestão pública quanto ao seu desempenho, bem como, possibilita a descrição dos fenômenos contábeis atrelados a essas regras legais no âmbito público.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Quando se trata de administração e controle público, se faz necessário conhecimento específico da contabilidade pública especialmente dos gestores no que se referem às contas públicas, seus limites e alcance durante o mandato vigente e, no caso em tese sobre o último ano do mandato.

Os gestores são os responsáveis por entender e colocar em prática os atos, e estendido à população que também deveria ter conhecimento e entendimento de como estão às despesas e receitas do seu município, do seu estado, do seu país.

1.1.1 Questão de Pesquisa

Diante das considerações mencionadas em relação à importância da transparência na gestão pública e as restrições do gestor público no último ano de mandato, pretende-se a partir desta perspectiva, responder à seguinte questão de pesquisa: Quais são as obrigações e limitações administrativas e contábeis estabelecidas na Lei de Responsabilidade Fiscal para os gestores públicos no último ano de mandato?

1.2 OBJETIVOS

Esclarecer sobre as restrições do Gestor Público nas três esferas de Governo, com base na Lei de Responsabilidade Fiscal, e apontar as punições cabíveis conforme as ações dos administradores públicos.

1.1.2 Objetivo Geral

Verificar as restrições contábeis no último ano de mandato, e os seus reflexos na Lei de Responsabilidade Fiscal, aplicados nesse período específico.

1.1.3 Objetivos Específicos

- a) Apresentar conceitos de Administração pública e gestor, bem como, e contabilidade pública;
- b) Explanar sobre os princípios da contabilidade pública;
- c) Identificar quais são as restrições do gestor público no último ano de mandato;
- d) Demonstrar as penalidades aplicadas a infrações da Lei de Responsabilidade Fiscal.

1.3 JUSTIFICATIVA

Para fins de justificativa foi considerado que o cenário brasileiro, vem passando por dificuldades, tanto no âmbito de transparência quanto, se tratando das despesas, e nada melhor que abordar um assunto de interesse da população.

A pesquisa também se justifica por ser relevante à sociedade, principalmente ao cidadão, uma vez que no decorrer da pesquisa demonstrará os limites que a Lei impõe ao gestor público em seu último ano de mandato.

É importante para sociedade saber dos limites e, que existe lei que responsabiliza o gestor que comete abusos principalmente em se tratando de bens e dinheiro público.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, que entrou em vigor em 2000, trouxe mudanças, principalmente de restrição orçamentária, punindo gestores irresponsáveis que lesam a administração pública e toda uma sociedade. Justificando-se assim, a escolha do tema, na possibilidade de coibir uma má gestão, no que consiste o dinheiro público, pois se considera ilícito penal e a Lei de Responsabilidade Fiscal cumulada com o Código Penal Brasileiro, prevê sanções a quem não as cumpre.

Além disso, este trabalho pode servir como fonte de consulta para outros trabalhos acadêmicos que poderão complementar e acrescentar muito ao tema em questão, e também podendo chegar em conclusões que identifiquem posteriormente algumas recomendações para a realização de trabalhos futuros.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo serão abordados os principais constructos – despesa com pessoal, restos a pagar e operação de crédito, que dão base teórica para um estudo sobre as restrições e as limitações do gestor público de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal em seu último ano de mandato.

Serão explanados os conceitos gerais da administração pública e da contabilidade pública, ilustradas as previsões legais vigentes relativas ao período final do mandato do gestor público e suas punições, bem como, os procedimentos aplicados relativos ao controle interno e externo das contas públicas.

2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Inicialmente se faz necessário conceituar administração pública, para tanto, Cretella Jr (1966 apud SARAI, 2011, p. 1), expõe que “administração é o complexo de órgãos aos quais se confiam funções administrativas, é a soma das ações e manifestações da vontade do Estado, submetidas à direção do chefe do Estado”.

Quanto à conceituação de administração pública Cavalcanti (1964 apud SARAI, 2011) diverge do conceito de Cretella Jr., pois avalia que quando se fala em administração, devem-se compreender a nosso ver, todos os órgãos que executam os serviços do Estado, excluindo apenas, o judiciário e o legislativo.

No sentido conceitual, a administração pública não pratica atos de governo, mas sim atos de execução maior ou menor autonomia funcional, conforme competência de seus órgãos e agentes (MEIRELLES, 2001).

Alexandrino e Paulo (2010, p. 19) afirmam que a “administração pública em sentido formal, subjetivo ou orgânico é um conjunto de órgãos, pessoas jurídicas e agentes identificados como administração pública”.

Nota-se que no conceito acima, não é levado em consideração à atividade exercida, que em regra esses órgãos, entidades e agentes desempenham a função administrativa, e com isso, o Brasil adota o critério formal da Administração Pública.

No sentido subjetivo e formal ou orgânico da Administração Pública designa os entes que exercem a atividade administrativa compreende pessoas jurídicas,

órgãos e agentes públicos incumbidos de exercer uma das funções em que se reparte a atividade estatal: a função administrativa (DI PIETRO, 2009).

Quanto à administração pública em sentido material, objetivo ou funcional, esta representa o conjunto de atividades que costumam ser consideradas próprias da função administrativa (ALEXANDRINO; PAULO, 2010).

E ainda, no sentido material, objetivo ou funcional está relacionada à natureza da atividade exercida pelos referidos entes, ou seja, a Administração Pública é a própria função administrativa que incumbe predominantemente ao Poder Executivo (DI PIETRO, 2009).

Traçados alguns conceitos sobre administração pública, é importante comentar sobre os princípios que norteiam a mesma, iniciando com os princípios constitucionais.

2.1.1 Princípios da Administração Pública

O artigo 37 da Constituição Federal em seu *caput* prevê que tanto a Administração Pública direta quanto a indireta de qualquer dos três poderes, sejam da União, Estado, Município e do Distrito Federal, obedecerão aos princípios de legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade e eficiência.

Antes de tecer as considerações sobre os princípios que fundamentam a Administração pública, se faz necessário explanar, mesmo que de forma breve, sobre a administração direta e indireta.

A Administração direta para Paiva e Neto (2006) é o conjunto de órgãos que passam a integrar as pessoas federativas, com atribuição de competência para o exercício, ocorrendo de forma centralizada das atividades administrativas do Estado, ou seja, exercida diretamente pelo Estado.

Quanto à administração indireta, Paiva e Neto (2006) afirmam ser esta um conjunto de pessoas administrativas relacionadas à administração direta, com competência para o exercício de forma descentralizada. Essa descentralização ocorre quando o Estado ao desempenhar suas funções por meio de pessoas jurídicas, sendo assim, a descentralização pressupõe duas pessoas jurídicas diferentes.

O princípio da Legalidade encontra-se previsto no art. 5º, II da Constituição Federal e, significa que o administrador público está, em toda sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da Lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se à responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso (MEIRELLES, 2001).

Para Couto (2010) o princípio da legalidade é específico do Estado de Direito e constitui uma das principais garantias de respeito aos direitos individuais, é ele que o qualifica e que lhe dá identidade própria.

Pois bem, nota-se que o princípio da legalidade é requisito de suma importância na Administração Pública, pois gera uma segurança jurídica aos cidadãos e limita o poder dos agentes operadores da Administração Pública.

Outro princípio é o da moralidade que está relacionado às decisões legais tomadas pelos agentes da Administração e ainda, é acompanhada pela honestidade, sendo assim, é certo que a moralidade do ato administrativo juntamente com a sua legalidade e finalidade, além de sua adequação aos demais princípios constituem pressupostos de validade sem os quais todas as atividades públicas serão ilegítimas (MEIRELLES, 2001).

Quanto o princípio da moralidade, Couto (2010) analisa que o mesmo impõe aos agentes públicos uma atuação em conformidade com os princípios éticos, que não transgridam o senso moral da sociedade.

Ainda, sobre o princípio da moralidade, este, não se trata da moral comum, mas sim de uma moral jurídica, nota-se então, que há uma dificuldade em desfazer o ato, produzido pela própria lei, onde o fundamento se baseia na imoralidade, Lindemberg (2018) exemplifica o princípio demonstrando que quando sua execução é feita, por exemplo, com o intuito de prejudicar alguém deliberadamente, ou como intuito de favorecer alguém, por certo que se está produzindo um ato formalmente legal, mas materialmente comprometido com a moralidade administrativa.

O princípio da impessoalidade está relacionado à finalidade, impondo ao administrador público que só pratique atos para fins legais, é um princípio ainda um pouco conturbado na doutrina, mas a maioria, dos doutrinadores, relaciona este princípio com a finalidade, ou seja, impõe ao administrador público que só pratique os atos em seu fim legal (ARAÚJO; GARCIA, 2012).

Couto (2010) ao falar do princípio da impessoalidade, o traduz como sendo um princípio constitucional caracterizado pela objetividade e neutralidade da atuação administração pública com o propósito de atendimento do interesse público.

O princípio da impessoalidade, ainda, se traduz a ideia de que a Administração tem que tratar a todos os administradores sem discriminação, benefícios ou detrimimentos (MELLO, 1995).

Observa-se então que a impessoalidade prevê que a Administração Pública não deve conter a marca pessoal de quem a administra, uma vez que os atos públicos não são praticados pelos seus servidores e sim pela administração que representam.

Para que a sociedade tome conhecimento dos atos da Administração Pública, e para que este possa começar a ter seus efeitos é necessário que se torne público, neste sentido, Di Pietro expõe sobre o princípio da publicidade,

O inciso XIII estabelece que todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado (DI PIETRO, 2009, p. 67).

Couto (2010) afirma que o princípio da publicidade advém da ideia de transparência que envolve a Administração Pública e, consiste, na divulgação oficial dos atos praticados por ela e por seus agentes.

Quanto aos princípios constitucionais da administração pública, Wlassak (2002, p. 18) diz que “pouco se comenta ou questiona a respeito de um destes princípios, o da publicidade, supondo-se, talvez, que a apreensão do seu sentido e extensão sejam claros, ou, ao menos facilmente perceptíveis”.

Nota-se então que a publicidade mantém a transparência e, assim, deixa claro para os cidadãos as decisões dos agentes e dos atos da administração pública.

O princípio da eficiência foi introduzido pela Emenda Constitucional nº19/98 e, conforme Carvalho,

Relaciona-se com as normas da boa administração no sentido de que a Administração Pública, em todos os seus setores, deve concretizar suas atividades com vistas a extrair o maior número possível de efeitos positivos ao administrado, sopesando a relação custo-benefício, buscando a excelência de recursos, enfim, dotando de maior eficácia possível as ações do Estado (CARVALHO, 1999, p. 303).

O presente princípio apresenta dupla necessidade, conforme expõe Di Pietro,

1. Relativamente à forma de atuação do agente público, espera-se o melhor desempenho possível de suas atribuições, a fim de obter os melhores resultados;
2. Quanto ao modo de organizar, estruturar e disciplinar a Administração Pública exige-se que este seja o mais racional possível, no intuito de alcançar melhores resultados na prestação dos serviços públicos (DI PIETRO, 2009, p. 73-74).

Couto (2010) ao expor sobre o princípio da eficiência, menciona que o mesmo foi incluído ao caput do art. 37 da Carta Magna através da aprovação da Emenda Constitucional 19/1998, trazendo a interpretação de que a eficiência contrapõe a lentidão, o descaso, a negligência e a omissão, características habituais da Administração Pública.

O que se pode concluir com o exposto acima é que a eficiência tem uma característica importante, faz com que o agente da administração pública atinja resultados positivos e possa garantir à sociedade a efetivação do que é proposto por ela, como por exemplo, necessidades básicas como saúde, educação, qualidade de vida, entre outros.

2.2 CONTABILIDADE GERAL

A contabilidade está ligada a necessidade de registros do comércio. Advém quando o homem deixa a caça para a agricultura e criações evoluindo através dos tempos. No mundo antigo iniciou-se com as primeiras civilizações e foi até 1202 da Era Cristã quando as apareceu o *Liber Abaci* de Leonardo Fibonacci, o Pisano, outro período foi o medieval que transcorreu de 1202 até 1494, quando surgiu o *Tractatus de computis et scripturis* (Contabilidade por Partidas Dobradas), o que enfatizou a teoria contábil do débito e do crédito; no período moderno, que perdurou de 1494 a 1840, onde surgiu a obra *La contabilità Applicata alle amministrazioni private e pubbliche* de autoria de Francesco Villa, foi marcante para a contabilidade; no período mundo científico, teve início em 1840 e permanece até atualidade (ZANLUCA, 2018).

Para Sá (2008 apud CONSTANTE, 2010) a contabilidade está presente desde os primórdios, quando homem habitava as cavernas e, em seus desenhos, traçados encontravam uma maneira de manter o controle de seus mantimentos.

A contabilidade é a “ciência que estuda o patrimônio a disposição das aziendas, em seus aspectos estáticos e em suas variações, para enunciar, por meio de fórmulas racionalmente deduzidas, os efeitos da administração sobre a formação e a distribuição dos réditos” (KOHAMA, 2003, p. 46)

Ayres (2012, p. 34) discorre sobre o conceito de contabilidade, afirmando que está é “uma ciência social, pois discorre de um patrimônio que envolve um conjunto de pessoas, dentro de uma sociedade, com implicações internas e externas e, igualmente, as variações nesse patrimônio afetam de alguma forma o meio em que está inserido”.

A contabilidade é um instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa, ou seja, vem para auxiliar as pessoas a tomarem as decisões, salientando que a contabilidade não deve ser feita visando somente atender as exigências do governo, mas auxiliar quem precisa a tomar essas decisões (MARION, 2009).

Ainda, sobre o conceito de contabilidade, Rockenbach (2010, p. 21) “é uma ciência social, ela concilia conhecimentos que visam controlar o patrimônio de uma entidade”.

Paiva e Neto (2006, p. 16) apresentam o conceito de contabilidade, afirmando que está é “uma ciência de caráter essencialmente prático”.

O surgimento da contabilidade pode ser explicado pela necessidade de suprir as limitações da memória humana mediante um processo de classificação e registro que lhe permitisse recordar facilmente as variações sucessivas de determinadas grandezas, para que em qualquer momento pudesse saber a sua dimensão (CHIMPOLO, 2018).

Em resumo a contabilidade é a escrituração dos atos e fatos ocorridos nas entidades e a informação gerada referente a atual situação econômica e, também financeira das entidades para auxiliar os gestores nas tomadas das decisões (CONSTANTE, 2010).

A Contabilidade é estudada de modo geral ou em particular, podendo ser aplicada nos ramos comercial, industrial e pública.

Os usuários da contabilidade são as que se interessam pela empresa e buscam na contabilidade suas respostas, sendo utilizados por diversos membros como, por exemplo, os administradores, os investidores, fornecedores, bancos, o Estado, empregados, sindicatos e concorrentes (MARION, 2009).

2.2.1 Princípios da Contabilidade

A contabilidade é regida por princípios, genericamente chamados de princípios contábeis repousando em pilares como, a entidade contábil e a continuidade da empresa (MARION, 2009).

O Conselho Federal de Contabilidade em exercício de suas atribuições e, tendo em vista, a evolução das ciências contábeis realizou uma atualização nos princípios que regem a contabilidade, afirmando através da Resolução 750/93, traçando como fundamentais os princípios, da entidade, continuidade, registro pelo valor original, atualização monetária, competência e prudência.

Com a revogação da Resolução 750/93 que estabeleceu os princípios fundamentais da contabilidade, sendo substituída pela Estrutura Conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil financeiro, possuindo como base qualitativa fundamental a relevância, materialidade, representação fidedigna, e características para melhor compreender a comparabilidade, verificabilidade, tempestividade compreensibilidade (PEREIRA, 2017).

Ressalta-se que com a revogação da Resolução a estrutura conceitual trouxe como base de mensuração para ativos de custo histórico, valor corrente, valor de mercado valor de reposição ou substituição, preço líquido de venda e valor em uso, mas no que se refere ao passivo, considerou o custo histórico, de cumprimento da obrigação, valor de mercado, custo de liberação e preço presumido (PEREIRA, 2017).

2.3 CONTABILIDADE PÚBLICA

A contabilidade pública no Brasil, teve início em 1808 com a chegada da família real e, foi em 28 de junho deste mesmo ano que Dom João VI, criou o Erário Régio, instituindo o Conselho da Fazenda, que orientava a administração real estabelecendo e regulamentando normas para escrituração da contabilidade desse erário (ARAÚJO; ARRUDA, 2011).

A contabilidade pode ser definida como um sistema de informações que capta, registra, reúne, divulga e interpreta os fenômenos avaliáveis monetariamente que afetam o patrimônio, a finança e a economia de um ente, já a contabilidade pública está voltada ao registro, controle e a demonstração dos fatos mensuráveis em moeda que afetam o patrimônio da União, dos Estados e dos Municípios e suas autarquias e fundações, ou seja, as entidades de direito público interno (ARAÚJO; ARRUDA, 2011).

A contabilidade pública é regulamentada pela Lei Complementar nº 4.320, de 17 de março de 1964, que instituiu as regras de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e elaboração dos balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

Como objeto da contabilidade pública, tem-se o patrimônio público, ou seja, um conjunto de bens, direitos e obrigações que pertencem à Administração Pública, com exceções como, bens de domínio público que não absorve ou absorveram recursos públicos (PEDROSO, 2014).

A contabilidade pública é um campo restrito à administração pública em suas quatro esferas, Federal, Estadual, Distrito Federal e Municipal, sendo uma disciplina de pouca divulgação, motivo pelo qual há poucos técnicos especializados nessa área de atuação (SILVA, 2012).

A organização dos serviços contábeis permite o acompanhamento da execução orçamentária, composição patrimonial, determinação dos custos, levantamento de balanços e ainda, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros e quando se trata de recursos públicos, necessário atender os orçamentos e planos de investimentos autorizados pela legislação, as normas jurídicas e, neste sentido, Silva (2012, p. 14) explica, “os próprios demonstrativos contábeis são regulados por legislação específica, tendo seus

modelos e sistemáticas de elaboração normatizada em todas as esferas da administração”

A contabilidade pública tem como objetivo fornecer informações econômicas relevantes para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança. Tem ainda o objetivo de evidenciar perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas e efetuem despesas (SLOMSKI, 2010).

Com o objetivo de fornecer informações confiáveis, Pedroso (2014) apresenta, através do quadro 01 abaixo, adaptado de Silva, os usuários da contabilidade governamental, ou seja, pública:

Quadro 01 – Usuários da contabilidade governamental

Cidadão	Contribuintes, eleitores, usuários dos serviços, mídia (radio televisão, jornal) associação e grupos de defesa do cidadão, estudiosos e finanças públicas
Membros do legislativo	Federal (Câmara Federal, Tribunal de contas) – Estadual (Assembleia legislativa, tribunais de conta) – Municipal (Câmara de vereadores – tribunais de contas/conselho de contas)
Investidores e credores	Investigadores institucionais, fornecedores e prestadores de serviços, agências de classificação de risco, instituições financeiras

Fonte: Silva (2014 apud PEDROSO, 2014)

Ainda, sobre os objetivos, Araújo e Arruda (2011) os resumem em evidenciar a situação de todos que arrecadem receitas, efetuem despesas e administrem bens públicos; registrar fatos contábeis ligados à administração orçamentária; permitir acompanhamento da execução orçamentária; demonstrar a execução orçamentária e financeira; determinar os custos dos serviços industriais; possibilitar a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros e por fim, controlar os direitos e obrigações.

A contabilidade pública se organiza de forma estabelecida no Artigo 85 da Lei n.º 4.320/64 que estabelece que os serviços de contabilidade sejam organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros (SLOMSKI, 2010).

A contabilidade pública embora seja considerada um ramo complexo da ciência contábil, tem o objetivo de captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os

fenômenos que afetam as situações que envolvem orçamento, patrimônio e finanças das entidades públicas de direito público interno, para tanto há quatro sistemas, o orçamentário, o financeiro, o patrimonial e o de compensação (KOHAMA, 2003).

Pois bem, o sistema orçamentário evidencia o registro contábil da receita e da despesa de acordo com as especificações constantes da lei de orçamento e dos créditos adicionais; o sistema financeiro engloba todas as operações que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não só das compreendidas, como também das não compreendidas na execução orçamentária, sendo assim tem o objeto de registro e de controle contábil; o sistema patrimonial é o que registra analiticamente todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração; o sistema de compensação é o que registra e movimenta as contas representativas de direitos e obrigações, geralmente decorrentes de contratos, convênios e ajustes (KOHAMA, 2003).

2.3.1 Princípios da Contabilidade Pública

Os princípios fundamentais que regem a contabilidade pública são da entidade, da continuidade, da oportunidade, do registro pelo valor original, da atualização monetária, da competência e da prudência.

O da entidade que é apresentado implicitamente na Lei nº 4.320/64 em artigo 1º que estabelece as normas gerais de direito financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos de balanço da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal (KOHAMA, 2003)

Outro princípio é da continuidade, este determina que os registros contábeis devem ser feitos tendo como fundamento a ideia de que a organização terá uma vida contínua (KOHAMA, 2003)

O princípio da oportunidade é fundamental, pois determina que os registros contábeis devem ser feitos oportunamente, ou seja, no tempo certo, assim como na extensão correta (KOHAMA, 2003).

Registro pelo valor original, princípio aplicado como fundamental, tendo em vista preconiza que as transações devem ser registradas por seu valor de entrada, por seu valor de custo, ou seja, tendo o custo como valor base (KOHAMA, 2003).

O princípio da atualização monetária pode ser aplicado à contabilidade pública com as observações da Lei nº 4.320/64, pois esta não admite a prática, mas possibilita a reavaliação e bens tanto móveis quanto imóveis, conforme elencado no artigo 106, § 3º da mesma (KOHAMA, 2003).

O penúltimo princípio é da competência, que se refere as receitas e as despesas, como elementos que determinam o resultado de uma entidade devem ser registradas, respectivamente no instante em que forem merecidas, no entanto, o presente princípio não é de todo aceito, conforme preconiza o artigo 35 da Lei nº 4.320/64, pois pelo mandamento legal somente pode pertencer ao exercício financeiro as receitas efetivamente recebidas, arrecadadas pelo poder público, independentemente do recolhimento aos cofres do Tesouro (KOHAMA, 2003).

Por fim, o princípio da prudência, que determina que, se tivermos duas situações iguais, válidas e aceitas pelo consenso contábil, se adotará o mais conservador (KOHAMA, 2003).

2.3.2 Controle

A Lei de Responsabilidade Fiscal impõe a contabilidade pública novas formas de controle orçamentário e financeiro, garantindo-se assim, um caráter mais gerencial, pois bem, cumpre salientar que controle é um elemento essencial a administração, sendo de extrema importância ao administrador (SANTOS, 2015).

Na contabilidade pública o controle deixa de ser apenas um verificador da legalidade, passando a realizar o controle dos resultados, assumindo um importante papel de gerenciamento para administração e também de garantia para a população, garantia está de prestação de serviço eficiente (SANTOS, 2015).

Para Santos (2015) são três os tipos de controle: interno, externo e o social.

O controle interno tem como função assegurar o cumprimento das políticas vigentes, através de estabelecimento de mecanismos de controle que possibilitem informações à sociedade, impedindo a ocorrência de fraudes e desperdícios, servindo de instrumento que visa garantir a eficiência, a produtividade e ainda, a economicidade e rapidez quando da prestação de serviços (BORGES, 2018).

O controle interno é definido como formas de rotina, atividades, planos e procedimentos afim que possam ser avaliados pelos três poderes com metas previstas no plano plurianual (SANTOS, 2015).

Para Carvalho (2015, p. 12) o processo de controle interno “deve, preferencialmente, ter caráter preventivo, ser exercido permanentemente e estar voltado à correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos, como instrumento auxiliar de gestão”.

O controle externo, é de exercício dos órgãos que atuam no entorno da administração pública, ou seja, se caracteriza por ser exercido por órgão autônomo e independente da administração, com as atribuições indicadas na Constituição Federal (SANTOS, 2015).

Para Silva (2015, p, 35) o controle externo é “o exercido pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União, com o objetivo, de apreciar as contas do Estado, desempenhando a função de auditoria financeira e orçamentária, fazendo o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos”.

Ainda, sobre o controle externo, Silva (2015) afirma que este é executado pelos órgãos auxiliares, estranhos a administração pública que terão seus atos inspecionados pela sociedade de modo geral, ou seja, pelo Poder Legislativo, pelo Ministério Público e pelo Tribunal de Contas.

Ressalta-se que, os controles internos e externos se encontram elencados no artigo 70 da CF.

O controle social, está elencado no artigo 74, § 2º da CF, no entanto, não tem tanto destaque na hora da decisão sobre os recursos públicos estatais, pois é limitado e pouco ensinado (SANTOS, 2015).

Para Silva (2015) o controle social, é uma forma de controle externo, só que exercido pela população, se manifestando através o exercício do voto para escolha dos governantes e seus representantes junto ao parlamento.

Silva (2015) ainda explica que qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe.

2.4 GESTOR PÚBLICO

Gestor público “é o funcionário público, ocupante de cargo de carreira, ou agente de empresa estatal que pratica atos de gestão, administra negócios, bens ou serviços” (COUTO, 2010, p. 14).

O gestor atua em organizações públicas municipais, estaduais ou federais, tendo a responsabilidade pela profissionalização do trabalho, ou seja, utiliza-se de práticas e ferramentas de gestão tradicional para assegurar o funcionamento adequado da instituição à qual pertence (CESUMAR, 2017).

Algumas atividades que pertencem ao dia-a-dia do gestor público são: gerenciar recursos humanos, conservar bens patrimônios e recursos públicos; elaborar e gerir políticas públicas; analisar contratos; controlar orçamentos; gerir licitações; assessorar políticas eleitos; avaliar a performance de instituições públicas (CESUMAR, 2017).

Para que o gestor chegue ao cargo público, ele deve satisfazer as condições necessárias e estar livre dos impedimentos constitucionais, apresentando-se como candidato a um cargo, conforme elencado no art. 14, parágrafo 3º da Constituição Federal (ACOCELLA, 2009)

São os requisitos apresentados no mencionado parágrafo: - a nacionalidade brasileira; o pleno exercício dos direitos políticos; o alistamento eleitoral; o domicílio eleitoral na circunscrição; a filiação partidária e, idade mínima de: 35 anos para Presidente e Vice-Presidente da República e Senador, 30 anos para Governador e Vice-Governador de Estado e do Distrito Federal, 21 anos para Deputado Federal, Deputado Estadual ou Distrital, Prefeito, Vice-Prefeito e Juiz de Paz e por fim, 18 anos para vereador (CF, 1988).

Nas palavras de Bitar (2011) o Poder Executivo tem a função de governar o povo e administrar os interesses públicos, obedecendo o contido na Constituição Federal e, para Presidente eleito de forma democrática e, para tanto deverá cumprir os seguintes requisitos: ser brasileiro nato, ter idade mínima de 35 anos, completos antes do pleito; ter o pleno exercício de seus direitos políticos; ser eleitor e ter domicílio eleitoral no Brasil; ser filiado a uma agremiação ou partido político; não ter substituído o atual presidente nos seis meses antes da data marcada para a eleição.

Assim como o Presidente tem condições específicas para ser elegível o Governador do Estado também detêm essas condições, assim, como explica

Pacievitch (2018) ser alfabetizado, ter nacionalidade brasileira; estar em pleno exercício dos direitos políticos (não estar com os direitos políticos cassados), realizar o alistamento eleitoral; ter domicílio eleitoral no estado para o qual quer concorrer ao cargo, ou seja, pode ser natural de outro estado, mas deve ser candidato no estado onde vota; estar filiado a algum partido e ter a idade mínima de 30 anos.

Observa-se que há uma diferença entre Presidente e Governador, para Presidente o candidato deverá ser nato e não naturalizado.

Para Prefeito, os requisitos para sua eleição são dos mesmos do Governador do Estado, sendo que a diferença se encontra no requisito idade podendo concorrer ao cargo Prefeito candidatos com 21 anos.

2.5 LEI ELEITORAL E A RESTRIÇÃO PARA O PLEITO ELEITORAL

A Lei Eleitoral, quanto ao pleito eleitoral impõe algumas restrições ao gestor que devem ser respeitadas, principalmente no que se refere a sua conduta em relação ao exercício do cargo ou da função durante a campanha (TSE, 2012).

É estabelecido na Lei das Eleições (Lei nº 9504/97), uma série de proibições com relação a conduta que devem ter no exercício do cargo ou da função durante o pleito eleitoral, com o objetivo de evitar o uso e a influência da máquina pública na campanha e em benefício dos candidatos (TSE, 2012).

Um exemplo de restrição é, por exemplo, a participação de inaugurações de obras públicas, a legislação proíbe também, contratar shows artísticos pagos com recursos públicos. Outro exemplo é contratar, nomear, admitir, demitir sem justa causa, suprimir ou readaptar vantagens, dificultar ou impedir o exercício funcional de um servidor e, ainda, é vedado a remover mesmo que de ofício, transferir ou exonerar qualquer servidor, na circunscrição do pleito, até que se seja realizada a posse sob pena de o ato ser considerado nulo, salvo em determinadas situações previstas na legislação (TSE, 2012).

2.6 A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº 101/00, entrou em vigor no dia 04 de novembro de 2000, no governo do então Presidente Fernando Henrique Cardoso.

A LRF nasceu, segundo Paiva (2009, p. 16) da “necessidade de melhoria na gestão dos recursos públicos, buscando diminuir fraudes e desvios, bem como, aumentar a transparência das informações, a racionalidade dos gastos e o planejamento das ações”.

Amorin (2009) enfatiza que a LRF se trata de um dos mais importantes comandos normativos destinados a mudar o perfil gerencial do Poder Público no Brasil, ou seja, embora o Poder Executivo, seja o principal agente responsável pelas finanças públicas, os Poderes Legislativo e Judiciário também se submetem à referida norma.

Serpa (2005) quanto a referida Lei, afirma que foi através do advento da Constituição Federal de 1988, que o Estado Federado reconheceu os Estados Membros e Municípios como parte da Federação adotando-lhes recursos monetários, o que lhes permitiu dispor sobre seus próprios tributos, sendo lhes vedado, em assuntos exclusivos, foi aí que surgiu a necessidade de normatizar o controle relativo aos gastos para que houvesse o equilíbrio as contas públicas evitando-se assim, a falência do setor público brasileiro.

Neves (2010) sobre a instituição da LRF, alerta que a mesma, veio para limitar o crescimento de déficits públicos e consequente endividamento dos Estados, ou seja, veio para ter a função de que se limita apenas a traçar sobre o gasto e o respectivo endividamento, estabelecendo diretrizes para elaboração, execução e avaliação do orçamento.

A LRF é o principal instrumento regulamentador das contas públicas e é nela que contém o Relatório da Gestão Fiscal, bem como, o Relatório Resumido de Execução Orçamentária. Foi através da LRF, que se estabeleceu limites para o gasto pessoal e endividamento público, bem como, se tornando um mecanismo para correção de eventuais desvios (NEVES, 2010).

Para Paiva (2009) a LRF tem a finalidade a ampla divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso ao público, dos documentos, como: planos, orçamentos,

lei de diretrizes orçamentárias, prestação de contas e respectivo parecer prévio, relatórios resumidos de execução orçamentária e relatório de gestão fiscal.

Neves (2010) apresenta quatro características da LRF ao afirmar que a referida Lei foi por meio dela que ocorreu o maior desenvolvimento do potencial tributário dos municípios, uma vez que através dela os governantes estabelecem uma política tributária responsável.

Foi estabelecido por Sampaio em 1986 essas características como sendo: Planejamento – realizado por meio de mecanismos como o plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias, lei do orçamento anual – essas estabelecem metas de garantia para uma correta administração do dinheiro público; outra característica é a transparência – que é considerada ampla e diversificada diante da divulgação dos resultados e relatórios nos meios de comunicação, para que todos tenham acesso e poder acompanhar onde o dinheiro público é efetivamente aplicado; - controle – é outra característica, aprimorado através da transparência e também pela qualidade das informações, exigindo-se uma ação fiscalizadora mais efetiva e contínua; por fim, a Responsabilização – que são as sanções que os responsáveis sofrem pelo mau uso dos recursos públicos (NEVES, 2010).

Sobre o planejamento, Neves, Santos e Lima (2018) têm a dizer que, o mesmo é tratado no capítulo II da LRF e, para melhor entendimento, a figura abaixo explica, as datas para encaminhamento dos projetos ao Congresso, demonstrando ação planejada e transparência:

Quadro 02 – Etapas das Leis do Ciclo Orçamentário ampliado

Etapas	PPA	LDO	LOA
Encaminhamento	31 de agosto do 1º do mandato presidencial	15 de abril	31 de agosto
Aprovação	22 de dezembro	17 de julho	22 de dezembro
Vigência	04 anos de 1º de janeiro do 2º ano do mandato presencial até 31 de dezembro do 1º ano do mandato seguinte	18 meses da aprovação até o dia 31 de dezembro do ano seguinte	1º de janeiro a 31 de dezembro

Fonte: Paludo (2013 apud NEVES, SANTOS e LIMA, 2018)

Os instrumentos estabelecidos pela LRF para que haja um planejamento efetivo, também se refere ao Plano Plurianual, Leis de diretrizes orçamentárias,

orçamentária anual e execução orçamentária e cumprimento das metas (NEVES; SANTOS; LIMA, 2018).

Esses instrumentos estão exemplificados no estudo de Neves, Santos e Lima (2018) através da figura 01 abaixo:

Figura 01 – Diagrama da interação do PPA com o LDO e a LOA



Fonte: Santos e Santos (2014 apud NERES, SANTOS e LIMA, 2018)

Ainda, sobre a formação da LRF, Amorim (2009) salienta que a referida Lei tem caráter nacional e, que para sua formação, sofreu influências externas e internas; externas se deu através da adoção de práticas de gestão fiscal bem-sucedidas em outros ordenamentos jurídicos, utilizando-se de legislação estrangeira.

A LRF, impõe “ao gestor normas de comportamento ético no trato com o patrimônio público” (AMORIM, 2009, p. 33).

Serpa (2005) explica ao estudar a LRF que o seu primeiro estágio se dá através do controle, ou seja, a contenção de gastos públicos para depois atingir um objetivo, um modelo gerencial, para todas as etapas de desenvolvimento social do país, sendo ela no que se refere a prestação de serviços à sociedade com incentivo ao crescimento econômico.

A LRF, traz em sua letra, sanções para garantir sua eficácia, no entanto, o objetivo desta lei não é punir o administrador público, mas estabelecer uma nova postura da administração pública (SERPA, 2005).

Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal suas delimitações foram consideradas de suma importância para o controle das finanças públicas, tendo sua criação baseada em métodos executivos para os órgãos públicos com o intuito

ainda, de correção, seja nos desencontros entre a arrecadação, gastos orçamentários ou para sanar a deficiência encontrada na gestão de bens públicos (SILVA, 2010).

Silva explana sobre as atribuições da lei, evidenciando que,

O fato da lei impor em caráter de igualdade a todos os níveis de governo, limites e padrões para os gastos, prever punições severas para os responsáveis pelo seu descumprimento e exigir a obrigatoriedade da divulgação de informações à sociedade considerando o uso de relatórios, como por exemplo, o Relatório de Gestão Fiscal. Esse fato evidencia a importância da Lei de Responsabilidade Fiscal na determinação da disciplina a todos os entes da federação e além de englobar os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário (SILVA, 2010, p. 154).

Os limites previstos, iniciam-se no artigo 11 da referida Lei, ou seja, em específico, este artigo trata da ação de não prever, arrecadar e cobrar tributos que seja de sua competência (LRF, 2000).

Nota-se que no referido artigo, a sanção prevista não atinge a União, uma vez que, é ela quem transfere o recurso, e não é recebedora dele (SERPA, 2005).

As despesas com pessoal é o primeiro tópico a ser trabalhado, pois teve um grande impacto na contabilidade, uma vez que, recebeu na Lei, um capítulo a ela dedicado.

2.6.1 Despesa com pessoal

A despesa com pessoal, é uma das categorias discutidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal e, inicialmente cabe demonstrar o contido no Art. 18 da referida Lei, entende-se como despesa com pessoal:

- a) Somatório dos gastos do ente da Federação com ativos, inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros do Poder;
- b) Quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos de aposentadoria, reformas e pensões;
- c) Adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza;

d) Encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência

Cabe ressaltar que para haver a verificação desses limites, não se consideram as despesas por indenização, por demissão de funcionários, incentivos de demissão voluntária ou decorrente de ação judicial do período anterior, surge então uma delimitação desses limites, mas as diferenças que não foram levadas em consideração foram as regionais, sendo ignorado as peculiaridades social e regional, sendo assim, com o advento da nova lei os entes públicos tem vivenciado um intenso processo de mudança e adequação a essas novas exigências, e como consequência, a utilização das ferramentas impostas por ela, por exemplo, o Relatório de Gestão Fiscal.

A necessidade de uma maior transparência nas contas públicas possibilitou que relatórios fossem expostos para acompanhamento dos usuários externos fazendo assim com que houvesse uma maior participação da sociedade (SILVA, 2010).

Os artigos 19 e 20 da LRF, estabelecem sanções referentes às despesas com pessoal, despesas estas fiscalizadas quadrimestralmente pelos Tribunais de Contas das Três esferas de poderes (SERPA, 2005).

Quadro 03 – Limites para despesas com pessoal

Em % da receita corrente líquida norma	União	Estados/Municípios
Art. 38 da ADCT	65	65
Lei Camata I – LC 82/1995	60	60
Lei Camata II – LC 96/1999	50	60
LRF – LC 101/2000	50	60

Fonte: DIAS (2004 apud SERPA, 2005, p. 25)

O artigo 169, § 1º da Constituição Federal, estabelece a existência da Lei Orçamentária, que interfere diretamente no aumento de despesas com pessoal, porque promove a não aceitação de desequilíbrios nas previsões orçamentárias (NEVES, 2010).

Ainda, sobre despesas pessoais, cabe citar o art. 21 da LRF, parágrafo único da Lei de Responsabilidade fiscal, que dispõe sobre a nulidade do ato, no período que antecede o final do mandato do gestor, por exemplo, entre as datas de 05 de julho a 31 de dezembro do último ano de gestão, não pode o Prefeito editar ato que aumente a despesa pessoal, como concessões de vantagens pessoais, abonos para funcionários da educação – baseado na EC 53/2007; revisão geral anual;

contratação de pessoal para atendimento de convênios e ainda, cumprimento de decisões judiciais.

Di Bacco (2018), ao analisar o dispositivo da lei, afirmou que há duas formas para tal, a primeira sendo a literal, onde tem-se a avaliação do aumento da despesa pessoal, onde este, deve ser comparado à uma evolução da receita no mesmo período e, assim, deverá ser acompanhada por esta receita, na mesma proporção.

Quanto a segunda interpretação Di Bacco (2018) enfoca na relação entre a despesa e a receita e, em relação a primeira interpretação a preocupação é unicamente com a despesa. Em sua avaliação o autor apresenta uma interpretação isolada, levantando a questão da mesma não ser adequada à essência da Lei de Responsabilidade Fiscal, pois esta busca o equilíbrio entre as contas públicas através da paridade entre a receita e a despesa, conforme a redação do parágrafo único.

Denota-se que a interpretação é sistemática e resta demonstrado que o legislador se preocupou em reconhecer a importância da redução da despesa pública, no entanto, se descuidou da geração da receita, pois notório é que institui normas com rigor afim de, encarecer a instituição, previsão e efetiva arrecadação de tributos.

O Tesouro Nacional (2018) lançou um texto para discussão, tendo como foco o artigo 20 da LRF. A Lei exige que se cumpra as regras que preparam os municípios para uma nova gestão, sendo ela política, orçamentária e financeira. O Gestor tem a responsabilidade de ao entregar seu mandato ao próximo eleito, entregar a “casa arrumada”, com os níveis de gastos com pessoal e com o endividamento sob controle, bem como, as despesas realizadas no final do mandato, estas devem ser quitadas ou com previsão de disponibilidade financeira para tanto.

Vale ressaltar que as despesas com pessoal devem obedecer ao contido no art. 20 da LRF, atendendo os 180 dias que antecedem o término do mandato, sob pena de ser considerado nulo o ato que originou.

Ainda sobre as despesas pessoais, a Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu art. 23, define os limites apresentados no art. 22 também da lei, ou seja, delimita um percentual de excedente que terá que ser eliminado no quadrimestre seguinte, com orientação do Art. 169 da Constituição Federal. Esses limites apresentados devem ser alcançados, tanto pela extinção de cargos e funções quanto pela redução

temporária da jornada de trabalho e, ainda redução no prazo estabelecido para adequação dos vencimentos de uma nova carga horária e, no caso de não alcançada essa redução, o ente não poderá, conforme elencado no § 3º, “I – receber transferências voluntárias; II – obter garantias, direta ou indireta, de outro ente; III – contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal”.

Para Cruz (apud FREITAS, 2018, p. 9) “as despesas com pessoal são as que mais despertam a atenção da população e dos gestores públicos, em razão de serem as mais representativas em quase todos os entes públicos, entre os gastos realizados”.

Ainda, sobre despesas com pessoal, o artigo 2º em seu inciso IV da LRF, cita a Receita Corrente Líquida (RCL), que consiste, segundo Freitas (2018, p. 5) em “um somatório das receitas tributárias e, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, consideradas algumas deduções”.

As deduções permitidas são contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social; as despesas provenientes da compensação financeira dos vários regimes de previdência social, na contagem do tempo de contribuição na Administração Pública e em atividades privadas, rural e urbana (FREITAS, 2018).

A receita corrente líquida quando apurada é somada as receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze anteriores, sendo excluídas as duplicidades, encontrando-se assim, a previsão do desempenho no exercício, o demonstrativo que se fará, integra o Relatório Resumido da Execução Orçamentária, conforme dispõe o art. 53, I, da LRF que observa o período de publicação, ou seja, até 30 dias após o encerramento de cada bimestre. Uma observação quanto ao demonstrativo se faz necessária, uma vez conforme o art. 52 da mesma Lei dispõe, as informações que integram o demonstrativo servirão como base de cálculo para limites que estabelecem a LRF (FREITAS, 2018).

O Relatório de Gestão Fiscal previsto na LRF, em seu artigo 54 estabeleceu que no final de cada quadrimestre será necessário a emissão desse relatório, pelos titulares dos Poderes, conforme também dispõe o art. 20, cabe salientar que esse relatório abrange todos os poderes e, ainda, o Ministério Público e, um dos destaques desse material, é a despesa com gasto de pessoal (FREITAS, 2018).

O Demonstrativo da Despesa com Pessoal (art. 55, I, alínea 'a') é parte integrante do Relatório de Gestão Fiscal – RGF e deverá ser elaborado pelos Poderes e órgãos com poder de autogoverno, tais como o Poder Executivo, os órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, o Tribunal de Contas e o Ministério Público (LRF, art. 54, combinado com os arts. 20 e 55, §1º. Acórdão nº 2354/2007 do TCU – Plenário) (MDF, 2018).

A limitação referente à gasto com pessoal é utilizado pela LRF como um mecanismo a fim de equilíbrio das contas públicas.

Cabe ressaltar o conceito de Receita Corrente Líquida, trazido pela Câmara dos Deputados (2004, p.1) que o conceitua como um “somatório das receitas tributárias de um Governo, referentes a contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias e de serviços, deduzidos os valores das transferências constitucionais”.

Ressalta-se que os limites globais máximos da Receita Corrente Líquida para União são de 50% e para os Estados e Municípios o limite máximo não poderá exceder os 60% da Receita Corrente Líquida (SILVA, 2017).

Sobre o controle de gasto com pessoal ao interpretar a Lei de Responsabilidade Fiscal Gama e Velten (2016) apontam esses limites, afirmando que “o limite legal para comprometimento dos gastos com pessoal nos municípios, em cada período de apuração, não poderá exceder o percentual de 60% da receita corrente líquida (RCL), sendo 54% para o Poder Executivo e 6% para o poder Legislativo”.

Os autores ainda apontam a necessidade de haver dois tipos de limites, o de alerta e o prudencial, o primeiro, caso a despesa com pessoal atinja 90% do limite máximo legal atribuído a cada poder e, o segundo leva-se em conta o princípio da gestão fiscal responsável, ou seja, a estabelecida pela Lei de Responsabilidade Fiscal e o limite proposto por ela, limite este intermediário e que equivale a 95% do limite máximo legal do poder (GAMA; VELTEN, 2006).

Cabe ressaltar que ao elaborar o demonstrativo de despesa pessoal este deverá conter os valores da despesa com o pessoal do poder/órgão executada nos últimos doze meses, e conterá informações acerca da despesa bruta com pessoal, dividida em ativo, inativo, pensionistas e outras despesas decorrentes com contratos de terceirização. As despesas não computadas para fins de verificação do limite, a despesa total com pessoal, o percentual da despesa total pessoal em relação à

receita corrente líquida e os limites máximo, prudencial e de alerta estabelecidos na lei (MDF, 2018).

Para melhor entendimento apresenta três quadros, o primeiro, os gastos com pessoal e os limites impostos pela LRF, no contexto, máximo, prudencial e alerta descrevendo o percentual referentes ao Poder Executivo e Legislativo, um segundo quadro relativo ao percentual estabelecido também pela LRF, mas para as esferas Federal, Estadual e Municipal, separando por órgãos e, também apresentando os limites máximo, prudencial e de alerta e, por último um terceiro quadro apresentando as sanções aos artigos da Lei de Responsabilidade Fiscal que se referem à despesa com gasto de pessoal e suas sanções.

Figura 02 – Gastos com pessoal – limites na LRF

Gastos com pessoal - limites estabelecidos na LRF:			
Descrição	Limites		
	Máximo	Prudencial (95%)	Alerta (90%)
Executivo	54%	51,3%	48,6%
Legislativo	6%	5,7%	5,4%
Total	60%	57,0%	54,0%

Fonte: Gama e Velten (2016, p. 7)

Figura 03 - Limites globais nos seguintes percentuais em relação à Receita Corrente Líquida

ESFERA DE GOVERNO	PODER / ÓRGÃO	LIMITE		
		Máximo	Prudencial	Alerta
FEDERAL	Poder Legislativo, incluído o Tribunal de Contas da União	2,50%	2,38%	2,25%
	Poder Judiciário	6,00%	5,70%	5,40%
	Poder Executivo	40,90%	38,86%	36,81%
	Ministério Público da União	0,60%	0,57%	0,54%
ESTADUAL	Poder Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Estado	3,00%	2,85%	2,71%
	Poder Judiciário	6,00%	5,70%	5,42%
	Poder Executivo	49,00%	46,55%	44,22%
	Ministério Público dos Estados	2,00%	1,90%	1,81%
MUNICIPAL	Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver	6,00%	5,70%	5,42%
	Poder Executivo	54,00%	51,30%	48,74%

Fonte: Silva (2017, p. 1)

É importante salientar que há regras específicas para o último ano de mandato e, que se ultrapassando o limite máximo dos gastos com pessoal no

primeiro quadrimestre do último ano, serão aplicadas restrições, como receber transferências voluntárias; obter garantias de outros entes (diretas/indiretas); e, contratar operações de crédito.

Um exemplo desses limites globais é exposto por Silva:

Imagine que o poder executivo de um estado da Federação ao final do 1º quadrimestre do exercício 20X1, apurou uma RCL no valor de \$100.000, e uma despesa com pessoal no montante de \$55.000. Sua despesa com pessoal atingiu o percentual de 55% ($\$55.000 \div \100.00×100). O valor do percentual excedente é de 6% (55% – 49%, limite máximo para os Estados). Assim o poder executivo do estadual deverá retornar aos patamares aceitáveis até o final do 3º quadrimestre do exercício de 20X1 (dois quadrimestres após a identificação do excesso), para isso deverá eliminar pelo menos 1/3 do excesso (2%) no primeiro quadrimestre, e 2/3 (4%) até final do 2º quadrimestre de 20X1 (SILVA, 2017, p. 1).

Essas regras vêm para coibir a prática de atos de favorecimento relacionados com a despesa de pessoal, mediante contratações, nomeações, atribuição de vantagens, entre outros, em final de mandato, no sentido de evitar, segundo Gama e Velten (2016, p. 14) “o crescimento das despesas com pessoal; o comprometimento dos orçamentos futuros; a inviabilização das novas gestões”.

Há de se dizer ainda, que a Lei de Responsabilidade Fiscal detém três níveis de regras para limites da despesa pessoal, regras essas explicadas por Gama e Velten,

1. Regras gerais, expressas no art. 23, §§ 1º a 3º e estabelece o prazo de 2 quadrimestres para ajuste, bem como as restrições institucionais que devem ser aplicadas caso a recondução não ocorra nesse prazo e enquanto perdurar o desajuste (suspensão de transferências voluntárias, operações de crédito e garantias): Art. 23. Se a despesa total com pessoal, do Poder ou órgão referido no art. 20, ultrapassar os limites definidos no mesmo artigo, sem prejuízo das medidas previstas no art. 22, o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro, adotando-se, entre outras, as providências previstas nos §§ 3º e 4º do art. 169 da Constituição. § 1º No caso do inciso I do § 3º do art. 169 da Constituição, o objetivo poderá ser alcançado tanto pela extinção de cargos e funções quanto pela redução dos valores a eles atribuídos. (Vide ADIN 2.238-5) § 2º É facultada a redução temporária da jornada de trabalho com adequação dos vencimentos à nova carga horária. (Vide ADIN 2.238-5) § 3º Não alcançada a redução no prazo estabelecido, e enquanto perdurar o excesso, o ente não poderá: I - receber transferências voluntárias; II - obter garantia, direta ou indireta, de outro ente; III - contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal”.

2. regras mais duras para fim de mandato (ciclo político), estabelecidas no art. 23, § 4º, que determina a aplicação imediata das restrições institucionais (suspensão de transferências voluntárias, operações de crédito e garantias) sem que se aguarde o prazo de 2 quadrimestres para ajuste: “§ 4º As restrições do § 3º aplicam-se imediatamente se a despesa

total com pessoal exceder o limite no primeiro quadrimestre do último ano do mandato dos titulares de Poder ou órgão referidos no art. 20”.

3. flexibilidade em casos especiais como crescimento econômico negativo ou inferior a 1% (ciclo econômico), estado de defesa, de sítio ou calamidade pública e mudanças drásticas na política monetária e cambial. Esta terceira hipótese para limites das despesas com pessoal, foi estatuída pelo art. 66, §§ 1º a 3º e prevê a duplicação de prazos: “Art. 66. Os prazos estabelecidos nos arts. 23, 31 e 70 serão duplicados no caso de crescimento real baixo ou negativo do Produto Interno Bruto (PIB) nacional, regional ou estadual por período igual ou superior a quatro trimestres. § 1º Entende-se por baixo crescimento a taxa de variação real acumulada do Produto Interno Bruto inferior a 1% (um por cento), no período correspondente aos quatro últimos trimestres. § 2º A taxa de variação será aquela apurada pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística ou outro órgão que vier a substituí-la, adotada a mesma metodologia para apuração dos PIB nacional, estadual e regional. § 3º Na hipótese do caput, continuarão a ser adotadas as medidas previstas no art. 22” (GAMA; VELTEN, 2016, p. 17)

Com referência a segunda e terceira regra, ante o conflito entre a regra mais dura e a flexibilidade em casos especiais, tem-se a dizer que a Lei de Responsabilidade Fiscal exige uma interpretação fiel de seus princípios, sendo assim, exige-se então, que se considere ambas as situações.

Se considerada as duas situações o atual gestor não precisará se ajustar a regra? Gama e Veltan analisam o contexto, respondendo o questionamento da seguinte forma,

Em primeiro lugar, as medidas previstas no art. 22 da LRF, as quais procuram evitar que a situação fiscal se agrave, devem continuar sendo aplicadas na fase de baixo crescimento. Há inclusive referência expressa no § 3º do art. 66.

Em segundo lugar, é proibido aumento da despesa com pessoal nos 180 dias anteriores ao final do mandato. Essa conduta, caso praticada, é ato nulo, conforme parágrafo único do art. 21 da LRF e, ainda, crime punível com reclusão de 1 a 4 anos pelo art. 359-G do Código Penal.

Em terceiro lugar, ainda que dispondo de mais prazo, o gestor municipal deverá buscar o ajuste para contrapor a queda de arrecadação, pois não o fazer seria uma infração administrativa punível pelo Tribunal de Contas com multa de até 30% de seus vencimentos anuais. (Lei 10.028/2000, art. 5º, IV) (GAMA; VELTEN, 2016, p. 20-21).

Quadro 04 - Lei de Responsabilidade Fiscal (despesas com pessoal) e penalidades

LRF	Penalidades
Ultrapassar o limite de despesas total com pessoal em cada período de apuração (Art. 19 e 20 LRF)	Cassação do Mandato (Decreto-Lei nº 201/1967, art. 4º, inciso VII)
Expedir ato que provoque aumento da despesa com pessoal em desacordo com a lei (art. 21, LRF)	Reclusão de um a quatro anos (Lei nº 10.028/00, art. 2º)
Expedir ato que provoque aumento da despesa com pessoal nos cento e oitenta	Reclusão de um a quatro anos (Lei nº 10.028/2000, art. 2º)

dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão (art. 21, LRF)	
Deixar de adotar as medidas previstas na LRF, quando a despesa total com pessoal do respectivo Poder ou órgão exceder a 95% do limite (art. 22, LRF)	Reclusão de um a quatro anos (Lei nº 10.028/00, art. 2º)
Manter gastos com inativos e pensionistas acima do limite definido em lei (art. 18 a 20, art. 24, § 2º, art. 59, §1º, inciso IV, LRF)	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201/1967, art. 4º, inciso VII)
Não cumprir limite de despesas total com pessoal em até dois anos, caso o Poder ou o órgão tenha estado acima desse limite em 1999 (art. 70, LRF)	Cassação do mandato (Decreto-lei nº 201/1967, art. 4º, inciso VIII)

Fonte: Adaptado pelos Autores do Site Tesouro Nacional (2018)

Ainda sobre as despesas com pessoal, se faz importante mencionar que o contribuinte merece ter conhecimento das contas públicas e uma das formas para que se dê publicidade, é através do demonstrativo, pois esse visa à transparência das despesas com pessoal de cada um dos Poderes e órgãos.

O contribuinte ainda pode apurar os dados disponibilizados através do portal de transparência, e acompanhar as denúncias realizadas pelo Observatório Social e o Ministério Público.

2.6.2 Restos a Pagar e Gestão Pública Financeira

A Lei de Responsabilidade Fiscal objetivou em compreender a necessidade do controle e limitar os gastos, tendo em vista, endividamento público, observando que a economia passou por tempos de instabilidade no início da década de 80 e metade da década de 90, onde os índices inflacionários desses períodos foram expressivos fazendo-se necessário o controle por meio de planos econômicos que à época não logrou êxito (PEREIRA, 2015).

Com o advento da Constituição de 1988 promoveu-se a autonomia dos gastos aos Estados e Municípios por meio da repartição dos recursos e, com o aumento das demandas sociais relevantes, com manifestações sociais e com o financiamento das despesas não podia ser mais contido somente pela arrecadação tributária de cada ente, suportar o crescimento dessas despesas, se fez necessário a utilização e processos que permitiram a execução de gastos que estivessem acima

da capacidade de pagamento, com meio de comprometimento de receitas futuras, conforme expõe Pereira,

- a) endividamento junto ao setor financeiro, por intermédio das operações de antecipação de receita orçamentária (ARO) ou de contratação de empréstimos;
- b) realização de despesas acima dos limites orçamentários autorizados, gerando atrasos de pagamento;
- c) aumento das despesas de caráter continuado sem os devidos ajustes permanentes de receita
- d) inscrição de despesas em restos a pagar (PEREIRA, 2015, p. 1).

Para buscar um mecanismo eficaz para gerir as contas e estabelecer estruturas que permitam prevenir desajustes é que surge a Lei de Responsabilidade Fiscal e a Lei de Crimes Fiscais.

Antes vigência da LRF, os gestores públicos inscreviam as despesas em restos a pagar, mesmo sem a previsão na Lei Orçamentária Anual promovendo-se assim uma rolagem da dívida, ou seja, os governos acumularam dívidas fazendo com que houvesse um comprometimento das receitas futuras o que ocasionava uma dificuldade para gestão das finanças públicas e, afim de combater essa prática a LRF, estabelece que nos últimos oito meses de cada mandato, o gestor só poderá contrair obrigações com despesas que possam ser quitadas de forma integral no exercício do seu mandato, ou ainda, se houverem parcelas para serem pagas em exercício futuro, deverá ter disponibilidade financeira para tal (PEREIRA, 2015).

Essa disponibilidade financeira encontra-se prevista no caput do art. 42 da LRF e, Vasconcelos ao tecer considerações sobre o artigo, afirmou que,

Deve ser observado primeiramente se houve suficiência ou insuficiência financeira ao final do mandato do chefe do poder ou órgão, no caso de insuficiência financeira, cabe observar se foram assumidas obrigações de despesas nos dois últimos quadrimestres do exercício de encerramento de mandato (VASCONCELOS, 2010, p. 8).

O órgão responsável para subsidiar a apuração financeira para que se saiba se haverá suficiência ou insuficiência financeira ao final do exercício é a Secretaria do Tesouro Nacional, pois é o responsável pela edição de normas que consolidam as contas públicas enquanto não for implantado o Conselho de Gestão Fiscal (VANCONCELOS, 2010).

Há modelos de demonstrativos contábeis e instruções para o seu preenchimento, estes editados pelo Conselho. O demonstrativo de disponibilidade

de caixa faça parte do Relatório de Gestão Fiscal e deverá ser apresentado no final dos mandatos dos chefes de poder ou de órgão (VASCONCELOS, 2010).

A inscrição de restos a pagar se tornou restrita à disponibilidade de caixa, havendo a necessidade de observar que não deve ser entendida como um valor financeiro real disponível, mas um valor que poderá ser deduzido de todas as obrigações financeiras de curto prazo ou se no final constituírem pendentes por parcelas a pagar, o saldo restante deverá ser incluído no “resto a pagar” de exercícios anteriores e, neste sentido, o parágrafo único do artigo 42 da LRF, estabeleceu essa disponibilidade (PEREIRA, 2015).

Cruz analisa o dispositivo legal, afirmando que,

O parágrafo único desse artigo alerta para a necessidade de, antes de serem assumidos novos compromissos, serem considerados os encargos e despesas já compromissadas a pagar até o final do ano, pois estas consumirão parte das receitas futuras, dentro do exercício, que poderiam vir a se constituir em disponibilidade de caixa ao final do ano (CRUZ apud PEREIRA, 2015, p. 1)

O que se observa é que a Lei estabeleceu parâmetros relativos aos gastos da gestão no último ano de mandato afim de que o gestor não faça o uso da rolagem da dívida, tornando-se uma regra que é aplicada somente no último ano de mandato, pois não impede que a rolagem ocorra durante os anos de gestão (PEREIRA, 2015).

Arroyo sobre o art. 42 da LRF, tece as seguintes considerações,

O art. 42 da LRF força os entes da Federação assim como todos os órgãos dela submetidos à lei a reduzir ao máximo suas despesas correntes deixando-os também impedidos de realizarem despesas de capital no que se confere a anunciação de novas obras ou contratos a não ser que os mesmos sejam liquidados até o final do respectivo ano eletivo (ARROYO, 2015, p. 50).

Cabe ressaltar que o advento do art. 42, teve efeito positivo para sociedade, pois prevê a obrigação do Gestor em planejar o manejo das contas públicas de forma objetiva e com uma administração transparente quem ganha é a população.

O Manual de Demonstrativo Financeiro, elaborado pelo Tesouro Nacional, em sua 8^o edição apresenta o conceito de restos a pagar,

Os Restos a Pagar constituem compromissos financeiros exigíveis que compõem a dívida flutuante e podem ser caracterizados como as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro de cada exercício financeiro. As despesas empenhadas, não pagas até o dia 31 de dezembro, não canceladas pelo processo de análise e depuração e que atendam aos requisitos previstos em legislação específica, devem ser inscritas em Restos

a Pagar, pois se referem a encargos incorridos no próprio exercício. Podem-se distinguir dois tipos de Restos a Pagar: os Processados e os Não Processados.

São considerados processados os Restos a Pagar referentes a empenhos liquidados e, portanto, prontos para o pagamento, ou seja, cujo direito do credor já foi verificado. Os Restos a Pagar Processados não devem ser cancelados, tendo em vista que o fornecedor de bens/serviços cumpriu com a obrigação de fazer e a Administração não poderá deixar de cumprir com a obrigação de pagar.

São considerados não processados os empenhos de contrato e convênios que se encontram em plena execução, não existindo o direito líquido e certo do credor. Dessa forma, no encerramento do exercício a despesa orçamentária que se encontrar empenhada, mas ainda não paga será inscrita em restos a pagar não processados desde que haja suficiente disponibilidade de caixa (MDF, 2018, p. 244-245).

O demonstrativo dos restos a pagar por Poder e Órgão integra o RREO (conforme previsto no art. 52, LRF) possibilitando o acompanhamento efetivo do total inscrito, referente aos exercícios anteriores e o da execução no exercício de referência, no que consistem os restos a pagar, o demonstrativo apresenta valores inscritos, liquidados, pagos e parcelados e será publicado até 30 dias após o encerramento de cada bimestre.

O demonstrativo é elaborado em duas colunas a primeira contém os valores inscritos em exercícios anteriores e em 31 de dezembro do exercício anterior ao período de referência, com os valores pagos, cancelados e o saldo no exercício de referência dos restos a pagar processados e dos não processados liquidados em exercício anterior. Na segunda coluna contará os valores inscritos em exercícios anteriores e em 31 de dezembro do exercício anterior ao período de referência, além dos valores liquidados, pagos, cancelados e o saldo no exercício de referência dos restos a pagar não processados (MDF, 2018).

Quanto às informações sobre a execução dos restos a pagar estes serão apresentados para cada poder ou órgão, conforme dispõe o art. 20 da LRF, de forma discriminada, exceto as despesas intra-orçamentárias, pois quando há restos a pagar referentes a estas despesas deverão as mesmas serem apresentadas de forma a parte no final do demonstrativo (MDF, 2018).

Para encerrar o presente tópico, apresenta um demonstrativo do que a Lei de Responsabilidade Fiscal apresenta como limitação e sua sanção, no que se refere a restos a pagar.

Quadro 05 – Lei de Responsabilidade Fiscal (restos a pagar) x penalidade

LRF	Penalidades
Proibição ao titular de Poder ou órgão de contrair obrigação de despesa, nos dois últimos quadrimestres do seu mandato, 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 (art. 42, LRF)	Detenção de seis meses a dois anos (Lei nº 10.028/00, art. 2º, inciso XVI)

Fonte: Adaptado pelos Autores do Site Tesouro Nacional (2018)

2.6.3 Operação de Crédito e Dívida Consolidada

Dívida consolidada é uma limitação trazida pelo advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, estabelecendo que seu montante não pode ultrapassar o respectivo teto no primeiro quadrimestre do último ano do mandato do chefe do poder executivo, essa restrição encontra previsão no art. 31, § 1º da Lei de Responsabilidade Fiscal, proibindo a realização de operações de crédito (CORDEIRO, 2008).

O Manual de Demonstrativos Fiscais, traz em seu texto o conceito de dívida consolidada,

A dívida pública consolidada corresponde ao montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras, inclusive as decorrentes de emissão de títulos, do Estado, do Distrito Federal ou do Município, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito para amortização em prazo superior a 12 (doze) meses, dos precatórios judiciais emitidos a partir de 5 de maio de 2000 e não pagos durante a execução do orçamento em que houverem sido incluídos, e das operações de crédito, que, embora de prazo inferior a 12 (doze) meses, tenham constado como receitas no orçamento (MDF, 2018, p. 220).

Dispõe o art. 31 da LRF,

Art. 31. Se a dívida consolidada de um ente da Federação ultrapassar o respectivo limite ao final de um quadrimestre, deverá ser a ele reconduzida até o término dos três subsequentes, reduzindo o excedente em pelo menos 25% (vinte e cinco por cento) no primeiro.

§ 1º Enquanto perdurar o excesso, o ente que nele houver incorrido:

I - estará proibido de realizar operação de crédito interna ou externa, inclusive por antecipação de receita, ressalvado o refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária;

II - obterá resultado primário necessário à recondução da dívida ao limite, promovendo, entre outras medidas, limitação de empenho, na forma do art. 9º.

§ 2º Vencido o prazo para retorno da dívida ao limite, e enquanto perdurar o excesso, o ente ficará também impedido de receber transferências voluntárias da União ou do Estado.

§ 3º As restrições do § 1º aplicam-se imediatamente se o montante da dívida exceder o limite no primeiro quadrimestre do último ano do mandato do Chefe do Poder Executivo.

§ 4º O Ministério da Fazenda divulgará, mensalmente, a relação dos entes que tenham ultrapassado os limites das dívidas consolidada e mobiliária.

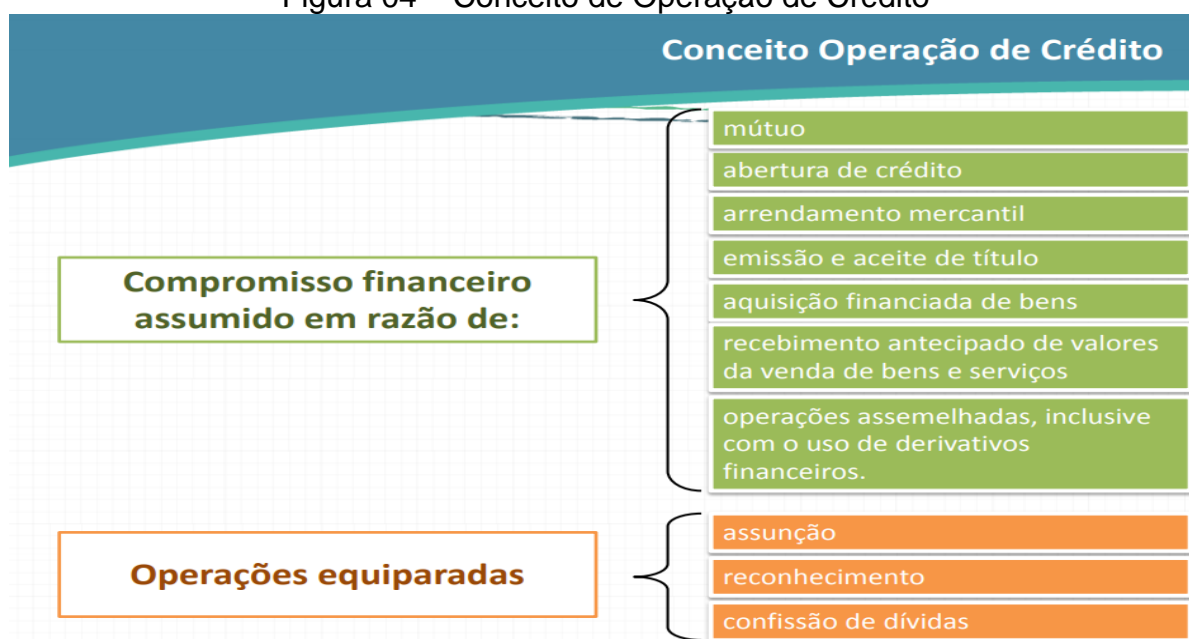
§ 5º As normas deste artigo serão observadas nos casos de descumprimento dos limites da dívida mobiliária e das operações de crédito internas e externas.

Para Ferreira (2011, p. 39) “a dívida consolidada contempla os contratos de endividamento de longo prazo e também os títulos de dívida pública”.

A dívida consolidada também é chamada de dívida fundada, pois corresponde ao montante total e apurada sem duplicidade, das obrigações financeiras e ainda decorrentes de emissão de títulos do ente da Federação, assumidas em lei, contratos, convênios ou ainda, através de tratados e realização das operações de crédito (FERREIRA, 2011).

A Lei de Responsabilidade Fiscal acrescentou e detalhou o controle que o gestor deve ter no último ano de mandato, a operação de crédito faz parte do controle de endividamento segundo Fernandes (2012, p. 36) “o valor que pode ser contratado como operação de crédito não pode ser superior a 13% da receita corrente líquida do período analisado”.

Figura 04 – Conceito de Operação de Crédito



Fonte: Tesouro Nacional, 2018.

O período que se refere o autor é de 12 meses conforme definido em lei. A regra para elaboração do demonstrativo é apresentada pelo Manual de Demonstrativos Fiscais,

O Demonstrativo das Operações de Crédito compõe apenas o Relatório de Gestão Fiscal – RGF do Poder Executivo⁴⁷⁵ e abrange as operações de crédito internas e externas, inclusive por antecipação da receita, de cada Ente da respectiva esfera de governo (Federal, Estadual ou Municipal) (MDF, 2018, p. 588).

Castro, Silva e Rodrigues, em seu estudo sobre a LRF e o princípio da transparência teceram algumas considerações acerca da operação de crédito, afirmando que,

As operações de créditos supracitadas, vão de encontro com a LRF no qual dispõe em seu artigo 32 que ao efetuar uma operação de crédito deve ser feito um contrato com uma prévia e expressa autorização para a devida contratação e devem estar inclusos no orçamento ou em créditos adicionais. O artigo 36 proíbe terminantemente operação de crédito entre uma instituição financeira estatal juntamente com o ente da Federação que a controle, na qualidade de beneficiário do empréstimo, e o artigo 38 veda a prática de operação de crédito por antecipação de receita que se destina a atender insuficiência de caixa durante o exercício financeiro no último ano de mandato do Presidente, Governador ou Prefeito (CASTRO; SILVA; RODRIGUES, 2016, p. 113-114).

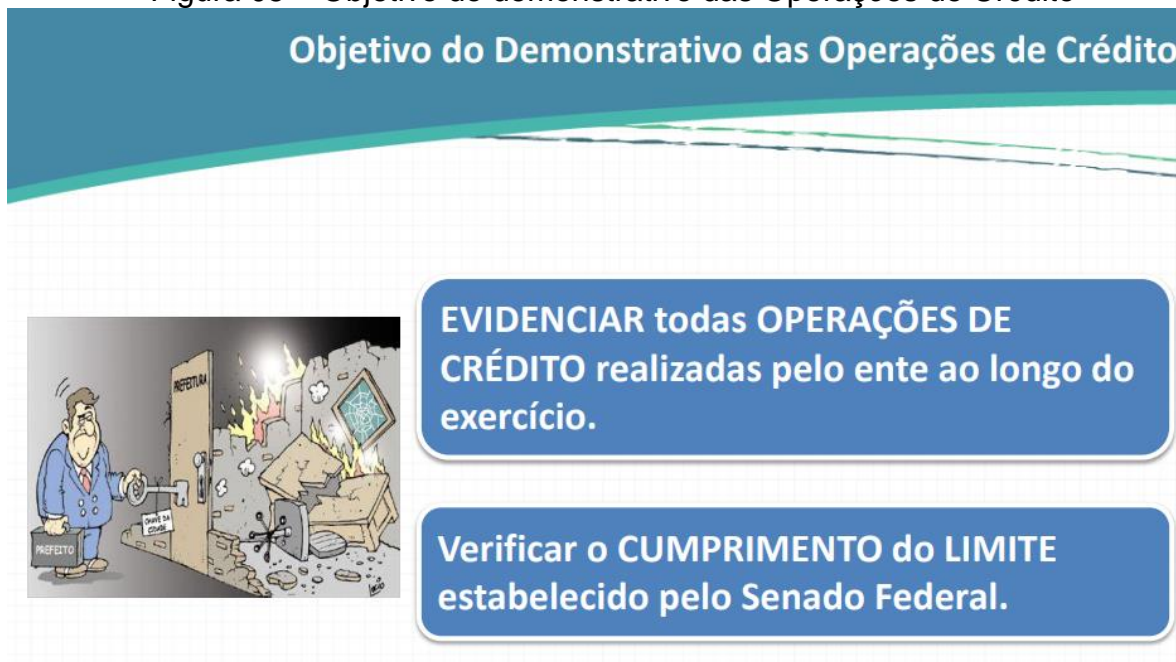
A LRF, estabeleceu parâmetros que regulam a contratação de operações de crédito externo entre Estados e órgãos do sistema financeiro, conforme dispõe o art. 32, são elas: I – existência de prévia e expressa autorização para a contratação, no texto da lei orçamentária, em créditos adicionais ou lei específica; II – inclusão no orçamento ou em créditos adicionais dos recursos provenientes da operação, exceto no caso de operações por antecipação de receita; III – observância dos limites e condições fixados pelo Senado Federal; IV – autorização específica do Senado Federal, quando se tratar de operação de crédito externo; V – atendimento do disposto no inciso III do art. 167 da Constituição; VI – observância das demais restrições estabelecidas nesta Lei Complementar

O Manual de Demonstrativos Fiscais, conceituou operação de crédito,

A legislação aborda de forma exemplificativa o conceito de operação de crédito, listando algumas modalidades. Portanto a LRF, define operação de crédito como 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. A LRF ainda inclui, por equiparação, a assunção, o reconhecimento ou a confissão de dívidas, no conceito de operações de crédito (MDF, 2018, p. 589).

Figura 05 – Objetivo do demonstrativo das Operações de Crédito



Fonte: Tesouro Nacional, 2018.

Fernandes (2018) afirma que “a LRF, ao final, destaca que a operação realizada contrariamente às suas normas será considerada nula, procedendo-se ao seu cancelamento mediante a devolução do valor principal, vedados o pagamento de juros e demais encargos financeiros”.

Vale ressaltar que a inobservância do contido em lei, gera penalidade, conforme apresenta no quadro abaixo.

Quadro 06 – Lei de Responsabilidade Fiscal (dívida consolidada e operação de crédito) x penalidades

LRF	Penalidades
Aplicação imediata das vedações previstas no § 1º do art. 31 da LRF, caso a dívida consolidada exceda o limite no primeiro quadrimestre do último ano de mandato do Chefe do Executivo (art. 31, § 1º, LRF)	Detenção de três anos, perda do cargo e inabilitação para função por cinco anos (Lei nº 10.028/00, art. 4º, inciso XVI).
Não obter o resultado primário necessário para recondução da dívida aos limites (art. 31, § 1º, II LRF).	Multa de 30% dos vencimentos anuais (Lei nº 10.028/00, art. 5º, III e §1º)
Ultrapassar o prazo para o retorno da dívida mobiliária e da operação de crédito aos limites (art. 31 §§ 2º e 3º).	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, VII). Proibição de receber transferências voluntárias

	(art. 31 §§ 2º e 3º, LRF)
Contratar operação de crédito por antecipação de receita orçamentária, em desacordo com a lei (art. 38, LRF)	Cassação do mandato (Decreto-lei nº 201, art. 4º, VII)

Fonte: Adaptado pelos Autores do Site Tesouro Nacional (2018)

No que consiste a contabilidade pública, ela é o principal instrumento de controle e fiscalização que o Estado tem sobre seus entes, sendo assim, para manter o equilíbrio das finanças públicas e regulamenta-las é que surgiu a LRF (SILVA, 2012).

Pereira (2010 apud SILVA, 2012, p. 17) afirma que “o propósito da LRF é elevar a transparência na gestão do gasto público, permitindo que os mecanismos de mercado e o processo político sirvam de instrumento de controle”.

É com essa ideia, que a contabilidade pública é de primordial importância para que se obtenha o controle da organização na demonstração das contas públicas, sendo que, pela transparência que se torna função social (SILVA, 2012).

Essa função social, em que a contabilidade pública está inserida, vem para demonstrar a toda a sociedade de como e onde os recursos públicos estão sendo aplicados e utilizados (SILVA, 2012).

Quanto a contabilidade pública ser instrumento da Lei de Responsabilidade Fiscal, Silva (2012) concluiu que, é muito importante que se entenda a estrutura governamental, como forma do controle de qualquer administração, pois é através dessas informações que o contador do órgão público terá suporte para auxiliá-lo no que for preciso para identificar e evitar fraude e desvios do dinheiro público.

E como já mencionado, é através da LRF que o controle financeiro se dá, uma vez que é ela que impõe a norma.

Vale ressaltar que alguns aspectos contábeis são abordados pela Lei de Responsabilidade Fiscal, conforme se vê no quadro 07 abaixo:

Quadro 07 – Assuntos diversos

ASSUNTO	DESCRIÇÃO	ARTIGO
Identificação dos recursos obtidos por alienação ativos	[...] o anexo de metas fiscais da LDO conterá: a) a evolução do patrimônio líquido [...] destacando a origem e aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos; b) demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado; c) [...] avaliação dos passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem	LRF, 4º, § 2º, III e V e § 3º
Sistemas de contabilidade e administração financeira para controle de pagamento de sentenças judiciais	Identificação pela execução orçamentária e financeira dos beneficiários de pagamento de sentenças judiciais, por meio de sistema de contabilidade e administração financeira, para fins de observância de ordem cronológica determinada no art. 100 da Constituição	LRF, 10
Contabilização dos valores dos contratos de terceirização	Contabilização como “outras despesas de pessoal” dos valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos	LRF, 18, §1º

Fonte: RAMOS; CONCEIÇÃO, 2006.

Ressalta que alguns artigos da LRF introduzem alterações nas finanças públicas e refletem diretamente na contabilidade pública, conforme exposto por Ramos e Conceição (2006) na figura acima.

Há outras alterações que envolvem a LRF e a contabilidade pública, no que consiste a prestação de contas, conforme exposto por Ramos e Conceição (2006), na figura 08 abaixo:

Quadro 08 – Prestação de contas

ASSUNTO	DESCRIÇÃO	ARTIGO
Prestação de contas	As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade. A prestação de contas da União conterá demonstrativos do Tesouro Nacional e das agências financeiras oficiais de fomento, incluindo o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, especificando os empréstimos e financiamentos concedidos com recursos oriundos dos orçamentos	LRF, 49 e 58.

	fiscais e da seguridade social e, no caso das agências financeiras, avaliação circunstanciada do impacto fiscal de suas atividades no exercício. 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 crédito nas instâncias administrativa e judicial, bem como, as demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições.	
<p>Comentários: A obrigatoriedade de prestação de contas do Poder Executivo é ratificada pelos instrumentos legais que sucederam a Lei nº 4.320/64. A LRF incrementou este dispositivo quando exige maior divulgação e a inclusão de demonstrativos das agências oficiais de fomento. As Contas prestadas pelos Chefes do Poder Executivo incluíram, além das suas próprias, as dos Presidentes dos órgãos dos Poderes Legislativos e Judiciários e do chefe do Ministério Público as quais receberam parecer prévio, separadamente, do respectivo Tribunal de contas”.</p>		

Fonte: RAMOS; CONCEIÇÃO, 2006.

A LRF também teve seu impacto na evidenciação das informações contábeis, trazendo dentre outros instrumentos os relatórios de gestão fiscal, resumido da execução orçamentária. Esses instrumentos objetivam a conceder transparência da gestão fiscal, diante, da ampla divulgação desses relatórios. Mudanças demonstradas por Ramos e Conceição, conforme quadro 09.

Quadros 09 – Impactos da LRF na evidenciação das informações contábeis

ASSUNTO	DESCRIÇÃO	ARTIGO
Escrituração das contas públicas	As demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente. As receitas e despesas previdenciárias serão apresentadas em demonstrativos financeiros e orçamentários específicos. A demonstração das variações patrimoniais dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos	LRF, 50
Relatório resumido da execução orçamentária	O relatório resumido de execução orçamentária deve conter as informações básicas sobre a execução orçamentária da União, dos Estados, do DF e dos Municípios, servindo com isso de instrumento de transparência na administração pública à medida que evidencia a sociedade informações relevantes sobre a arrecadação e os gastos governamentais, facilitando sobremaneira a atuação dos controles internos e externos. Publicação de RREO em até 30 dias após o encerramento de cada bimestre, composto por diversos demonstrativos contábeis.	LRF, 52 e 53
<p>Comentário: o relatório resumido já era elaborado antes do advento da LRF. Esta veio melhorar o seu conteúdo de forma torna-lo mais transparente, uma vez que o referido relatório já era elaborado em decorrência de determinação da Constituição Federal.</p>		

Relatório de gestão fiscal	Publicação do RGF pelos titulares dos Poderes e órgãos em até trinta dias após o final de cada quadrimestre. No RGF constam informações necessárias à verificação da conformidade, no que concerne aos limites de que trata a LRF. Ele deverá conter o comparativo com os limites estabelecidos da LRF para os montantes das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro e da inscrição em restos a pagar.	
----------------------------	---	--

Fonte: RAMOS; CONCEIÇÃO (2006)

Os impactos trazidos pela LRF à contabilidade pública, também se refletem no que consiste a consolidação de contas, impactos significativos a fim de cumprir o que determina o art. 51 da LRF que estabelece que o Poder Executivo da União promoverá a consolidação nacional das contas dos entes da Federação e sua divulgação inclusive por meio eletrônico de acesso público (RAMOS; CONCEIÇÃO, 2006).

Coelho e Farias (2009) dispõe que a LRF e o impacto sobre a gestão pública exigem uma nova postura do Gestor Público, pois caberá a ele a responsabilidade de transformar a Administração Pública em um desafio muito maior do que aquele enfrentado por seus antecessores antes da entrada da lei em vigor.

A harmonização da classificação da despesa pública vem uniformizar os procedimentos de execução orçamentária dos entes da Federação, com vista a possibilitar o levantamento e a análise das informações em nível nacional, a STN e a SOF estabelecem a classificação orçamentária das receitas (RAMOS; CONCEIÇÃO, 2006).

No que consiste a execução orçamentária e financeira das despesas realizadas e descentralizadas, Ramos e Conceição (2006) elencam essas alterações: a) as despesas deverão ser empenhadas e realizadas na unidade responsável pela execução do objeto do gasto, mediante alocação direta da dotação ou por meio de descentralização de crédito entre órgão ou entidades; b) o empenho da despesa orçamentária será emitido somente pelo órgão ou entidade beneficiária da despesa; c) as transferências financeiras para atender as despesas da execução orçamentária referida no item 'b' serão processadas por meio dos documentos financeiros usuais para descentralização dos recursos financeiros; c) os registros contábeis das transferências financeiras concedidas e recebidas serão efetuados em contas contábeis específicas de resultado, que representem as variações passivas e ativas financeiras correspondentes.

Observa-se da exposição dos autores acima que se elimina o registro em contas de despesas e receitas no ente transferidor e recebedor respectivamente.

Harmonização dos subitens de despesas, impacto advindo da necessidade de desenvolver mecanismos que assegurassem de forma homogênea a apropriação contábil de subitens de despesas para todas as esferas de governo, de forma a garantir a consolidação das contas, com a edição da portaria nº 448/02 editada pela STN (RAMOS; CONCEIÇÃO, 2006).

As transferências de recursos intragovernamentais é também o impacto trazido pela LRF, ou seja, a transferência representa uma despesa, sendo creditada em uma conta de passivo financeiro, também denominada de Entidade Credora, se debitada a entidade é Entidade devedora, e a realização dessas transferências, corresponde a receitas, cuja conta foi denominada de “transferências intergovernamentais” (RAMOS, CONCEIÇÃO, 2006).

Outro impacto é a harmonização dos instrumentos de coleta e transcrição dos dados, realizado através da Portaria 109/02 que aprovou os formulários para coleta e transcrição dos dados relativos às contas dos Estados e dos municípios (RAMOS, CONCEIÇÃO, 2006).

As receitas e despesas previdenciárias também são consideradas uma alteração, pois a fim de padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo tendo em vista, a necessidade de proporcionar maior transparência na identificação, comparabilidade e demonstração das receitas e despesas previdenciárias foi editada a Portaria nº 504/03 (RAMOS; CONCEIÇÃO, 2006).

Outra alteração é em relação à transferência de títulos da dívida pública da União para os Estados, esta se deu através da portaria nº 530/00 que estabeleceu os procedimentos contábeis para registro da transferência de títulos da dívida pública da União para os Estados (RAMOS; CONCEIÇÃO, 2006).

A Portaria nº 212/01 estabeleceu para os Estados, Municípios e Distrito Federal a obrigatoriedade de contabilizar como receita tributária a arrecadação do imposto da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza, essa portaria estabeleceu a contabilização do imposto de renda retido na fonte (RAMOS; CONCEIÇÃO, 2006).

Assim como a portaria acima, o fundo de participação dos municípios, através da portaria nº 327/01, orientou os municípios no tocante do registro contábil dos valores totais recebidos a maior e a menor do referido fundo (RAMOS;

CONCEIÇÃO, 2006).

A contabilização de receitas para formação de FUNDEF, através da portaria nº 328/01, que estabeleceu para os Estados, DF e Municípios que as receitas provenientes do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal dentre os outros; Empresas Estatais Dependentes, através da portaria nº589/01 estabeleceu alguns conceitos, regras e procedimentos contábeis para a consolidação contábil das empresas estatais dependentes nas contas públicas, consórcios públicos, portaria nº 860/05 que estabeleceu os valores de participação dos entes consorciados na formação de patrimônio do consorcio público, para manutenção financeira dos consórcios. Dívida ativa, através da portaria nº564/04 que aprovou o primeiro manual de procedimentos da dívida ativa a ser utilizado pela União, Estados e Municípios; e, por fim, procedimentos da receita pública, através da portaria nº219/04 que aprovou a primeira edição do manual de receitas públicas substituída posteriormente pelas portarias nº 303/05 e 340/06 (RAMOS; CONCEIÇÃO, 2006).

2.7 LEI DE CRIMES FISCAIS CONTRA A ORDEM PÚBLICA

Os crimes contra a Ordem Pública encontram-se disciplinados na Lei nº 8.137/90 que revogou a antiga lei dos crimes de sonegação fiscal (Lei nº 4729/65).

A Lei definiu os delitos contra a ordem econômica e as relações de consumo, esta lei cumulada o Código Penal que prevê em seu ordenamento o crime de descaminho, estelionato, falsidade e cominadas nas hipóteses de sonegação fiscal.

A lei nº 10.028/00 introduziu ao ordenamento jurídico os crimes contra finanças Públicas e, sobre esses crimes Reis faz as seguintes considerações,

As condutas típicas são: contratação de operação de crédito, inscrição de despesas não empenhadas em restos a pagar, assunção de obrigação no último ano de mandato ou legislatura, ordenação de despesa não autorizada, prestação de garantia graciosa, não cancelamento de restos a pagar, aumento de despesa total com pessoal no último ano do mandato ou legislatura, oferta pública ou colocação de títulos no mercado (REIS, 2018, p. 01)

A vedação da LRF, o não cumprimento do contido no art. 42 da referida lei, o não cumprimento desta norma, remeterá o gestor ao artigo 359 C do CP.

Art. 42. 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. Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.

Para melhor entendimento e, a título de exemplo, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, ao elaborar cartilha, faz de forma objetiva, a seguinte explicação,

PARA O PRIMEIRO PERÍODO (POSIÇÃO EM 30 DE ABRIL)
Empenhos a Pagar e Restos a Pagar (liquidados) (-) Disponibilidades de Caixa (Caixa e Bancos) (+) Reservas financeiras do regime próprio de previdência e valores atrelados a retenções extra-orçamentárias (depósitos, consignações)
(=) Dívida Líquida de Curto Prazo em 30 de abril
PARA O SEGUNDO PERÍODO (POSIÇÃO EM 31 DE DEZEMBRO)
Restos a pagar (liquidados) (-) Disponibilidades de Caixa (+) Reservas financeiras do regime próprio de previdência e valores atrelados a retenções extra-orçamentárias (depósitos, consignações)
(=) Dívida Líquida de Curto Prazo em 31 de dezembro.
Caso a dívida de 31.12 seja maior que a de 30.4, depreende-se que, nos dois quadrimestres, houve despesa liquidada sem cobertura de caixa, em afronta ao art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal (TCSP, 2015, p. 59).

Outra vedação é o aumento da despesa pessoal nos últimos 180 dias de mandato, conforme previsão do artigo 21, parágrafo único da Lei de Responsabilidade Fiscal,

Art. 21. É nulo de pleno direito o ato que provoque aumento da despesa com pessoal e não atenda: Parágrafo único. Também é nulo de pleno direito o ato de que resulte aumento da despesa com pessoal expedido nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão referido no art. 20.

Empréstimos e financiamentos também são vedados ao gestor em seu último ano de mandato, conforme dispõe a Lei 10.028/00 e art. 359C do CP.

3 METODOLOGIA

A metodologia, nada mais é do que o método utilizado, é o caminho que irá percorrer para atingir o objetivo proposto (PARRA FILHO; SANTOS, 2001).

3.1 TIPO DE PESQUISA

A pesquisa aqui elaborada é descritiva, pois tem o objetivo de descrição das características de um determinado fenômeno.

Para Cervo e Bervian (1996) a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los, buscando conhecer as diversas situações e relações que ocorrem na vida social, política, econômica e demais aspectos do comportamento humano, tanto do indivíduo isolado quanto em comunidade.

Vale salientar que a pesquisa descritiva pode assumir diversas formas e, as eleitas para a confecção deste trabalho, é segundo Cervo e Bervian (1996, p. 49) exploratória pois “realiza descrições precisas da situação e quer descobrir as relações existentes entre os elementos componentes da mesma” e, ainda, descritivas, pois,

Trata-se de estudo e da descrição das características, propriedades ou relação existentes na comunidade, grupo ou realidade pesquisada. Os estudos descritivos, assim como os exploratórios, favorecem, numa pesquisa mais ampla e completa, as tarefas da formulação clara do problema e das hipóteses como tentativa de solução (CERVO; BERVIAN, 1996, p. 50).

O estudo descritivo para Oliveira (2002, p. 114) “procura abranger aspectos gerais e amplos de um contexto social, possibilitando o desenvolvimento de um nível de análise em que se permite identificar as diferentes formas de fenômenos, ordenação e classificação”.

3.2 TIPO DE TÉCNICA

O trabalho aqui desenvolvido será realizado através da pesquisa bibliográfica. Parra Filho e Santos, explicam que através da pesquisa bibliográfica é que se “procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos”.

Ainda, sobre a pesquisa bibliográfica Gil (2002, p. 44) a define como,

A pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Embora em quase todos os estudos seja exigido algum tipo de trabalho dessa natureza, há pesquisas desenvolvidas exclusivamente a partir de fontes bibliográficas.

Andrade (2010, p. 25) quanto a pesquisa bibliográfica explica que “é habilidade fundamental nos cursos de graduação, uma vez que constitui o primeiro passo para toda as atividades acadêmicas”.

Ainda sobre a pesquisa bibliográfica, Fachin (2006, p. 122) explica que “são todas as obras escritas, bem como a matéria constituída por dados primários ou secundários que possam ser utilizados pelo pesquisador ou simplesmente pelo leitor”.

O trabalho também utilizará a pesquisa documental, que se assemelha muito à bibliográfica, a diferença entre elas é explicada por Gil (2002, p. 45) “ambas está na natureza das fontes”. A pesquisa documental se vale de materiais que não recebem ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa.

3.2.1 Fontes de pesquisa

Quanto a fonte pesquisa essa será primária, Andrade (2010, p. 28) explica fontes primárias, “são constituídas por obras ou textos originais, material ainda não trabalhado, sobre determinado assunto (...) incluem documentos constantes dos arquivos públicos e parlamentares”.

Concluindo que, as fontes utilizadas de forma primária são as produzidas diretamente pelo autor, artigos, monografias, teses, normas técnicas (CAVALCANTI, 2016).

3.3 TIPO DE ABORDAGEM

A abordagem que será utilizada é a qualitativa. Para Oliveira (2002, p. 117) as pesquisas que utilizam a abordagem qualitativa,

Possuem a facilidade de poder descrever a complexidade de uma determinada hipótese ou problema, analisar a interação de certa variável, compreender e classificar processos dinâmicos experimentados por grupos sociais, apresentar contribuições no processo de mudanças, criação ou formação de opiniões de determinado grupo e permitir, em maior grau de profundidade, a interpretação das particularidades dos comportamentos ou atividades dos indivíduos.

Tem-se que a pesquisa qualitativa segundo Silveira e Córdova (2009, p. 31) “não se preocupa com a representatividade numérica, mas sim, com o aprofundamento da compreensão de um grupo social, de uma organização etc.”.

Busca-se com a abordagem qualitativa explicar o porquê, extraindo o que convém, mas não quantificando os valores e trocas simbólicas, utiliza-se apenas dos dados não métricos (SILVEIRA; CÓRDOVA, 2009)

O procedimento metodológico, portanto, será desenvolvido em uma única etapa a de levantamento bibliográfico acerca das restrições e limitações do gestor público de acordo com a lei de responsabilidade fiscal no último ano de mandato.

4 ANÁLISE E DISCUSSÕES DOS RESULTADOS

Será analisada a Lei de Responsabilidade Fiscal na contabilidade aplicada ao setor público quanto às restrições impostas às despesas com pessoal, operação de crédito e restos a pagar, no último ano de mandato do gestor público e suas sanções.

A análise será interpretada através de dados bibliográficos. Serão explicados também as restrições e penalidades decorrentes do não cumprimento das normas estabelecidas.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) surgiu com o intuito de regulamentar as finanças públicas, pois o Estado precisava normatizar a utilização dos recursos públicos no sentido de impor limites, e tornar o serviço público mais eficaz para a sociedade, introduzindo novos conceitos, como o da Transparência e da Responsabilidade, abrangendo a União, Estados, Distrito Federal e os Municípios.

Os limites impostos pela lei, tentam impedir o aumento das despesas públicas, despesas estas que não estejam programadas para o período vigente e que venha a comprometer o exercício posterior.

A lei acaba por determinar ao gestor traçar um plano para sua gestão, não somente no ano vigente, mas um plano trienal, pois terá que realizar uma compensação dos gastos realizados nos anos subsequentes com o aumento ou diminuição de receitas para que se atinja o equilíbrio das contas públicas.

4.1 DESPESA COM PESSOAL

A despesa com pessoal é toda e qualquer recurso consumido ou aplicado pela entidade na remuneração direta ou indireta de seus funcionários, de acordo com a LRF 101/00.

- a) Somatório dos gastos do ente da Federação com ativos, inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros do Poder;

- b) Quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos de aposentadoria, reformas e pensões;
- c) Adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza;
- d) Encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência

Além dessas despesas, os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem a substituição de servidores e empregados públicos também devem ser computados para fins de apuração do limite total de despesa com pessoal.

A LRF 101/00 traz ainda algumas despesas que são dedutíveis da despesa com pessoal:

- Despesas com indenizações por demissão e incentivo à demissão voluntária;
- Despesas decorrentes de decisão judicial;
- As despesas com pessoal cuja competência se refira a exercícios anteriores ao período de apuração;
- Despesas com inativos e pensionistas custeadas com recursos vinculados ao regime próprio de previdência do servidor.
- No caso do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e Roraima deve-se deduzir a despesa com pessoal custeadas com recursos transferidos pela União.

Nos anos normais, o limite para gastos com pessoal nos municípios, em cada período de apuração, não poderá exceder o percentual de 60% da receita corrente líquida (RCL), sendo 54% para o Poder Executivo e 6% para o poder Legislativo, já nos Estados os percentuais essa divisão dos 60% RCL é dada da seguinte maneira, 3% Poder Legislativo, 6% poder Judiciário, 49% Poder executivo e 2% para o ministério público dos Estados. E tratando-se da União o percentual da RCL diminui para 50% e é dividido em 2,5% Poder Legislativo, 6% Judiciário, 40,90% Executivo e 0,60% Ministério Público da União. Quando alguma das esferas começa a chegar perto dos limites, começam-se os alertas expedidos pelo TCE – Tribunal de contas dos Estados e o TCU – Tribunal de contas da União sendo eles:

- Limite de Alerta: Caso a despesa total com pessoal atinja 90% do limite máximo legal atribuído a cada poder.
- Limite Prudencial: Considerando o princípio da gestão fiscal responsável, a LRF estabeleceu um limite intermediário para a despesa com pessoal, que equivale a 95% do limite máximo legal do poder.

Já no último ano de mandato a LRF traz regras específicas. Onde o gestor público não pode efetuar gastos que provoquem o aumento das despesas com pessoal nos últimos 180 dias do seu mandato. Exemplo: Contratações, nomeações, atribuições de vantagens e etc. Caso ocorra, o ato será considerado nulo de pleno direito de acordo com o Art 21.

Se for apurado, quando da avaliação quadrimestral, que a despesa total com pessoal ultrapassou os limites definidos na LRF, o percentual excedente deverá ser eliminado nos dois quadrimestres subsequentes, conforme dispõe o art. 23 da LRF, sendo que pelo 1/3 deste excedente deverá ser elidido já no primeiro quadrimestre, mediante a adoção, entre outras.

Caso o gestor ultrapasse o limite prudencial, vedações são necessárias ao poder ocorrido:

- A. Concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalvada a revisão geral anual, sempre na mesma data e sem distinção de índices
- B. Criação de cargo, emprego ou função
- C. Alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa
- D. Provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas da educação, saúde e segurança
- E. Contratação de hora extra, salvo nas situações previstas na LDO

Caso o gestor público, não obedeça às restrições apontadas, poderá sofrer penalidades, de acordo com o ocorrido, conforme quadro 10 a seguir:

Quadro 10 – LRF x Penalidades

LRF	Penalidades
Ultrapassar o limite de despesas total com pessoal em cada período de apuração	Cassação do Mandato
Expedir ato que provoque aumento da despesa com pessoal em desacordo com a lei	Reclusão de um a quatro anos
Expedir ato que provoque aumento da despesa com pessoal nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão	Reclusão de um a quatro anos
Deixar de adotar as medidas previstas na LRF, quando a despesa total com pessoal do respectivo Poder ou órgão exceder a 95% do limite	Reclusão de um a quatro anos
Manter gastos com inativos e pensionistas acima do limite definido em lei	Cassação do mandato
Não cumprir limite de despesas total com pessoal em até dois anos, caso o Poder ou o órgão tenha estado acima desse limite em 1999	Cassação do mandato

Fonte: Dados da Pesquisa, 2018,

4.2 RESTOS A PAGAR

Restos a pagar consideram-se as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro de cada ano, distinguindo-se as processadas das não processadas de acordo com o art. 36 Lei 4320/64. Como demonstra na lei, a despesa possui 3 fases:

- As empenhadas: É quando a administração pública reserva a dotação orçamentária para a execução de um serviço ou uma obra.
- A fase da Liquidação: A administração pública recebe o bem ou serviço.
- E o Pagamento: Quando o fornecedor/Prestador recebe o valor da administração pública.

Entende-se por Restos a pagar processados, as despesas empenhadas e liquidadas, mas que não foram pagas, e os Restos a Pagar Não Processados, as despesas empenhadas, mas que não foram liquidadas e nem pagas.

Os empenhos que correm de créditos com vigência plurianual que não tenham sido liquidados, só serão computados como Restos a pagar no último ano de vigência do crédito. Ex: Uma despesa cuja o empenho seja de 3 anos (x1, x2 e x3) e que a liquidação ocorra até o 3º ano, só serão inscritas nos restos a pagar a partir do 4º ano.

A LRF 101/00 diz que nos no último ano de mandato, é vedado ao gestor público nos últimos dois quadrimestres, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenham parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para esse efeito.

Abaixo tem-se os demonstrativos de Restos a pagar processados e não processados, referentes ao ano de 2017 da prefeitura do município de Foz do Iguaçu.

Figura 06 – RP Processados e RP não processados

RREO - ANEXO 7 (LRF, art. 53, inciso V)

PODER / ÓRGÃO	RP PROCESSADOS				
	Inscritos		Cancelados	Pagos	A Pagar
	Exercícios Anteriores	2017			
EXECUTIVO					
MUNICÍPIO DE FOZ DO IGUAÇU	4.578.472,70	17.250.821,69	12,70	11.495.764,56	10.333.517,13
FUNDAÇÃO CULTURAL DE FOZ DO IGUAÇU	168.447,41	19.271,75	0,00	12.212,81	175.506,35
INSTITUTO DE TRANSPORTES E TRÂNSITO DE FOZ DO IGUAÇU	3.061,59	278.666,42	0,00	278.666,42	3.061,59
INSTITUTO DE HABITAÇÃO DE FOZ DO IGUAÇU	5.044,00	249,90	0,00	249,90	5.044,00
TOTAL	4.755.025,70	17.549.009,76	12,70	11.786.893,69	10.517.129,07

RP NÃO-PROCESSADOS				
Inscritos		Cancelados	Pagos	A pagar
Exercícios Anteriores	2017			
4.942.271,12	37.182.122,21	784.604,84	10.994.933,17	30.344.855,32
332.391,93	143.999,48	0,00	106.489,91	369.901,50
-	1.116.891,79	0,00	812.024,25	304.867,54
133.114,62	44.924,00	0,00	33.616,00	144.422,62
5.407.777,67	38.487.937,48	784.604,84	11.947.063,33	31.164.046,98

Fonte: Portal da Transparência - Prefeitura de Foz do Iguaçu, 2018.

Quando a referida restrição não seja cumprida conforme apontado pela lei 10.028/2000, o gestor público poderá ser punido de 6 meses a 2 anos de detenção.

4.3 OPERAÇÕES DE CRÉDITO

As operações de crédito, tratam-se de compromissos financeiros, que podem ser emissão de títulos, abertura de crédito, aquisição de bens por financiamento, valores referentes da venda a termo de bens e serviços, operação de crédito por antecipação da receita orçamentária ARO.

O Senado Federal fixa limite de endividamento para Operações de Créditos Internas e Externas em 16% da RCL (RECEITA CORRENTE LÍQUIDA).

Dentre as operações de crédito e seus limites temos:

- a. Limite das operações de crédito – Fluxo: O montante global das operações realizadas em um exercício financeiro não poderá ser superior a 16% (dezesesseis por cento) da receita corrente líquida – RCL.
- b. Limite das operações de crédito – Dispêndio: O comprometimento anual com amortizações, juros e demais encargos da dívida consolidada, inclusive relativos a valores a desembolsar de operações de crédito já contratadas e a contratar, não poderá exceder a 11,5% (onze inteiros e cinco décimos por cento) da receita corrente líquida.
- c. Limite das operações de crédito – Estoque: A dívida consolidada líquida dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, ao final do décimo quinto exercício financeiro contado a partir do encerramento do ano de 2001, não poderá exceder, respectivamente, no caso dos Estados e do Distrito Federal: 2 (duas) vezes a receita corrente líquida e no caso dos Municípios: 1,2 (um inteiro e dois décimos) vezes a receita corrente líquida;
- d. Limite das operações por ARO – Estoque: O saldo devedor das operações de crédito por antecipação de receita orçamentária (ARO) em um exercício financeiro não poderá ser superior a 7% (sete por cento) da receita corrente líquida – RCL.
- e. Limite das garantias: O saldo global das garantias concedidas pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios não poderá exceder a 22% (vinte e dois por cento) da RCL.

Se o gestor verificar que ultrapassou os limites de endividamento, deverá tomar providências para se enquadrar, dentro do prazo de doze meses, reduzindo o excesso em pelo menos 25%, nos primeiros quatro meses.

Mas, se depois disso, continuarem a existir excessos, a administração pública ficará impedida de contratar novas operações de crédito.

Só após esse tempo de ajuste, é que se aplicam as sanções administrativas e pessoais, como multa ao ordenador de despesa, correspondente a 30% de seus vencimentos anuais.

Esse prazo de retomada do limite, contudo, não se faculta no último ano de mandato, aqui, as sanções são imediatas, isso já a partir do primeiro quadrimestre do ano de eleição.

A Lei de Responsabilidade Fiscal contém restrições adicionais para controle das contas públicas em anos de eleição, com destaque para as seguintes:

- Para último ano de mandato do Presidente da República, Governador ou Prefeito Municipal, não se pode contratar operação de crédito por antecipação da receita – ARO. Tais empréstimos visam cobrir insuficiências de caixa, ou seja, falta de dinheiro para despesas a pagar durante o exercício financeiro.
- Também é vedado contratação de operações de crédito nos 120 dias anteriores ao final do mandato do Chefe do Poder executivo. Esse impedimento pretende que não seja transferida dívida para seus sucessores no exercício seguinte ao do último ano de mandato,

Essas ações objetiva o fortalecimento da situação financeira dos entes da Federação, possibilitando o aumento da disponibilidade de recursos para o investimento social e econômico.

Quanto às demais espécies de operação de crédito, a Resolução Senatorial nº 3 de 2000 impede-as cento e oitenta dias antes do término do mandato executivo.

Quadro 11- Limites e vedações para ano normal e último ano de mandato

OPERAÇÕES DE CRÉDITO E SEUS LIMITES (UNIÃO ESTADOS E MUNICÍPIOS)	VEDAÇÕES - LRF (PERÍODO ELEITORAL - UNIÃO ESTADOS E MUNICÍPIOS)
Limite das operações de crédito – Fluxo 16 % RCL	Não pode contratar operações de crédito nos 120 dias anteriores ao final do mandato do chefe do Poder executivo.
Limite das operações de crédito – Dispêndio 11,5% RCL	A Resolução Senatorial nº 3 de 2000 impede-as cento e oitenta dias antes do término do mandato executivo.
Limite das operações de crédito – Estoque Estados e do Distrito Federal: 2 (duas) vezes a RCL Municípios: 1,2 (um inteiro e dois décimos) vezes RCL	A Resolução Senatorial nº 3 de 2000 impede-as cento e oitenta dias antes do término do mandato executivo.
Limite das operações por ARO –	União – Não pode contratar ARO no último

Estoque 7% RCL	ano de mandato.
Limite das garantias 22% RCL	A Resolução Senatorial nº 3 de 2000 impede-as cento e oitenta dias antes do término do mandato executivo.

Fonte: Dados da Pesquisa, 2018.

O quadro a seguir apresenta um resumo das infrações e respectivas penas previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal:

Quadro 12 – Infração x Sanção

Infração	Referência Infração	Sanção/Penalidade	Referência Penalidade
Deixar de reduzir o montante da Dívida Consolidada que exceda o respectivo limite, no prazo previsto em lei.	LRF, art. 31, §1º.	Detenção de três meses a três anos. Perda do cargo e inabilitação para a função por cinco anos. Proibição de realizar operação de crédito, enquanto perdurar o excesso. Obrigatoriedade de obtenção de resultado primário, com limitação desempenho.	Lei nº10.028/2000, art. 4º, inciso XVI LRF, art. 31, § 1º.
Exceder, ao término de cada ano, o refinanciamento do principal da dívida mobiliária do exercício anterior.	LRF, art. 29, § 4º.	Cassação do mandato.	Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII.
Não obter o resultado primário necessário para recondução da dívida aos limites	LRF, art. 31, §1º, inciso II.	Multa de 30% dos vencimentos anuais.	Lei nº10.028/2000, art. 5º, inciso III e § 1º.
Ultrapassar o prazo para o retorno da Dívida Mobiliária e das Operações de Crédito aos limites	LRF, art. 31, §§ 2º e 3º.	Cassação do mandato. Proibição de receber transferências voluntárias.	Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII. LRF, art. 31, §§ 2º e 3º.
Conceder Garantia em desacordo com a lei.	LRF, art. 40.	Cassação do mandato.	Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII.
Conceder Garantia sem o oferecimento de Contragarantia determinada	LRF, art. 40, § 1º.	Detenção de três meses a um ano	Lei nº10.028/2000, art. 2º).

pela lei.			
Conceder Garantia acima dos limites fixados pelo Senado Federal.	LRF, art. 40 § 5º.	Nulidade do ato. Cassação do mandato.	LRF, art. 40 § 5º. Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII.
As entidades da administração indireta, inclusive suas empresas controladas e subsidiárias concederem Garantia, ainda que com recursos de fundos.	LRF, art. 40, § 6º.	Cassação do mandato.	Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII.
Não ressarcir pagamento de dívida honrada pela União ou Estados, em decorrência de Garantia prestada em Operação de Crédito.	LRF, art. 40, § 9º.	Condicionamento de transferências constitucionais para o ressarcimento. Não ressarcir pagamento de dívida honrada pela União ou Estados.	LRF, art. 40, § 9º.
Não liquidar a dívida total que tiver sido honrada pela União ou por Estado, em decorrência de Garantia prestada em Operação de Crédito.	LRF, art. 40, § 10º.	Suspensão de acesso a novos financiamentos.	LRF, art. 40, § 10º.
Contratar Operação de Crédito por Antecipação de Receita Orçamentária, em desacordo com a lei.	LRF, art. 38.	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).	
Realizar Operação de Crédito fora dos limites estabelecidos pelo Senado Federal.	LRF, art. 32, § 1º, inciso III.	Detenção de três meses a três anos, perda do cargo e inabilitação para a função por cinco anos.	Lei nº10.028/2000, art. 4º, inciso XVI.
Realizar Operação de Crédito com outro ente da Federação, ainda que sob a forma de novação, refinanciamento ou postergação de dívida contraída anteriormente.	LRF, art. 35.		
Não liquidar integralmente as Operações de Crédito por Antecipação de Receita Orçamentária, inclusive os respectivos juros e demais encargos, até o encerramento do exercício financeiro,	LRF, art. 38, inciso II.	Detenção de três meses a três anos, perda do cargo e inabilitação para a função por cinco anos.	Lei nº10.028/2000, art. 4º, inciso XVI.

especificamente até o dia 10 de dezembro de cada ano.			
---	--	--	--

Fonte: Dados da Pesquisa, 2018.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho de conclusão de curso aqui proposto, teve o objetivo de esclarecer as restrições impostas ao gestor público no seu último ano de mandato, para tanto, se fez necessário buscar na bibliografia existente, conceitos básicos sobre Administração Pública e seus princípios.

Além dos conceitos acima, buscou-se ainda, um breve estudo sobre contabilidade geral e pública, bem como, os princípios que as regem. Houve ainda, a necessidade de explanar sobre a figura do gestor público, para poder entender o porquê ele será punido, caso não seja respeitada a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Foram apresentadas as restrições durante o pleito eleitoral, esta com base na Lei Eleitoral, para então apontar as restrições impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

É importante salientar que com a advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, se faz importante o gestor público traçar um plano para sua gestão, afim de organizar o mandato para que haja compensação dos gastos e assim, aumentar ou diminuir as receitas para atingir o equilíbrio das contas públicas.

Neste estudo foram eleitos três pontos de restrição apresentados pela lei, primeiro o que se refere às despesas com pessoal, estas despesas se referem ao somatório de gastos com servidores ativos, inativos e pensionistas, bem como, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros do Poder; também, se referem, a qualquer espécie remuneratória, como vencimentos e vantagens, proventos de aposentadoria entre outros; referem-se também aos adicionais, como por exemplo, horas extras, gratificações e, ainda, os encargos sociais e contribuições.

Contratos de terceirização de mão de obra referentes a substituição de algum servidor ou empregado público também devem ser apurados afim de, serem computados no limite total de despesa com pessoal.

Além do já mencionado, estão previstas na lei, algumas despesas dedutíveis da despesa com pessoal, como despesas com indenizações por demissão e incentivo à demissão e, ainda, despesas que decorrer de decisão judicial, despesas com pessoal referentes a exercícios anteriores ao período apurado, despesas com inativos e pensionistas.

Os tribunais de Conta dos Estados e da União fiscalizam seus entes, afim de averiguarem se o limite estabelecido em lei está sendo respeitado, vale lembrar, que nos anos normais, ou seja, os três primeiros anos de mandato, o limite de gasto com pessoal na esfera Municipal é de 60% da Receita Corrente Líquida e este percentual é dividido entre o Legislativo e o Executivo, sendo 6% para o primeiro e 54% para o segundo.

Quando os entes se aproximam do limite previsto em lei, os TC expedem alertas referentes ao limite de alerta e ao limite prudencial.

No que se refere ao último ano de mandato a LRF traz regras bem específicas, vedando o gestor público em efetuar gastos que possam a vir gerar um aumento de despesas com pessoal em seus últimos 189 dias de mandato, sob o risco de seu ato ser considerado nulo conforme prevê o art. 21 da referida Lei.

O segundo item a ser analisado foi o de restos a pagar. Estes são consideradas as despesas empenhadas, mas que não foram pagas até a data de 31 de dezembro de cada ano, havendo uma distinção entre as despesas processadas e não processadas e estas, obedecem três fases, conforme art. 36 da Lei 4320/64, são elas as empenhadas, a fase de liquidação e o pagamento.

Ainda sobre o resto a pagar, vale lembrar que quando as despesas são empenhadas e liquidadas, mas não pagas são os processados e os não processados são as despesas empenhadas, mas que não foram liquidadas e nem pagas.

A LRF é específica ao vedar que no último ano de mandato se o gestor contrair despesas que não possa cumprir de forma integral ou se a despesa for parcelada deverá haver previsão suficiente em caixa, ou sofrer sanção, ou seja, o gestor poderá ser detido de seis meses a dois anos.

Terceiro e último item a ser analisado foi o da operação de crédito, que se refere ao compromisso financeiro que vem atender insuficiência de caixa, ressaltando que essas despesas não poderão ser, superior ao da despesa capital previsto da Lei Orçamentária.

O Senado Federal no que consiste as operações de crédito interna e externa, estabeleceu um limite no percentual de 16% da receita corrente líquida e, um limite da antecipação de receita orçamentária de 7%. Para o último ano de mandato, Presidente, Governador ou Prefeito devem respeitar o contido no art. 38 da LRF, ou seja, não podem contratar operação de crédito por antecipação, sendo vedado

também a contratação de crédito nos 120 dias que antecedem o final do mandato do chefe do Executivo.

O presente estudo demonstrou situações de restrições contábeis dos gestores públicos conforme as exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal e não teve a pretensão de exaurir o assunto, e mais pesquisas podem ser iniciadas abordando esse tema sobre a ótica de outras temáticas, ou ainda, estudos de casos para verificação prática das ações públicas, bem como, pesquisas com objetivo de comparabilidade das exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal com a Lei Eleitoral, com abrangência além do aspecto contábil.

REFERÊNCIAS

ACOCELLA, Mariana. **Direitos Políticos na Constituição Federal de 1988**. Conteúdo Jurídico. Publicado em: 25/11/2009. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,direitos-politicos-na-constituicao-federal-de-1988,25529.html>>. Acesso em: 14 Abr. 2018.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Administrativo Descomplicado**. 18 ed. São Paulo: Método, 2010.

AMORIM, Luiz Henrique. **Lei de responsabilidade fiscal: sua aplicação no combate aos crimes contra a administração pública**. UNIVALI – Universidade do Vale do Itajaí. Tijucas, 2009. Disponível em: <<https://siaibib01.univali.br/pdf/Luiz%20Henrique%20Amorim.pdf>>. Acesso em: 16 Abr. 2018.

ANDRADE, Maria Margarida. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. **Contabilidade pública: da teoria à prática**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ARAÚJO, Jailton Macena de; GARCIA, Rayssa Cardoso. **Os princípios da administração pública no sistema jurídico brasileiro**. Âmbito Jurídico. Rio Grande, XV, n. 96, jan 2012. Disponível em: <http://ambitojuridico.com.br/site/index.php/abrebanner?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11022&revista_caderno=4>. Acesso em Abr 2018.

ARROYO, Irma Patrícia Kühn. **O artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal e a reprovação de contas em municípios catarinenses**. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2015. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/157194/irma_tcc2.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 24 Set, 2018.

AYRES, Carin Fernanda Zimmermann. **A convergência contábil brasileira e a adoção da harmonização contábil no setor de energia elétrica**. Universidade do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul. Ijuí, 2012. Disponível em: <<http://bibliodigital.unijui.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/682/TCC.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 16 Abr. 2018.

BITAR, Catarina. **Conheça as atribuições e requisitos para ser Presidente da República Federativa do Brasil**. Professora Catarina Bitar. Publicado em: 21/03/2011. Disponível em: <<http://catarinabitatar.blogspot.com.br/2011/03/conhecacas-atribuicoes-e-requisitos.html>>. Acesso em: 14 Abr, 2018.

BORGES, Silvino de Freitas. **Controle interno: os objetivos do controle interno na Gestão Pública Municipal, com foco na eficiência e eficácia**. FASB – Faculdade São Francisco de Barreiras. Disponível em:

<https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/artigo_silvino.pdf>. Acesso em: 19 Abr. 2018

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 02 Abr. 2018.

_____. **Lei nº 4.729/67**. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Planalto. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em: 28 Mai, 2018.

_____. **Lei nº 8.137/90**. Define crimes de ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo e dá outras providências. Planalto. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm>. Acesso em: 28 Mai, 2018.

_____. **Lei nº 9.504/97**. Estabelece normas para as eleições. Planalto. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9504.htm>. Acesso em: 28 Mai, 2018.

_____. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Lei complementar nº 101/2000. Planalto. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 28 Mai, 2018.

_____. **Câmara dos Deputados**. Câmara Notícias. Entenda o que é receita corrente líquida. Publicada em 13/07/2004. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/53635.html>>. Acesso em: 12 Out, 2018.

_____. **Manual de Demonstrativos Fiscais**. Tesouro Nacional. 8 ed., 2018. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/592968/MDF+8a.+Edi%C3%A7%C3%A3o+-+vers%C3%A3o+18-06-18/6b4b8423-26c3-473b-a8ad-b2fb10ad53eb>>. Acesso em: 12 Out. 2018.

_____. **LRF, artigo 21, parágrafo único**. Tesouro Nacional. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/615874/Resultado+Subgrupo+-+Art.+21+LRF+-+Texto+para+Discuss%C3%A3o.pdf/0c56b4e2-1d15-43b4-833b-1d5ef5378cb9>>. Acesso em: 14 Set, 2018.

_____. **Infrações da Lei de Responsabilidade Fiscal e suas penalidades**. Tesouro Nacional. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/infracoes-da-lei-de-responsabilidade-fiscal-e-suas-penalidades>>. Acesso em: 15 Out, 2018.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito Constitucional Didático**. 6 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

CARVALHO, Sônia de Souza. **Controle Interno na Administração Pública do Município de Pimenta Bueno – RO**. UNIR – Fundação Universidade Federal de Rondônia. Cacoal, 2015. Disponível em: <<http://www.ri.unir.br/jspui/bitstream/123456789/541/1/S%C3%B4nia-TCC-07-07-15%20%28Revisado%29.%20%287%29.pdf>>. Acesso em: 19 Abr, 2018.

CASTRO, Flavio Damacena de Souza; SILVA, Kelly Soares da.; RODRIGUES, Itamar da Silva. **A Lei de Responsabilidade Fiscal e o princípio da transparência**. Simpósio de TCC e Seminário de IC, 2016 / 1º. Anais do JCESP. Disponível em: <http://nippromove.hospedagemdesites.ws/anais_simposio/arquivos_up/documentos/artigos/5f9c319ef7e5f54b8e8f12c86d500015.pdf>. Acesso em: 24 Set, 2018.

CAVALCANTI, Jessica. **Conheça os 3 tipos básicos de fontes de informação para sua pesquisa**. Infonormas. Publicado em: 26/07/2016. Disponível em: <<https://infonormas.com.br/2016/07/26/conheca-os-3-tipos-basicos-de-fontes-de-informacao-para-sua-pesquisa/>>. Acesso em: 28 Mai, 2018.

CESUMAR. **Saiba o que faz um gestor público**. Matéria publicada em: 06/12/2017. Disponível em: <<https://www.unicesumar.edu.br/blog/saiba-o-que-faz-um-gestor-publico/>>. Acesso em: 05 Mai, 2018.

CERVO, Amado; BERVIAN, Pedro A. **metodologia científica**. 4 ed. São Paulo: Markon Books, 1996.

CHIMPOLO, João Maria Funzi. **A Contabilidade Profissional e a Ética**. Disponível em: <<http://www.scribd.com/doc/20924689/Joao-Maria-Funzi-Chimpolo>>. Acesso em: 10 Abr. 2018.

COELHO, Ana Karina Santos; FARIA, José Cesar de. **A lei de responsabilidade fiscal e seu impacto na contabilidade pública**. Universidade do Vale do Paraíba. Publicado em: 2009. Disponível em: <http://www.inicepg.univap.br/cd/INIC_2009/anais/arquivos/0076_0313_01.pdf>. Acesso em: 20 Abr. 2018.

CONSTANTE, Fabrício. **A contabilidade como ferramenta gerencial aplicada em uma empresa do ramo industrial-comercial**. USJ – Centro Universitário Municipal de São José. São José, 2010. Disponível em: <<https://usj.edu.br/wp-content/uploads/2015/07/Contabilidade-como-ferramenta-gerencial.pdf>>. Acesso em: 16 Abr. 2018.

CORDEIRO, Katharine Ramos. **Transparência, controle e fiscalização da gestão financeira e a Lei Complementar nº 101/2000**. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2008. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/175228/TCC%20Katherine%20Ranos%20Cordeiro.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 24 Set, 2018.

COUTO, Cristiane Silva Mendonça. **O agente público como gestor público: transparência, ética e responsabilidade no exercício da função**. UNIVALI – Universidade do Vale do Itajaí. Itajaí, 2010. Disponível em:

<<http://siaibib01.univali.br/pdf/Cristiane%20Silva%20Mendon%C3%A7a%20Couto.pdf>>. Acesso em: 14 Abr. 2018.

DI BACCO, Sidnei. **A Lei de Responsabilidade Fiscal** – Interpretação do parágrafo único do art. 21. TDBVia. Disponível em: <<http://www.tdbvia.com.br/arquivos/web/LRF%20interpretacao%20do%20paragrafo%20unico%20do%20artigo%2021.pdf>>. Acesso em 14 Set, 2018.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 22 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FACHIN, Olídia. Fundamentos da metodologia. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

FERNANDES, Débora Bittencourt da Silva. **Lei de Responsabilidade Fiscal: avanços e desafios**. Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Telêmaco Borba, 2012. Disponível em: <http://repositorio.roca.utfpr.edu.br/jspui/bitstream/1/1796/1/CT_GPM_II_2012_58.pdf>. Acesso em: 24 Set, 2018.

FERNANDES, Jacoby. **Operação de crédito e limites impostos pelo LRF**. Canal Aberto Brasil. Publicado em: 26/02/2018. Disponível em: <<https://canalaberto.com.br/operacao-de-credito-e-limites-impostos-pela-lrf/>>. Acesso em: 24 Set, 2018.

FERREIRA, Aniéli Gloor. **Lei de Responsabilidade fiscal: Transparência e controle por meio da análise dos relatórios da gestão pública do município de Moreira Sales, PR – Período 2010**. Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Goioerê, 2011. Disponível em: <http://repositorio.roca.utfpr.edu.br/jspui/bitstream/1/1129/1/CT_GPM_I_2011_03.PDF>. Acesso em: 24 Set, 2018.

FOZ DO IGUAÇU. **Portal da Transparência**. Disponível em: <<http://www2.pmfi.pr.gov.br/giig/portais/portaldatransparencia/defaultPortalV2.aspx>>. Acesso em: 22 Out, 2018.

FREITAS, Valdirene Alves de. **A Lei de Responsabilidade Fiscal e a Limitação da Despesa com pessoal no Município de Catolé do Rocha – PB**. Universidade Federal da Paraíba. Curso de Especialização em Gestão Pública Municipal. Disponível em: <http://biblioteca.virtual.ufpb.br/files/a_lei_de_responsabilidade_fiscal_e_a_limitacao_da_despesa_com_pessoal_no_municipio_de_catola_do_rocha_a_pb_1343402289.pdf>. Acesso em: 24 Set. 2018.

GAMA, Janyluce Rezende; VELTEN, Simone. **Lei de Responsabilidade Fiscal e o último ano de mandato municipal**. Conselho Regional de Contabilidade do Espírito Santo. 2016. Disponível em: <<http://crc-es.org.br/wp-content/uploads/2013/11/LEI-DE-RESPONSABILIDADE-FISCAL-E-O-%C3%9ALTIMO-ANO-DE-MANDATO-MUNICIPAL.pdf>>. Acesso em: 12 Out, 2018.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

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

LINDEMBERG, Antonio Henrique. **Princípio Constitucionais da Administração Pública**. Disponível em: <<http://www.faculdadepsicologia.ufpa.br/Princ%C3%ADpios%20da%20administra%C3%A7%C3%A3o%20p%C3%ABlica.pdf>>. Acesso em 02 Abr. 2018.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 15ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 26.ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 1995

NEVES, Aline Oliveira. **A Lei de Responsabilidade Fiscal e os limites de gasto com pessoal no legislativo da união: Estaria a LRF sendo burlada pelas verbas indenizatórias?** UNB – Universidade de Brasília. Brasília, 2010. Disponível em: <http://bdm.unb.br/bitstream/10483/2674/1/2010_AlineOliveiraNeves.pdf>. Acesso em: 16 Abr. 2018.

NEVES, Fernanda Cristina; SANTOS, Anderson Alves; LIMA, Gustavo Henrique de. **Lei de Responsabilidade Fiscal: um estudo de caso na visão de prefeitos de três municípios da Região Centro-Oeste de Minas Gerais**. Disponível em: <<https://www.formiga.ifmg.edu.br/documents/2017/PublicacoesTCCsBiblioteca/Administracao/Artigo-TCC-Fernanda-Neves.pdf>>. Acesso em: 28 Set, 2018.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratado de metodologia científica**. São Paulo: Pieoneira Thomson Learning, 2002.

PACIEVITCH, Thais. **Governador**. InfoEscola. Disponível em: <<https://www.infoescola.com/politica/governador/>>. Acesso em: 14 Abr. 2018.

PAIVA, Juliana Aguiar de Carvalho. **Relatório de gestão fiscal: estudo comparado de procedimentos de análise dos dados**. Câmara dos Deputados. Brasília, 2009. Disponível em: <<http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/3627>>. Acesso em: 20 Abr. 2018.

PAIVA, Marcelo José Cruz; NETO, Pedro Lacerda. **Os princípios fundamentais de contabilidade e a contabilidade governamental: uma análise à luz do princípio da prudência**. UNB – Universidade de Brasília. Brasília, 2006. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDowloand.jsp?filed=8A8182A24F0A728E014F0ADA7DF04A83>>. Acesso em: 19 Abr. 2018.

PARRA FILHO, Domingos; SANTOS, João Almeida. **Metodologia científica**. 4 ed. São Paulo: Futura, 2001.

PEDROSO, Marcelo Pascoal. **A efetiva aplicação dos princípios da publicidade transparência das contas públicas do município da Cachoeira do Sul – RS em relação às demonstrações contábeis.** UFSM – Universidade Federal de Santa Maria. Cachoeira do Sul, 2014. Disponível em: <http://repositorio.ufsm.br/bitstream/handle/1/11618/Pedroso_Marcelo_Pascoal.pdf?sequence=1>. Acesso em: 19 Abr. 2018.

PEREIRA, Bruno Sales. **Artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal: os restos a pagar e a gestão financeira pública.** Conteúdo Jurídico. Publicado em: 12/08/2015. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,artigo-42-da-lei-de-responsabilidade-fiscal-os-restos-a-pagar-e-a-gestao-financeira-publica,54200.html>>. Acesso em: 24 Set, 2018.

PEREIRA, Milton da Silva. **Foram revogados os princípios de contabilidade.** Notícias. Unibh. Publicado em: 11/03/2017. Disponível em: <<https://unibhcienciascontabeis.wordpress.com/2017/03/11/foram-revogados-os-principios-de-contabilidade/>>. Acesso em: 20 Out, 2018.

RAMOS, Erlaine Teodoro; CONCEIÇÃO, Francisca Lucia. **Impactos da lei de responsabilidade fiscal sobre a contabilidade pública.** UNB – Universidade de Brasília vinculado ao TCU – Tribunal de Contas da União, Instituto Serzedelo Correa. Brasília, 2006. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A24F0A728E014F0ACAF4E96862>>. Acesso em: 16 Abr. 2018.

REIS, Jair Texeira dos. **Crimes e infrações administrativas contra as finanças públicas.** Disponível em: <<http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/261107.pdf>>. Acesso em: 16 Abr. 2018.

ROCKENBACH, Mariana. **Aplicação da contabilidade gerencial na gestão de uma farmácia comercial.** Universidade do Noroeste do Rio Grande do Sul. Ijuí, 2010. Disponível em: <<http://bibliodigital.unijui.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/673/TCC-A%20Aplica%C3%A7%C3%A3o%20da%20Contabilidade%20Gerencial%20na%20Gest%C3%A3o%20de%20uma%20.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 16 Abr. 2018.

SANTOS, Mateus Henrique Lacerda. **Aplicabilidade da Lei de Responsabilidade Fiscal em atos dos praticados pelos agentes públicos.** UFLA – Universidade Federal de Lavras. Lavras, 2015. Disponível em: <<http://repositorio.ufla.br/bitstream/1/11340/1/MATEUS-LACERDA-MONOGRAFIA-FINAL-22.06.2015..pdf>>. Acesso em: 16 Abr. 2018.

SARAI, Leandro. **Repensando o conceito de administração pública na busca da máxima efetividade de seus princípios constitucionais. Jus Navigandi,** Teresina, ano 16, n. 2767, 28 jan. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/18370>>. Acesso em: 02 Abr. 2018.

SERPA, Thais Schmitz. **O princípio da transparência na lei de responsabilidade fiscal.** UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2005.

Disponível em: <<http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis294257.pdf>>. Acesso em: 16 Abr. 2018.

SILVA, Adériton Bueno. **A contabilidade pública e o impacto da lei de responsabilidade fiscal na administração pública**. Faculdade Araguaia. Goiânia, 2012. Disponível em: <<https://www.fara.edu.br/sipe/index.php/anuario/article/download/137/121>>. Acesso

SILVA, Daiane Rodrigues da. **A influência da Lei de Responsabilidade Fiscal na Gestão das Contas Públicas segundo a percepção de um contador**. Sociedade, Contabilidade e Gestão, Rio de Janeiro, v. 5, n. 2, jul/dez 2010. Disponível em: <<https://revistas.ufrj.br/index.php/scg/article/download/13208/9030>>. Acesso em: 24 Set, 2018.

SILVA, Josilene Marques da. **A influência da contabilidade aplicada ao setor público no controle dos gastos públicos: um estudo de caso no município de Serra Negra do Norte/RN**. UFRN – Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Caicó, 2015. Disponível em: <https://monografias.ufrn.br/jspui/bitstream/123456789/1929/3/A%20influ%C3%AAncia%20da%20contabilidade_Monografia_Silva.pdf>. Acesso em: 19 Abr. 2018.

SILVA, Wesmey. **Despesa com pessoal: limites e vedações da lei de responsabilidade fiscal**. Contabilidade pública. Publicado em: 09/12/2017. Disponível em: <<http://contabilidadepublica.com/despesa-com-pessoal/>>. Acesso em: 12 Out, 2018.

SILVEIRA, Denise Tolfo; CÓRDOVA, Fernanda Peixoto. **A pesquisa científica**. Métodos de Pesquisa. Unidade 2. UFRGS Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2009. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/cursopgdr/downloadsSerie/derad005.pdf>>. Acesso em: 28 Mai, 2018.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: enfoque na contabilidade municipal**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

TCSP – Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. **Manual de cuidados com o último ano de mandato**. São Paulo: Nov, 2015. Disponível em: <<https://www4.tce.sp.gov.br/sites/tcesp/files/manual-tcesp-prefeitos.pdf>>. Acesso em: 16 Abr. 2018.

TSE. Tribunal Superior Eleitoral. **Lei eleitoral impõe restrições a agentes públicos a partir deste sábado (7)**. Publicado em: 06/07/2012. Disponível em: <<http://www.tse.jus.br/imprensa/noticias-tse/2012/Julho/lei-eleitoral-impoe-restricoes-a-agentes-publicos-a-partir-deste-sabado-7>>. Acesso em 16 Abr. 2018.

VASCONCELOS, Clayton Arruda de. **Artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal: Aspectos controversos**. Tribunal de Contas da União. Brasília, 2010. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/artigo-42-da-lei-de-responsabilidade-fiscal-aspectos-controversos.htm>>. Acesso em: 24 Set, 2018.

WLASSAK, Thomas. **O Princípio da Publicidade**. Considerações sobre forma e conteúdo. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 7, n. 60, 1 nov. 2002. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/3425>>. Acesso em: 02 Abr. 2018.

ZANLUCA, Julio César. **História da Contabilidade**. Disponível em <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/historia.htm>>. Acesso em: 10 Abr. 2018.