



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

PEDRO MORAIS FILHO

**UMA ANÁLISE DOS PRINCIPAIS ASPECTOS PRESENTES NAS
REPROVAÇÕES DE CONTAS DAS PREFEITURAS DO ESTADO DA
PARAÍBA, QUANDO DA GESTÃO DE RECURSOS DA UNIÃO**

**SOUSA - PB
2008**

PEDRO MORAIS FILHO

**UMA ANÁLISE DOS PRINCIPAIS ASPECTOS PRESENTES NAS
REPROVAÇÕES DE CONTAS DAS PREFEITURAS DO ESTADO DA
PARAÍBA, QUANDO DA GESTÃO DE RECURSOS DA UNIÃO**

**Monografia apresentada ao Curso de
Ciências Contábeis do CCJS da
Universidade Federal de Campina
Grande, como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em
Ciências Contábeis.**

Orientadora: Professora Ma. Karla Katiúscia Nóbrega de Almeida.

**SOUSA - PB
2008**

PEDRO MORAIS FILHO

**UMA ANÁLISE DOS PRINCIPAIS ASPECTOS PRESENTES NAS REPROVAÇÕES DE
CONTAS DAS PREFEITURAS DO ESTADO DA PARAÍBA, QUANDO DA GESTÃO DE
RECURSOS DA UNIÃO.**

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi julgado e aprovado para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis no Programa de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Campina Grande Campos Sousa/PB.

Sousa, 12 de Dezembro de 2008.

Prof.

Coordenador do Programa

BANCA EXAMINADORA

.....
Prof. MS.

.....
Prof. MS.

.....
Prof. MS

Dedico este trabalho aos meus pais Pedro e Tereza, a todos meus irmãos indistintamente, ao meu primo Juscelino (em memória) e a todos que colaboraram nessa vitória.

AGRADECIMENTOS

Nessa realização de mais uma etapa da formação do conhecimento chamada graduação, quero compartilhar minha alegria com todos aqueles que procuraram de forma positiva colaborar com o processo de formação do conhecimento por mim trilhado durante esse curso.

Com essa gratidão é que agradeço:

Ao ser maior do universo, por ter me dado força, perseverança e coragem além de compreensão para discernir com sabedoria as decisões por mim tomadas.

A todos meus familiares pela confiança em mim depositada, em especial aos meus pais que foram as pessoas cruciais para minha formação e educação, e por ter mim acolhido de forma carinhosa e incentivadora sempre que precisei sem medir esforços.

Aos meus irmãos sem distinção agradeço; principalmente a Aurineide que tem mim incentivado, assim como meus pais, acompanhando-me nessa jornada.

A meus colegas de classe, pelo compartilhamento do conhecimento que cada um conseguiu repassar durante esse período que estivemos.

Aos professores que humildemente procuraram transferir conhecimento ao longo do curso, e em especial agradecer a minha orientadora Karla, por disponibilizar seu tempo para colaborar com esse trabalho de conclusão de curso.

Ao amigo Marcos, por disponibilizar seu escritório, e ao mesmo tempo colaborando para uma nova etapa, a extensão.

Por fim agradeço a todos que contribuíram para formação do saber, cedendo informação para conclusão dessa monografia.

A contabilidade é comparada a uma lanterna acesa em uma noite escura; onde seu claro é considerado como sendo informações fornecidas às instituições.
(Pedro Morais)

RESUMO

Este estudo tem como objetivo averiguar quais os motivos classificados segundo a Lei Orgânica do TCU (Tribunal de Contas da União), que levaram prefeitos paraibanos a terem contas consideradas irregulares, ao gerir recursos da União. Nesta norma está presente a classificação em 4 motivos que justificam o parecer dado pelo Tribunal. Foi pesquisado em uma lista 146 processos tido como contas reprovadas no Estado da Paraíba pelo Tribunal de Contas da União. Para o alcance do objetivo proposto, baseou-se no método exploratório, em pesquisa bibliográfica e documental, para a apuração dos conceitos e características da reprovação de contas, além da apresentação de dados obtidos através de análise estatística. Os resultados mostram que as maiores incidências de descumprimento e, conseqüentemente, de reprovação das contas está relacionado com a má aplicação dos recursos direcionados às áreas de educação, obras e instalações e saúde. O Sertão paraibano consta com o maior índice de reprovação, com uma média de análise do processo entorno de 7,2 anos; tendo como maior motivo de irregularidade detectado a omissão de prestar contas e modalidade de recurso com maior freqüência de irregularidade foi apresentado em recursos destinados á educação. A partir dessa evidência, expostas aos gestores e sociedade em geral, propõe-se que os estudos, acerca do tema sejam aprofundados e aplicados em outros estados, considerando que esse pode ser um problema nacional.

Palavras-chaves: Prestação de Contas. Contas Irregulares. Tribunal de Contas da União. Recursos Públicos.

ABSTRACT

This study has as objective discovers which the reasons classified according to the Organic act of TCU (Tribunal of Bills of the Union), that you/they took mayors paraibanos have her/it bills considered irregular, when managing resources of the Union. In this norm it is present the classification in 4 reasons that justify the opinion given by the Tribunal. It was researched in a list 146 processes had as bills reprovén in the State of Paraíba by the Tribunal of Bills of the Union. For the reach of the proposed objective, he/she based on the exploratory method, in bibliographical and documental research, for the counting of the concepts and characteristics of the disapproval of bills, besides the presentation of data obtained through statistical analysis. The results show that the largest noncompliance incidences and, consequently, of disapproval of the bills it is related with the bad application of the resources addressed to the education areas, works and facilities and health. The Interior paraibano consists with the largest disapproval index, with an average of analysis of the process I spill of 7,2 years; tends as larger reason of irregularity detected the omission more frequently of rendering bills and resource modality of irregularity was presented in resources destined á education. Starting from that evidence, exposed the managers and society in general, he/she intends that the studies, concerning the theme are deepened and applied in other states, considering that that can be a national problem.

Word-key: Accounts rendered. Irregular bills. Tribunal of Bills of the Union. Public resources.

LISTA DE GRAFICO

Gráfico 1: Composição em Microrregião e Populacional por Mesorregião Paraibana.....	43
Gráfico 2: Gênero dos Responsáveis por Recursos Públicos na Paraíba com Parecer de Contas Irregulares, pela Análise do TCU.....	46
Gráfico 3: Motivos de Reprovação de Contas em Municípios da Paraíba.....	47
Gráfico 4: Modalidade de Recursos que Tiveram Indícios de Irregularidades na Paraíba.....	48

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Procedimentos do Ingresso da Receita Pública.....	30
Quadro 2 - Demonstrativo das Cidades Paraibanas que Tiveram Maiores Números de Processos de Reprovação na Modalidade de Tomadas de Contas Especiais.....	44

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Percentual de Reprovação de Contas pelo TCU, por Mesorregião Paraibana. 44

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Mostra a Lista de Motivos de Irregularidades Segundo a Lei Orgânica do TCU.....	18
Tabela 2: Resumo Estatístico do Prazo Decorrido, em Anos, entre a Data de Recebimento dos Recursos e a Publicação da Reprovação das Contas.....	45

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	13
1.1 Tema e Problema da Pesquisa	14
1.2 Objetivos	14
1.2.1 Objetivo Geral.....	14
1.2.2 Objetivos Específicos.....	14
1.3 Justificativa	15
1.4 Metodologia	16
1.4.1 Tipologia da Pesquisa.....	16
1.4.2 Procedimento Metodológico.....	17
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	19
2.1 Serviço Público	19
2.2 Administração Pública	22
2.2.1 Administração Pública Referindo-se a Estado.....	22
2.2.2 Administração Pública Referindo-se a Atividade.....	23
2.2.3 Princípios da Administração Pública	25
2.3 Receita Pública	27
2.3.1 Classificações da Receita Pública	28
2.3.1.1 Receita Orçamentária	28
2.3.1.2 Receita Extra-Orçamentária	29
2.4 Despesa Pública	33
2.4.1 Despesa Orçamentária	34
2.4.1.1 Despesa com Destinação Vinculada.....	37
2.4.2 Despesa Extra-Orçamentária.....	37
2.4.3 Estágio da Despesa.....	38
2.5 Prestação de Contas de Recursos da União Repassado aos Municípios ...	39
2.5.1 Tomadas e Prestação de Contas.....	40
3. ANÁLISE DOS RESULTADOS	43
3.1 Caracterização da Prestação de Contas dos Gestores Públicos Municipais Paraibanos Julgadas pelo TCU como Irregulares	43
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS	51
REFERÊNCIAS	52

1. INTRODUÇÃO

O tema Reprovação de contas nos últimos anos tem sido assunto de discussão perante a sociedade. Sobre o assunto, Pascoal (2006, p.166) comenta que “a população é quem mais possui legitimidade para solicitar a apuração de fatos que lhes pareçam suspeitos ou irregulares, uma vez que, os recursos geridos pelos administradores pertencem a ela”.

Nesta perspectiva, o ordenamento jurídico brasileiro procura atender aos clamores da população, como exemplo a Constituição Federal que estabelece, em seu art. 74. parágrafo 2º, que “qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para na formação da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas”.

Por essa razão, dentre outras, a aplicação de dinheiro, bens e valores públicos se tornam objeto de investigação por órgãos de fiscalização e pela sociedade civil, inclusive nessa pesquisa; devido à importância que o assunto vem ganhando na atualidade, visto que apesar da criação de leis que zelam pela correta aplicação dos recursos, vê-se frequência de casos noticiados pela mídia, de prestação de contas de gestores públicos considerados irregulares pelos órgãos de fiscalização, especialmente, pelos Tribunais de Contas. Tal situação alcança o âmbito nacional e, na Paraíba, pode não ser diferente.

Nesse contexto, esse estudo enfoca os principais aspectos presentes nas reprovações de contas nas prefeituras do estado da Paraíba, quando da gestão de recursos da União, cuja responsabilidade em julgá-las fica a cargo do Tribunal de Contas da União.

Para Pascoal (2006) o Tribunal de Contas tem uma função nobre para com a sociedade já o mesmo procura fazer um feedback sobre as prestações de contas dos gestores, nesse sentido, fica a cargo da sociedade julgar se os gestores merecem retornar aos cargos ou não.

O propósito desse estudo se encontra no interesse em saber, se o recurso público está sendo gerido adequadamente, e se teve uma boa utilização; além de pretender contribuir com a sociedade paraibana, uma vez que a mesma possa discernir de forma mais crítica os gestores que não aplicam corretamente os recursos públicos. Por fim, propõe a contribuir com os acadêmicos da área contábil e ciências afins, para que os mesmos possam enxergar nessa pesquisa um incentivo para maiores pesquisas na área, a fim de encontrar alternativas para que aconteça um controle mais eficaz e eficiente dos recursos públicos.

Esse trabalho está organizado em quatro capítulos, do qual, o I capítulo é constituído pela introdução, que aborda aspectos como tema e problema, justificativa, além dos objetivos gerais e específicos e por fim a tipologia da pesquisa e o procedimento metodológico; o II capítulo aborda a fundamentação teórica que relata sobre temas como serviços e

administração pública, despesa e receita além de prestação de contas, com visões de autores clássicos no assunto; no capítulo III encontra-se os resultados que a pesquisa propõe-se a analisar, tais como: cidades que tiveram maior número de processos, modalidades de recursos que tiveram maior índice de irregularidade, ex-prefeitos que tiveram maior quantidade de processos e outros resultados; por fim o IV capítulo é formado pela conclusão sobre os objetivos propostos no trabalho, contendo também um resumo dos resultados.

1.1 Tema e Problema da Pesquisa

A Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União tem por competência, de acordo com o art. 1º inciso I, julgar as contas dos Administradores e demais responsáveis por dinheiro, bens ou valores públicos de poderes da União, sendo que tais julgamentos são classificados através de critérios que indicam se as contas são regulares, regulares com ressalva ou irregulares.

Com o propósito de averiguar as contas consideradas irregulares é que esse estudo propôs como tema: uma análise dos principais aspectos presentes nas reprovações de contas das prefeituras do estado da Paraíba, quando da gestão de recursos da União, tendo como referência o período de publicação no Diário Oficial da União entre 13/02/2002 à 25/04/2008.

Nesse sentido, esse trabalho se propõe a responder ao seguinte questionamento: Quais os motivos preponderantes que levaram os gestores públicos municipais, na Paraíba, ao gerir recursos da União, ter suas contas consideradas irregulares pelo TCU?

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

Averiguar quais os motivos classificados segundo a Lei Orgânica do TCU (Tribunal de Contas da União), que levaram prefeitos paraibanos a terem contas consideradas irregulares, ao gerir recursos da União.

1.2.2 Objetivos Específicos

1. Evidenciar através de percentuais, em quais mesorregiões paraibanas está ocorrendo o maior número de reprovação de contas de recursos da União.
2. Verificar em quais modalidades de recursos houve maior número percentual de motivos de reprovação nas prefeituras paraibanas;

3. Conhecer o processo de prestação de contas no âmbito da administração pública, previsto no ordenamento jurídico brasileiro.

1.3 Justificativa

Pode-se considerar o tema prestação de contas como um dos aspectos fundamentais para boa execução dos recursos públicos. Tal importância é ressaltada na própria constituição de 88, que em seu art. 70, faz referência ao utilizar a mesma como instrumento de fiscalização e controle. Estabelece, ainda, que o Congresso Nacional, mediante controle externo por meio do Tribunal de Contas da União, em caso de recurso federal, terão competência para julgar através de regras estabelecidas em Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União Lei de N° 8443/92.

O interesse em saber se o recurso público está sendo gerido adequadamente, e se teve uma boa utilização, tendo em vista que o mesmo é da coletividade, e para ela, deve-se reverter em forma de benefícios, ultrapassa a vontade individual do cidadão e/ou da sociedade civil organizada e ganha contornos de imposição legal em todo o ordenamento jurídico brasileiro que trata sobre o tema, obedecido os trâmites legais pertinentes e ficando a cargo das instituições responsáveis para tanto, especialmente o TCU.

Motivado por este "interesse" e tendo conhecimento dos freqüentes acontecimentos noticiados pela mídia brasileira, relacionados à aplicação incorreta dos recursos públicos, optou-se por realizar o presente estudo, reconhecendo a importância e repercussão social quando da ocorrência de casos de reprovação de contas e/ou escândalo com recursos público, nesse caso em especial na Paraíba.

Assim, a realização deste trabalho alcança importância por pretender contribuir com a sociedade paraibana, uma vez que, pode enxergar de forma mais crítica os gestores que não aplicam corretamente os recursos a ele confiados.

Estudos como estes também podem ser úteis para os próprios gestores, tendo em vista que os mesmos poderão ter nesta pesquisa, um incentivo para boa administração, visto que, os fatores que levam a irregularidade podem ser ocasionados pela falta de informação.

Por fim, para os acadêmicos da área contábil e ciências afins, poderem enxergar nessa pesquisa um incentivo para maiores pesquisas na área, a fim de encontrar alternativas para que aconteça um controle social mais eficaz e eficiente.

1.4 Metodologia

1.4.1 Tipologia da Pesquisa

O presente estudo classifica-se como: descritivo, bibliográfico e documental; com ênfase no aspecto quantitativo.

Com relação à pesquisa aplicada na contabilidade, Beuren et al. (2006, p.79) diz que:

Considerando as particularidades da Contabilidade, diante do exposto, optou-se por focar tipologias de delineamentos de pesquisa, que se acredita ser mais aplicáveis a esta área do conhecimento, agrupadas em três categorias: pesquisa quanto aos objetivos, que contempla a pesquisa exploratória, descritiva e explicativa; pesquisa quanto aos procedimentos, que aborda o estudo de caso, o levantamento, a pesquisa bibliográfica, documental, participante e experimental; e a pesquisa quanto à abordagem do problema, que compreende a pesquisa qualitativa e a quantitativa

A pesquisa quanto aos objetivos: é considerada uma pesquisa descritiva.

A pesquisa descritiva: conforme Andrade (2002 apud Beuren 2006) “preocupa-se em observar os fatos, registra-los, analisa-los, classifica-los e interpreta-los, e o pesquisador não interfere neles”. Sendo que esse tipo de pesquisa procura esclarecer característica e aspecto inerente ao fato pesquisado.

A pesquisa que segue tem classificação quanto aos objetivos como sendo do tipo descritiva por que foram observados os fatos e relatados, de acordo com o exposto em fontes de pesquisa, sem que houvesse alterações de dados, apenas analisados.

Quanto aos procedimentos: é considerada uma pesquisa bibliográfica e documental.

A pesquisa bibliográfica: segundo Cervo e Bervian (1983 apud Beuren 2006) serão definidos como uma pesquisa que “Explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos. Pode ser realizada independente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Ambos os casos buscam conhecer e analisar contribuições sobre determinado assunto”. Tendo como objetivo recolher informações e obter conhecimento prévio a cerca de um problema que pretende responder.

Pesquisa documental: para Beuren (2006) baseia-se em materiais que ainda não teve um tratamento analítico ou não foram reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa. Essa pesquisa para Silva e Grigolo (2002 apud Beuren 2006) trata a informação ainda bruta buscando extrair algum sentido e introduzir algum valor, de forma que venha contribuir com a comunidade científica.

Assim a pesquisa procurou analisar documentos do tipo processos que ainda não teriam sido analisados, com o mesmo objetivo proposto nesse trabalho, que seria, de averiguar quais os motivos que levaram os prefeitos a terem contas consideradas irregulares.

Quanto á abordagem do problema: pode ser considerada uma pesquisa quantitativa.

Pesquisa quantitativa: segundo SOUSA, Fialho e Otani (2007) consistem em tudo o que pode ser quantificado podendo traduzir o significado da pesquisa em números e opinião a cerca dos mesmos, requer além dos números técnicas de pesquisas, por mais que seja simples como uma média ou mais complexa como uma análise de regressão.

1.4.2 Procedimento quanto Pesquisa

A pesquisa foi desenvolvida nas seguintes etapas:

Na primeira etapa, procedeu-se uma revisão de literatura, materializada na coleta de materiais bibliográficos, constituído principalmente de livros, leis, e artigos científicos, processos de tomadas de contas especiais, os quais forneceram subsídios para conhecer o processo de prestação de contas no âmbito da administração pública brasileira.

Para realização da pesquisa empírica proposta, procedeu-se ao levantamento de informações, através de uma pesquisa no *site* do Tribunal de Contas da União, no qual foi coletada uma lista dos gestores considerados inelegíveis para a eleição de 2008.

A lista é composta de nomes de gestores que foram responsáveis por dinheiro, bens ou valores públicos repassados pela União conforme art. 1º da lei 8443/92, cujas contas foram consideradas como irregulares pelo TCU. Tal seleção resultou em uma relação contendo 146 nomes de ex-prefeitos paraibanos e respectivos números de acórdãos, que tiveram contas reprovadas na modalidade de tomada de contas especiais.

Ressalta-se que a modalidade de tomadas de contas especiais, conforme a Instrução Normativa n.º 56/2007, só pode ser instaurada com valores de processo tomando como base o ano de 2008, cujos valores ultrapassem R\$ 23.000,00 (vinte e três mil reais).

De posse de tal listagem, obtiveram-se os processos que permitiram identificar os motivos que levaram ex-prefeitos a terem contas reprovadas. Tais motivos foram previstos na Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União, no art. 16. Inciso III, e resumido em quatro, quais sejam: omissão de prestar contas; pratica de ato de gestão ilegal; dano ao erário e desfalque ou desvio de dinheiro bens e valores públicos, conforme tabela 1.

Tabela 1 – Lista de motivos de irregularidades segundo a Lei Orgânica do TCU

Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União, no art. 16. Inciso III	
✓	a) omissão no dever de prestar contas;
✓	b) prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma legal regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial;
✓	c) dano ao erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ao antieconômico;
✓	d) desfalque ou desvio de dinheiro, bens ou valores públicos.

Fonte: elaboração própria baseado na Lei Orgânica do TCU lei de numero 8443/92.

Essa análise tem como referência o período de publicação no Diário Oficial da União entre 13/02/2002 à 25/04/2008.

Em seguida, realizaram-se as análises dos processos em referência, mediante análise quantitativa, utilizando-se da estatística descritiva, permitindo, portanto, que fossem atingidos os objetivos propostos neste estudo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Serviço Público

Da sociedade é extraído recursos, na forma de impostos, contribuição, taxas e outros, que são direcionados para servir a própria sociedade. Para tanto, a sociedade escolhe seus administradores ou servidores, cuja atribuição principal consiste em gerir os recursos de forma que a coletividade seja beneficiada da melhor maneira possível.

Nesta perspectiva, gestores públicos incumbidos na atribuição de gerir recursos públicos, têm o dever legal, e, sobretudo, moral, de prestar contas dos atos praticados, para que a própria sociedade saiba se os mesmos estão sendo geridos de forma econômica e que alcance os objetivos propostos.

Inicialmente, necessários se faz discutir o tema serviço público. Autores como Meirelles (2001) e Kohama (2006) conceituam serviço público em sentido amplo, como sendo todo aquele prestado pela administração ou por seus delegados, através de concessão ou permissão sob norma e controle estatal. Para esses autores, esses serviços são prestados através de um conjunto de atividades exercidas, ou na forma de bens colocado à disposição da coletividade, visando abranger e proporcionar o maior grau possível de bem está social.

Pode-se dizer, de forma resumida que o serviço público em sentido amplo são formas de atender as necessidades advindas da coletividade. Utilizando-se do serviço da administração ou de seus delegados que por sua vez são normalizados e controlados pelo Estado.

Pietro (2001) conceitua em sentido restrito a separação entre **atividade jurídica e atividade social** (grifo do autor) tendo em vista que a primeira atende à preservação do direito objetivo que corresponde ao poder de polícia; enquanto que na atividade social a Administração cuida de assuntos de interesse coletivo que assim é equiparado ao serviço público propriamente dito.

Desse modo o conceito em sentido restrito será dividido em duas atividades assim definidas como: atividade jurídica, que corresponde ao poder de polícia; e atividade social, tendo o mesmo propósito do serviço público em sentido amplo, dando ênfase aos interesses da comunidade.

Conforme Catão (2001) conceitua o serviço público como sendo:

A noção de serviço público se trata de verdadeira demarcação do âmbito de incidência do Direito Administrativo nas atividades estatais. É o serviço público campo próprio de atuação do Estado em que a intervenção de particulares é meramente acessória ou substitutiva e só se dá mediante condições muito específicas. O conceito de serviço público nasce

justamente para determinar a separação entre direito público e privado, distinção esta que remonta à fase absolutista.

Quanto à classificação é levado em consideração à essencialidade, adequação, finalidade e os destinos dos recursos sendo classificados nesse grupo por autores como Meirelles serviço público propriamente dito, de utilidade pública, próprio do Estado, impróprio do Estado. Quanto ao objeto: administrativos, comerciais ou industriais. E quanto à maneira como concorre para satisfazer aos interesses gerais é classificado como: "*uti singulari*" e "*uti universi*".

Meirelles (2001, p.312) levando em consideração o exposto à cima classifica como:

Serviços públicos propriamente ditos são os que a administração presta diretamente à comunidade, por reconhecer sua essencialidade e necessidade para sobrevivência do grupo social e do próprio estado (...)

Utilidade pública é os que a Administração, reconhece sua conveniência (não essencialidade, nem necessidade) para os membros da coletividade, presta-os diretamente ou aquiesce em que sejam prestados por terceiros (concessionários, permissionários ou autorizatários)(...)

Próprio do Estado são os que se relacionam intimamente com as atribuições do Poder Público (segurança, polícia, higiene e saúde pública).

Impróprio do Estado são os que não afetam substancialmente as necessidades da comunidade, mas satisfazem interesses comuns de seus membros, e, por isso, a Administração os presta remunerada mente, por seus órgãos ou entidades descentralizadas (autarquias, empresas públicas, sociedade de economia mista, fundações governamentais), ou delega sua prestação concessionários, permissionários ou autorizatários.

Administrativos são os que a Administração executa para atender a suas necessidades internas ou preparar outros serviços que serão prestados ao público, tais como os da imprensa oficial, das estações experimentais e outros dessa natureza. (...)

Industriais são os que produzem renda para quem os presta, mediante a remuneração da utilidade usada ou consumida.

Uti universi são aqueles que a Administração presta sem ter usuários determinados, para atender à coletividade no seu todo. Como os de polícia, iluminação pública, calçamento e outros dessa natureza.

Uti singuli são os que têm usuários determinados e utilização particular e mensurável para cada destinatário, como ocorre com o telefone, a água e a energia elétrica domiciliar.

A classificação feita por Pietro (2001) faz referência assim como Meirelles a serviços públicos próprios e impróprios. Sendo que críticas são feitas pela autora com relação à nomenclatura utilizada por Meirelles (2001) aos serviços impróprios do Estado, já que a atividade é privativa e recebem impropriamente o nome de serviço público, por atender a necessidade de interesse geral, porém em sentido jurídico a lei não atribui ao estado como incumbência sua.

Assim Pietro (2001 p. 102) discorda de Meirelles dizendo que "a categoria de atividade denominada de serviço público impróprio não é serviço público em sentido jurídico, porque a lei não a atribui ao Estado como incumbência sua, ou pelo menos, não a atribui com

exclusividade; deixou-a nas mãos do particular”. E apenas submetendo-a Especial Regime Jurídico, tendo em conta a sua relevância.

Levando em consideração os fins que deve ser utilizado o serviço público Meirelles (2001, p.315) afirma que:

O Estado deve ter sempre em vista que serviço público e de utilidade pública são serviços para o público e que os concessionários ou quaisquer outros prestadores de tais serviços são, na feliz expressão de Brandeis, public servants, isto é, criados, servidores do público. O fim precípua do serviço público ou de utilidade pública, como o próprio nome está a indicar, é servir ao público e, secundariamente, produzir renda a quem o explora. Daí decorre o dever indeclinável de o concedente regulamentar, fiscalizar e intervir no serviço concedido sempre que não estiver sendo prestado a contento do público a que é destinado.

Kohama (2006) em referência ao assunto evidencia que serviço público é envolver atividades que supere a esfera de interesse da comunidade, e por ser de interesse da comunidade, devem-se subordinar as suas exigências ajustando-se às conveniências do todo social mantendo a conformidade de satisfação das necessidades do indivíduo na coletividade. Tendo o Estado como uma organização do poder político capacidade e finalidade de harmonizar suas atividades, de forma que atinja os objetivos de promover e satisfazer à prosperidade pública, ou atingir o bem estar social.

Com relação aos fins do serviço público Meirelles (2001) diz que são considerados serviços para o público ou servir ao público, e secundariamente produzir renda para quem o explora.

Essa expressão vai de encontro com os ideais neoliberais, que defendem a privatização. Para continuar com o sentido de serviço destinado ao público, a concedente deveria fiscalizar e intervir no serviço concedido. Essa intervenção parece não ocorre de forma freqüente, conseqüentemente, a coletividade pode se tornar prejudicada por conta do dilema que se implantam onde as empresas estão procurando em primeiro lugar, o que deveria ser secundário, a obtenção de lucro.

Como instrumento de controle do patrimônio a contabilidade exerci papel fundamental na administração pública, evidenciando as variações e resultados proporcionados pelos administradores, quando na gestão dos recursos em mandatos que lhe foram conferidos pela maioria da população;

Nesse sentido Bezerra Filho (2006, p.131) afirma que:

A contabilidade pública pode ser definida como o ramo da ciência contábil que controla o patrimônio público, evidenciando as variações e os conseqüentes resultados, inclusive sociais, decorrentes dos atos e fatos de natureza orçamentária, financeira e patrimonial nas entidades de Administração Pública.

2.2 Administração Pública

Pietro (2001, p. 54) afirma que são basicamente dois os sentidos em que é utilizada a expressão Administração Pública: em sentido subjetivo, formal ou orgânico e em sentido objetivo, material ou funcional. Essa autora explica que:

- a) Em sentido **subjetivo, formal** ou **orgânico** designa os entes que exercem a atividade administrativa; compreende **pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos** incumbidos de exercer uma das funções em que se triparte a atividade estatal: a função administrativa. (grifo do autor)
- b) Em sentido **objetivo, material** ou **funcional** designa a natureza das atividades exercidas pelos referidos entes, nesse sentido a Administração Pública é a própria **função administrativa** que incumbe, **predominantemente**, ao poder executivo. (grifo do autor). (PIETRO, 2001, p. 54)

O conceito de administração repassado por Meirelles está baseado em sentido formal, material e em acepção operacional além de uma concepção global a respeito da Administração. Para esse autor,

Administração Pública em sentido formal, é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do governo; em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade. Numa visão global, a Administração é, pois, todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de serviços, visando a satisfação das necessidades coletivas. (MEIRELLES, 2001, p. 59)

Com relação ao uso da palavra administração pública, terá dois sentidos, primeiro se grafados em minúscula, terá sentido de atividade administrativa ou função administrativa (administração pública); e o segundo sentido se grafado em maiúscula, (Administração Pública), terá sentido de Estado. Assim, o uso da palavra administração segundo Gasparini (2000, p.39) terá dois sentidos: “em sentido técnico, classifica de **administração pública**, em **sentido de atividade**; e **Administração Pública** referindo-se a Estado” (Grifo nosso).

2.2.1 Administração Pública Referindo-se a Estado

Afirma Meirelles (2001) que o Estado é constituído de três elementos que são: povo território e governo; tendo como poderes baseado na clássica tripartição de Montesquieu onde o Estado de Direito está dividido em legislativo, executivo e judiciário. Independentes e harmônicos conforme estabelece a Constituição Federal (CF) brasileira, em seu art. 2º, “são poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o legislativo o executivo e o judiciário.”

Esse autor ainda aborda a organização do Estado e o considera como entidade com autonomia política administrativa e financeira, descrevendo que o mesmo está dividido,

segundo o art. 8º da CF, em: *União, Estados-Membros, Municípios e Distrito federal e demais pessoas jurídicas instituídas ou autorizadas por lei como as constituídas sob forma de autarquias e fundações, por exemplo, dando origem as entidades da administração pública direta e entidades da administração pública indireta.*

Na mesma linha de pensamento, Pietro (2001, p. 61) explica que a Administração Pública é formada pela Administração Direta e pela Administração indireta.

Pietro (2001, p. 61):

Assim compõem a Administração Pública, em sentido subjetivo, todos os órgãos integrantes das pessoas jurídicas políticas (união, Estados, municípios e Distrito Federal), aos quais a lei confere o exercício de funções administrativas. São os órgãos da **Administração Direta** do Estado. (...) Porém, não é só. Às vezes, a lei opta pela execução indireta da atividade administrativa, transferindo-a a pessoas jurídicas com personalidade de direito público ou privado, que compõem a chamada **Administração Indireta** do Estado "(grifos do autor).

Assim, Meirelles (2001) fala sobre administração indireta fazendo referencia as entidades empresariais, que são formadas como pessoa jurídica de direito privado na forma de sociedade de economia mista ou empresa pública; entidades fundacionais, sendo formada por pessoas jurídicas de direito público ou privado sendo definida por lei sua classificação; e entidades autárquicas, assim definidas como sendo, pessoa jurídica de Direito Público de natureza administrativa para realizar atividades, obras ou serviços, descentralizados da entidade estatal.

2.2.2 Administração Pública Referindo-se a Atividade

Segundo Gasparini (2000 p, 50):

Administrar, como atividade ou função administrativa, é gerir bens, interesses e serviços, segundo a lei, a moralidade e a finalidade de certo patrimônio entregue à guarda, conservação e aprimoramento de alguém que não o seu próprio. Ademais, se esses bens, interesses e serviços constituírem um patrimônio da coletividade, esse gerir diz-se público. Assim, a atividade administrativa é a gestão, nos termos da lei e da moralidade administrativa, de bens, interesses e serviços públicos visando o bem comum. Nesse sentido é fácil observar que a atividade administrativa não compreende os poderes de disposição, oneração, destruição e renúncia, mas tão-só os de guarda, conservação e aprimoramento dos bens, interesses e serviços a ela submetidos.

Pode-se considerar que a administração pública, referindo-se a atividade, é a gestão de bens e interesses da comunidade segundo os preceitos da Moral e do Direito visando o bem comum.

Nesse propósito o que está em questão é se esses interesses estão sendo cumpridos com firmeza a lei e a moral e se a finalidade está sendo alcançada.

Para tanto as pessoas que detêm a guarda dos bens devem prestar contas aos órgãos fiscalizadores; os tribunais, o poder legislativo e a própria população, através do princípio da publicidade brevemente comentada mais a frente, de modo que toda despesa tenha devida comprovação e de maneira que não acarrete nenhuma ilegalidade e ao mesmo tempo tenha alcançado os fins propostos, que é o bem comum.

Destaca-se também a natureza da administração pública por atividade pública para quem a exerce com o intuito de moralizar e instruir o administrador.

Para Meirelles (2001, p. 80) a natureza da administração pública é:

A de um bem público para quem a exerce, isto é, a de um encargo de defesa, conservação e aprimoramento dos bens, serviços e interesse da coletividade. Como tal impõe-se ao administrador público a obrigação de cumprir fielmente os preceitos do Direito e da Moral administrativa que regem a sua atuação. Ao ser investido em função ou cargo público, todo agente do poder assume para com a coletividade o compromisso de bem servi-la, porque outro não é o desejo do povo, como legítimo destinatário dos bens, serviços e interesses administrados pelo Estado.

O que o autor propõe é uma simples relação de que o administrador é apenas um empregado do povo e para tanto não se admite um empregado que não sirva a seu patrão (o povo).

Gasparine (2000) faz um comparativo entre a ação estatal e a ação particular, citando que a primeira, só pode fazer o que a lei manda, e a segunda, "pode fazer tudo o que a lei permite e tudo o que a lei não proíbe", e explica:

Qualquer ação estatal sem o correspondente calço legal, ou que exceda ao âmbito demarcado pela lei, é injurídica e expõe-se à anulação. Seu campo de ação, como se vê, é bem menor que o do particular. De fato, este pode fazer tudo que a lei permite e tudo que a lei não proíbe; aquele só pode fazer o que a lei autoriza e, ainda assim, quando e como autoriza. Vale dizer, se a lei nada dispuser não pode a Administração Pública agir.

Do exposto, observa-se que este autor esclarece a principal distinção existente entre a Administração Pública e a particular, que reside no fato de na primeira não haver liberdade pessoal, isto é, "enquanto na administração particular é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza". (MEIRELLES, 1984 apud KOHAMA, 2006)

2.2.3 Princípios da Administração Pública

A Constituição Federal, em seu capítulo VIII, do caput do art. 37, faz referência a cinco princípios constitucionais concernentes a Administração Pública.

Art. 37. A administração Pública direta e indireta de qualquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (caput).

Além dos cinco princípios constitucionais, autores como Meirelles, Gasparini, Pietro e outros, citam alguns princípios que são originários do nosso regime político, e são assim relacionados como sendo: razoabilidade, proporcionalidade, segurança jurídica, motivação, supremacia do interesse público além de dois outros princípios que se convergem sendo denominados de ampla defesa e contraditório.

Em relação ao princípio da legalidade, este significa que a administração pública, em sua atividade, está presa aos mandamentos da lei.

Referindo-se a impessoalidade, tanto Meirelles quanto Pietro, afirmam que este princípio está relacionado com o princípio da Finalidade Pública. Corroborando com esse pensamento Pietro (2001, p. 71). Afirma que, o princípio da impessoalidade: "significa que a Administração não pode atuar com vistas a prejudicar ou beneficiar pessoas determinadas, uma vez que é sempre o interesse público que tem que nortear o seu comportamento".

O princípio da publicidade, segundo Meirelles (2001, p.81) é "a divulgação oficial do ato para conhecimento público e inícios de seus efeitos externos". E ainda afirma que "a publicação que produz efeito jurídico é a do órgão oficial, entendendo-se não só o diário oficial das entidades públicas, como, também os jornais contratados para essa divulgação oficial".

Discorrendo sobre o tema, Pietro (2001, p.76) diz que:

O direito à informação, para fins do artigo 5º, LXXII, da constituição, está disciplinado pela lei nº 9507/97. De acordo com parágrafo único do artigo 1º, "considere-se de caráter público todo registro ou banco de dados, contendo informações que sejam ou que possam ser transmitidas a terceiros, ou que não sejam de uso privativo do órgão ou entidade produtora ou depositária de informações".

Nesse contexto, os tribunais de contas exercem papel importante em se tratando de prestação de contas já que os mesmos analisam e fornecem um parecer sobre tais contas, fazendo com que ocorra, uma certa transparência, o uso da expressão certa transparência está ligado com tardias análises dos processos, que em média dura 7,2 anos do recebimento do recurso à publicação do julgamento no Diário Oficial da União. Nesse contexto o

resultado da prestação é publicado mas não tem como evitar a fraude ou a correção do erro. Porque não ocorre a fiscalização no momento do gasto.

Dentre os atos publicados pelo Tribunal de Contas da União, merece destaque a publicação da lista dos prefeitos inelegíveis ou os ex-prefeitos que tiveram contas reprovadas com relação aos recursos da União. Esta informação pode contribuir para a população decidir se tais gestores públicos merecem novamente ocupar cargos administrativos, em caso de candidatar-se á pleitos públicos novamente.

O último princípio constitucional, o da Eficiência, assim como os demais devem ser observados pela administração pública direta e indireta procurando. Segundo Gasparini (2000) a Eficiência, imposta através da realização de atribuições com rapidez, perfeição e rendimento.

Os demais princípios citados acima são originários de nosso regime político, segundo Meirelles, podem ser assim explicados:

A razoabilidade e proporcionalidade são considerados como princípios da proibição de excesso ou adequação entre os meios e os fins.

O princípio da segurança jurídica é considerado como um dos subprincípios que integra o próprio conceito de Estado.

Motivação, na visão do mesmo, é o ato de motivar, apontando causa e os elementos determinantes da prática do ato administrativo assim como a disposição legal.

Supremacia do Interesse Público é entendido como a superioridade que o interesse público ou fim que o interesse público tem sobre o particular.

E, por fim, o princípio da Ampla Defesa e Contraditório, segundo Meirelles (2001, p. 95) representa "a garantia dos direitos a comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio". Pode-se dizer que este princípio dá o direito a defesa nos processos onde foi identificado irregularidade.

Vele salientar que os princípios da administração pública servem de sustentáculo da atividade pública. Em caso de atentado contra os mesmos, constitui conduta comissiva ou omissiva ou de improbidade administrativa causando motivos para que gestores venham a ter contas reprovadas em seus cargos.

Nesse sentido, o art. 11 da lei 8429/92. (lei de improbidade administrativa) define improbidade administrativa como sendo "ato que atenta contra os princípios da administração pública, qualquer ação ou omissão que viole os deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade e lealdade às instituições".

Pode-se concluir que atos que atentem contra os princípios serão considerados de improbidade, podendo sofrer sanções do código penal, com multa e até cadeia. Além de ser considerado inelegível dependendo do caso.

2.3 Receita Pública

Para atingir suas finalidades básicas de prestar serviços à sociedade e realizar investimentos em prol do bem comum, o Estado brasileiro, em suas três esferas de governo (Federal, Estadual/Distrital e Municipal) precisa de recursos, ou seja, de receitas que se destinam a possibilitar a realização de gastos (despesas) necessários para cumprimento das finalidades governamentais.

No contexto da área pública, em que a preocupação da sua administração não reside na geração do lucro líquido e sim na produção de benefícios sociais, as receitas constituem fluídos vitais para que o ente possa cumprir suas finalidades sociais.

Assim, Kohama (2006, p.60) conceitua receita pública, em sentido genérico, como sendo:

Todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, quer seja efetivado através de numerário ou outros bens representativos de valores – que o governo tem o direito de arrecadar em virtude de leis, contratos ou quaisquer outros títulos de que derivem direitos a favor de Estado -, quer seja oriundo de alguma finalidade específica, cuja arrecadação lhe pertença ou caso figure como depositário dos valores que não lhe pertencerem.

Andrade (2006, p.72) complementa acrescentando que, receita é o ingresso dos recursos orçamentários e extra-orçamentários ou recursos próprio e de terceiro, respectivamente.

Para Andrade (2006, p.72) a receita pública é definida como:

Todo e qualquer recolhimento aos cofres públicos em dinheiro ou outro bem representativo de valor que o governo tem direito de arrecadar em virtude de leis, contratos, convênio e quaisquer outros títulos, de que seja oriundo de alguma finalidade específica, cuja arrecadação lhe pertença ou caso figure como depositário dos valores que não lhe pertençam. É, pois, o conjunto de ingressos financeiros, provenientes de receitas orçamentárias ou próprias e receitas extra-orçamentárias ou de terceiros, que produzirão acréscimos ao patrimônio da instituição, seja união, Estados, Municípios ou Distrito Federal, suas autarquias e fundações.

Lima e Castro (2006, p.54) distingue duas modalidades de receita:

- a) **Receitas Efetivas:** quando se realizam entradas de numerário sem as correspondentes saídas de outros elementos do ativo ou outras entradas no passivo;
- b) **Receitas por Mutação Patrimonial:** cujos recebimentos decorrem da exclusão de valores do ativo ou da inclusão de valores no passivo.

Já Baleeiro *apud* Pascoal (2006, p.88) procura conceituar receita pública de forma restrita como sendo "a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo".

Sobre o assunto Pascoal (2006) comenta que o ordenamento jurídico e contábil não acompanha o entendimento de Baleeiro, ao ressaltar:

Ressalte-se, contudo, que o ordenamento jurídico brasileiro, especialmente o artigo 11 da lei nº 4320/64 e as regras pertinentes à escrituração contábeis, não segue a conceituação proposta por Aliomar Baleeiro, pois assinala como receitas públicas também recursos que têm contrapartida no passivo, como, por exemplo, as operações de crédito, geradoras do endividamento público.

2.3.1 Classificações da Receita Pública

Nas definições de Receita Pública, conforme discutido anteriormente, percebe-se a primeira classificação da mesma, na qual a alguns autores tipificam como Receita Orçamentária e Receita Extra-orçamentária.

Para Kohama (2006), por exemplo, existem duas formas dos recursos serem captado pelo Estado, em forma de lei orçamentária, cujo recolhimento pertence ao poder público, E as não consideradas na lei orçamentária, sendo seu ingresso considerado como uma simples compensação de valores.

Existem dois tipos de receitas, as que devem estar compreendidas na lei de orçamento e dela fazer parte e as que, ao serem recolhidas, verificamos não pertencerem ao poder público, que as arrecada para atender, a normas, regulamentos ou contratos, sendo simplesmente depositário do valor, constituindo-se em simples entradas compensatórias financeiras e que não devem ser consideradas na lei orçamentária.

Portanto, a receita pública classifica-se em dois grupos:

- a) Receita Orçamentária;
- b) Receita Extra-Orçamentária.

2.3.1.1 Receita Orçamentária

A receita orçamentária para Lima e Castro (2006) são as receitas "que podem ser previstas no orçamento e constituem fontes para o pagamento das despesas autorizadas". Esse tipo de receita constitui efetivamente patrimônio público, aumentando o ativo sem ter compensação no passivo.

A receita orçamentária é especificada, quando da sua inclusão no orçamento público, por normas específicas, em que a Lei Nº 4.320/64 no art. 11 estabelece a classificação.

Inicialmente, o art. 11 da lei nº 4320/64 classifica a receita orçamentária em receita corrente e de capital.

Andrade (2006, p.76) baseando-se na referida lei define receita corrente e de capital como sendo:

a) Receitas correntes: as que se destinam aos gastos correntes e decorrem de um fato modificativo, ou seja, todas as transações que, efetivadas pelas entidades da Administração Pública, não resultem em constituição ou majoração de seu patrimônio, ou que estejam assim definidas em lei. As receitas correntes constituem-se em receitas tributária, de contribuições, patrimoniais, agropecuária, industriais, de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes. (...)

b) Receitas de capital: são as receitas que se destinam à cobertura de despesas de capital a título de investimentos, com intitulação legal, e decorrem de um fato permutativo, ou seja, que cria acréscimo ao patrimônio público. As receitas de capital dividem-se em operações de crédito, alienação de bens, amortizações de empréstimos, transferências de capital e outras receitas de capital.

2.3.1.2 Receita Extra-Orçamentária

Conforme Kohama (2006) receita extra-orçamentária são assim expressas como sendo, receitas que não constam na lei orçamentária, consideradas como recursos de terceiro, nesse caso, o Estado está considerado apenas como um depositário dos recursos através de cauções fianças e consignações.

Para melhor expressar esse tipo de receita é que Costa e Lima (2006, p.56) contribuem explicando:

São extra-orçamentárias as receitas que não podem ser previstas no orçamento ou que têm caráter transitório, correspondem a fatos de natureza estritamente financeira, decorrentes da própria gestão das entidades. O estado nesse caso, é simples depositário de valores que serão restituído na época oportuna aos interessados, inclusive por decisão administrativa ou sentença judicial.

Constituem receita extra-orçamentária, os valores em poder de agentes financeiros, salários de servidores não reclamados, consignações, retenções, provisões para cheque e cauções e outros mais que constitua esse tipo de receita.

Enquanto as receitas extra-orçamentárias constituem-se em simples entradas compensatórias financeiras nos cofres do ente público, conforme visto, a receita orçamentária é especificada, quando da sua inclusão no orçamento público, por normatização específica e constitui o ingresso da receita no qual aumenta o patrimônio do Estado efetivamente.

Além desta classificação, a receita pública pode dividir-se, quanto à doutrina jurídica, em receita originaria e receita derivada.

Lima e Castro (2006, p.55) explica:

As *Receitas Originárias*: são as que tem origem no próprio patrimônio público ou na atuação do Estado como empresário. São as rendas proveniente dos bens das empresas comerciais ou indústrias do Estado, que os explora à semelhança dos particulares, sem exercer seus poderes de autoridade, nem imprimir coercitivamente à exigência de pagamentos, apenas cobrando preços por bens e serviços fornecidos.

As *Receitas Derivadas*: são obtidas dos particulares, envolvendo o patrimônio alheio e não o do próprio Estado. Esse tipo de receita deriva do comando unilateral de vontade do Estado, em contraposição às originárias, onde a regra é a bilateralidade. São as rendas que o Estado colhe do setor privado, por ato de autoridade, no uso da supremacia estatal. Decorrem, portanto, da atividade coercitiva do Estado sobre os particulares. São exemplo de receitas derivadas as receitas de reparações e indenizações forçadas, os confiscos e as apreensões, as penalidades pecuniárias, além dos tributos e multas.

Existem outros tipos de classificação da receita pública, porém a mais usual e com relação a categoria econômica proposta na lei 4320/64.

O quadro 1: ilustra o resumo de Receita Pública, anteriormente exposto.

Receita Pública		
Receita Orçamentária	• Receita Corrente	<ul style="list-style-type: none"> • Receita Tributária • Receita Contribuição • Receita Patrimonial • Receita Agropecuária • Receita Industrial • Receita de Serviço • Transferência Corrente • Outras Receitas Correntes
	• Receita de Capital	<ul style="list-style-type: none"> • Operação de Crédito • Alienação de Bens • Amortização de Empréstimo • Transferência de Capital • Outras Receitas de Capital
Receita Extra-Orçamentária		<ul style="list-style-type: none"> • Caução • Fianças • Consignações • Retenção Tributária • Outras Receitas Extra-Orçamentária

Quadro 1 – procedimentos do ingresso da Receita Pública

Fonte: adaptado de Bezerra Filho (2004, p. 52)

O quadro 1 esboça uma síntese de receita pública, com base no artigo 11 da lei 4320/64, com a classificação em categoria econômica, dividindo a receita em orçamentária e extra-orçamentária, sendo a primeira subdividida em receita corrente e de capital, e, por último, a subdivisão em subcategoria econômica que são brevemente citadas por Andrade (2006) como sendo receitas correntes:

Receitas Correntes:

Tributárias: são consideradas receita de tributos em geral, impostos, taxas e contribuição de melhoria.

Contribuições: são consideradas receitas destinadas à manutenção dos programas e serviços sociais.

Patrimoniais: são considerados como sendo receitas provenientes de patrimônio mobiliário e imobiliário e participação societária.

Agropecuária: são receitas advindas diretamente de atividades agropecuárias sob domínio do poder público

Industriais: entende-se por esse tipo de receita a exploração direta de atividades industriais tais como: extrativa mineral, de transformação, de construção e receita de serviços industriais e de utilidade pública.

Serviços: são receitas provenientes da prestação de serviços comerciais, financeiros, de comunicação, transporte, saúde, armazenagem, educacionais, culturais, pedágios e outros que se assemelhem.

Transferências Correntes: são recursos recebidos de outras entidades de direito público ou privado, destinado a atender a gastos classificados em despesas correntes.

Outras Receitas Correntes: são as receitas correntes originárias da cobrança de multas e juros de mora, indenizações e restituições, receitas de dívida ativa, e outro destinados a despesas correntes que não se enquadram nos demais.

Em grande parte as transferências definidas nos artigos 158 e 159, da Constituição Federal, fazem referência a transferências entre União e Estado, União e Município e Estado e Município; com os devidos percentuais de arrecadação dos impostos; assim repassados por convênios, contrato de repasse e termo de parceria além de programas de governo e outros.

Com relação às transferências correntes esse tipo de receita para a maioria das prefeituras da Paraíba, são considerado em grande proporção ou quase totalidade dos recursos arrecadados, observando-se que na Paraíba as receitas com industrias e agropecuária além de contribuição e serviço não são de grande relevância, pois se trata de pequenas cidades com fraca estrutura econômica, com raras exceções.

Nesse sentido a prestação de contas desses recursos ocasionará o maior numero de motivos de reprovação possível, devido a sua relevância em numerário.

Com o entendimento de Kohama (2006) em caso de recebimento de recursos para atender despesas classificadas como despesas correntes, deverão emitir empenho, utilizando dotações de receitas correntes, dessa forma, obrigará o ente que receber, classificar em sua receita orçamentária, na fonte de receitas correntes, ou seja, todo recurso que tem por fonte o ingresso através de receita corrente deverá ser utilizado na forma de despesa corrente, sendo assim o recurso está vinculado ao uso de tais despesas correntes.

O mesmo entendimento se utiliza com o recebimento de recursos na forma de receita de capital, na qual sua utilização também deve ser feita através de despesa de capital.

Martins Silva (2006, p.112) fazendo referência a mesma lei citada anteriormente classifica receita de capital em rubrica de:

Operações de Créditos: é o ingresso proveniente da colocação de títulos públicos ou da contratação de empréstimos e financiamentos obtidos junto a entidades estatais ou privadas;

Alienação de Bens: é o ingresso proveniente da alienação de componentes do ativo permanente;

Amortização de Empréstimo: é o ingresso proveniente da amortização, ou seja, parcela referente ao recebimento de parcelas de empréstimos ou financiamento concedidos em títulos ou contratos;

Transferência de Capital: é o ingresso proveniente de outros entes ou entidades referentes a recursos pertencentes ao ente ou entidade recebedora ou ao ente ou entidade transferidora, efetivado mediante condições preestabelecidas ou mesmo sem qualquer exigência, desde que o objetivo seja a aplicação em despesa de capital;

Outras Receitas de Capital: são os ingressos provenientes de outras fontes não classificadas nos itens anteriores.

Caução, Fianças, Consignações, Retenção Tributária e Outras Receitas Extra-Orçamentárias. Andrade explica que esse tipo de receita embora o dinheiro recebido de terceiros incorpore às disponibilidades financeiras da entidade, há o surgimento de um passivo exigível que deverá ser restituído ao depositário.

Porém independente da classificação adotada para a receita pública, Silva (2004) lembra que ela flui para os cofres públicos dentro de uma sistemática evolutiva, tendo em vista a seqüência operacional de que resulta seu recebimento.

Assim, a receita pública se processa por estágios, em que alguns autores classificam em três, outros consideram como sendo quatro, incluindo o lançamento como um estágio.

Andrade (2006, p.81) classifica em quatro fases como sendo:

a) **Previsão:** são as estimativas de receitas, discutidas e incorporadas no orçamento, com base em estudos, comparações e planejamento. (...)

b) **Lançamento:** fase meramente administrativa que identifica e individualiza o contribuinte, formalizando o crédito tributário. (...)

c) **Arrecadação:** ocorre no instante em que o contribuinte comparece perante as repartições públicas ou agentes arrecadadores para pagamento ou transferência por depósito, geralmente da rede bancária, das guias de arrecadação. (...)

d) **Recolhimento:** é a transferência desses recursos aos cofres das instituições públicas competentes, efetivamente, ficando disponíveis para utilização pelos gestores financeiros.

2.4 Despesa Pública

Despesa pública está estritamente relacionada com o escoamento da receita, e para tanto não se pode criar uma nova despesa sem uma receita como fonte de recurso, nem se pode ter uma despesa corrente com recurso de receita de capital; nessa linha de pensamento, referindo-se a despesa de capital, provenientes de recursos de alienação de bens, Nascimento e Debus (2002, p.79), corroboram dizendo que "não é admitida a hipótese de aplicação de receitas oriundas da alienação de bens e direitos em outros ativos que não os decorrentes da realização de despesas de capital". Com única exceção é feita a destinação legal do regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores.

É por ter leis, que regularmente como deve ser utilizados os recursos, que, o controle externo, por meio dos tribunais de contas, obrigam os administradores a prestarem contas das despesas efetuadas durante o período de gestão que compete a tal administrador.

Para melhor entendimento de despesa pública Lima e Castro (2006, p. 58) define:

Define-se como despesa pública o conjunto de dispêndio do Estado, ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos. Nesse sentido, a despesa, como parte do orçamento, compreende as autorizações para gastos com as varias atribuições e funções governamentais. Em outras palavras, as despesas públicas correspondem à distribuição e emprego das receitas para o custeio de diferentes setores da Administração e para os investimentos.

Na mesma linha de pensamento Andrade (2006) acrescenta que além de recursos destinados a execução de serviços públicos através de custeio e investimento e aumento patrimonial, farão parte da despesa pública às importâncias pagas a títulos de caução, depósitos e consignação. E ainda diz que as despesas públicas por convenção contábil, são vislumbradas por regime de competência enquanto as receitas por regime de caixa.

Sobre os requisitos a serem atendidos pala despesas pública segundo Piscitelli, Timbó e Rosa (2004) são os requisitos da utilidade, adequação, oportunidade, publicidade, legitimidade e legalidade.

Conforme Sanches (1997 *apud* PISCITELLI, Timbó e Rosa 2004) citam que:

Constituem requisitos a serem atendidos pelas despesas públicas; UTILIDADE (contribuir de fato para o atendimento de uma necessidade pública), ADEQUAÇÃO (não exceder à capacidade de financiamento da sociedade, pois as sobrecargas tendem a gerar novas necessidades), OPORTUNIDADE (atender primeiramente às necessidades de maior prioridade socioeconômica), PUBLICIDADE (ser decidida e executada através de processos abertos e transparentes), LEGITIMIDADE (ser decidida pelos representantes do povo sem interferências espúrias no funcionamento do Legislativo e executada por autoridades competentes) e LEGALIDADE (ser baseada em autorizações legais)".

Nesse sentido o representante do povo pretende atender as necessidades que tenham maiores prioridades, respeitando os limites de gastos, respeitando as leis que autorize, e sendo transparente para com o recurso da sociedade.

A classificação da despesa assim como a receita, segundo Kohama (2006) está dividida em dois grandes grupos:

- Despesa Orçamentária
- Despesa Extra-Orçamentária.

2.4.1 Despesa Orçamentária

Para Kohama (2006, p. 88) despesa orçamentária "é aquela cuja realização depende de autorização legislativa. Não pode se realizar sem crédito orçamentário correspondente".

A despesa orçamentária conforme Andrade (2006) pode ser classificada como: Institucional, Funcional, Estrutural Programática e Segundo sua Natureza.

Essa última será estudada mais profundamente por que a mesma tem como objetivo a unificação da execução orçamentária entre os entes da federação, e com a portaria interministerial de nº 163 de 04 de Maio 2001. Que tem como objetivo facilitar a consolidação nacional dos balanços das contas públicas e cumprir dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal; onde exigem uma mesma classificação orçamentária da receita e despesa, para, União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Classificação segundo a Natureza da despesa conforme o artigo 3º e parágrafo §1º da portaria interministerial 163/2001.

Art. 3º A classificação da despesa, segundo a sua natureza, compõe-se de:

- I – categoria econômica;
- II – grupo de natureza da despesa;
- III – elementos de despesa

§ 1º A natureza da despesa será complementada pela informação gerencial denominada "modalidade de aplicação", a qual tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades, e objetiva, precipuamente, possibilitar a eliminação da dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados.

Ainda referindo-se a conceito e classificação conforme a natureza da despesa o anexo II da mesma portaria especifica:

- A - CATEGORIAS ECONÔMICAS
 - 3 - Despesas Correntes
 - 4 - Despesas de Capital
- B - GRUPOS DE NATUREZA DE DESPESA
 - 1 - Pessoal e Encargos Sociais
 - 2 - Juros e Encargos da Dívida

- 3 - Outras Despesas Correntes
- 4 - Investimentos
- 5 - Inversões Financeiras
- 6 - Amortização da Dívida
- C - MODALIDADES DE APLICAÇÃO
- 10 - Transferências Intragovernamentais
- 20 - Transferências à União
- 30 - Transferências a Estados e ao Distrito Federal
- 40 - Transferências a Municípios
- 50 - Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos
- 60 - Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos
- 70 - Transferências a Instituições Multigovernamentais
- 80 - Transferências ao Exterior
- 90 - Aplicações Diretas
- 99 - A Definir
- D - ELEMENTOS DE DESPESA
- 01 - Aposentadorias e Reformas
- 03 - Pensões
- 04 - Contratação por Tempo Determinado
- 05 - Outros Benefícios Previdenciários
- (...)
- 94 - Indenizações e Restituições Trabalhistas
- 95 - Indenização pela Execução de Trabalhos de Campo
- 96 - Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado
- 99 - A Classificar

A) *Categoria Econômica*: para Castro e Lima (2006) diz que é uma classificação ampla que abrange tanto a receita quanto a despesa possibilitando analisar o impacto das ações governamental em toda economia.

1. **Despesa Corrente**: são despesas que corresponde para manutenção das atividades de cada entidade.
2. **Despesa de Capital**: são despesas que contribuem para formação ou aquisição de um bem de capital.

B) *Grupo de Natureza da Despesa*

(refere-se á despesa corrente)

1. **Pessoa e Encargos Sociais**: são despesas de natureza salarial decorrente de emprego ou função de confiança durante o exercício além de pagamento de aposentadoria e outros que componham a folha de pagamento.
2. **Juros e Encargos da Dívida**: são despesas com pagamento de juros e comissões de operações de crédito da dívida interna ou externa e da dívida imobiliária.
3. **Outras Despesas Correntes**: são despesas correntes que não classificam-se nos demais grupos de despesas correntes, como pagamento a funcionário temporária que não esteja substituindo uma vaga de efetivo.

(Refere-se á despesa de capital)

4. Investimentos: são despesas com o planejamento e a execução de obras ou compra de imóveis por indenização para a devida execução da obra.
5. Inversões Financeiras: despesas com aquisição de bens de capital já em utilização ou aquisição de títulos representativos.
6. Amortização da Dívida: são despesas com o pagamento ou refinanciamento do principal da dívida pública com as devidas atualizações cambiais.

C) *Modalidades de Aplicação*: indica quem realiza o gasto e completa a classificação da despesa quanto a natureza, é nessa modalidade que será indicado se os recursos serão gastos pela União ou se serão transferidos a outros entes.

Ainda a portaria interministerial em seu anexo II referindo-se a modalidades define como sendo

1. Transferências Intra-Governamentais: despesas realizadas mediante transferência de recursos financeiros a entidades pertencentes à administração pública, dentro da mesma esfera de governo.
2. Transferências à União: despesas realizadas pelos Estados, Municípios ou Distrito Federal, mediante transferência de recursos financeiros à União.
3. Transferências a Estados e ao Distrito Federal: despesas realizadas diante transferência de recursos financeiros da União ou dos Municípios aos Estados e ao Distrito Federal, inclusive para suas entidades da administração indireta.
4. Transferências a Municípios: despesas realizadas mediante transferência de recursos financeiros da União ou dos Estados aos Municípios, inclusive para suas entidades da administração indireta.
5. Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos: despesas realizadas mediante transferência de recursos financeiros a entidades sem fins lucrativos que não tenham vínculo com a administração pública.
6. Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos: despesas realizadas mediante transferência de recursos financeiros a entidades com fins lucrativos que não tenham vínculo com a administração pública.
7. Transferências a Instituições Multigovernamentais: despesas realizadas mediante transferência de recursos financeiros a entidades criadas e mantidas por dois ou mais entes da Federação ou por dois ou mais países, inclusive o Brasil.
8. Transferências ao Exterior: despesas realizadas mediante transferência de recursos financeiros a órgãos e entidades governamentais pertencentes a outros países, a organismos internacionais e a fundos instituídos por diversos países, inclusive aqueles que tenham sede ou recebam os recursos no Brasil.
9. Aplicações Diretas: aplicação direta, pela unidade orçamentária, dos créditos a ela alocados ou oriundos de descentralização de outras entidades integrantes ou não dos Orçamentos Fiscal ou da Seguridade Social, no âmbito da mesma esfera de governo.
10. A Definir: modalidade de utilização exclusiva do Poder Legislativo, vedada a execução orçamentária enquanto não houver sua definição, podendo ser utilizada para classificação orçamentária da Reserva de Contingência, nos termos do parágrafo único do art. 8º desta Portaria;

D) *Por Elemento da Despesa*: Castro e Lima (2006) considera uma classificação mais detalhada da despesa e tem por objetiva discriminar os grupos em níveis mais detalhados, da mesma forma que o grupo de despesa procura detalhar a categoria econômica.

Nesse sentido a classificação por elemento da despesa segundo a portaria 163/2001 detalha; do elemento 01--Aposentadoria e reforma, ao elemento 99--Despesa a classificar. Nesse intervalo consta despesa com contratação, benefícios vencimentos, obrigação patronal, diárias, auxílios, juros, encargos, material de consumo, serviços, locação, arrendamento, aquisições, indenização, sentença judicial e outros tipos de despesas.

2.4.1.1 Despesa com Destinação Vinculada

Essa despesa como processo de destinação vinculada conforme art. 8 da Lei de Responsabilidade Fiscal são despesas que tiveram como fontes, receitas com finalidades normalmente fixada em lei, como é o caso de recurso destinado a educação e saúde.

A Lei Complementar 101/2000, em seu art. 8. Parágrafo único: consta que: "Os recursos legalmente vinculados à finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorre o ingresso".

2.4.2 Despesa Extra-Orçamentária

Despesa extra-orçamentária pode ser definida como sendo, despesas geradas por receitas extra-orçamentárias advindas de valores recebidos de caução, depósitos e consignações.

Kohama (2006, p. 88) define como sendo:

É aquela paga à margem da lei orçamentária e, independe de autorização legislativa, pois se constitui em saídas do passivo financeiro, compensatórias de entradas no ativo financeiro, oriundo de receitas extra-orçamentária, correspondendo à restituição ou entrega de valores recebidos, como cauções, depósitos, consignações e outros.

No capítulo IV seção I da Lei de Responsabilidade Fiscal de 04 de maio de 2000. Fala sobre a geração da despesa. No art. 16. Faz referência ao aumento da mesma e no parágrafo 1º do referido artigo dispõe sobre sua adequação.

Silva (2000, p.62) referindo-se ao assunto cita em seu livro, sobre o *caput* do art. 16. Da Lei de Responsabilidade Fiscal que dispõe sobre:

Art. 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de:
Estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes;

Declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano Plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias.

§1º Para fins desta Lei Complementar, considera-se:

Adequada com a lei orçamentária anual, a despesa abjeta de dotação específica e suficiente, ou que esteja abrangida por crédito genérico, de forma que somadas todas as despesas da mesma espécie, realizadas e a realizar, previstas no programa de trabalho, não sejam ultrapassados os limites estabelecidos para o exercício;

Compatível com o plano Plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, a despesa que se conforme com as diretrizes, objetivos, prioridades e metas previstos nesses instrumentos e não infrinja qualquer de suas disposições.

Dessa forma as ações governamentais que venham acarretar aumento de despesa, devem estar acompanhadas de uma estimativa do impacto orçamentária e financeiro, para o exercício que se refere e para os dois exercícios seguintes além de acompanhar a declaração do ordenador de despesa, sabendo que o aumento da despesa, já está previsto no orçamento e no plano Plurianual, e na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

2.4.3 Estágio da Despesa

O Código de Contabilidade Pública de 08 de novembro de 1922, artigo 227, determinou que toda despesa do Estado de vê passar por três estágio que são: Empenho, Liquidação e Pagamento.

Autores como Castro e Lima, ainda admitem como sendo esses três os estágios da execução da despesa. Porém Kohama (2006) afirma que deve ser feita uma ressalva pois. "a escrituração contábil da despesa orçamentária deve, ser registrada também quanto ao aspecto relativo ao crédito fixado na lei orçamentária que se constitui, na realidade, em mais uma etapa ou estágio, denominada fixação".

Já autores como Piscitelli et al (2004) e Andrade (2006), em referência feita ao prof. Ângelo (1981), que destaca o período de estimação, do período de realização da despesa. Onde o primeiro chamou de fixação, que corresponde à organização da estimativa no orçamento. E a segunda a realização da despesa ao invés dos três estágios tradicionais, compreenderia na realidade a Programação, Licitação, Empenho, Liquidação, Suprimento e pagamento.

Andrade (2006) em conformidade com a divisão feita por Ângelo divide as etapas da despesa pública em:

- Fixação: constitui-se através de estudos e cálculos fundamentados, o montante a ser registrado no orçamento a ser consumido pela Administração na execução orçamentária.
- Programação: considera-se um cronograma de desembolso para utilização dos créditos orçamentários, através de decreto do poder executivo, que objetiva disciplinar os gastos na proporção que a previsão de realização das receitas.

- Licitação: é um mecanismo legal que proporciona uma disputa entre os interessados em celebrar negócios com a Administração, tendo como objetivo escolher a proposta mais vantajosa às conveniências públicas.
- Empenho: ato de reconhecimento e criação de obrigação de pagamento; é uma garantia de existência de crédito necessária para a liquidação de um compromisso assumido, sendo proibido a realização de despesa sem empenho prévio.
- Liquidação: fase de verificação de direito adquirido pelo credor, onde serão confirmados todos os dados que deu origem ao processo.
- Suprimento: é a etapa onde ocorre a entrega ou transferência às instituições financeiras ou ao próprio caixa dos recursos para pagamento dos débitos.
- Pagamento: é o momento em que se salda a dívida do poder público para com seus credores, repassando os valores mediante crédito em conta corrente ou em espécie quando autorizado.

2.5 Prestação de Contas de Recursos da União Repassado aos Municípios

O processo de prestação de contas é considerado por Meirelles (2001) como sendo um dever natural da administração como encargo de bens e interesses alheios. Na administração pública esses deveres são ainda maiores porque se referem aos bens de interesses da coletividade e assumem o caráter de um encargo para com a comunidade onde se concretizam pelas prestações de contas julgadas por órgãos de controle externos como os tribunais de contas.

A competência da fiscalização das contas dos recursos da União, está a cargo do Congresso Nacional, mediante controle externo e controles internos de cada entidades e poder, conforme mostra o art. 70 da Constituição.

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder.

Referindo-se a controle externo o art. 71 da Lei Maior atribui competência ao Tribunal de Contas da União em julgar as contas dos administradores e demais responsáveis, além de outras atribuições:

Art. 71. O controle externo, a cargo do congresso nacional, será exercido com o auxílio do tribunal de contas da união, qual compete:

(...)

I - Julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo poder

público federal, e as contas daqueles que devem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

(...)

VI - Fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estados, ao Distrito federal ou a Municípios.

(...)

VIII - Aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras comunicações, multa proporcional ao dano causado ao erário.

IX - Assinar prazo para que órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada irregularidade.

Parágrafo único. prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos ou pelos quais a união responda, ou que, em nome desta, assuma obrigação de natureza pecuniária.

2.5.1 Tomadas e Prestação de Contas

O título II capítulo I seção I da Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União faz referência a tomadas e prestação de contas; deixando bem claro no art. 7. Que as contas dos administradores referidas no parágrafo único do art. 71 da constituição; submeterá a prestação de contas anual, e em caso de constatação de irregularidades prevista no art. 8. da Lei Orgânica será instaurada prestação de contas especiais. Em caso de valores acima de 23.000,00 reais conforme estipulado pela instrução normativa 56/2007 para o ano de 2008, e para as contas anteriores as instruções normativas passadas estipulavam valores que são definidos por estudos e análises, onde levam em consideração se o custo do processo de tomadas de contas especiais, são ressarcido ou não pelo benefício da devolução, por parte dos gestores considerados irregulares. No caso do valor ser menor que o estipulado o Tribunal de Contas providenciará a inclusão do nome do responsável no CADIN (Cadastro Informativo dos Débitos não Quitados de Órgão e Entidades Federais).

O art. 8 da Lei Orgânica comenta que:

Art. 8º Diante da omissão no dever de prestar contas, da não comprovação da aplicação dos recursos repassados pela União, na forma prevista no inciso VII do art. 5º desta lei, da ocorrência de desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos, ou, ainda, da prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte dano ao erário, a autoridade administrativa competente, sob pena de responsabilidade solidária, deverá imediatamente adotar providências com vistas à instauração da tomada de contas especial para apuração dos fatos, identificação dos responsáveis e quantificação do dano.

§ 1º Não atendido o disposto no caput deste artigo, o Tribunal determinará a instauração da tomada de contas especial, fixando prazo para cumprimento dessa decisão.

§ 2º A tomada de contas especial prevista no caput deste artigo e em seu § 1º será, desde logo, encaminhada ao Tribunal de Contas da União para julgamento, se o dano causado ao erário for de valor igual ou superior à quantia para esse efeito fixada pelo Tribunal em cada ano civil, na forma estabelecida no seu regimento interno.

§ 3º Se o dano for de valor inferior à quantia referida no parágrafo anterior, a tomada de contas especial será anexada ao processo da respectiva tomada ou prestação de contas anual do administrador ou ordenador de despesa, para julgamento em conjunto.

As decisões dos processos serão tomadas conforme o art. 10 da Lei Orgânica do Tribunal de Contas que decidirá se as contas serão: preliminar, definitiva ou terminativa.

Em caso de preliminar o relator pede uma audiência dos responsáveis ou determina outras diligências necessária ao saneamento do processo; referindo-se a definitiva, é considerado na mesma lei como sendo a decisão do Tribunal em julgar regulares as contas ou regulares com ressalva ou ainda irregulares; e por último são as contas terminativas, onde será a decisão pelo qual o Tribunal ordena o trancamento das contas que sejam consideradas iliquidáveis (quando tornar impossível o julgamento das contas, devido caso fortuito ou de força maior).

Para fins desse trabalho será continuado o estudo da decisão definitiva, já que o processo de tomadas de contas continua, pois, nesse caso, o relator tem encontrado algum tipo de irregularidade.

No art. 10, parágrafo 2º consta o conceito de decisão definitiva; onde reza que “§ 2º Definitiva é a decisão pela qual o Tribunal julga as contas regulares, regulares com ressalva, ou irregulares”.

Quanto ao julgamento das contas o Tribunal decidirá se são regulares, regulares com ressalva ou irregulares em conformidade com o art. 205 do Regimento Interno do Tribunal de Contas da União de 13 de fevereiro de 2007.

Do mesmo modo que foram deixadas de lado as decisões preliminares e terminativas também serão deixados de lado os julgamentos das contas tidas como regulares e regulares com ressalva. Em virtude do objeto de estudo desse trabalho focar os motivos que levaram os prefeitos da Paraíba a terem contas reprovadas ao gerir recursos da União, e nesse sentido os motivos se encontram nos julgamentos das contas irregulares, e por tanto será estudado com maior ênfase esse tipo de julgamento.

O inciso III art. 16 da Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União definirá quando as contas são consideradas irregulares.

- III - irregulares, quando comprovada qualquer das seguintes ocorrências:
- a) omissão no dever de prestar contas;
 - b) prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial;
 - c) dano ao erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ao antieconômico;
 - d) desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos.

§ 1º O Tribunal poderá julgar irregulares as contas no caso de reincidência no descumprimento de determinação de que o responsável tenha tido ciência, feita em processo de tomada ou prestação de contas.

§ 2º Nas hipóteses do inciso III, alíneas c e d deste artigo, o Tribunal, ao julgar irregulares as contas, fixará a responsabilidade solidária:

a) do agente público que praticou o ato irregular, e

b) do terceiro que, como contratante ou parte interessada na prática do mesmo ato, de qualquer modo haja concorrido para o cometimento do dano apurado.

§ 3º Verificada a ocorrência prevista no parágrafo anterior deste artigo, o Tribunal providenciará a imediata remessa de cópia da documentação pertinente ao Ministério Público da União, para ajuizamento das ações civis e penais cabíveis.

Em caso de julgadas as contas irregulares, será divididas em dois casos conforme a art. 19 da referida lei orgânica e seu parágrafo único.

Art. 19. Quando julgar as contas irregulares, havendo débito, o Tribunal condenará o responsável ao pagamento da dívida atualizada monetariamente, acrescida dos juros de mora devidos, podendo, ainda, aplicar-lhe a multa prevista no art. 57 desta lei, sendo o instrumento da decisão considerado título executivo para fundamentar a respectiva ação de execução.

Parágrafo único. Não havendo débito, mas comprovada qualquer das ocorrências previstas nas alíneas a, b e c do inciso III, do art. 16, o Tribunal aplicará ao responsável a multa prevista no inciso I do art. 58, desta lei.

Primeiro quando houver débito o Tribunal condenará o pagamento da dívida atualizada monetariamente acrescida de juros de mora podendo ainda aplicar multa, decisão essa que torna para o administrador dos recursos uma dívida considerado como título executivo; e o segundo caso, ocorre quando não há débitos, mas comprovadas qualquer das ocorrências quanto à omissão, pratica ilegal ou dano ao erário, o Tribunal decide por aplicar ao responsável multa, prevista no art. 58 da mesma lei.

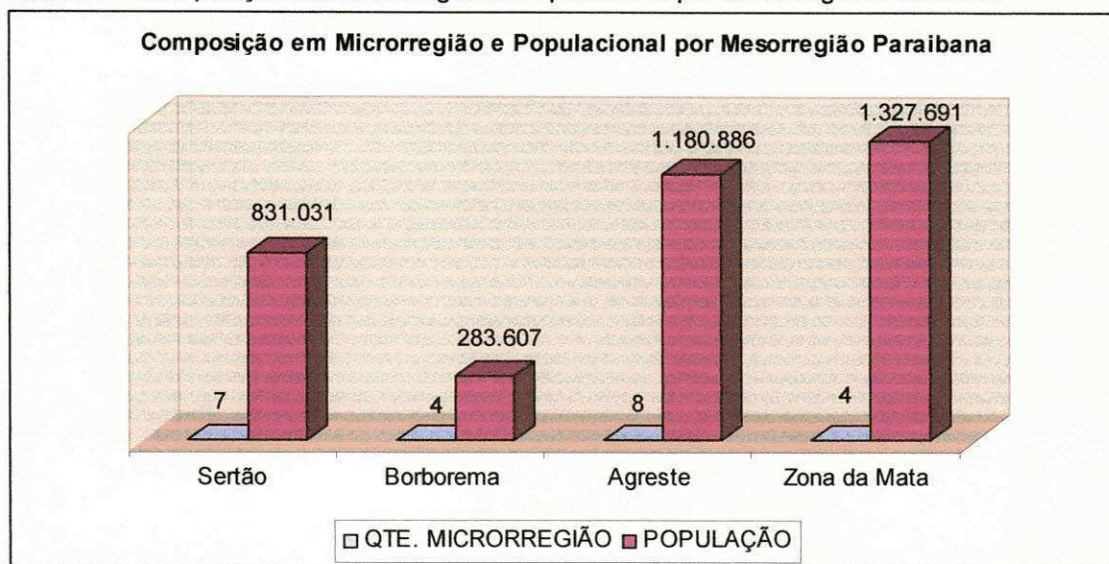
3 ANÁLISE DOS RESULTADOS

3.1 Caracterização da Prestação de Contas dos Gestores Públicos Municipais Paraibanos Julgadas pelo TCU como Irregulares.

Nesta seção, procurou-se reunir subsídios para cumprimento do objetivo específico desta pesquisa que se refere à identificação dos motivos que levaram gestores públicos municipais a terem contas reprovadas no Estado da Paraíba, quando da gestão de recursos da União.

O Estado da Paraíba possui seu território dividido em 4 mesorregiões, denominadas de: Sertão Paraibano, Borborema, Agreste Paraibano e Zona da Mata Paraibana, cada uma subdividida em microrregiões que totalizam 23. O gráfico 1 mostra a população e a quantidade de microrregiões de cada mesorregião paraibana¹.

Gráfico 1 – Composição em Microrregião e Populacional por Mesorregião Paraibana



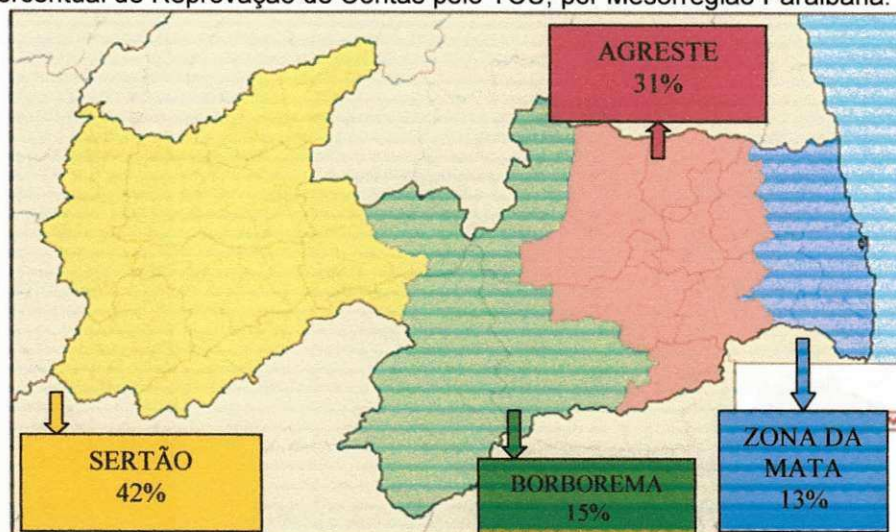
Fonte: elaboração própria baseada nos dados da pesquisa

Pela leitura do gráfico 1, observa-se que o Agreste Paraibano é a maior Mesorregião da Paraíba, com o segundo maior contingente populacional e o maior número de microrregiões. O Sertão Paraibano, apesar de possuir o segundo maior número de microrregiões, apresenta a terceira maior quantidade populacional.

Os dados coletados através da pesquisa documental realizada permitiram conhecer, por região geográfica, o percentual do volume de processos de tomada de contas, julgados irregulares pelo Tribunal de Contas da União, no período analisado. Conforme figura 1.

¹ Dados populacionais baseados em estimativas para 2006, disponível em: http://pt.wikipedia.org/wiki/Lista_de_mesorregi%C3%B5es_da_Para%C3%ADba, acesso em: 31 de outubro de 2008.

Figura 1 – Percentual de Reprovação de Contas pelo TCU, por Mesorregião Paraibana.



Fonte: elaboração própria, baseada no Mapa da Paraíba e na pesquisa realizada.

Observa-se que no Serão Paraibano tem a maior concentração de reprovação de contas, em que 42% dos processos analisados se referiram à algum dos municípios que compõem as 7 microrregiões do Sertão, mesmo não sendo ela a mais populosa ou a maior em número de microrregiões.

Quadro 2 - Demonstrativo das Cidades Paraibanas que Tiveram Maiores Números de Processos de Reprovação na Modalidade de Tomadas de Contas Especiais.

RELAÇÃO DAS 8 CIDADES QUE TIVERAM MAIOR NÚMERO DE PROCESSO				
Cidades	Número de Processos Por Cidade	Número de Gestores Por Cidade	Responsáveis pelos Processos	Número de Processo Por Responsável
Ibiara SERTÃO	10	3	João Ramalho da Silva	2
			Manoel Ramalho de Alencar	4
			Ivonete Vieira Rodrigues	4
Aparecida SERTÃO	7	1	José Alves de Sousa	7
Campina Grande AGRESTE	7	1	Felix Araújo Filho	7
Livramento BORBOREMA	7	2	Enoch Alves Sobrinho	6
			Flavio Antônio Chaves	1
São José de Caiana SERTÃO	6	2	Francisco Marcilio Fernandes Lopes	5
			Gildivan Lopes da Silva	1
Cruz do Espírito Santo ZONA DA MATA	5	1	Luciano Carneiro da Cunha	5
Piancó SERTÃO	4	1	Gil Galdino	4
Itabaiana AGRESTE	4	2	Geraldo Carvalho Fonseca Filho	1
			Sebastião Tavares de Oliveira	3
Total de 8 Cidades	Total de 50 Processos	Total de 13 Gestores	Total de 13 Responsáveis	Total de 50 Processos

Fonte: elaboração própria baseada nos dados da pesquisa

Analisando a coluna da esquerda para direita, do quadro 2 pode-se verificar que a primeira coluna mostra a relação das oito cidades que tiveram maiores números de ex-prefeitos com contas reprovadas; na segunda coluna tem-se que a cidade de Ibiara, é a cidade que lidera com maior número de contas irregulares, totalizando dez processos, sendo que esses processos têm três gestores como responsáveis. Sendo João Ramalho da Silva responsável por 2 processos; Manoel Ramalho de Alencar 4; Ivonete Vieira Rodrigues 4. Seguido de Aparecida e Campina Grande, com 7 processos cada, ao fazer uma análise do número de processo por gestores, essas duas cidades lideram, pois tanto Aparecida quanto Campina Grande tem 7 processos e apenas um gestor para cada cidade. Seguem com 6 processos e dois gestores como responsáveis a cidade de São José de Caiana; 5 processos e 1 responsável a cidade de Cruz do Espírito Santo; 4 processos e 1 responsável a cidade de Piancó; e por fim, Itabaiana com 4 processos e 2 responsáveis por processos de tomadas de contas especiais.

Pode ser observado em oito cidades, que treze gestores, foram responsáveis por 50 processos, equivalente a 34,24% da totalidade dos processos de tomadas de contas especiais, investigados no presente estudo.

Essa análise tem como referencia o período de publicação no Diário Oficial da União que vai de 13/02/2002 à 25/04/2008.

Analisa-se nos casos em que as cidades têm mais de uma gestão com contas irregulares, como é o caso de Ibiara, com três gestores distintos, sabendo que pode o mesmo ser candidato a reeleição, não há repetição do mesmo gestor. Será que o povo está se conscientizando?

Os documentos analisados permitiram identificar 146 processos de tomada de contas especiais, cujos recursos foram recebidos no período de 1986 a 2004. Confrontando-se esta data com a que se refere a data da publicação no Diário Oficial; da reprovação das contas pelo TCU, elaborou-se a tabela 2, cujo conteúdo revela o resumo estatístico do tempo decorrido entre uma data e outra.

Tabela 2 – Resumo estatístico do prazo decorrido, em anos, entre a data de recebimento dos recursos e a publicação da reprovação das contas.

Resumo estatístico do prazo decorrido na reprovação das contas

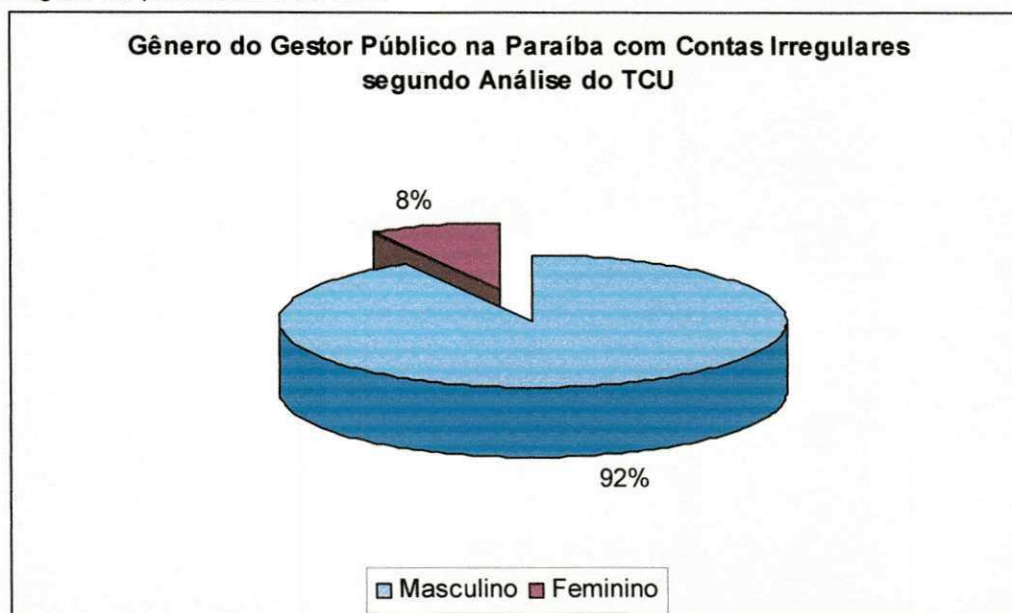
Resultado	Em anos	Em dias
Média	7,2	2604
Desvio Padrão	3,2	1157
Valor máximo	19,3	6945
Valor mínimo	2,0	714

Fonte: elaboração própria baseada nos dados da pesquisa

Os processos analisados foram julgados reprovados, com as sanções publicadas na imprensa oficial por um período médio de 7,2 anos, o que equivale a 2.604 dias, revelando quão moroso pode ser o processo de análise, julgamento e sanção do gestor público brasileiro. Conforme consta na tabela 1, detectaram-se processos cujo prazo de análise, julgamento e publicação decorreram em 19,3 anos, enquanto outros levaram 2 anos para publicação do seu resultado.

Os responsáveis pelas verbas públicas a conta da União, objeto de todos os processos analisados no presente estudo, cujas contas foram consideradas irregulares pelo TCU, eram, na época do recebimento destes recursos, ocupantes do cargo de Prefeito Municipal e, de acordo com o gráfico 2, 92% são do sexo masculino.

Gráfico 2 – Gênero dos Responsáveis por Recursos Públicos na Paraíba com Parecer de Contas Irregulares, pela Análise do TCU



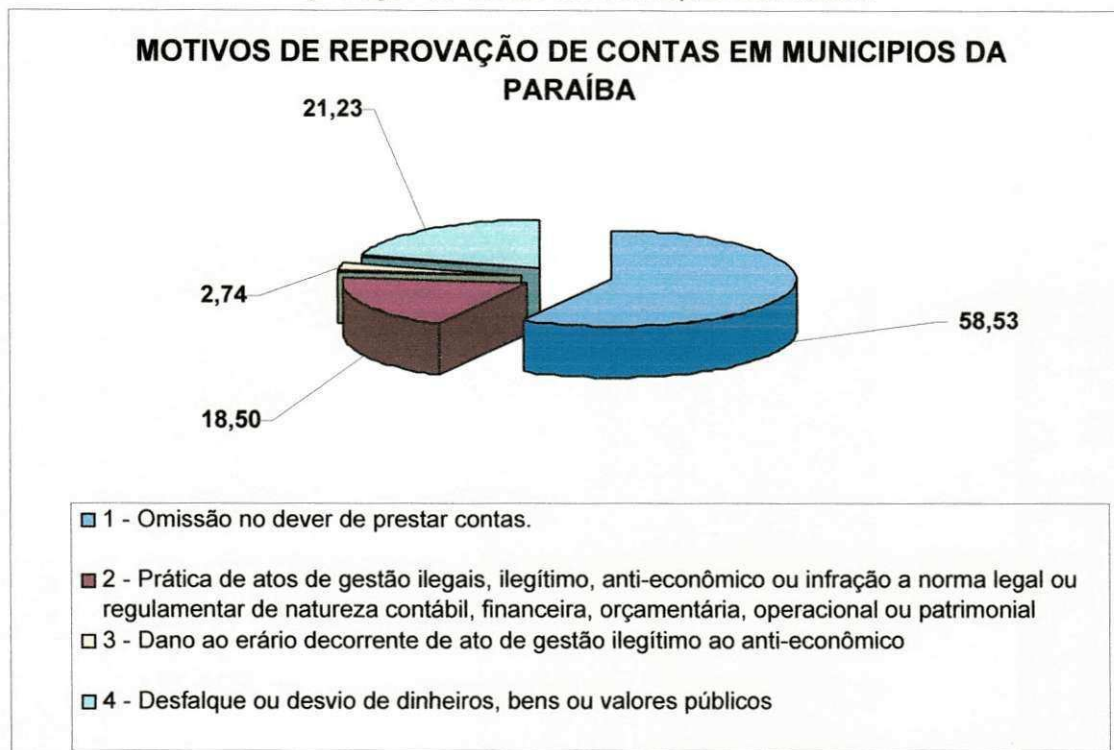
Fonte: elaboração própria baseada nos dados da pesquisa

A presença de apenas 8% de mulheres neste universo, conforme gráfico 2, sugere cautela na análise desses dados, uma vez que, existe forte predominância do gênero masculino como gestor público municipal. De acordo com notícias veiculadas pela imprensa paraibana, em análise as últimas eleições municipais de 2008, “O número de prefeitas eleitas chegou a 13, na Paraíba. No Brasil, mais de 500 cidades decidiram ser administradas por uma mulher”². Apesar do crescimento da presença feminina exercendo a gestão pública de alguns municípios brasileiros, na Paraíba, esta presença representa apenas 6% dos 223 municípios do Estado.

² Disponível em: <http://alpb.codata.pb.gov.br/noticia.php?cod=1737>, acesso: 15/nov/2008.

De acordo com Lei Nº 8.443, de 16 de Julho de 1992, Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União, em seu art. 16. inciso III, dispõe sobre os motivos que conduzem o TCU a considerar como contas irregulares os processos analisados. Na Paraíba, pode ser observados quais foram os motivos que justificaram as contas dos gestores municipais como sendo irregulares, expostos no gráfico 3.

Gráfico 3 – Motivos de Reprovação de Contas em Municípios da Paraíba.



Fonte: elaboração própria, baseada nos dados da pesquisa.

A omissão no dever de prestar contas foi considerada como o maior causador de motivos de irregularidades com 58,53% de todos os processos com contas irregulares estudados nesta pesquisa, dando a entender que os gestores acham que não devem prestar contas dos recursos que estão em sua administração, o que conflita, fortemente, com as imposições legais inerentes ao cargo de gestor público. Tal omissão se caracterizou, predominantemente, pela ausência de comprovação de despesas realizadas.

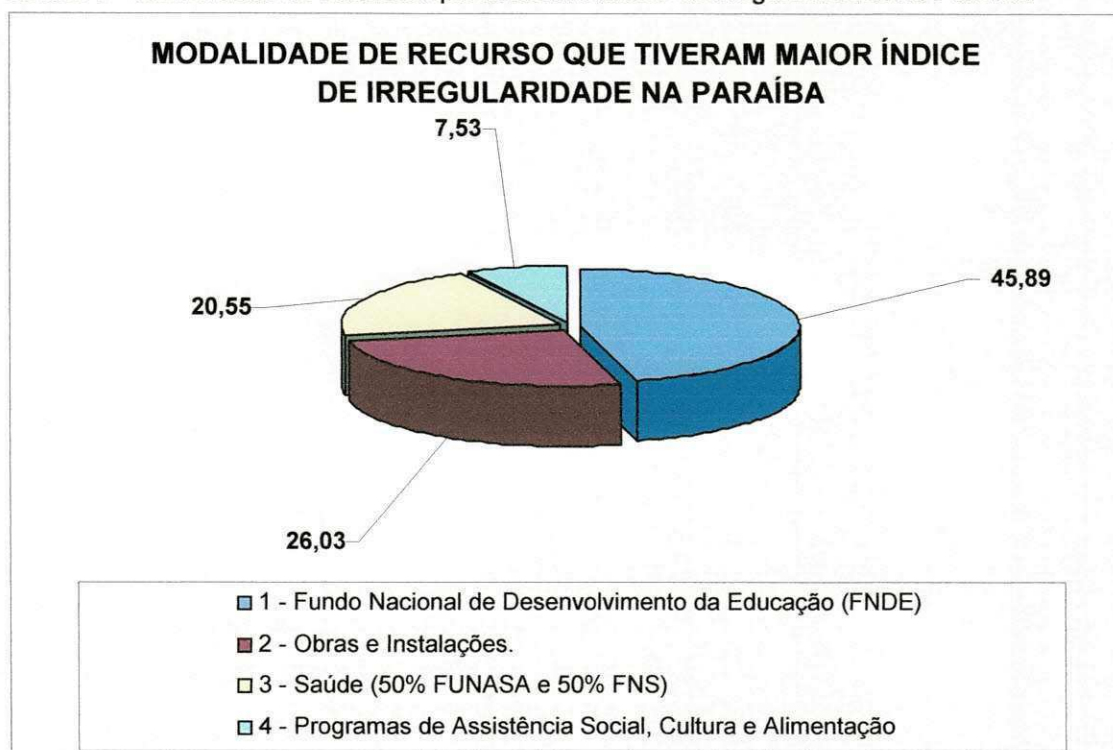
Com base no gráfico 3, pode-se constatar, ainda, que 21,23% dos processos analisados tiveram como causador da reprovação das contas desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos. Esse percentual pode ter ocorrido, devido o desvio de finalidade dos recursos, onde a Lei Complementar 101/2000. Trata sobre a destinação vinculada, como é o caso de recursos para a educação e saúde, sendo assim para haver irregularidade por motivo de desvio de recurso não é necessário que o gestor tenha desviado para seu próprio uso, podendo também, haver irregularidade quando os recursos não são utilizados onde são vinculados.

A constatação, pelo TCU, da prática de atos de gestão considerados ilegais, ilegítimos, anti-econômico, infração a norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, em 18,50% dos processos analisados, motivou considerar tais contas como irregulares, conforme gráfico 3.

A prática de atos de gestão considerados pelo TCU como irregulares, nos processos analisados, foram, na sua maioria, decorrentes de não execução total ou parcial do objeto do convênio, aplicação de recursos em desacordo com o plano de trabalho integrante do convênio, excesso de custos (super-faturamento) na consecução do objeto do convênio, pagamentos efetuados sem obediência a Lei n.º 4.320/64, ausência de procedimentos licitatórios, dentre outros.

Os processos analisados tiveram como objeto de convênio programas e fundos, dentre os quais alguns se encontram atualmente extintos, direcionados, principalmente, a educação por meio do FUNDEF hoje o atual FUNDEB, obras e instalações, saúde e assistência social, conforme demonstrado no gráfico 4.

Gráfico 4 – Modalidade de recursos que tiveram indícios de irregularidades na Paraíba.



Fonte: elaboração própria, baseada nos dados da pesquisa.

Pela leitura do gráfico 4, observa-se que a maior freqüência de motivos de reprovação das contas dos gestores públicos municipais paraibanos se encontra relacionada com os recursos da Educação, com 45,89% das contas irregulares. 26,03% dos processos analisados com contas irregulares estão relacionadas á obras e instalações, enquanto que os recursos ligados á área da saúde, estão presentes em 20,55% dos processos com

contas irregulares na Paraíba. Tais resultados sugerem fragilidades de controle nos recursos repassados pelo governo federal aos municípios que permitiu a ocorrência de consideráveis percentuais de desvio e/ou má gestão desses recursos públicos.

Verificou-se através da pesquisa dentre os motivos a título ilustrativo e sem a pretensão de esgotar a lista de objetivos públicos não cumpridos pela má gestão dos recursos conveniados, exemplifica-se que deixaram de ser cumpridos, no todo ou em parte, projetos que tinha como objetivos: construção e reconstrução de casas populares; Manutenção e desenvolvimento do ensino fundamental em escolas públicas; Treinamento de professores; Aquisição de material escolar, didático e de equipamentos para os alunos e a escola; Aquisição do acervo para a biblioteca; Construção e ampliação de escolas municipais. Reforma e compras de equipamentos para unidades escolares. Plano de Erradicação do Aedes Aegypti. Programa Nacional de Alimentação Escolar - PNAE. Atendimento aos Desnutridos e às Gestantes de Risco Nutricional, dentre outros.

Apesar da iniciativa do TCU em imputar punições aos gestores públicos municipais, conforme comentado adiante, observa-se pela listagem exemplificativa acima que o bem comum foi negligenciado, cabendo a indagação de que as sanções impostas á esses gestores reparam o dano causado à população?

Tendo em vista que a Instrução Normativa 56/2007 estipula valor mínimo de 23.000,00 (vinte e três mil reais) para que possa ser instaurado um processo de tomadas de contas especiais no ano de 2008, e levando em consideração os mesmos critérios utilizados para os processos em anos anteriores, que levam em consideração se o custo do processo de tomadas de contas especiais, é ressarcido ou não, pelo benefício da devolução, por parte dos gestores considerados irregulares. Com base nessa informação e tendo encontrado na pesquisado 146 (cento e quarenta e seis) processos de tomadas de contas especiais na Paraíba, fazendo uma multiplicação simples, da para saber qual o montante que os gestores precisam devolver aos cofres públicos. Portanto 146 processos e tendo no mínimo 23.000,00 de devolução para cada um, temos um total de no mínimo 3.358.000,00 (três milhões trezentos e cinquenta e oito mil reais) para serem devolvidos aos cofres públicos.

Além da determinação do TCU imposta ao gestor público com contas irregulares, referente à devolução de recursos, em alguns casos, adicionou-se a imposição do pagamento de multas. Nos processos analisados, o montante destas multas atingiu o valor de R\$ 84.500,00. Tal informação motiva reflexão; uma vez que, a lacuna de tempo e de esforço despendido na análise e julgamento da prestação de contas por parte do TCU; implica em custos, cujas sanções previstas em leis, podem não reparar o mal causado ao erário público, e não compensar a relação custo-benefício da fiscalização do TCU, e,

principalmente, reverter o dano causado à população pela privação dos benefícios que deixou de usufruir.

Adicionalmente, em virtude da predominância da preocupação da observância da legalidade do ato praticado, na administração pública, os processos analisados neste estudo revelaram ausência da verificação da eficácia e efetividade do gasto público. Pois, conforme reflete Slomisk (2005) “não basta informar quanto arrecadou e como gastou, é preciso evidenciar a sociedade qual foi o resultado econômico produzido para a sociedade”.

Daí a importância de incorporar nova visão para o Controle Externo da administração pública brasileira, voltada aos processos de fiscalização sob, também, o aspecto de avaliação de desempenho da gestão, mensuração de quanto custa o serviço público oferecido à sociedade, dentre outros.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo geral Averiguar quais os motivos classificados segundo a Lei Orgânica do TCU (Tribunal de Contas da União), que levaram prefeitos paraibanos a terem contas consideradas irregulares, ao gerir recursos da União.

A análise dos resultados encontrados no estudo permitiu constatar que o sertão paraibano consta com o maior índice de reprovação de contas no período estudado, com 42% dos processos.

Referindo-se a duração ou morosidade dos processos o período médio da análise, julgamento e publicação no Diário Oficial, dura em média 7,2 anos.

Os motivos que levaram a irregularidade nas contas, com maior relevância tendo (58,53%) representados pela omissão no dever de prestar contas; sendo seguido com 21,23% por desfalque ou desvio de dinheiro bens ou valores públicos, causado em maior parte devido o desvio de finalidade com recursos de destinação vinculada.

Constatou-se também que a maior frequência de motivos de reprovação foi verificada na modalidade de recurso destinado a educação com 45,89% seguido de obras e instalação com 26,03% e saúde com 20,55%.

Pode verificar também em quais cidades tiveram o maior número de processos e ao mesmo tempo identificar gestores que tiveram maior número de processo.

Além de análise feita em processos de tomadas de contas especiais instauradas contra os gestores, com o objetivo de quantificar o numerário mínimo a serem devolvidos, levando em consideração a instrução normativa 56/07.

Do exposto acima, conclui-se que os gestores omitem-se de prestar contas; praticam atos de gestão ilegal; desfalcam ou desviam dinheiro bens e valores públicos além de causar dano ao erário proporcionando motivos de irregularidades, confrontando fortemente com as imposições legais inerentes ao cargo público. Do qual afirma que, gestores incumbidos na atribuição de gerir recursos públicos têm o dever legal, e, sobretudo, moral, de prestar contas dos atos praticados, para que a própria sociedade saiba se os mesmos estão gerindo os recursos de forma econômica e que alcance os objetivos propostos.

E se levar em consideração que uma das formas de mudar esse quadro é investir na educação. Pode-se concluir que está havendo um outro agravante, já que, os recursos destinados a educação está sendo alvo de maior índice de irregularidade.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal: Métodos com base na LC nº 101/00 e nas Classificações Contábeis Advindas da SOF e STN**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BEUREN, Ilse Maria (Org.) et al. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade Pública: teoria, técnica de elaboração de balanços e questões**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2007.

_____. **Lei nº 4320, de 17 de Março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, Estados e Distrito Federa

_____. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/lcp101.htm. Acesso em: 01 novembro 2008.

_____. **LEI Orgânica do TCU Nº 8.443 - DE 16 DE JUNHO DE 1992 - Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União**. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Disponível em <http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/42/1992/8443.htm>. Acesso em 20 de out. de 2008

_____. **Instrução Normativa do TCU Nº 56 de 5 dezembro de 2007**. Dispõe sobre instauração e organização de processo de tomada de contas especial e dá outras providências. Disponível em: http://www.conveniosfederais.com.br/NormativosTCU/tcu56_07.html. Acesso em 20 de out. de 2008

_____. **REGIMENTO INTERNO do TCU de 13 de fevereiro de 2007**. ano XL – Nº 1. dispõe da Natureza, competência e jurisdição do tribunal de contas da União. Disponível em: http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/normativos/BTCU_ESPECIAL_01_DE13/02/2007.pdf. Acesso em: 20 de outubro de 2008

_____. **Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 04 de maio de 2001**. Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito

Federal e Municípios, e dá outras providências. Disponível em:
<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portarias325e519.PDF>
. Acesso em 20 out. de 2008.

CATÃO, Adrualdo de Lima. O serviço público no Direito brasileiro. Disponível em
<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2606> acesso em 30/11/2008.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle Interno nos Municípios**: Orientação para a Implantação e Relacionamento com os Tribunais de Contas. 2. ed. São Paulo: 2006.

GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo**. 5° ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública teoria e prática**: contém aplicação prática dos principais dispositivos da lei de responsabilidade fiscal. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**: Contabilidade Pública. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS DA SILVA, Lino. **Contabilidade Governamental**: um enfoque administrativo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

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

NASCIMENTO, Edson Ronaldo; DEBUS, Ilvo. **Lei Complementar nº 101/2000**: entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2. ed. Atual. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2002. Disponível em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br/hp/downloads/EntendendoLRF.pdf>>.
Acesso em 10 de Outubro de 2008.

PASCOAL, Valdecir Fernandes. **Direito Financeiro e controle Externo**. 5 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito Administrativo**. 13° ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. **Uma Abordagem da Administração Financeira Pública**: Contabilidade Pública. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SILVA, Edson Jacinto da. **O Município na Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Editora de Direito, 2000.

SLOMSKI, Valmor. **Contabilidade Pública**_Controladoria e Governança na Gestão Pública. São Paula Editora Atlas, 2005.

SOUSA, A. C.; FIALHO, F. A. P.; OTANI, N. **TCC Métodos e técnicas**. Florianópolis: Visual Books, 2007.