

**A Influência dos Gastos do FUNDEB sobre o Índice de Pessoal e Encargos Sociais determinado pela Lei de Responsabilidade Fiscal: um estudo de caso no município de Barra de Santa Rosa/PB**

Dimas Barrêto de Queiroz  
Mestrando em Ciências Contábeis – Unb/UFPB/UFRN  
Campus Universitário I – Jardim Cidade Universitária – João Pessoa – PB – 58059-900  
dimasqueiroz@gmail.com

Renata Paes de Barros Câmara  
Doutora em Engenharia Mecânica – USP-São Carlos  
Professor do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – UnB/UFPB/UFRN  
Departamento de Finanças e Contabilidade – Campus Universitário I – Jardim Cidade Universitária – João Pessoa – PB – 58059-900  
rpbcamara@gmail.com

Luzivalda Guedes Damascena  
Mestranda em Ciências Contábeis – Unb/UFPB/UFRN  
Campus Universitário I – Jardim Cidade Universitária – João Pessoa – PB – 58059-900  
luzivaldaguedes@gmail.com

Milton Jarbas Rodrigues Chagas  
Mestrando em Ciências Contábeis – Unb/UFPB/UFRN  
Centro de Ciências Agrárias – Campus Universitário II S/N – Areia – PB - 58397-000  
miltonjarbas@ibest.com.br

Karla Roberta Castro Pinheiro Alves  
Mestranda em Ciências Contábeis – Unb/UFPB/UFRN  
Campus Universitário I – Jardim Cidade Universitária – João Pessoa – PB – 58059-900  
karlarobertap@hotmail.com

**Resumo**

Esse trabalho propõe uma discussão sobre conflitos entre políticas sociais e políticas fiscais brasileiras. De um lado, existe FUNDEB, cujo objetivo é ampliar o atendimento à educação básica pública, determinando que no mínimo 60% dos recursos desse Fundo devem ser aplicados com remuneração dos profissionais do magistério. Por outro lado, existe a Lei de Responsabilidade Fiscal, que restringe os gastos com pessoal e encargos sociais a 54% da receita corrente líquida arrecada anualmente pelos municípios. O objetivo desse artigo consiste em avaliar a influência dos gastos com profissionais do magistério do FUNDEB sobre a despesa com pessoal do município de Barra de Santa Rosa/PB. Esse município foi escolhido em função da extrapolação do índice de pessoal definido pela LRF nos anos de vigência do FUNDEB, ou seja, nos anos de 2007, 2008 e 2009. Trata-se de um estudo de caso, avaliado sob a ótica quantitativa e caracterizado como descritivo, quanto aos objetivos. A técnica utilizada consiste em uma análise de regressão, para verificar o grau de correlação entre as variáveis, medindo-se o nível de significância dos coeficientes da regressão por meio

Artigo publicado anteriormente nos Anais do I AdCont em 2010.

Artigo submetido em 04 de novembro de 2010 e aceito em 30 de novembro de 2010 pelo Editor Marcelo Alvaro da Silva Macedo, após double blind review.

do teste *t-student*. Os dados foram tratados pelo programa estatístico E-Views 5.0. O estudo revelou uma grande correlação entre as variáveis, uma vez que a análise de regressão revelou que 91,75% da despesa total com pessoal do município é explicada pelo gasto com profissionais do magistério do FUNDEB. Apenas o gasto com pessoal do FUNDEB equivale em média a 29,32% do índice permitido pela LRF para todo o município.

**Palavras-chave:** FUNDEB. Lei de Responsabilidade Fiscal. Gasto com Pessoal e Encargos Sociais.

### **Abstract**

This paper proposes a discussion of conflicts between political partners and Brazilian tax policies. On one hand, there FUNDEB, whose goal is to expand the service to the public basic education, determining that at least 60% of those Fund resources should be spent for compensation of professional teachers. Moreover, there is the Fiscal Responsibility Law, which restricts spending on personnel and social charges expenses to 54% of net current revenue collects annually by municipalities. The aim of this paper is to assess the influence of spending on professional teachers of FUNDEB on personnel expenditure of the municipality of Barra de Santa Rosa/PB. This city was chosen on the basis of extrapolation of the personnel expenditure index by the LRF in the years of the FUNDEB, ie in the years 2007, 2008 and 2009. This is a case study, evaluated from the quantitative perspective and characterized as descriptive as to the objectives. The technique consists of a regression analysis to ascertain the degree of correlation between the variables, measuring the level of significance of regression coefficients using the t-student test. The data were processed by the statistical package E-Views 5.0. The study revealed a high correlation between variables, as regression analysis revealed that 91.75% of total personnel expenditures is explained by the municipality spent with professional teachers of FUNDEB. Only the personnel expenses of FUNDEB equivalent on average to 29.32% of the index allowed by the LRF for the city.

**Keywords:** FUNDEB. Fiscal Responsibility Law. Personnel and Social Charges Expenses.

## **1 – Introdução**

Essa pesquisa propõe uma discussão sobre os conflitos entre as políticas sociais, voltadas para a redução das desigualdades sociais, e as políticas fiscais, voltadas para uma gestão responsável dos recursos públicos.

O processo de democratização desencadeado ao longo dos anos 80 e a promulgação da Constituição Federal de 1988 alteraram profundamente a natureza das relações intergovernamentais existentes no período da Ditadura Militar. O Brasil passou por um processo de descentralização, no qual, o Governo Federal delegou a Estados, Distrito Federal (DF) e Municípios, a responsabilidade sobre políticas sociais, como educação básica, saúde, habitação, saneamento básico e assistência social (ARRETCHE, 1998).

O processo de descentralização idealizado pela CF expandiu a autoridade de Estados, DF e Municípios sobre recursos fiscais, uma vez que se ampliou a parcela dos tributos federais que é automaticamente transferida aos governos subnacionais, bem como estes passaram a ter autoridade tributária sobre impostos de significativa importância (ARRETCHE, 1998). Nesse sentido, a própria Constituição Federal de 1988, através do artigo 163, estabeleceu a necessidade de elaboração de lei complementar que dispusesse sobre finanças públicas, dívida interna e externa, emissão e resgate de títulos da dívida pública, entre outros temas. Visando regulamentar esse dispositivo da Carta Magna, foi aprovada a Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, cujo objetivo é

estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. A LRF também atendeu o artigo 169 da CF na medida em que regulamentou os limites dos gastos com pessoal ativo e inativo para cada ente federativo.

No caso específico da educação básica, além da responsabilidade pela manutenção das atividades educacionais, Estados, DF e Municípios são os principais financiadores. O Governo Federal desempenha uma função fundamentalmente de normatização e de assistência técnica e financeira. Buscando melhorar o sistema educacional brasileiro, o Governo Federal criou o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), cujo objetivo é ampliar o atendimento da educação básica e proporcionar uma valorização salarial dos profissionais do magistério.

O FUNDEB é mais amplo que o fundo que lhe antecedeu (FUNDEF) na medida em que abrange não apenas o ensino fundamental, como também a educação infantil, o ensino médio e a educação de jovens e adultos (EJA). Para sua constituição, percentuais fixos de algumas transferências recebidas por Estados, DF e Municípios são retidos e incorporados ao fundo, que distribui esses recursos de acordo com a proporção de matrículas nas redes estaduais e municipais de ensino público.

Baseado na idéia de valorização dos profissionais de educação, as normas do FUNDEB regulamentam que no mínimo 60% dos recursos do fundo repassados para o ente federativo devem ser gastos exclusivamente com profissionais do magistério. Esse fator teve como consequência um aumento nos gastos com pessoal e encargos sociais pelos entes públicos.

Por outro lado, a despesa com o funcionalismo público sempre foi motivo de preocupação para uma gestão pública responsável. As Constituições de 1967 e de 1969 já apresentavam dispositivos para limitar esse tipo de gasto nos órgãos públicos. A Constituição de 1988 estabeleceu que a despesa com pessoal fosse regulamentada através de lei complementar. Para atender a tal exigência, foi aprovada a Lei Complementar nº 82/95 (Lei Camata I), posteriormente revogada e substituída pela Lei Complementar nº 96/98 (Lei Camata II). Por fim, foi aprovada a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que tratou a despesa com pessoal de forma mais específica: conceituando-a para efeito de aplicação da lei, estabelecendo limites, critérios e formas de controle e sanções decorrentes do descumprimento de seus dispositivos (DIENG *et al*, 2004). A LRF fixou os limites na esfera municipal em 54% para o poder executivo e 6% para o poder legislativo, incluído o tribunal de contas municipal, quando houver.

Nesse sentido, a administração pública municipal convive com duas normas em sentidos opostos, embora possuam bases de cálculo diferentes. A Constituição Federal especifica que no mínimo 60% dos recursos transferidos aos municípios pelo FUNDEB devem ser gastos com profissionais do magistério, enquanto que a LRF determina que no máximo 54% da receita corrente líquida arrecadada anualmente pelo município deve ser gasta com pessoal e encargos sociais.

Diante desse contexto, surge o seguinte questionamento: Qual a influência da despesa com profissionais do magistério do FUNDEB sobre o índice de pessoal e encargos sociais de um município?

O objetivo desse estudo é descrever qual o grau de dependência da despesa total com pessoal e encargos sociais definidos pela LRF em relação aos gastos com profissionais do magistério do FUNDEB no município de Barra de Santa Rosa/PB, no período de 2007 a 2009. O município de Barra de Santa Rosa/PB foi escolhido em função da extrapolação do índice de pessoal nos anos de vigência do FUNDEB.

## 2 – Referencial Teórico

O acesso a educação é considerado um direito social previsto no artigo 6º da Constituição Federal de 1988, ou seja, constitui um direito cujo objetivo é a redução da desigualdade social, como sugere Silva (2003, p. 285-286).

Podemos dizer que os direitos sociais, como dimensão dos direitos fundamentais do homem, são prestações positivas proporcionadas pelo Estado, direta ou indiretamente, enunciadas em normas constitucionais, que possibilitam melhores condições de vida aos mais fracos, direitos que tendem a realizar igualização de situações sociais desiguais. Valem como pressupostos do gozo dos direitos individuais na medida em que criam condições materiais mais propícias a obtenção da igualdade real, o que, por sua vez, proporciona condição mais compatível com o exercício efetivo da liberdade.

A Lei nº 9.394/96 estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Segundo essa lei, a educação tem por finalidade o pleno desenvolvimento do educando, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho. A educação abrange os processos formativos que se desenvolvem na vida familiar, na convivência humana, no trabalho, nas instituições de ensino e pesquisa, nos movimentos sociais e organizações da sociedade civil e nas manifestações culturais.

Segundo o artigo 8 da Lei nº 9.394/96, a educação brasileira compõe-se de duas categorias: educação superior e educação básica, que por sua vez, dividi-se em educação infantil, ensino fundamental e ensino médio.

A Constituição Federal, através do artigo 211, estabelece as áreas de ação prioritária de cada ente governamental:

§ 1º A União organizará o sistema federal de ensino e o dos Territórios, financiará as instituições de ensino públicas federais e exercerá, em matéria educacional, função redistributiva e supletiva, de forma a garantir equalização de oportunidades educacionais e padrão mínimo de qualidade do ensino mediante assistência técnica e financeira aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios;

§ 2º Os Municípios atuarão prioritariamente no ensino fundamental e na educação infantil;

§ 3º Os Estados e o Distrito Federal atuarão prioritariamente no ensino fundamental e médio;

§ 4º Na organização de seus sistemas de ensino, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios definirão formas de colaboração, de modo a assegurar a universalização do ensino obrigatório;

§ 5º A educação básica pública atenderá prioritariamente ao ensino regular.

Para garantir que Estados, DF e Municípios pudessem contar com recursos financeiros vinculados à educação, o Governo Federal criou o FUNDEB, cujo objetivo é ampliar o atendimento da educação básica e melhorar qualitativamente o ensino oferecido. Uma vez que o objetivo desse trabalho é verificar a influência dos gastos com profissionais do magistério sobre o índice da despesa com pessoal definido na LRF do município de Barra de Santa Rosa, essas duas normas serão exploradas de forma mais profunda a partir de agora.

### 2.1 – FUNDEB

A garantia da educação básica pública – cuja responsabilidade cabe aos Estados, Distrito Federal e Municípios, com a participação suplementar da União, conforme prevê a Constituição Federal – constitui um dos grandes desafios a ser enfrentado no contexto da política de inclusão social do governo federal. A criação do Fundo de Manutenção e desenvolvimento da educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB) foi necessária no sentido de garantir que Estados, Distrito Federal e Municípios pudessem contar com recursos financeiros vinculados à educação, concorrendo para a

Queiroz, D. B.; Câmara, R. P. B.; Damascena, L. G.; Chagas, M. J. R.; Alves, K. R. C. P.

ampliação do atendimento e a melhoria qualitativa do ensino oferecido (MANUAL DE ORIENTAÇÃO DO FUNDEB, 2008).

O FUNDEB foi criado pela Emenda Constitucional nº 53/2006, regulamentado pela Lei nº 11.494/2007 e pelo Decreto nº 6.253/2007 (posteriormente alterado pelo Decreto nº 6.278/2007) em substituição ao FUNDEF, que vigorou de 1998 a 2006. Trata-se de um Fundo de natureza contábil e de âmbito estadual, ou seja, um fundo para cada um dos 26 Estados e mais o Distrito Federal, composto por recursos provenientes dos impostos e transferências dos Estados, Distrito Federal e Municípios vinculados à Educação por força do disposto na art. 212 da Constituição Federal e por recursos suplementares da União se o valor mínimo aluno/ano não for atingido. Logo, não existem transferências de recursos entre cada um dos 27 Fundos existentes.

O FUNDEB possui vigência estabelecida para o período 2007-2020, sua implantação teve início em 1º de janeiro de 2007, devendo ser plenamente implantado no 3º ano de vigência. A partir desse momento, o percentual de contribuição dos Estados, DF e Municípios atinge o patamar de 20% sobre as transferências de que trata o art. 3 da Lei 11.494/2007:

- Fundo de Participação dos Estados (FPE);
- Fundo de Participação dos Municípios (FPM);
- Imposto sobre a circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS);
- Imposto sobre Produtos Industrializados, proporcional as exportações (IPIexp);
- Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e doações de quaisquer bens ou direitos (ITCMD);
- Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA);
- Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (cota-parte dos municípios) (ITRm);
- Recursos relativos à desoneração de exportações de que trata a Lei nº 87/96;
- Arrecadação de impostos que a União eventualmente instituir no exercício de sua competência;
- Receita da dívida ativa tributária, juros e multas relativo aos impostos acima relacionados.

Além dos recursos citados, provenientes de Estados e Municípios, recursos federais também integram o FUNDEB a título de complementação financeira, com o objetivo de assegurar o valor mínimo nacional por aluno/ano em cada Estado ou Distrito Federal em que este limite mínimo não for alcançado com os recursos dos próprios governos.

O Quadro 1 resume os percentuais e as fontes de recursos que compõe o FUNDEB durante o processo de implantação do Fundo.

Quadro 1: Escala de Implantação financeira do FUNDEB

UFs	Origem dos Recursos	Contribuição a Formação do Fundo			
		2007	2008	2009	2010 a 2020
Estados, DF e Municípios	FPE, FPM, ICMS, LC 87/96 e IPIexp	16,66%	18,33%	20%	20%
	ITCMD, IPVA, ITRm, e outros eventualmente instituídos	6,66%	13,33%	20%	20%
União	Complementação Federal	R\$ 2 Bilhões	R\$ 3 Bilhões	R\$ 4,5 Bilhões	10 % da Contribuição Total de Estados, DF e Municípios

Fonte: Adaptado do Manual de Orientação do FUNDEB, 2008.

Os recursos do FUNDEB são distribuídos de forma automática e periódica, mediante crédito na conta específica de cada Governo Estadual e Municipal. A distribuição de recursos é realizada com base no número de alunos matriculados na educação básica pública, de acordo com dados do censo escolar do ano anterior realizado pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais (Inep/MEC), sendo computados os alunos matriculados nos respectivos âmbitos de atuação prioritária.

Os recursos de complementação da União que entram na composição do Fundo são distribuídos e repassados aos Estados e Municípios beneficiários da seguinte forma:

- O mínimo de 90% do valor anual, mediante distribuição com base no número de alunos, na perspectiva da garantia do valor mínimo nacional por aluno/ano e;
- Até 10% do valor anual por meio de programas direcionados para a melhoria na qualidade da educação básica, de acordo com decisão e critérios definidos pela Comissão Intergovernamental de Financiamento para a Educação Básica de Qualidade. Caso esta Comissão delibere não distribuir os recursos dessa maneira, a totalidade dos recursos da complementação da União será distribuída de acordo com o critério anterior.

Os recursos do FUNDEB devem ser empregados exclusivamente em ações de manutenção e desenvolvimento da educação básica pública, devendo ser subdividido em dois tipos de aplicação.

- Percentual de pelo menos 60% calculado sobre o total anual dos recursos creditados na conta do exercício deve ser destinada a remuneração dos profissionais do magistério em efetivo exercício na educação básica pública.
- Percentual de no máximo 40% deve ser direcionado para atividades típicas de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE), realizadas na educação básica.

## 2.2 – Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal foi aprovada em maio de 2000 com o objetivo de estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. A LRF não surgiu casualmente, foi resultado de uma combinação de fatores internos e externos que demandaram uma postura fiscal mais conservadora por parte do Governo Central (MENEZES, 2006).

A LRF provocou uma mudança de postura dos entes governamentais em relação à austeridade fiscal e representou uma grande evolução quanto à exigência de disciplina, uma vez que a legislação não punia com rigor a indisciplina fiscal, permitindo o surgimento de comportamentos oportunistas por parte dos gestores (MENEZES, 2006). Os limites impostos pela LRF devem ser rigorosamente cumpridos pelos administradores públicos, sob pena de incorrer em sanções administrativas e criminais.

Segundo Fortes (2005, p. 173):

A Lei de Responsabilidade Fiscal é um marco em matéria de finanças públicas no Brasil. Ela veio para provocar o início de uma mudança cultural na administração dos recursos públicos brasileiros. O administrador público, acostumado com os desmandes e irresponsabilidades sem punição passa a ter um instrumento que vem disciplinar as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, aplicada a todas as esferas de governo.

A LRF regulamentou vários dispositivos constantes na Constituição Federal de 1988, entre eles o art. 169, que determina o estabelecimento de limites para as despesas com pessoal ativo e inativo da União, Estados, DF e Municípios.

### **2.2.1 – Despesa com Pessoal e Encargos Sociais**

As organizações públicas, historicamente, têm aplicado parcela significativa de suas receitas nos gastos com pessoal, por esse motivo, diversas normas foram emitidas com o objetivo de limitar esse tipo de despesa. A Constituição Federal de 1967, através do artigo 66, evidenciou essa preocupação quando limitou o gasto com pessoal da União, Estados e Municípios a 50% das respectivas receitas. Já a Constituição de 1969 estabeleceu que o limite para essas despesas fosse fixado por lei complementar, que nunca chegou a ser votada.

Assim como a Carta Magna de 1969, a Constituição de 1988 estabeleceu que a despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, DF e Municípios não poderá exceder os limites definidos em lei complementar (art. 169 da CF).

Visando regulamentar esse dispositivo da Constituição Federal, foi aprovada a Lei Complementar nº 82/95 (Lei Camata I) que fixou o limite da despesa com pessoal em 60% das receitas correntes para a União, Estados, Distrito Federal e Municípios. No intervalo entre a Lei Maior e a Lei Camata I, as regras para controle da despesa com pessoal estavam definidas no artigo 38 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que limitou o gasto a 65% das receitas arrecadas para União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Posteriormente, a Lei Camata I foi revogada e substituída pela Lei Complementar 96/99 (Lei Camata II) que desenvolveu o conceito de receita corrente líquida e fixou os limites da despesa com pessoal em 50% para a União e 60% para os Estados, Distrito Federal e Municípios.

No entanto, foi com a edição da Lei Complementar nº 101/00 que a preocupação com a despesa com pessoal ganhou importância. A LRF não fixou apenas limites, como também estabeleceu critérios e formas de controle e sanções decorrentes de seu descumprimento (DIENG *et al*, 2004). A LRF manteve os percentuais definidos na Lei Camata II, dividindo-os por poder.

O artigo 18 da LRF explica o que se entende como despesa total com pessoal: “o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimento e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às atividades de previdência”.

O artigo 19 da LRF fixou o limite da despesa com pessoal em 50% sobre a receita corrente líquida para a União e 60% para Estados, Distrito Federal e Municípios. O artigo 20 da LRF subdivide os percentuais por poder. No caso específico dos municípios, os percentuais estão dispostos da seguinte forma:

- 6% (seis por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver;
- 54% (cinquenta e quatro por cento) para o Executivo.

### **2.2.2 – Receita Corrente Líquida**

A LRF modificou o conceito de receita corrente líquida introduzido pela Lei Camata II, adicionando itens que tornaram o conceito mais adequado. A receita corrente líquida consiste no denominador não apenas para a verificação dos limites de pessoal, como também da dívida pública e das operações de crédito.

O artigo 2º da LRF cita que a receita corrente líquida consiste no somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos, no caso dos municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e

assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Carta Magna. Para o cálculo da receita corrente líquida, deve ser levado em consideração o mês de referência e os onze meses imediatamente anteriores.

### **2.3 – Classificação Legal da Despesa**

Fortes (2006), Silva (2004) e Slomski (2003) explicam as três categorias da despesa orçamentária: Institucional, Funcional Programática e Econômica. Segundo Fortes (2006), a classificação institucional é aquela que separa as unidades responsáveis pela execução do orçamento, ou seja, refere-se à definição das entidades que compõe o governo, e em cada um delas é criada uma unidade orçamentária.

A classificação funcional programática foi definida pela Portaria nº 42 de 14/04/1999 do Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão. Silva (2004) explica que a nova classificação flexibilizou a anterior para possibilitar aos entes públicos a prática de um orçamento programa mais ajustado aos verdadeiros fundamentos dessa técnica. A referida portaria estabeleceu conceitos e classificou a despesa orçamentária nas seguintes subdivisões: função, subfunção, programa, projeto, atividade e operações especiais.

Resumidamente, a classificação funcional programática é apresentada da seguinte forma:

AA. BBB. CCCC. DDDD

Onde: I) “AA” representa a função.

II) “BBB” representa a subfunção.

III) “CCCC” representa o programa.

IV) “DDDD” representa a ação (projeto/atividade/operação especial).

A função é o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público. A subfunção representa uma partição da função, visando agregar determinado subconjunto de despesa do setor público. Já o programa, consiste no instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual. Por sua vez, a ação é o instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa.

Quando a ação envolve um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da atividade de governo, chama-se projeto. Quando a ação envolve operações contínuas, necessárias a manutenção das atividades do governo, classifica-se como atividade. Já quando as despesas não contribuem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto, e não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços, classificam-se como operações especiais.

A classificação econômica é a mais específica, discriminando a categoria econômica, a natureza da despesa, a modalidade de aplicação e por fim, o elemento de despesa. Resumidamente a classificação econômica é apresentada da seguinte forma:

A. B. CC. DD

Onde: I) “A” representa a categoria econômica.

II) “B” representa a natureza da despesa.

III) “CC” representa a modalidade de aplicação.

IV) “DD” representa o elemento de despesa.

### 3 – Procedimentos Metodológicos

A identificação da influência do gasto com pessoal do FUNDEB na despesa total com pessoal e encargos sociais de um município caracteriza essa pesquisa como descritiva, quanto aos objetivos, como sugere Gil (2009), a pesquisa descritiva tem como objetivo principal descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis.

O aprofundamento do estudo da relação de duas variáveis em um município específico caracteriza esse trabalho como estudo de caso, que segundo Yin (2001), é um estudo aprofundado de um fenômeno, na medida em que ele se desenvolve. O fato de coletar informações em relatórios contábeis já elaborados e publicados caracteriza a pesquisa como bibliográfica, como sugere Beuren (2006), o material consultado na pesquisa bibliográfica abrange o referencial já tornado público em relação ao tema de estudo.

A utilização do método estatístico de análise de regressão para tratamento dos dados caracteriza a presente pesquisa como quantitativa, quanto à abordagem do problema. Richardson (2009) sugere que o método quantitativo consiste no emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas.

O município de Barra de Santa Rosa, localizado no estado da Paraíba, foi selecionado aleatoriamente dentre municípios que extrapolaram o limite de pessoal e encargos sociais definidos pela LRF nos anos de vigência do FUNDEB, ou seja, nos anos de 2007, 2008 e 2009.

Yin (2001) afirma que é preciso atenção em um estudo de caso, pois o pesquisador está propenso a selecionar um caso apenas para comprovar uma posição preconcebida. Nessas situações, a pesquisa perderia a validade. A hipótese testada nessa pesquisa consiste em verificar se o gasto do FUNDEB é capaz de influenciar a despesa com pessoal e encargos sociais de um município. Nesse sentido, a escolha do critério para seleção da amostra é justificável.

As informações foram coletadas de demonstrativos publicados pela administração pública municipal por meio do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF), ambos disponíveis no portal do tesouro nacional, na seção SISTN. As informações sobre gastos com pessoal foram extraídas do portal do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba, na seção SAGRES *online*. Os dados foram coletados mensalmente nos anos de 2007, 2008 e 2009, totalizando 36 observações.

Para análise dos dados, utilizou-se o método de regressão simples, que tem por objetivo prever uma variável dependente a partir do conhecimento de uma única variável independente. Para o tratamento dos dados foi utilizado o software estatístico E-Views 5.0.

Segundo Gujarati (2006), a análise de regressão se ocupa do estudo da dependência de uma variável, a variável dependente, em relação a uma ou mais variáveis, as variáveis explanatórias, com vistas a estimar e/ou prever o valor médio (da população) da primeira em termos dos valores conhecidos ou fixados das segundas. Corrar, Paulo e Dias Filho (2009) concluem que a regressão pode ser entendida como sendo o estabelecimento de uma relação funcional entre duas ou mais variáveis envolvidas para a descrição de um fenômeno.

### 4 – Caracterização do Município

O município de Barra de Santa Rosa situa-se na microrregião do Curimataú Ocidental Paraibano, na área de abrangência do semiárido brasileiro. De acordo com o censo demográfico realizado pelo IBGE no ano de 2007, o município conta com 12.848 habitantes e possui 825,10 Km<sup>2</sup> de área, correspondendo a 1,46% da área da Paraíba. Possui índice de

desenvolvimento humano (IDH) equivalente a 0,575, conforme pesquisa realizada em 2000 pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD). A economia do município está baseada no setor primário, seus principais produtos agrícolas são o sisal, algodão, milho, feijão e mandioca.

## 5 – Apresentação e Discussão dos Resultados

O período analisado compreende os anos de 2007, 2008 e 2009, totalizando 36 observações. Os dados foram coletados do portal do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba. A informação mensal sobre a despesa com pessoal e encargos sociais foi levantada de acordo com a natureza do gasto, contida na classificação econômica da despesa pública. Os gastos mensais com profissionais do magistério foram extraídos da atividade 2024, cuja classificação institucional e funcional programática é discriminada a seguir:

Órgão: 02070 – Secretaria de educação, cultura e desportos

Função: 12 – Educação

Subfunção: 361 – Ensino fundamental

Programa: 0006 – Desenvolvimento do ensino fundamental

Atividade: 2024 – Manter atividades do ensino fundamental – FUNDEB 60%

A Tabela 1 apresenta o gasto mensal com profissionais do magistério no período analisado e a despesa com pessoal e encargos sociais mensal do município.

Tabela 1: Levantamento da despesa com pessoal e encargos sociais

MÊS	2007		2008		2009	
	FUNDEB	TOTAL	FUNDEB	TOTAL	FUNDEB	TOTAL
Janeiro	134.069,29	344.300,84	156.702,34	452.127,00	296.430,90	689.652,85
Fevereiro	101.214,88	419.634,85	133.694,09	425.002,97	0,00	33.927,00
Março	136.992,61	350.724,37	161.953,69	500.757,04	185.493,76	543.822,83
Abril	3.281,71	65.689,30	169.835,54	494.466,79	225.157,54	622.297,40
Mai	282.948,77	847.288,32	187.399,84	517.898,47	222.601,14	619.639,10
Junho	145.841,89	427.446,55	219.563,82	562.417,56	223.344,15	623.215,57
Julho	143.857,21	458.640,88	223.743,24	556.038,31	225.039,54	629.205,10
Agosto	142.470,94	325.784,65	233.569,53	578.648,45	266.433,78	647.995,37
Setembro	135.184,25	426.310,30	232.145,12	577.843,33	452.877,75	1.226.243,10
Outubro	169.321,27	576.794,98	252.578,67	610.275,04	218.303,45	613.173,50
Novembro	165.181,64	275.155,74	0,00	87.490,91	221.813,38	644.023,15
Dezembro	231.691,83	653.985,26	570.262,44	1.165.221,96	351.913,91	832.661,28
TOTAL	1.792.056,29	5.171.756,04	2.541.448,32	6.528.187,83	2.889.409,30	7.725.856,25

Fonte: Portal do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba

### 5.1 – Correlação entre os gastos do FUNDEB e a despesa com pessoal e encargos sociais

Através da análise de regressão, pode-se analisar o comportamento da variável dependente em função da independente. A variável dependente consiste na despesa total com pessoal e encargos sociais, enquanto o gasto com profissionais do magistério caracteriza-se como variável independente. O Quadro 2 apresenta a relação entre as variáveis após o tratamento estatístico.

Quadro 2: Relação entre as variáveis.

Variável	Coefficiente	t <sub>student</sub>	Prob. t <sub>student</sub>	Teste F	Prob. F	r <sup>2</sup>
Desp. FUNDEB (β <sub>2</sub> )	2,146939	19,45343	0,0000	378,4358	0,0000	0,917563
Intercepto (β <sub>1</sub> )	108.851,20	4,332863	0,0001			

Fonte: Pesquisa direta

O coeficiente de determinação ( $r^2$ ) mostra a proporção ou percentual da variação total da variável dependente, que é explicada pela variável explanatória. Esse coeficiente varia entre zero e um. Quanto mais próximo de um, maior a correlação entre as variáveis. A análise dos dados coletados fornece um coeficiente de determinação equivalente a 0,917563. Isso significa que o gasto total com pessoal e encargos sociais é explicado em 91,75% pela despesa com pessoal do FUNDEB.

A análise de regressão fornece a seguinte função para representar o conjunto de dados coletados:

$$Y = 108.851,20 + 2,146939 X + \varepsilon$$

Onde: Y = Despesa total com pessoal e encargos sociais

X = Despesa com profissionais do magistério do FUNDEB

$\varepsilon$  = Resíduo ou erro de regressão

No entanto, para validar o modelo é necessário analisar o ajustamento do modelo estimado. Para tanto, será adotado um nível de significância de 5% ( $\alpha = 0,05$ ) e utilizado a distribuição t de *Student*, que tem a finalidade de testar a significância dos coeficientes  $\beta_1$  e  $\beta_2$ . As hipóteses básicas a serem testadas consistem nos coeficientes serem significativamente iguais a zero:  $H_0: \beta_1 = 0$  e  $H_0: \beta_2 = 0$ , contra as hipóteses alternativas de que esses coeficientes são significativamente diferentes de zero. O modelo é considerado válido, uma vez que a probabilidade de t-*student* é menor que  $\alpha$ , ou seja, os coeficientes são significativamente diferentes de zero.

Na Figura 1, pode-se verificar a grande correlação entre as variáveis. A linha superior corresponde à despesa total com pessoal e encargos sociais, enquanto a linha inferior consiste no gasto com profissionais do magistério.

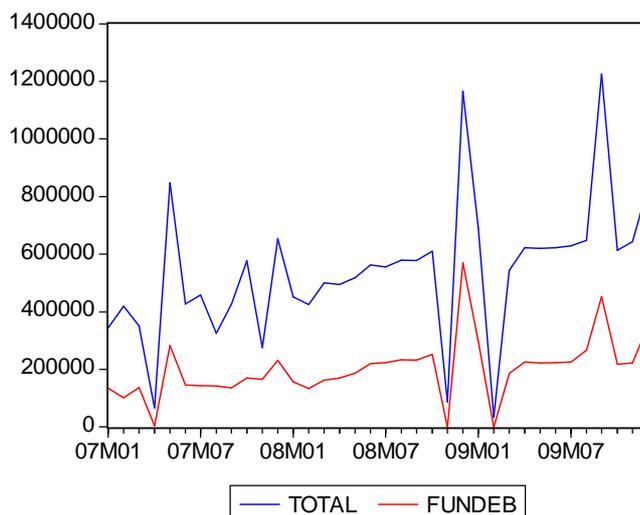


Figura 1: Relação entre as variáveis.  
Fonte: Pesquisa direta

## 5.2 – Receita Corrente Líquida

A receita corrente líquida é base de cálculo para determinação do índice de pessoal. A Tabela 2 apresenta tanto a receita corrente líquida do município de Barra de Santa Rosa como a transferência do FUNDEB nos anos de 2007, 2008 e 2009. A tabela revela a importância do

FUNDEB na composição da receita corrente líquida do município, representando mais de trinta por cento nos três anos.

Tabela 2: Receita Corrente Líquida

Ano	Transf. FUNDEB	Receita Corrente Líquida	Percentual
2007	3.030.795,83	9.557.575,29	31,71%
2008	3.894.853,21	11.947.241,62	32,60%
2009	4.489.521,69	12.825.782,01	35,00%

Fonte: Portal do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba

### 5.3 – Gastos com Recursos do FUNDEB

Os gastos com os profissionais do magistério foram executados através da atividade 2024 (Manter atividades do ensino fundamental – FUNDEB 60%) conforme descrito na Tabela 1. Pelas normas do FUNDEB, no máximo 40% dos recursos devem ser gastos com atividades típicas de manutenção e desenvolvimento de ensino, esses gastos incluem desde a aquisição material escolar até a contratação de funcionários de apoio nas áreas administrativas, de higiene, de segurança, de alimentação, entre outras aplicações. O município executou esses gastos através da atividade 2025 – Manter atividades do ensino fundamental – FUNDEB 40%. A Tabela 3 apresenta os gastos da atividade 2025 agrupados anualmente quanto à natureza da despesa.

Tabela 3: Gastos da atividade 2025 – Manter atividades do ensino fundamental – FUNDEB 40%

Ano	31 – Pessoal e encargos sociais	33 – Outras despesas correntes	TOTAL
2007	854.588,16	267.981,63	1.122.569,79
2008	904.371,05	270.500,98	1.174.872,03
2009	1.143.706,84	342.457,06	1.486.163,90

Fonte: Portal do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba

O gasto total do FUNDEB no período resulta da soma das atividades 2024 e 2025, conforme consta na Tabela 4. O município gastou um total de R\$ 2.914.626,08; R\$ 3.716.320,35 e R\$ 4.375.573,20 nos anos de 2007, 2008 e 2009 respectivamente. Dessa despesa, 90,80% em 2007; 92,72% em 2008 e 92,17% em 2009 foram gastos com pessoal e encargos sociais, refletindo uma das finalidades básicas do FUNDEB: valorização dos profissionais da educação.

Tabela 4: Gasto total do FUNDEB

Ano	31 – Pessoal e encargos sociais	%	33 – Outras despesas correntes	%	TOTAL
2007	2.646.644,45	90,80	267.981,63	9,20	2.914.626,08
2008	3.445.819,37	92,72	270.500,98	7,28	3.716.320,35
2009	4.033.116,14	92,17	342.457,06	7,83	4.375.573,20

Fonte: Portal do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba

A Tabela 5 retrata o percentual dos gastos com pessoal e encargos sociais do FUNDEB em relação ao total arrecadado pelo Fundo. Os altos percentuais obtidos identificam a oposição das normas na administração pública municipal, enquanto a LRF limita a despesa com pessoal e encargos sociais a 54% da receita corrente líquida, o município gastou em média 88,54% dos recursos fundo com pessoal.

Tabela 5: Gasto com pessoal em relação ao total arrecadado pelo Fundo

Ano	Transf. FUNDEB	Gasto com pessoal e encargos	Percentual
2007	3.030.795,83	2.646.644,45	87,33%
2008	3.894.853,21	3.445.819,37	88,47%
2009	4.489.521,69	4.033.116,14	89,83%

Fonte: Portal do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba

#### 5.4 – Relação entre os Gastos do FUNDEB e a Despesa com Pessoal e Encargos Sociais

O cálculo do índice de pessoal de um município é baseado na receita corrente líquida arrecadada anualmente. A Tabela 6 apresenta os gastos e os índices de pessoal nos anos de 2007, 2008 e 2009 de Barra de Santa Rosa. Os índices estão acima do limite estabelecido pela LRF, fator determinante para a realização do estudo nesse município.

Tabela 6: Índices de Pessoal

Ano	Receita corrente líquida	Gasto com pessoal	Índice de Pessoal
2007	9.557.575,29	5.171.756,04	54,11%
2008	11.947.241,62	6.528.187,83	54,64%
2009	12.825.782,01	7.725.856,25	60,24%

Fonte: Relatório de gestão fiscal

Como exposto na Tabela 4, mais de 90% dos gastos do FUNDEB consistem em despesa com pessoal e encargos sociais. Adotando como referência a despesa com pessoal total do município, os gastos com pessoal do FUNDEB representam desse total: 51,17% em 2007, 52,78% em 2008 e 52,20% em 2009, ou seja, somente o FUNDEB é responsável por mais da metade do gasto com pessoal e encargos sociais do município, conforme consta na Tabela 7.

Tabela 7: Porcentagem do FUNDEB na despesa com pessoal

Ano	Gasto com pessoal total	FUNDEB	Índice
2007	5.171.756,04	2.646.644,45	51,17%
2008	6.528.187,83	3.445.819,37	52,78%
2009	7.725.856,25	4.033.116,14	52,20%

Fonte: Portal do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba

Adotando como referência a receita corrente líquida do município, os gastos com pessoal do FUNDEB equivalem a 27,69% em 2007, 28,84% em 2008 e 31,44% em 2009 da despesa com pessoal permitida pela LRF, ou seja, admitindo que o município conseguisse cumprir o índice de 54% da receita corrente líquida, em média 29,32% desse percentual já estaria comprometido com a despesa com pessoal do FUNDEB.

Tabela 8: Participação do FUNDEB no limite definido na LRF

Ano	RCL	FUNDEB	Índice
2007	9.557.575,29	2.646.644,45	27,69%
2008	11.947.241,62	3.445.819,37	28,84%
2009	12.825.782,01	4.033.116,14	31,44%

Fonte: Portal do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba

## 6 – Considerações Finais

A administração pública municipal convive com duas normas em sentidos opostos. O gasto mínimo de 60% do FUNDEB com profissionais do Magistério emana de comando Constitucional, enquanto o limite de 54% para gastos com pessoal obedece a comando infraconstitucional, uma vez que é regulamentada por uma lei complementar. Enquanto o objetivo do FUNDEB é valorizar os profissionais do magistério, o da LRF é limitar as despesas totais com pessoal.

Essa pesquisa observou, através da análise de regressão, que existe grande dependência da despesa total com pessoal e encargos sociais em relação aos gastos com profissionais do magistério do FUNDEB, uma vez que o coeficiente de determinação equivale a 0,9175, ou seja, o comportamento da despesa total é explicado em 91,75% dos casos pelos gastos com profissionais do magistério do FUNDEB. Essa análise foi considerada válida, uma vez que o teste de significância *t-student* comprovou que os coeficientes são significativamente diferentes de zero.

As transferências do FUNDEB são significativas, representando em média 33,10% da receita corrente líquida arrecadada anualmente pelo município de Barra de Santa Rosa no período de 2007 a 2009. Obedecendo ao objetivo do FUNDEB, o município aplicou em média 88,54% do total arrecado pelo Fundo com pessoal e encargos sociais. Considerando-se apenas essa despesa, ela representa em média 29,32% do limite de 54% para gastos com pessoal definido na LRF. Essa sobrecarga dificulta a adequação de Barra de Santa Rosa à LRF, uma vez que esse município possui outras oito unidades orçamentárias, entre elas, a secretaria de saúde, que, por sua natureza, demanda altos gastos para contratar profissionais.

Este trabalho identificou, através de um estudo de caso, uma grande relação entre os gastos do FUNDEB e a despesa com pessoal em um município. No entanto, não se pode afirmar que as conclusões obtidas para o município de Barra de Santa Rosa se estendam para outros municípios. Sugere-se, para outras pesquisas, o aumento da amostra, buscando identificar se essa relação configura-se como uma tendência. A carência de pesquisas sobre o índice de pessoal e especificamente sobre o FUNDEB foi interpretada como uma limitação para a realização dessa pesquisa.

## Referências

ARRETCHE, M. T. S. **O Processo de Descentralização das Políticas Sociais no Brasil e seus Determinantes**. 1998. 321 f. Tese (Doutorado em Filosofia e Ciências Humanas) – Instituto de Filosofia e Ciências Humanas. Universidade Estadual de Campinas, São Paulo.

BEUREN, I. M. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 20 jul. 2010.

BRASIL. Constituição (1969). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 20 jul. 2010.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 20 jul. 2010.

BRASIL. **Lei Complementar nº 82, de 27 de março de 1995**. Disciplina os limites das despesas com o funcionalismo público, na forma do art. 169 da Constituição Federal. (Lei Camata). Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 20 jul. 2010.

BRASIL. **Lei Complementar nº 96, de 31 de maio de 1999**. Disciplina os limites das despesas com pessoal, na forma do art. 169 da Constituição. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 20 jul. 2010.

BRASIL. **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: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 20 jul. 2010.

BRASIL. Constituição (1988). **Emenda Constitucional nº 53, de 19 de maio de 2006**. Dá nova redação aos arts. 7º, 23, 30, 206, 208, 211 e 212 da Constituição Federal e ao art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 20 jul. 2010.

BRASIL. **Lei nº 9.394/96, de 20 de dezembro de 1996**. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 20 jul. 2010.

BRASIL. **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 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 nºs 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. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 20 jul. 2010.

BRASIL. **Decreto nº 6.253, de 13 de novembro de 2007**. Dispõe sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB, regulamenta a Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 20 jul. 2010.

BRASIL. **Decreto nº 6.278, de 29 de novembro de 2007**. Altera o Decreto nº 6.253, de 13 de novembro de 2007, que dispõe sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB e regulamenta a Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 20 jul. 2010.

BRASIL. Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão. **Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999**. Disponível em: <[http://siops.datasus.gov.br/Documentacao/port\\_42.pdf](http://siops.datasus.gov.br/Documentacao/port_42.pdf)> Acesso em: 20 jul. 2010.

CORRAR, L. J.; PAULO, E.; DIAS FILHO, J. M. **Análise Multivariada**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

DIENG, M.; DINIZ, J.A.; MACEDO, A.F.P.; MORAES, E. F. Os Impactos Financeiros Gerados pela LRF no que Tange ao Comprometimento das Receitas Correntes Líquidas com Despesas de Pessoal. In: **Anais do Congresso USP de Contabilidade e Controladoria**, São Paulo, 2004.

FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO - FNDE. **Manual de Orientação do FUNDEB.** Disponível em <[ftp://ftp.fnde.gov.br/web/FUNDEB/manual\\_orientacao\\_FUNDEB.pdf](ftp://ftp.fnde.gov.br/web/FUNDEB/manual_orientacao_FUNDEB.pdf)> Acesso em: 20 jul. 2010.

FORTES, J. **Contabilidade Pública.** 9 Ed. Brasília: Franco e Fortes, 2006.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4 Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GUJARATI, D. **Econometria Básica.** 4 ed. Rio de Janeiro: Campos, 2006.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Contagem Populacional 2007.** Disponível em <[www.ibge.gov.br](http://www.ibge.gov.br)> Acesso em 20 jul. 2010.

LIMA, M. J. R, DIDONET, V. **FUNDEB: Avanços na Universalização da Educação Básica.** 1 ed. Brasília: Inep/MEC, 2006.

MENEZES, R. T. **Efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre as Categorias e Funções de Despesas dos Municípios Brasileiros (1998 – 2004).** 2006. 128 f. Dissertação (Mestrado em Economia Aplicada) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto. Universidade de São Paulo.

PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA DESENVOLVIMENTO – PNUD. **Índice de Desenvolvimento Humano (IDH).** Disponível em <[www.pnud.org.br](http://www.pnud.org.br)> Acesso em: 20 jul. 2010.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas.** 3 Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SAGRES ON LINE. Portal do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba. Disponível em <[www.tce.pb.gov.br](http://www.tce.pb.gov.br)> Acesso em: 20 jul. 2010.

SILVA, L. M. **Contabilidade Governamental: Um enfoque administrativo.** 7 ed. São Paulo: Atlas, 2004

SILVA, J. A. **Curso de direito constitucional positivo.** 22 ed. São Paulo: Malheiros.

SLOMSKI, V. **Manual de Contabilidade Pública.** 2 ed. São Paulo: Atlas 2003.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos.** 2 Ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.