

## EFEITOS DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL SOBRE AS PRESTAÇÕES DE CONTAS DE PREFEITURAS DO VALE DO RIBEIRA

Cássia Harue Takii Hanaoka<sup>1</sup>

Igor Gabriel Lima<sup>2</sup>

Francisco Sérgio Cunha<sup>3</sup>

Marise Gonçalves de Oliveira<sup>4</sup>

Carlos Roberto Souza Carmo<sup>5</sup>

**RESUMO:** O objetivo deste estudo é analisar se após 10 anos de mudanças drásticas na maneira de administrar os recursos públicos causados pela Lei de Responsabilidade Fiscal, as prefeituras de municípios do Vale do Ribeira conseguiram adequar às normas desta lei, manter o equilíbrio de suas contas e, conseqüentemente, aumentar o número de pareceres favoráveis à aprovação das prestações de contas pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. Foram coletados os pareceres após o trânsito em julgado das prestações de contas de 16 prefeituras da região do Vale do Ribeira referente aos exercícios de 1992 a 2008. Para a análise, os tipos de pareceres foram quantificados e comparados entre os exercícios através de cálculos de percentagem. Os resultados iniciais mostraram que, após a Lei de Responsabilidade Fiscal, houve um aumento no número de pareceres desfavoráveis entre os municípios analisados. Então, pesquisou-se os principais motivos que levaram à desaprovação dessas prestações de contas. Ao final deste trabalho de pesquisa, foi possível concluir que a maioria das prefeituras pesquisadas não dá a devida atenção ao pagamento de Precatórios Judiciais e à aplicação mínima de recursos no ensino. Também foi possível detectar que várias administrações municipais apresentaram déficit orçamentário elevado, contrariando o principal motivo da criação da referida lei referente ao equilíbrio das contas públicas.

**PALAVRAS CHAVE:** Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF; Vale do Ribeira; Prestação de contas.

**ABSTRACT:** The objective of this study is to analyze if after 10 years of drastic changes in the way of administering public resources caused by the Law of Fiscal Responsibility, the prefectures of municipalities in Ribeira's Valley managed to adapt to the norms of this law, maintain the balance of their accounts and, consequently, increase the number of favourable opinions to the approval of the Court of Auditors accounts of the State of São Paulo. The opinions have been collected after the benefits judicata accounts 16 prefectures

---

<sup>1</sup> Faculdades Integradas do Vale do Ribeira – igor\_glima@hotmail.com

<sup>2</sup> Faculdades Integradas do Vale do Ribeira – igor\_glima@hotmail.com

<sup>3</sup> Faculdades Integradas do Vale do Ribeira – cienciascontabeis@scelisul.com.br

<sup>4</sup> Faculdades Integradas do Vale do Ribeira – igor\_glima@hotmail.com

<sup>5</sup> Universidade Federal de Uberlândia – carlosjj2004@hotmail.com

of the region of Ribeira's Valley for the financial years 1992 to 2008. For the analysis, the types of opinions have been quantified and compared between exercises through calculations of percentage. Initial results showed that, after the Law of Fiscal Responsibility, there was an increase in the number of unfavorable opinions among municipalities examined. Then, researched the main reasons for disapproval of the benefits of accounts. At the end of this research work, it was possible to conclude that most prefectures searched does not give due attention to the payment of Judicial Court requisitions were presented and the application of minimum resources in teaching. It was also possible to detect that many municipal administrations have high budget deficit, against the main reason for the creation of the aforementioned law relating to the balance of public accounts.

**KEY-WORDS:** Law of Fiscal Responsibility-LRF; Ribeira's Valley; Accountability.

## 1. INTRODUÇÃO

A Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000 trouxe novas normas de finanças públicas voltadas à responsabilidade na gestão fiscal. A crescente desestabilização fiscal foi o principal motivo para a criação de normas que buscassem o equilíbrio das contas públicas. A Lei de Responsabilidade Fiscal, doravante denominada apenas de LRF, foi inspirada em normas e princípios de outros países, por exemplo, dos Estados Unidos e Nova Zelândia, da Comunidade Econômica Europeia e do Fundo Monetário Internacional – FMI. Na elaboração da lei, o legislador brasileiro focou em 4 princípios básicos: planejamento, transparência, controle e responsabilização.

A LRF trouxe em seus artigos diversas obrigações a serem cumpridas por todos os gestores e responsáveis por recursos públicos. O objetivo da lei é limitar gastos, ao mesmo tempo que exige dos entes públicos a efetiva arrecadação de seus respectivos tributos, taxas e contribuições.

A LRF abrange todos os órgãos, poderes e entidades públicas, além de empresas estatais, fundos e responsáveis por recursos públicos. Dos entes afetados, as prefeituras foram os mais atingidos devido à sua responsabilidade direta em executar programas e prestar uma gama de serviços públicos. Além disso, executam em convênio programas de governos estaduais e federais e recebem repasses “carimbados” para áreas como saúde e educação. Por conta disso, são fiscalizados diretamente pelos órgãos do poder legislativo, quanto ao cumprimento da legislação fiscal e financeira e cumprimento de programas.

Se a LRF buscou auxiliar o administrador público no equilíbrio de suas contas, esta pesquisa buscou verificar se após a sua aprovação, houve aumento de pareceres do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo favoráveis à aprovação das contas em 16

municípios do Vale do Ribeira. Para essa verificação foram utilizados os pareceres das prestações de contas dos exercícios de 1992 a 2008, após trânsito em julgado, disponíveis no Sistema Integrado de Controle de Protocolo na página da internet do TCESP.

### **1.1 Questionamento Direcionador e Organização do Trabalho**

Após 10 anos de mudanças drásticas na maneira de administrar os recursos públicos, as prefeituras dos municípios do Vale do Ribeira conseguiram se adequar às normas da LRF, manter o equilíbrio de suas contas e conseqüentemente ter mais pareceres favoráveis emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo?

Para responder o questionamento direcionador desta investigação, assume-se como pressuposto a possibilidade de que as Prefeituras conseguiram controlar melhor suas contas após a edição da LRF e houve aumento de contas com pareceres favoráveis.

Assim, o presente trabalho foi dividido em três partes principais. Primeiramente, na introdução, aborda-se o assunto desta pesquisa, o problema, a premissa em que se norteará a busca pela resolução do problema e a metodologia de pesquisa e a respectiva classificação quanto aos objetivos, aos meios investigação e quanto à abordagem do problema. Neste tópico, também é abordada e descrita a delimitação da pesquisa, a caracterização da população e a descrição dos respectivos instrumentos de coleta e o plano de análise dos dados.

Em seguida, apresenta-se o referencial teórico constituído a partir da legislação e obras de diversos autores. Nesta etapa, discutem-se as origens da LRF, a cronologia da legislação semelhante implantada antes da LRF, os objetivos e princípios básicos da LRF, o conceito de responsabilidade fiscal, a legislação referente às prestações de contas dos municípios, a competência da fiscalização da LRF e a teoria da agência.

Posteriormente, são apresentadas as informações coletadas, as respectivas interpretações, e, por último, as conclusões obtidas com base nesta investigação, e, ainda, as sugestões para futuros trabalhos, com vistas a continuação deste trabalho.

### **1.2 Aspectos Metodológicos e Problema de Pesquisa**

Beuren (2008, p. 81), considera que a pesquisa descritiva não é tão preliminar como a exploratória e nem tão aprofundada como a explicativa. Logo, quanto aos objetivos, esta pesquisa está classificada como descritiva.

Nesse contexto, este trabalho limita-se a descrever, identificar, relatar e comparar os aspectos que comportam os itens relacionados em seu escopo.

No tocante aos procedimentos adotar-se-ão as pesquisas documental e bibliográfica, considerando-se a definição de Cervo e Bervian (1983, p.55) acerca das mesmas. Os autores ponderam que a pesquisa bibliográfica “explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos”. Esse tipo de pesquisa objetiva recolher informações e conhecimentos prévios acerca de um problema para o qual se procura resposta ou acerca de uma hipótese que se quer experimentar. Por ser de natureza teórica, a pesquisa bibliográfica é parte obrigatória haja vista que é por meio dela que tomamos conhecimentos sobre produção científica existente.

Segundo Silva e Grigolo (2002), a pesquisa documental vale-se de materiais que ainda não receberam nenhuma análise aprofundada. Esse tipo de pesquisa visa, assim, selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, buscando extrair dela algum sentido e introduzir-lhe algum valor.

Nesta investigação, os documentos pesquisados são os pareceres emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo dos últimos 18 anos das Prefeituras dos municípios do Vale do Ribeira.

Em relação ao problema de estudo a abordagem será classificada como qualitativa e quantitativa. Pois, conforme Richardson (1999, p. 70), a abordagem quantitativa é caracterizada pelo emprego de quantificação, tanto nas modalidades de coleta de informações quanto no tratamento dos dados através de técnicas estatísticas, desde as mais simples, como percentual, às mais complexas, como análise de regressão.

Richardson (1999) também define que a abordagem qualitativa pode descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.

### **1.3. Amostra, Coleta e Instrumento de Análise de Dados**

Foram pesquisados no site do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo os pareceres das contas dos 15 (quinze) municípios fiscalizados pela Unidade Regional de Registro, acrescentando-se o município de Registro, perfazendo assim um total de dezesseis prefeituras. Foram utilizados os pareceres após trânsito em julgado dos exercícios de 1992 a 2008. Contudo, uma vez que a maioria dos pareceres de 2008 ainda

estavam tramitando pela Corte, o quadro identificado neste trabalho pode ser modificado com a apresentação de recursos judiciais por parte de algumas administrações municipais.

Os pareceres do TCESP são de 3 tipos: favorável, favorável com ressalvas e/ou recomendações e desfavorável.

Para coletar os pareceres dos municípios, foram feitas pesquisas no site do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, no endereço [www.tce.sp.gov.br](http://www.tce.sp.gov.br), através da pesquisa avançada no Sistema Integrado de Controle de Protocolo.

Os dados foram organizados em tabelas e a respectiva interpretação teve como principal direcionador a respectiva participação relativa em cada grupo de informações por meio do cálculo de percentagens.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Origens**

A LRF foi criada por vários motivos, mas principalmente pela falta de recursos para o setor público honrar suas dívidas, pelo crescente endividamento interno e externo, pelas elevadas taxas de juros e necessidade de geração de superávit primário.

Segundo Harada (2002), a LRF surgiu como consequência natural à irreversibilidade da globalização econômica e como resposta do governo ao clamor público que se manifestou contra os atos de improbidade que haviam nas três esferas de Poder dos entes da Federação.

Organismos internacionais, como o *International Monetary Fund* - IMF (Fundo Monetário Internacional – FMI) e o *International Bank for Reconstruction and Development* – IBRD (Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento – BIRD), exigiam que países em desenvolvimento como o Brasil, que tinham ou desejavam solicitar empréstimos, ajustassem suas contas públicas, no sentido de evitar déficits orçamentários buscando o controle de gastos públicos (PEREIRA, 2009).

De acordo com o TCESC (2002), a LRF surgiu num contexto de reforma do estado que vem ocorrendo em vários países nas últimas décadas. A diretriz é substituir a administração pública burocrática pela gerencial e desta forma aumentar a eficiência na prestação dos serviços pelo Estado.

Conforme estudo de Nascimento e Debus (2002), na elaboração da LRF, foram utilizados como referência alguns princípios e normas internacionais em vigência. As principais referências foram o FMI, o *Fiscal Responsibility Act* da Nova Zelândia, o

Tratado de Maastricht da Comunidade Econômica Europeia (CEE) e o *Budget Enforcement Act* dos Estados Unidos.

A legislação internacional concentra-se nos aspectos da eficiência dos gastos, limitação de despesas, aumento de receitas e transparência do gasto público. A lei brasileira buscou esses objetivos.

## **2.2 Legislação Anterior à LRF – LRF**

### **2.2.1 Programa de Apoio à Reestruturação e ao Ajuste Fiscal de Estados**

Através da Resolução nº 162/95, do Conselho Monetário Nacional – CMN, iniciou-se o Programa de Apoio à Reestruturação e ao Ajuste Fiscal de Estados que foi utilizado para o refinanciamento de dívidas públicas estaduais, além de aberturas de linhas de crédito para ações emergenciais, como o Programa de Demissão Voluntária – PDV.

Para a obtenção destes benefícios, o Estado dependia de assunção de compromissos de ajuste fiscal e financeiro a serem mantidos durante a vigência do programa. Esses compromissos comportavam o (1) Controle e redução da despesa de pessoal, nos termos da Lei Complementar nº 82 de 1995 – a chamada Lei Camata I; (2) a privatização, concessão de serviços públicos, reforma patrimonial e controle de estatais estaduais; (3) o aumento da receita, modernização e melhoria de sistemas de arrecadação, de controle do gasto e de geração de informações fiscais, buscando explorar plenamente a base tributária e desenvolver esforços para incrementar a arrecadação tributária própria; (4) o compromisso de resultado fiscal mínimo, traduzidos neste caso, em metas de resultado primário trimestral; e (5) a redução e controle do endividamento estadual.

O Programa de Apoio à Reestruturação e ao Ajuste Fiscal de Estados teve a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) como órgão de acompanhamento das metas fiscais assumidas pelos governos estaduais. Este processo visava à implementação de medidas que permitissem aos Estados alcançar o equilíbrio orçamentário sustentável (Nascimento, Debus, 2002).

### **2.2.2 Lei 9.496, de 11 de setembro de 1997**

A partir da Lei nº 9.496, de 11 de setembro de 1997, a União ficou autorizada a assumir a dívida pública mobiliária dos Estados e do Distrito Federal, além de outras dívidas autorizadas pelo Senado Federal, entre elas as dívidas assumidas a partir da Resolução nº 162/95, da CMN, com a contrapartida de assumirem “Reestruturação e ajuste

fiscal”. Tal autorização foi estendida aos municípios através da Medida Provisória nº 2.118/01, obrigando a estes apenas à adoção de metas com gastos de pessoal e a criação de fundos de aposentadoria e pensões para inativos (Nascimento, Debus, 2002).

Portanto, observando metas fiscais desde 1995 (partir da edição da supracitada Res. 162), os governos estaduais em 2000 estavam mais bem preparados para o cumprimento das regras determinadas a partir da LRF.

### **2.2.3 Objetivos e princípios básicos da LRF – LRF**

Segundo o TCESP (2010), com o objetivo de aprimorar a responsabilidade na gestão fiscal dos recursos públicos por meio da ação planejada e transparente, com o fito de prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, a Lei Fiscal apoiou-se em quatro pilares básicos:

- Planejamento
- Transparência
- Controle
- Responsabilização

O **planejamento** aprimorado pela criação de novas informações, metas, limites e condições para a renúncia de receita, geração de despesas, despesas com pessoal, despesas da seguridade, dívidas, operações de crédito, ARO (empréstimo por antecipação da receita orçamentária) e concessão de garantias.

A **transparência** das ações do administrador público com a divulgação compreensível a toda sociedade. Dentro do princípio da transparência é importante destacar a participação popular nas decisões políticas.

Estabelecido no art. 48, da LRF:

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

Parágrafo único: A transparência será assegurada também mediante:

I – Incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;

II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público;

III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União [...]

Art. 49 As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade. [BRASIL, 2000]

O **controle** de resultados, atingimento de melhores metas e maior qualidade dos serviços públicos, contido no princípio da eficiência. Maior transparência e qualidade das informações, exigindo uma ação fiscalizadora mais efetiva e contínua dos Tribunais de Contas.

A **responsabilização** sempre que houver o descumprimento das regras, com a suspensão das transferências voluntárias, garantias e contratação de operações de crédito, inclusive ARO. Em cumprimento ao princípio da legalidade os responsáveis sofrerão as sanções previstas no Código Penal e na Lei de Crimes de Responsabilidade Fiscal.

### 2.3. A LRF

A LRF - Lei Complementar n° 101, de 4 de maio de 2000, “estabelece as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal”, regulamentando o Capítulo II do Título IV da Constituição Federal, (da Tributação e do Orçamento) e contemplando os três níveis de governo: Federal, Estadual e Municipal. Em particular, a LRF vem atender à prescrição do artigo 163 da CF de 1988, cuja redação é a seguinte:

Lei complementar disporá sobre:

I - finanças públicas;

II - dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo poder público;

III - concessão de garantias pelas entidades públicas;

IV - emissão e resgate de títulos da dívida pública;

V - fiscalização das instituições financeiras;

VI - operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

VII - compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional. [BRASIL, 1988]

É uma lei que trata de finanças públicas e fixa limites e proibições ao gestor público, com o intuito de manter o equilíbrio financeiro das contas e a transparência dos procedimentos administrativos.

A LRF atende também ao artigo 169 da Carta Magna, que determina o estabelecimento de limites para as despesas com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito federal e dos Municípios a partir de Lei Complementar. Neste sentido,



ela revoga a Lei Complementar n ° 96, de 31 de maio de 1999, a chamada Lei Camata II, através do artigo 75.

A LRF atende ainda à prescrição do artigo 165 da Constituição, mais precisamente, o inciso II do parágrafo 9º. De acordo com este dispositivo, “...Cabe à Lei Complementar estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para a instituição e funcionamento de Fundos”.

Por fim, com seu artigo 68, a LRF atende à prescrição do artigo 250 da Constituição de 1988, criando o “Fundo do Regime de Previdência Social, vinculado ao Ministério da Previdência e Assistência Social, com a finalidade de prover recursos para o pagamento dos benefícios de regime geral da previdência social”.

Para Matias-Pereira (2006, p. 297), a implementação da LRF visa a “aumentar a qualidade das ações de gestão fiscal dos recursos públicos confiados aos agentes da administração pública de todas as esferas de governo e coibir os abusos que provocam danos ou prejuízos ao patrimônio público”.

A LRF, acompanhada pela Lei de Crimes da Responsabilidade Fiscal, segundo Martins (2001), vem concretizar a intenção constituinte de que fossem produzidos orçamentos equilibrados. Na essência do modelo adotado está a exigência de responsabilidade maior das administrações públicas, que devem estar destinadas a servir à nação e à sociedade, e não a servir apenas aos interesses da burocracia ou às ambições políticas dos detentores do poder.

### **2.3.1 Conceito de Responsabilidade Fiscal**

A responsabilidade fiscal representa um conceito inovador no ordenamento jurídico brasileiro. Torres (2000) observa que foi extraído do sentido inglês de responsabilidade moral (*responsability*) ou mesmo da responsabilidade por prestação de contas (*accountability*).

Para Sanches (2004), é a utilização correta e eficiente dos recursos públicos, buscando efetividade na arrecadação das receitas e ação responsável e pragmática na programação e execução de despesas.

Nóbrega (2002) é de opinião que a responsabilidade fiscal transcende a mera responsabilidade civil do Estado e invade outros campos como a prestação de contas, a transparência e a cidadania. É um parâmetro comportamental que busca estabelecer um novo modelo de gestão fiscal no Brasil.

O § 1º do art. 1º da LRF estabelece que responsabilidade na gestão fiscal é

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

Ação planejada é aquela baseada em planos previamente estabelecidos e, no caso da administração pública, sujeitos à apreciação e aprovação da instância legislativa, garantindo-lhes necessária legitimidade. São peças de planejamento constantes na LRF e na própria Constituição Federal: o Plano Plurianual – PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e a Lei Orçamentária Anual – LOA.

A transparência é a ampla divulgação à sociedade e também a participação destes nos assuntos ligados à arrecadação de receitas e à realização de despesas pelo poder público.

Responsabilidade na gestão fiscal: “Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação” (art. 11, da LRF).

Portanto, a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe que a ação governamental seja precedida de propostas planejadas, transcorra dentro dos limites e das condições institucionais e resultem no equilíbrio entre receitas e despesas. Nenhum agente público ou outra autoridade qualquer pode atuar a seu bel-prazer, pois todos têm direitos e obrigações estabelecidos pela lei (GUEDES, 2001).

### **2.3.2 Prestação de Contas dos Municípios**

Conforme o art. 56 da LRF, as contas prestadas pelos Chefes do Poder Executivo, incluídas as dos Presidentes dos órgãos do Poder Legislativo e Judiciário e do Chefe do Ministério Público, receberão parecer prévio, separadamente, do respectivo Tribunal de Contas.

“Os Tribunais de Contas emitirão parecer prévio conclusivo sobre as contas no prazo de sessenta dias do recebimento, se outro não estiver estabelecido nas constituições estaduais e nas leis orgânicas municipais” (art. 57 da LRF).

Na Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, (LC nº 709/93), o artigo 24 determina que este emitirá parecer sobre a prestação de contas anual dos

municípios até o último dia do ano seguinte ao do seu recebimento. Portanto, no Estado de São Paulo, vigora este último prazo para o Tribunal de Contas emitir seu parecer.

O § 4º do artigo 23, da LC 709/93, define que o parecer prévio “consistirá em uma apreciação geral e fundamentada sobre o exercício financeiro e a execução do orçamento, indicando, se for o caso, as irregularidades, as parcelas impugnadas, as ressalvas e as recomendações”.

Em seu artigo 58, a LRF sintetiza o conteúdo da prestação de contas:

A prestação de contas evidenciará o desempenho da arrecadação em relação à previsão, destacando as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial, bem como as demais medidas para incremento das receitas tributárias e contribuições. [BRASIL, 2000]

Destaca-se, ainda, que o parecer prévio do Tribunal de Contas sob a prestação de contas da Prefeitura poderá deixar de prevalecer por decisão de 2/3 (dois terços) dos membros da Câmara Municipal, visto que este é o órgão incumbido de fiscalizar o Poder Executivo Municipal.

### **2.3.3 Fiscalização da LRF**

De acordo com o art. 32 e 33 da Constituição Estadual, o controle externo é exercido pela Assembléia Legislativa, com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado, o qual é responsável pela fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas, o qual poderá realizar através de inspeções e verificações.

Através do art. 59 da LRF, determina que:

O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei complementar, com ênfase no que se refere a:

- I – atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
- II – limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
- III – medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;
- IV – providências tomadas, conforme o disposto no at. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
- V – destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;
- VI – cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver. [...]

§ 2º Compete ainda aos Tribunais de Contas verificar os cálculos dos limites da despesa total com pessoal de cada Poder e órgão [...] [BRASIL, 2000]

A Lei n. 10.028, de 19 de outubro de 2000 (Lei de Crimes Fiscais), em seu art. 5º discrimina as infrações administrativas contra as leis de finanças públicas e atribui ao

Tribunal de Contas, a quem compete à fiscalização contábil, financeira e orçamentária da pessoa jurídica de direito público envolvida, processar e julgar referidas infrações.

Os Tribunais de Contas emitem alertas periódicos aos Poderes ou órgãos quando constatarem desde inconsistências de dados até tendência a descumprimentos legais quando na fiscalização do exercício, como determinado no parágrafo primeiro do artigo 59 da Lei Fiscal. É uma ação de prevenção para se evitar erros e descumprimentos ainda no curso do exercício.

O art. 67, da LRF, institui que o controle da gestão fiscal passa a ser feita pelos Conselhos de Gestão Fiscal. O referido artigo dispõe:

O acompanhamento e a avaliação, de forma permanente, da política e da operacionalidade da gestão fiscal serão realizados por conselho de gestão fiscal, constituído por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade [...] [BRASIL, 2000]

Portanto o Tribunal de Contas é o responsável pela fiscalização do cumprimento da LRF. Vale ressaltar que “nenhum processo, documento ou informação poderá ser subtraído às inspeções do Tribunal de Contas, a qualquer pretexto, sob pena de responsabilidade” (§1º do art. 25 da Lei Orgânica do TCE/SP).

## 2.4 Teoria da Agência

Para sustentar a hipótese, será utilizado a teoria da agência, que afirma a existência de uma relação de conflito entre um Principal e um Agente quando cada um busca seu benefício próprio. Jensen e Meckling *apud* Slomski (2008, p. 32) definem uma relação de agência

[...] como um contrato sob o qual uma ou mais pessoas (o principal) contrata outra pessoa (o agente) para desempenhar algum serviço em nome do principal, envolvendo delegação de algum poder de tomada de decisão ao agente. Se ambas as partes da relação são maximizadoras de utilidade, existe uma boa razão para acreditar que o agente nem sempre agirá de acordo com os melhores interesses do principal.

Para Hitt, Ireland e Hoskisson (1999 *apud* Slomski, 2008, p. 32) a “relação de agência existe quando uma parte delega a responsabilidade de tomada de decisão à segunda parte por uma compensação”.

Afirma Slomski (2005, p. 30) que “baseando-se na premissa de que o agente dispõe de mais informações que o Principal para o processo de tomada de decisões, o Agente poderá procurar atingir seus próprios objetivos, mesmo que incorram em menos lucro para o Principal”.

A existência de relação de agência se confirma através das condições básicas enumeradas por Slomski (1999, p. 27), que são as seguintes:

- O agente (gestor público) dispõe de vários comportamentos possíveis a serem adotados.
- A ação do agente (gestor público) afeta o bem-estar das duas partes;
- As ações do agente (gestor público) dificilmente são observáveis pelo principal (cidadão), havendo, dessa forma, assimetria informacional.

O Estado necessita que alguém tome decisões por ele. Nesse caso, a Teoria da Agência não trata apenas da relação entre o proprietário do capital e o gestor do mesmo, mas da delegação de poder de decisão. Sendo assim, o cidadão representa o principal e o Gestor Público, o agente que decidirá por ele.

### **3. RESULTADOS E DISCUSSÕES**

Todos os órgãos públicos são obrigados a prestar contas à sociedade. Estas prestações de contas são sintetizadas em demonstrativos contábeis, como os balanços patrimoniais e financeiros. No papel de principal na relação de agência, o cidadão deve fiscalizar o gestor dos recursos públicos que são seus por natureza. No entanto, a incapacidade técnica e operacional impede que boa parte da população cidadão se ocupe da investigação permanente das prestações de contas dos responsáveis por recursos públicos.

Devido a essas circunstâncias, ocorre a existência de órgãos especializados na verificação e análise de prestação de contas desses gestores que, em nome do cidadão, analisa e decide sobre a regularidade ou não das despesas realizadas em serviços e obras públicas com os recursos arrecadados através de impostos, como os Tribunais de Contas. Os resultados destas análises são os pareceres que relatam e descrevem documentos e fatos da gestão do administrador público.

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo emite parecer prévio antes de encaminhar as contas municipais ao Poder Legislativo para julgamento. É importante ressaltar que o Tribunal de Contas emite apenas um parecer prévio, pois o órgão incumbido de julgar as contas do Poder Executivo Municipal é a Câmara de Vereadores. O parecer do Tribunal de Contas deixará de prevalecer por 2/3 (dois terços) dos votos da Câmara<sup>6</sup>. Os pareceres podem ser de três tipos: favoráveis, favoráveis com ressalvas e/ou recomendações e desfavoráveis.

---

<sup>6</sup> § 4º do art. 24 da LC nº. 709/93.

Esta pesquisa analisou 269 pareceres emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo após trânsito em julgado das prestações de contas de 16 municípios do Vale do Ribeira dos exercícios de 1992 a 2008.

A tabulação das decisões do TCESP quanto às contas dos gestores do período analisado está representada na Tabela 1, consolidando todos os tipos de decisão.

**Tabela 1 – Tipo de decisão do TCESP das contas das prefeituras por ano**

Ano	Favor.	%	Favor. c/ ress. e/ou recom.	%	Desfavor.	%	Não julgados
1992	0	0	11	68,75	3	18,75	2
1993	0	-	15	93,75	1	6,25	0
1994	1	6,25	13	81,25	2	12,50	0
1995	0	-	6	37,50	10	62,50	0
1996	5	31,25	4	25,00	7	43,75	0
1997	2	12,50	11	68,75	3	18,75	0
1998	3	18,75	9	56,25	4	25,00	0
1999	3	18,75	8	50,00	5	31,25	0
2000	3	18,75	5	31,25	8	50,00	0
2001	8	50,00	7	43,75	1	6,25	0
2002	3	18,75	9	56,25	4	25,00	0
2003	4	25,00	4	25,00	8	50,00	0
2004	1	6,25	5	31,25	10	62,50	0
2005	3	18,75	3	18,75	10	62,50	0
2006	1	6,25	3	18,75	12	75,00	0
2007	2	12,50	3	18,75	11	68,75	0
2008	1	6,25	2	12,50	12	75,00	1
<b>TOTAL</b>	<b>40</b>	<b>14,86</b>	<b>118</b>	<b>43,87</b>	<b>111</b>	<b>41,26</b>	<b>3</b>

Fonte: Sistema Integrado de Controle de Protocolo do site do TCESP ([www.tce.sp.gov.br](http://www.tce.sp.gov.br))

Foi adicionada a coluna “não julgado” para constar dois municípios que não haviam prestações de contas no exercício de 1992 por terem sido recentemente emancipados e uma prestação de contas do exercício de 2008 que não havia sido julgada até a tabulação desses dados.

No geral, observa-se que menos de 15% das prestações de contas analisadas tiveram parecer favorável pleno. A maioria dos pareceres foram favoráveis com ressalvas e/ou recomendações, apresentando um total de 43,87%. Porém, o número de pareceres desfavoráveis apresenta diferença muito pequena em relação ao total de pareceres favoráveis, ou seja, 2,61% (43,87% - 41,26%). O total de pareceres favoráveis, com ou sem ressalva, corresponde a 58,74% (14,86%+43,87%), mas 41,26% de pareceres desfavoráveis é um número considerável. Então, a seguir será analisada a evolução dos pareceres desfavoráveis de 1992 a 2008.

Houve grande oscilação no número de pareceres desfavoráveis no período anterior à criação da LRF, ou seja, até o ano 2000. Verificou-se que dos exercícios de 1992 a 1994 somente alguns municípios tiveram parecer desfavorável à aprovação de suas contas, ao passo que no exercício seguinte, 1995, esse total subiu para 62,5%, mas logo em seguida, em 1996, caiu para 43,75% e 18,75% no ano seguinte, 1997, voltando a subir entre 1998 a 2000, chegando a 50% no ano de edição da nova Lei.

A partir do lançamento da LRF, esperava-se que inicialmente os municípios apresentassem dificuldades em se adequar às novas regras, o que talvez atraísse alguns pareceres desfavoráveis, mas que com o tempo isso diminuiria gradativamente. Contudo, no ano subsequente à aprovação da LRF (2001), observou-se que dos 16 municípios analisados apenas 1 recebeu parecer desfavorável do TCESP e 8 anos depois foram 12 municípios, o que corresponde a 75% dos municípios pesquisados.

Do exercício de 2001 a 2004 observa-se o aumento de pareceres contrários à aprovação das contas dos Executivos municipais, partindo de 6,25% passando por 62,5% em 2004 e 2005, subindo novamente, com 75% em 2006, apresentando uma pequena diminuição em 2007 e voltando aos 75% em 2008.

Portanto, ao contrário do que se esperava, ao longo dos oito anos de vigência da lei fiscal, o número de pareceres desfavoráveis à aprovação das contas dos executivos municipais da região do Vale do Ribeira aumentou.

Dado o expressivo número de pareceres desfavoráveis nos últimos anos, foram analisados os principais motivos que levaram a esse resultado. O resultado dessa análise é apresentado na Tabela 2, compreendendo os exercícios de 2005 a 2008.

**Tabela 2 – Principais motivos de pareceres desfavoráveis nos exercícios de 2005 a 2008.**

EXERCÍCIO	2005		2006		2007		2008	
	10	100%	12	100%	11	100%	12	100%
Ensino	2	20,00	3	25,00	7	63,64	5	41,67
Pessoal	0	0	0	0,00	2	18,18	4	33,33
Déficit	2	20,00	3	25,00	4	36,36	3	25,00
Precatórios	2	20,00	5	41,67	8	72,73	6	50,00
Fundeb	0	0	0	0,00	5	45,45	4	33,33
Restos a pagar	0	0	0	0,00	1	9,09	4	33,33
Outros	4	40,00	5	41,67	0	0,00	1	8,33

**Fonte:** Pesquisa no Sistema Integrado de Controle de Protocolo do TCESP na internet

O parecer desfavorável decorre muitas vezes de vários motivos e não de apenas um. Por isso, a soma dos motivos que levaram a esse parecer não corresponde ao número de pareceres desfavoráveis. Na tabela constam os 6 (seis) principais itens não observados devidamente pelos municípios e o item “outros” para agrupar o número dos aspectos menos expressivos em rejeição de contas.

Observa-se que aplicação mínima na manutenção e desenvolvimento do ensino, despesas totais com pessoal, elevado déficit orçamentário, pagamento mínimo e reconhecimento de precatórios judiciais, aplicação dos recursos do Fundeb (Fundo da Educação Básica) e inscrição de restos a pagar sem disponibilidade financeira têm sido os principais motivos que resultaram em pareceres desfavoráveis à aprovação das contas dos prefeitos da região pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo nos exercícios de 2005 a 2008. A falta de planejamento e controle, princípios básicos da LRF, são as principais causas desse resultado.

Entre os motivos, o aspecto mais comum foi quanto aos Precatórios. Precatório é a requisição feita pelo juiz contra a Fazenda Pública, para que as dívidas sejam pagas aos respectivos credores. A Constituição traz em seu artigo 100 a obrigatoriedade de inclusão no orçamento, das entidades de direito público, de verba necessária ao pagamento de seus débitos oriundos de sentenças transitadas em julgado, constantes de precatórios judiciais apresentados até 1º de julho, fazendo-se o pagamento até o final do exercício seguinte com as devidas atualizações monetárias. A LRF em seu artigo 10 determina a identificação dos beneficiários de pagamento de sentenças judiciais, por meio de sistema de contabilidade e administração financeira, para fins de observância da ordem cronológica determinada no art. 100 da CF. Precatórios alimentares e de baixa monta tem preferência entre os demais débitos, sobressaindo-se apenas titulares com mais de 60 (sessenta) anos e portadores de doenças graves.

Em segundo lugar nos motivos de parecer desfavorável está a aplicação na manutenção e desenvolvimento do ensino. De acordo com a Constituição Federal, os municípios devem aplicar o mínimo de 25%<sup>7</sup> da receita proveniente de impostos na manutenção e desenvolvimento do ensino, devendo aplicar 60%<sup>8</sup> desse recurso no ensino fundamental e 40% em outros níveis de ensino, o que corresponde a 15% e 10% daquele mínimo de 25% informado inicialmente. Também referente à educação, os municípios

---

<sup>7</sup> Art. 212 da CF.

<sup>8</sup> Artigo 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.



devem aplicar o mínimo de 60% dos recursos do Fundeb (Fundo da Educação Básica) na remuneração dos profissionais do magistério e até 40% em demais despesas, devendo aplicar no mínimo 95% do total desse recurso no exercício e a parcela restante no primeiro trimestre do exercício seguinte<sup>9</sup>. Em um dos pareceres analisados, o E. Conselheiro Relator comenta a respeito da não aplicação mínima no ensino: “essa irregularidade é grave e, ainda que isolada, é motivo suficiente para comprometer as contas municipais, nos termos da jurisprudência deste Tribunal<sup>10</sup>”.

Quanto ao elevado déficit, os municípios desrespeitaram o § 1º do artigo 1º da LRF. Em vários casos, o déficit é agravado pela inscrição em restos a pagar sem disponibilidade financeira. No exercício de 2008, alguns municípios tiveram aumento de despesas com pessoal, contrariando o parágrafo único do artigo 21 da LRF que proíbe o aumento de despesa com pessoal nos últimos 180 dias de mandato, contribuindo para o aumento do déficit orçamentário.

#### 4. CONCLUSÃO

As quantidades de tipos de pareceres quantificados ano a ano foram comparados através de cálculos de percentagem.

Observou-se que 41,26% dos pareceres analisados são desfavoráveis à aprovação das contas. Mesmo com 58,74% dos municípios com pareceres favoráveis à aprovação de suas contas, 41,26% de pareceres contrários é uma quantidade que pode ser considerada expressiva, principalmente, ao se levar em conta que trata-se de recursos públicos. Por isso, o pressuposto básico assumido como hipótese de pesquisa não foi confirmado, pois após a edição da LRF houve aumento de pareceres desfavoráveis às prestações de contas dos municípios analisados.

A pesquisa também permitiu identificar quais foram os principais motivos dos pareceres desfavoráveis às prestações de contas daquelas prefeituras alvos deste processo de análise investigativa. Ou seja, uma vez que aplicação no ensino e precatórios são regulados pela Lei suprema, os municípios devem dar atenção maior ao que é disciplinado por ela.

---

<sup>9</sup> Artigo 21 da Lei Federal nº 11.494/07.

<sup>10</sup> Processo: TC-2284/026/07 – Contas anuais do exercício de 2007 da Prefeitura Municipal de (...) – Voto do E. Conselheiro Relator Dr. Robson Marinho em sessão da Egrégia Segunda Câmara de 14/07/2009. Disponível em: [www.tce.sp.gov.br](http://www.tce.sp.gov.br).

Além daqueles dois motivos já relatados, o elevado déficit fiscal das prefeituras também configurou-se como outro dos principais fatores de rejeição de contas públicas, evidenciando o descumprimento e a falta de atenção às normas de responsabilidade na gestão das finanças municipais pelos seus administradores.

À luz da aplicação da teoria da agência ao contexto do setor público assume que existe conflito de interesses entre governantes e cidadãos, pois, os governantes têm interesses pessoais que se sobrepõe à salvaguarda do interesse público. Portanto, pela teoria da agência, os benefícios obtidos pelos agentes, que resultam a pareceres desfavoráveis de suas contas pelo Tribunal de Contas, são maiores que as punições definidas pela Lei e aplicadas por este Tribunal.

A pesquisa apresentou como principal limitação o fato da amostra escolhida para análise ser composta somente pelas prestações de contas das prefeituras do Vale do Ribeira. Contudo, a despeito de tal limitação, os resultados e conclusões que apontam para várias outras possibilidades de investigações de natureza científica, por exemplo, a expansão da amostra de pesquisa para outras regiões do estado do Brasil, ou, ainda, um aprofundamento mais detalhado das análises acerca dos motivos da emissão de pareceres favoráveis com ressalvas.

Diante do exposto, há que se considerar a relevância e a contribuição prestadas por este trabalho, contudo, destaca-se que o assunto discutido está longe de ser esgotado, motivo pelo qual sugere-se a continuidade deste trabalho mediante a adoção das sugestões já apresentadas no parágrafo anterior, entre outras possibilidades.

## REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria (Org. e colaboradora). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade – teoria e prática**. 3ª ed. 2ª reimp. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988**. Brasília, 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 17/04/10.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 17/04/10.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000**. Altera o Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei n. 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei

n. 201, de 27 de fevereiro de 1967. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, Seção I, 20 out. 2000.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007.** Regulamenta o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais do Magistério da Educação – FUNDEB, de que trata o art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; altera a Lei nº. 10.195, de 14 de fevereiro de 2001; revoga dispositivos das Leis nº. 9.424, de 24 de dezembro de 1996, 10.880, de 9 de junho de 2004, e 10.845, de 5 de março de 2004; e dá outras providências. Brasília, 2007. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil/\\_Ato2007-2010/2007/Lei/L11494.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11494.htm)>. Acesso em: 05/11/10.

CERVO, Amado; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica: para uso dos estudantes universitários.** São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.

COSTA, José Fernandes da. **Reflexos da Lei de Responsabilidade Fiscal no Endividamento dos Municípios Brasileiros.** Apresentado no 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade. Gramado, 24 a 28 agosto 2008. Disponível em: <[http://www.uberaba.mg.gov.br/portal/acervo/orcamento/boletins/O\\_Processo\\_orcamentario\\_na\\_LRF\\_instrumento\\_de\\_planejamento.pdf](http://www.uberaba.mg.gov.br/portal/acervo/orcamento/boletins/O_Processo_orcamentario_na_LRF_instrumento_de_planejamento.pdf)> Acesso em: 21/08/11.

GONTIJO, Cibele Sebba; ARAÚJO, Clézia F. dos Santos. **Responsabilidade Fiscal: Adequação Orçamentária e Financeira da Despesa.** 2006. Monografia (Especialização em Contabilidade e Orçamento Público) – Universidade de Brasília e Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União, Brasília, 2006.

GUEDES, José Rildo de Medeiros. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal.** Rio de Janeiro: IBAM, 2001.

HARADA, Kiyoshi. **Responsabilidade fiscal: Lei Complementar nº. 101/2000 comentada e legislação correlata anotada.** São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Os fundamentos constitucionais da Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/2000.** In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador) et al. Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo: Dialética, 2001.

MATIAS PEREIRA, José. **Finanças Públicas: A política orçamentária no Brasil.** 3ª edição. São Paulo: Atlas, 2006.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo & Debus, Ilvo. **Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal.** Disponível em: <[www.federativo.bndes.gov.br](http://www.federativo.bndes.gov.br)> Acesso em: 14/10/10.

NÓBREGA, Marcos. **Lei de Responsabilidade Fiscal e leis orçamentárias.** São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2002.

PEREIRA, Jeronimo Rosario Tunan. **Efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a prestação de contas em prefeituras baianas.** Apresentado no 9º Congresso USP – Contabilidade e Controladoria. São Paulo, 30 e 31 julho 2009. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org>> Acesso em: 09/10/10.

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

SANCHES, Osvaldo Maldonado. **Dicionário de orçamento, planejamento e áreas afins**. 2ª ed. Brasília: Prisma/OMS, 2004.

SANTA CATARINA. Tribunal de Contas. **Guia: Lei de Responsabilidade Fiscal: Lei Complementar nº 101/2000**. – 2ª ed. rev. e ampl. — Florianópolis : Tribunal de Contas, 2002. Disponível em:  
<[http://www.tce.sc.gov.br/site/publicacoes/livros/pdf/guia\\_lrf\\_2ed.pdf](http://www.tce.sc.gov.br/site/publicacoes/livros/pdf/guia_lrf_2ed.pdf)>. Acesso em: 20/10/10.

SÃO PAULO. **Constituição Estadual, de 5 de outubro de 1989**. São Paulo, 1989. Disponível em:  
<<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/constituicao/1989/constituicao%20de%2005.10.1989.htm>>. Acesso em: 14.04.2010.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 709, de 14.01.1993**. São Paulo, 1993. Disponível em:  
<<http://www.tce.sp.gov.br/legislacao/lei-organica/lc709.pdf>>. Acesso em: 17.04.2010.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. **Cartilha de orientação aos Prefeitos Municipais**. São Paulo: Imprensa Oficial, 2008.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. **Dez anos da Lei de Responsabilidade Fiscal: Balanço da Gestão Fiscal do Governo Estadual e dos Municípios Jurisdicionados ao Tribunal de Contas do Estado de São Paulo**. Imprensa Oficial, 2010. Disponível em:  
<[www.tce.sp.gov.br](http://www.tce.sp.gov.br)>. Acesso em: 19/06/10.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. **Manual Básico da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Imprensa Oficial, 2007.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. **Manual Básico de orientação às Prefeituras Municipais**. São Paulo: Imprensa Oficial, 2007.

SILVA, Marise Borba de; GRIGOLO, Tânia Maris. **Metodologia para iniciação científica à prática da pesquisa e da extensão II**. Caderno pedagógico. Florianópolis: Udesc, 2002.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

\_\_\_\_\_; et al. **Governança corporativa e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2008.

\_\_\_\_\_. **Teoria do agenciamento no estado – uma evidenciação da distribuição de renda econômica produzida pelas entidades públicas de administração direta**. São Paulo, 1999. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

Cássia Harue Takii Hanaoka, C.H.T.H.; Lima, I.G.; Cunha, F.S.; Oliveira, M.G.; Carmo, C.R.S.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. 2<sup>a</sup>. ed. v. V. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.