



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE FINANÇAS E CONTABILIDADE
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

BEATRIZ CARNEIRO ARAÚJO

**LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: UM ESTUDO COMPARATIVO DAS
DESPESAS COM PESSOAL SOB A ÓTICA DO TESOUREIRO NACIONAL E DOS
TRIBUNAIS DE CONTAS**

**JOÃO PESSOA
2021**

BEATRIZ CARNEIRO ARAÚJO

**LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: UM ESTUDO COMPARATIVO DAS
DESPESAS COM PESSOAL SOB A ÓTICA DO TESOUREIRO NACIONAL E DOS
TRIBUNAIS DE CONTAS**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis, do Centro de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal da Paraíba, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador(a): Prof. Dr. Josedilton Alves Diniz

**JOÃO PESSOA
2021**

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

A663l Araujo, Beatriz Carneiro.

Lei de responsabilidade fiscal: um estudo comparativo das despesas com pessoal sob a ótica do tesouro nacional e dos tribunais de contas / Beatriz Carneiro Araujo. - João Pessoa, 2021.
44 f. : il.

Orientação: Josedilton Alves Diniz.
TCC (Graduação) - UFPB/CCSA.

1. Despesa com pessoal. 2. Lei de responsabilidade fiscal. 3. Tribunal de contas. 4. Tesouro nacional. I. Diniz, Josedilton Alves. II. Título.

UFPB/CCSA

CDU 657

BEATRIZ CARNEIRO ARAÚJO

**LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: UM ESTUDO COMPARATIVO DAS
DESPESAS COM PESSOAL SOB A ÓTICA DO TESOUREIRO NACIONAL E DO
TRIBUNAL DE CONTAS**

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pela Banca Examinadora designada pela Coordenação do TCC em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba.

BANCA EXAMINADORA



Presidente(a): Prof. Dr. Josedilton Alves Diniz
Instituição: UFPB



Membro: Prof. Me. Edson Franco de Moraes
Instituição: UFPB



Membro: Prof. Me. Marcelo Pinheiro de Lucena
Instituição: UFPB

João Pessoa, 03 de dezembro de 2021.

DECLARAÇÃO DE AUTORIA PRÓPRIA

Eu, BEATRIZ CARNEIRO ARAÚJO, matrícula n.º 2016006027, autor(a) do Trabalho de Conclusão de Curso intitulado **LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: UM ESTUDO COMPARATIVO DAS DESPESAS COM PESSOAL SOB A ÓTICA DO TESOUREIRO NACIONAL E DOS TRIBUNAIS DE CONTAS**, orientada pelo professor DR. JOSEDILTON ALVES DINIZ, como parte das avaliações do Curso de Ciências Contábeis no período letivo 2021.1 e requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel(a), declaro que o trabalho em referência é de minha total autoria, não tendo sido copiado ou extraído, seja parcial ou integralmente, de forma ilícita de nenhuma fonte, além daquelas públicas consultadas e corretamente referenciadas ao longo do trabalho, obedecendo aos padrões nacionais para referências diretas e indiretas, ou daquelas cujos dados resultaram de investigações empíricas por mim realizadas para fins de produção deste trabalho. Afirmando que em hipótese alguma representa plágio de material disponível em qualquer meio, e declaro, estar ciente das penalidades previstas nos artigos 184 e 298 do Decreto-Lei n.º 2.848/1940 – Código Penal Brasileiro, como também declaro não infringir nenhum dispositivo da Lei n.º 9.610/98 – Lei dos Direitos Autorais.

Assim, se houver qualquer trecho do texto em questão que configure o crime de plágio ou violação aos direitos autorais, assumo total responsabilidade, ficando a Instituição, o orientador e os demais membros da banca examinadora isentos de qualquer ação negligente da minha parte, ou pela veracidade e originalidade desta obra, cabendo ao corpo docente responsável pela sua avaliação não aceitá-lo como Trabalho de Conclusão de Curso da Universidade Federal da Paraíba - UFPB, no Curso de Ciências Contábeis, e, por conseguinte, considerar-me reprovado no Trabalho de Conclusão de Curso.

Por ser verdade, firmo a presente.

João Pessoa, 24 de novembro de 2021.



Assinatura do(a) discente

Dedico este trabalho aos meus pais
Alberes e Maria, por todo o esforço em
proporcionar-me conhecimento e
educação.

AGRADECIMENTOS

A Deus, em primeiro lugar, por tantas graças imerecidas que a sua infinita bondade me cumulou durante toda a minha vida;

A Santíssima Virgem Maria, pelo amparo de sempre, especialmente nos momentos mais difíceis;

Aos meus pais, por toda dedicação e amor;

Ao meu orientador, Prof. Dr. Josedilton, por toda paciência e suporte durante a execução deste trabalho;

A todos os professores com os quais tive a honra de conviver e compartilhar conhecimento nestes anos acadêmicos;

Aos meus queridos amigos, por todo apoio e compreensão.

“A humildade é o primeiro degrau para a sabedoria.”

Santo Tomás de Aquino

RESUMO

Com foco nos limites estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, esta pesquisa teve por objetivo analisar as divergências metodológicas entre o cálculo da despesa total com pessoal em relação à receita corrente líquida, sob a ótica do Tesouro Nacional e dos Tribunais de Contas. Informações subjetivas prejudicam a transparência na prestação de contas, bem como a sua compreensibilidade pela população. Portanto, a relevância do presente estudo está alicerçada na obrigação da Administração Pública de prestar contas de maneira clara e objetiva perante a sociedade. A amostra compreendeu todos os estados brasileiros e o Distrito Federal, desde o primeiro quadrimestre de 2020 até o segundo quadrimestre de 2021. Foram aplicadas uma análise descritiva e uma análise comparativa dos dados. Os resultados apontaram discordâncias de entendimento principalmente em relação à exclusão de parcelas de imposto de renda retido na fonte, inativos e pensionistas, obrigações patronais e no cálculo da receita corrente líquida.

Palavras-chave: Despesa com Pessoal. Lei de Responsabilidade Fiscal. Tribunal de Contas. Tesouro Nacional.

ABSTRACT

Focusing on the limits established by the Fiscal Responsibility Law, this research aimed to analyze the methodological differences between the calculation of total personnel expenditure in relation to net current revenue, from the perspective of the National Treasury and the Courts of Auditors. Subjective information undermines transparency in accountability, as well as its understandability by the population. Therefore, the relevance of this study is based on the obligation of the Public Administration to provide clear and objective accounts to society. The sample comprised all Brazilian states and the Federal District, from the first four months of 2020 to the second four months of 2021. A descriptive analysis and a comparative analysis of the data were applied. The results showed disagreements in understanding mainly in relation to the exclusion of portions of income tax withheld at source, inactives and pensioners, employer obligations and in the calculation of current net income.

Keywords: Personnel Expenses. Fiscal Responsibility Law. Audit Courts. National Treasury.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Comparativo da despesa com pessoal – STN.....	33
Figura 2 – Comparativo da despesa com pessoal – TCs	33
Figura 3 – Despesa com Pessoal Consolidada, RGF x PAF (2020)	37

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Avaliação do crescimento da DP e da RCL.....	30
Gráfico 2 – Despesa Média com Pessoal, de acordo com os TCs e STN, em 2020 e 2021	31
Gráfico 3 – Despesa com pessoal do Estado de Minas Gerais nos períodos de 2020 e 2021, TC x STN.....	35
Gráfico 4 – Despesa com pessoal do Estado da Paraíba nos períodos de 2020 e 2021, TC x STN	36

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Distribuição dos limites globais para despesas com pessoal a nível estadual.....	19
Quadro 2 - Infrações da lei de responsabilidade fiscal em relação às despesas com pessoal e suas penalidades.....	19
Quadro 3 - Alterações promovidas pela LC 178/2021, em relação às despesas com pessoal.....	23
Quadro 4 - Cálculo da receita corrente líquida.....	26

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Análise descritiva das despesas com pessoal – TCs	29
Tabela 2 - Análise descritiva das despesas com pessoal – STN	30
Tabela 3 - Estados com divergência entre TC e STN – dados dos TCs	34
Tabela 4 - Estados com divergência entre TC e STN – dados da STN	34

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

DF	Distrito Federal
DP	Despesas com Pessoal
FUNDEB	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação
LC	Lei Complementar
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MDF	Manual de Demonstrativos Fiscais
NME	Nova Matriz Econômica
PAF	Programa de Reestruturação e de Ajuste Fiscal
PEF	Plano de Promoção do Equilíbrio Fiscal
RCL	Receita Corrente Líquida
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
SICONFI	Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TC	Tribunal de Contas

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA.....	16
1.2 OBJETIVOS	16
1.2.1 Objetivo geral	16
1.2.2 Objetivos específicos.....	16
1.3 JUSTIFICATIVA	17
2 REVISÃO DE LITERATURA	18
2.1 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	18
2.2 RECEITA CORRENTE LÍQUIDA E DESPESA COM PESSOAL.....	20
2.3 DIVERGÊNCIAS NO CÁLCULO DA DESPESA COM PESSOAL.....	22
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	25
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	25
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA.....	26
3.3 VARIÁVEIS E INDICADORES.....	26
3.4 MÉTODOS DE ANÁLISE DOS DADOS.....	27
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	29
4.1 ANÁLISE DESCRITIVA DOS DADOS	29
4.2 ANÁLISE COMPARATIVA: STN X TCs	31
4.3 ESTADOS QUE APRESENTARAM DIFERENÇA DE ENTENDIMENTO ENTRE STN E TCS	34
4.4 DIFERENÇA DE CÁLCULO: RGF X PAF	36
5 CONCLUSÃO	39
REFERÊNCIAS.....	40

1 INTRODUÇÃO

O descompasso orçamentário entre receita e despesa sempre existiu na administração pública brasileira e a má gestão do dinheiro público, em conjunto com a falta de rigorosidade no cumprimento do orçamento, permitia ao gestor público fazer empréstimos para o pagamento de despesas custeios, obras eleitoreiras que culminavam ao final no endividamento do Estado e o aumento de impostos para a sociedade (SILVA; IZÁ, 2020).

Conforme explica Barbosa Filho (2017), a economia retraída é resultado de um conjunto de choques de oferta e demanda, causados por erros de política econômica, cometidos principalmente com a adoção da Nova Matriz Econômica (NME). O autor explica que a NME foi incorporada a partir de 2011/2012 e consiste em políticas de forte intervenção governamental na economia que combinaram política monetária com a redução da taxa de juros e política fiscal com dirigismo no investimento, elevação de gastos, concessões de subsídios e intervenção em preços.

Nesse sentido, foi criada a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) com o objetivo de limitar os gastos públicos, a fim de promover uma gestão saudável e responsável. A LRF define os critérios e os órgãos responsáveis para efetuar o controle das finanças públicas. Os Tribunais de Contas (TCs) dos Estados e Municípios desempenham um papel legal e institucional ao efetuar a análise das prestações de contas dos entes federativos. Por sua vez, à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) é delegado o controle das contas públicas para efeito de consolidação e análise da concessão de operações de crédito.

Considerando a função fiscalizadora dos Tribunais de Contas para garantir o cumprimento das exigências legais e o bom uso dos recursos públicos, o posicionamento equivocado ou a omissão deste órgão perante irregularidades, juntamente com regras muito flexíveis, acabam contribuindo para que os gestores cometam mais atos de irresponsabilidade fiscal.

O Estado, como garantidor de direitos e prestador de serviços, necessita de um amplo quadro de pessoal para cumprir com excelência sua função. Por isso, esta categoria de despesa demanda atenção especial quanto ao cumprimento dos limites. O controle é indispensável, pois o crescimento desenfreado dos gastos com pessoal e/ou a redução na arrecadação de receitas impactam direta e expressivamente o resultado das contas públicas e da capacidade de investimento, devido à sua natureza

continuada e ao baixo nível de gerenciamento da despesa.

É necessário apurar e controlar a parcela de recursos que é efetivamente destinada às despesas com pessoal, bem como o montante da Receita Corrente Líquida (RCL), para que as decisões acerca deste assunto estejam apoiadas em dados concretos. Entretanto, verifica-se uma discrepância de entendimento e nas metodologias de cálculo aplicadas pelos entes estaduais e municipais, os TCs e a STN, o que confere um certo grau de subjetividade ao total de despesas com pessoal.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Ante o exposto, questiona-se: quais são as divergências técnicas e jurídicas entre a metodologia de cálculo dos gastos com pessoal utilizada pelos Tribunais de Contas e pelo Tesouro Nacional? A utilização de diferentes metodologias compromete a efetividade da fiscalização e a subjetividade no setor público facilita para que a prestação de contas não expresse a real situação fiscal dos entes públicos.

1.2 OBJETIVOS

“Toda pesquisa deve ter um objetivo determinado para saber o que se vai procurar e o que se pretende alcançar” (MARCONI; LAKATOS, 2003, p. 156), portanto, aqui delimitam-se os objetivos geral e específicos deste estudo. Assim, este trabalho foi desenvolvido na órbita destes objetivos, a fim de atingi-los.

1.2.1 Objetivo geral

O objetivo geral deste estudo é analisar a forma de cálculo utilizada pelos Tribunais de Contas e pelo Tesouro Nacional para a verificação do cumprimento do limite de gastos com pessoal nos estados brasileiros.

1.2.2 Objetivos específicos

- a) Investigar como são calculados os limites das despesas com pessoal pelo TCs e STN para os estados brasileiros;
- b) Comparar a despesa total com pessoal, conforme o cálculo de cada órgão

(TCs e STN);

- c) Identificar as principais inconsistências que provocam divergências de entendimento;
- d) Evidenciar o cumprimento (ou não) dos limites previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal para gastos com pessoal, pelos estados brasileiros, no período de 2020 a 2021.

1.3 JUSTIFICATIVA

A função da Administração Pública é satisfazer as necessidades da população. As pesquisas neste setor são importantes para detectar falhas e inconsistências no processo de planejamento, execução e fiscalização, contribuindo para o aperfeiçoamento e renovação das práticas da gestão pública, além de auxiliar a população a conhecer e entender melhor os processos e normas que orientam a administração pública.

A padronização dos conceitos de despesa com pessoal e receita corrente líquida é necessária para uma fiscalização efetiva em relação ao cumprimento dos limites fixados pela Lei de Responsabilidade Fiscal. O conceito genérico de despesa com pessoal pode distorcer a dimensão real dos gastos que são realizados nesta categoria.

As divergências conceituais e metodológicas, na Administração Pública, dificultam a compreensão por parte da população e comprometem a clareza e comparabilidade dos demonstrativos fiscais. Os gastos com pessoal consomem a maior parte dos recursos à disposição da administração pública e são essenciais para a manutenção e qualidade dos serviços prestados à população.

Portanto, a relevância do presente estudo está alicerçada na necessidade da harmonização da metodologia de cálculo das despesas com pessoal e da receita corrente líquida pelos diferentes órgãos de fiscalização. De forma a primar por uma prestação de contas que retrate o montante real dos gastos destinados a cada categoria de despesa e uma gestão eficiente e transparente, resultando na adoção de medidas mais eficazes para solucionar a crise fiscal, sabendo que cada esfera de governo possui influência no contexto social e econômico do País.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Este capítulo trata da revisão da literatura acerca do tema estudado. Partindo de estudos anteriores a esta pesquisa, é possível estabelecer conceitos científicos que servem de base para melhor compreender os resultados encontrados e o contexto no qual o tema em questão está inserido, bem como suscitar questões ainda não elucidadas.

A seguir, será apresentado um panorama da situação das despesas com pessoal desde a criação da Lei de Responsabilidade Fiscal, passando pelos problemas de interpretação desta última, até a criação da Lei Complementar nº 178/2021, que altera a LRF e tem impacto direto nas despesas com pessoal.

2.1 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A Lei de Responsabilidade Fiscal, nº 101, de 4 de maio de 2000, estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal (BRASIL, 2000), buscando promover o equilíbrio na gestão e destacando a importância do planejamento para promover uma boa administração pública e a participação popular como justificativa dos princípios da transparência (ALMEIDA, 2016).

A LRF pode ser considerada o instrumento de controle fiscal mais abrangente do país, uma vez que estabelece diretrizes para elaboração, execução e avaliação do orçamento e impõe limites aos gastos e endividamento das unidades federativas (GIUBERTI, 2005). A Lei de Responsabilidade Fiscal busca garantir a aplicação dos recursos obtidos em benefício da sociedade, prevenindo riscos e corrigindo desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, através das metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar (BRASIL, 2000).

Os artigos 19 e 20 da LRF determinam que a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente estadual, não poderá exceder o percentual de 60% em relação à receita corrente líquida. O Quadro 1 apresenta os limites para despesa com pessoal e a sua distribuição a nível estadual.

Quadro 1 – Distribuição dos limites globais para despesas com pessoal a nível estadual

	Limite Máximo	Limite de Alerta (90%)	Limite Prudencial (95%)
Poder Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Estado	3%	2,7%	2,85%
Poder Judiciário	6%	5,4%	5,7%
Poder Executivo	49%	44,1%	46,55%
Ministério Público do Estado	2%	1,8%	1,9%
Total	60%	54%	57%

Fonte: Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000).

O limite de alerta está previsto no art. 59, §1º, inciso II da LRF e corresponde a 90% do limite máximo para gastos com pessoal; já o limite prudencial – art. 22, § único da LRF – corresponde a 95% do máximo permitido, e, ao atingir este limite, fica proibida qualquer movimentação de pessoal que implique aumento de despesa (BRASIL, 2000).

A não observância das determinações da LRF implica em sanções e penalidades previstas na legislação brasileira. O Quadro 2 detalha as infrações relacionadas às despesas com pessoal e as respectivas sanções as quais estão sujeitos os gestores responsáveis.

Quadro 2 – Infrações da Lei de Responsabilidade Fiscal em relação às despesas com pessoal e suas penalidades

Infração	Sanção/Penalidade
Deixar de apresentar e publicar o Relatório de Gestão Fiscal, no prazo e com o detalhamento previsto na lei (LRF, artigos 54 e 55; Lei nº 10.028/2000, art. 5º, inciso I).	Multa de 30% dos vencimentos anuais (Lei nº 10.028/2000, art. 5º, inciso I e § 1º). Proibição de receber transferências voluntárias e contratar operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária (LRF, art. 51, § 2º).
Ultrapassar o limite de Despesa Total com Pessoal em cada período de apuração (LRF, art. 19 e 20)	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).
Expedir ato que provoque aumento da Despesa com Pessoal em desacordo com a lei (LRF, art. 21).	Nulidade do ato (LRF, art. 21); Reclusão de um a quatro anos (Lei nº 10.028/2000, art. 2º)

Continua

Expedir ato que provoque aumento da Despesa com Pessoal nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão (LRF, art. 21).	Nulidade do ato (LRF, art. 21, § único); Reclusão de um a quatro anos (Lei nº 10.028/2000, art. 2º)
Deixar de adotar as medidas previstas na LRF, quando a Despesa Total com Pessoal do respectivo Poder ou órgão exceder a 95% do limite (LRF, art. 22).	Reclusão de um a quatro anos (Lei nº 10.028/2000, art. 2º). Proibições previstas em lei (LRF, art. 22, § único).
Deixar de adotar as medidas previstas na lei, quando a Despesa Total com Pessoal ultrapassar o limite máximo do respectivo Poder ou órgão (LRF, art.23).	Reclusão de um a quatro anos (Lei nº 10.028/2000, art. 2º).
Manter gastos com inativos e pensionistas acima do limite definido em lei (LRF, artigos 18 a 20; art.24, § 2º; art. 59, § 1º, inciso IV).	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (BRASIL, 2020a).

2.2 RECEITA CORRENTE LÍQUIDA E DESPESA COM PESSOAL

Segundo Toledo Jr. (2001), a Receita Corrente Líquida, denominador comum dos limites da LRF, busca retratar a capacidade de arrecadação efetiva do ente público, desconsiderando as receitas de natureza eventual e fortuita.

A LRF define a receita corrente líquida estadual como o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidas as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional e excluídas as duplicidades (BRASIL, 2000).

O percentual de gastos com pessoal se dá pela razão entre a despesa total com pessoal e a receita corrente líquida, considerando o mês de referência e os onze meses imediatamente anteriores. O art. 18 da LRF determina o que deve ser considerado no cálculo das despesas com pessoal:

Art. 18. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se 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 vencimentos 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 entidades de previdência (BRASIL, 2000).

Quanto as terceirizações, as despesas podem ser empenhadas nos seguintes elementos de despesa: 34 – outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização; 35 — serviços de consultoria; 36 – outros serviços de terceiros – pessoa física; 37 – locação de mão de obra; e o elemento 39 – outros serviços de terceiros – pessoa jurídica; entretanto, somente as despesas empenhadas no elemento 34 – outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização – fazem parte da despesa total com pessoal, nos termos da LRF (SANTOS, 2015).

Caso ultrapasse o limite máximo de gastos com pessoal, o Estado terá o prazo de dois quadrimestres para eliminar o percentual excedente, devendo ser eliminado pelo menos um terço no primeiro quadrimestre (BRASIL, 2000).

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 169, §§3º e 4º, determina as medidas a serem tomadas para o cumprimento dos limites estabelecidos no prazo fixado: (i) redução em pelo menos vinte por cento das despesas com cargos em comissão e funções de confiança; e (ii) exoneração dos servidores não estáveis. Não sendo estas medidas suficientes para assegurar o cumprimento da determinação legal, é possível haver a exoneração de servidor estável, mediante ato normativo especificando a atividade funcional, o órgão ou unidade administrativa objeto da redução de pessoal.

O fim do prazo estabelecido na LRF para a adaptação aos parâmetros previstos implicará na imediata suspensão de todos os repasses de verbas federais ou estaduais aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios que não observarem os referidos limites (BRASIL, 2016).

Considerando a continuidade da despesa, o impacto no orçamento e para assegurar o equilíbrio das despesas públicas, a concessão de qualquer vantagem ou aumento de remuneração, a criação de cargos, empregos e funções ou alteração de estrutura de carreiras, bem como a admissão ou contratação de pessoal dependerá de prévia dotação orçamentária suficiente para atender às projeções de despesa de pessoal e aos acréscimos dela decorrentes e autorização específica na lei de diretrizes orçamentárias, ressalvadas as empresas públicas e as sociedades de economia mista (BRASIL, 2016).

Para Bartoluzzio (2019), o demasiado comprometimento das receitas para

pagamento de despesas com pessoal pode reduzir o volume dos recursos que poderiam ser destinados a outras áreas ou utilizados para custear políticas públicas em benefício da sociedade. O autor conclui que os orçamentos menos comprometidos são menos vulneráveis às flutuações externas e possuem maior abertura para aplicação de recurso em outras áreas de custeio.

2.3 DIVERGÊNCIAS NO CÁLCULO DA DESPESA COM PESSOAL

A elaboração dos demonstrativos, conforme as exigências da Secretaria do Tesouro Nacional, deve seguir as orientações do Manual dos Demonstrativos Fiscais (MDF). O conteúdo do Anexo 1 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal – do relatório da Gestão Fiscal deverá conter:

[...] valores da despesa com pessoal do Poder/Órgão executada nos últimos 12 (doze) meses, com informações sobre a despesa bruta com pessoal, dividida em “Pessoal Ativo”, “Pessoal Inativo e Pensionistas” e “Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização”, as despesas não computadas para fins de verificação do limite, a despesa total com pessoal (ver tópico 04.01.02.01), o percentual da despesa total com pessoal em relação à receita corrente líquida (RCL), e os limites máximo, prudencial e de alerta estabelecidos conforme a legislação (BRASIL, 2019, p. 511).

Com foco nas regras do MDF, os principais pontos de divergência metodológica a respeito do cálculo da despesa com pessoal são: exclusão do IRRF, tanto do cômputo da receita corrente líquida, quanto das despesas; exclusão dos gastos com inativos e pensionistas; e as verbas indenizatórias (IRB, 2007; ROCHA, 2018).

Outrossim, as despesas referentes à parcela do pagamento relativa à remuneração do pessoal que exerce atividade fim do ente público, efetuado em decorrência da contratação de forma indireta, como, por exemplo, as contratações de entidades do terceiro setor, devem ser incluídas no total apurado para verificação dos limites de gastos com pessoal; e o total das despesas com pagamento de benefícios previdenciários a inativos e pensionistas deve ser rateado por poder e órgão a que eles se vinculam.

Ademais das disparidades no cálculo das despesas com pessoal, é questionado a efetividade da utilização da RCL como parâmetro para verificação dos limites da LRF. Johanson et al. (2012) apontam inconsistências na utilização da RCL como parâmetro limitador para os gastos com pessoal e endividamento, alegando a

incapacidade de controlar o crescimento real e nominal das despesas com pessoal, por ser um parâmetro que não distingue os recursos vinculados dos desvinculados para custeio de pessoal. Além disso, o impacto do cômputo das receitas temporárias no cálculo da RCL deve ser bem explicitado para que não haja demanda para aumento da despesa com pessoal com base em receitas que não mais ocorrerão.

Rocha (2018) discorre acerca do impacto econômico-financeiro das divergências conceituais de cálculo das despesas com pessoal e da receita corrente líquida. Segundo o autor, ao analisar as solicitações de contratação de operações de crédito e obtenção de garantias junto à União pelos entes federativos, a STN deve verificar o cumprimento dos limites para as despesas com pessoal em sua totalidade e dos seus Poderes e órgãos, nos termos da LRF. Isto também se aplica às transferências voluntárias. Quando o cálculo da despesa total segue metodologia diferente da proposta pela STN, é realizado o recálculo e, caso ultrapasse o limite proposto, a operação deve ser indeferida, salvo liminar concedida pelo Supremo Tribunal Federal.

Com a aprovação da Lei Complementar nº 178, de 13 de janeiro de 2021, algumas das divergências de entendimento no cálculo de despesa com pessoal vêm a ser pacificadas.

A referida lei complementar, em seu art. 1º, institui o Programa de Acompanhamento e Transparência Fiscal – PAF –, o qual tem por objetivo reforçar a transparência fiscal dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e compatibilizar as respectivas políticas fiscais com a da União, e o Plano de Promoção do Equilíbrio Fiscal – PEF – (BRASIL, 2021a).

As alterações da LRF, promovidas pela LC 178/2021, no tocante às despesas com pessoal, estão sintetizadas no quadro abaixo (Quadro 3).

Quadro 3 – Alterações promovidas pela LC 178/2021, em relação às despesas com pessoal

Art. 18 da LC 101/2000	§ 2º A despesa total com pessoal será apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos 11 (onze) imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência, independentemente de empenho. (Redação dada pela Lei Complementar nº 178, de 2021)
Art. 18 da LC 101/2000	§ 3º Para a apuração da despesa total com pessoal, será observada a remuneração bruta do servidor, sem qualquer dedução ou retenção, ressalvada a redução para atendimento ao disposto no art. 37, inciso XI, da Constituição Federal. (Incluído pela Lei Complementar nº 178, de 2021)

Continua

Art. 19, § 1º LC 101/2000	VI - com inativos e pensionistas, ainda que pagas por intermédio de unidade gestora única ou fundo previsto no art. 249 da Constituição Federal, quanto à parcela custeada por recursos provenientes: (Redação dada pela Lei Complementar nº 178, de 2021) c) de transferências destinadas a promover o equilíbrio atuarial do regime de previdência, na forma definida pelo órgão do Poder Executivo federal responsável pela orientação, pela supervisão e pelo acompanhamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos. (Redação dada pela Lei Complementar nº 178, de 2021)
Art. 19 LC 101/2000	§ 3º Na verificação do atendimento dos limites definidos neste artigo, é vedada a dedução da parcela custeada com recursos aportados para a cobertura do déficit financeiro dos regimes de previdência. (Incluído pela Lei Complementar nº 178, de 2021)
Art. 20 LC101/2000	§ 7º Os Poderes e órgãos referidos neste artigo deverão apurar, de forma segregada para aplicação dos limites de que trata este artigo, a integralidade das despesas com pessoal dos respectivos servidores inativos e pensionistas, mesmo que o custeio dessas despesas esteja a cargo de outro Poder ou órgão. (Incluído pela Lei Complementar nº 178, de 2021)
Art. 23 LC101/2000	§ 3º Não alcançada a redução no prazo estabelecido e enquanto perdurar o excesso, o Poder ou órgão referido no art. 20 não poderá: (Redação dada pela Lei Complementar nº 178, de 2021) III - contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao pagamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal. (Redação dada pela Lei Complementar nº 178, de 2021)

Fonte: Lei Complementar nº 178/2021(BRASIL, 2021a).

Espera-se que estas alterações sejam úteis na padronização dos demonstrativos fiscais e fortaleça o compromisso dos entes pela transparência e equilíbrio fiscal das contas públicas.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Aqui se define o delineamento executivo da presente pesquisa descrevendo e elucidando os princípios instrumentos metodológicos a serem utilizados. Assim, como qualquer outro produto, o trabalho científico necessita de métodos e técnicas que o façam tomar forma. Por meio da metodologia se traça um caminho sequencial e esmiuçado de procedimentos e técnicas que irão dispor o contorno da pesquisa.

Logo, o presente capítulo descreverá os caminhos basilares, sejam eles os métodos, o tipo de pesquisa e instrumentos a serem utilizados. No tocante aos métodos, como a maioria dos trabalhos acadêmicos, este lança mão de mais de um tipo, como será possível observar a seguir.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Segundo Gil (2002), a pesquisa descritiva busca descrever as características de uma determinada população ou fenômeno. Portanto, esta pesquisa é classificada como descritiva, pois tem como objetivo descrever a relação entre as despesas com pessoal calculadas pelos TCs e STN para os estados brasileiros.

A abordagem do trabalho é quantitativa, pois os dados que basearão o desenvolvimento desta pesquisa são de natureza quantitativa, com o objetivo de mensurar as despesas com pessoal dos estados brasileiros e comparar a forma de cálculo dos TCs e STN. Os dados serão coletados e estruturados em um banco de dados, onde se aplicará a estatística de comparação de média, estabelecendo dessa forma, uma pesquisa de natureza quantitativa.

Com base nos procedimentos, classifica-se como pesquisa documental, com dados secundários, utilizando-se os índices de gastos com pessoal coletados diretamente dos portais de transparência dos estados e do SICONFI.

Será utilizado o método empírico-analítico composto de três fases: primeiro será realizado o levantamento da forma de cálculo utilizada pelos TCs e pela STN. Esse levantamento será feito à luz da literatura, legislação e manuais. A segunda etapa será a parte empírica da pesquisa que consiste em apresentar a comparação entre os cálculos dos TCs e da STN. E por fim, na terceira etapa, será procedida a análise dos resultados empíricos com o objetivo responder à questão de pesquisa e os objetivos propostos.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população deste estudo são todos os estados brasileiros e o Distrito Federal. A amostra será composta pelos 26 Estados mais o Distrito Federal, durante o período de 2020 e 2021, divididos por quadrimestres.

3.3 VARIÁVEIS E INDICADORES

Para efetuar o cálculo do índice de despesas com pessoal utilizados nas métricas das políticas fiscais, serão consideradas basicamente duas variáveis: Despesa com Pessoal (DP) e a Receita Corrente Líquida (RCL).

Conforme preceitua a LRF, a apuração das despesas com pessoal deverá ser feita quadrimestralmente, consignando a despesa do mês de referência, mais as dos onze meses anteriores, considerando vários subelementos prescritos pela lei como despesa com pessoal.

A outra variável, diz respeito a Receita Corrente Líquida. No âmbito municipal, segundo afirmam Santos, Diniz e Corrar (2006), a RCL é obtida pelo somatório das receitas correntes de todos os órgãos, inclusive daqueles que possuem autonomia administrativa e financeira, excluídas apenas as contribuições dos servidores para o sistema previdenciário, como também as transferências intragovernamentais e os rateios ao FUNDEF. Abaixo demonstra-se, de forma sintética, os elementos que irão compor o referido cálculo:

Quadro 4 – Cálculo da Receita Corrente Líquida

ESTADO		MUNICÍPIOS	
Receita Tributária ⁴	(+)	Receita Tributária	(+)
Receita de Contribuição	(+)	Receita de Contribuição	(+)
Receita Patrimonial	(+)	Receita Patrimonial	(+)
Receita Industrial	(+)	Receita Industrial	(+)
Receita Agropecuária	(+)	Receita Agropecuária	(+)
Receita de Serviços	(+)	Receita de Serviços	(+)
Transferências Correntes ⁵	(+)	Transferências Correntes (**)	(+)
Outras Receitas Correntes	(+)	Outras Receitas Correntes	(+)
Valor RECEBIDO do FUNDEF	(+)	Valor RECEBIDO do FUNDEF	(+)
Valor PAGO ao FUNDEF	(-)	Valor PAGO ao FUNDEF	(-)
Contribuição dos servidores ao regime próprio de previdência	(-)	Contribuição dos servidores ao regime próprio de previdência	(-)
Receita da compensação financeira entre os regimes de previdência	(-)	Receita da compensação financeira entre os regimes de previdência	(-)
Transferências Constitucionais a Municípios	(-)		

Fonte: Santos, Diniz e Corrar (2006).

Após apurada a despesa, ela será dividida pela receita corrente líquida, dessa relação se obterá o índice percentual a ser utilizado para o confronto com os limites estabelecidos na lei, conforme a seguir:

$$IDP = \frac{DP}{RCL}$$

Onde:

IDP – Índice de despesas com pessoal

RCL - Receita Corrente Líquida.

Portanto, como afirmam Santos, Diniz e Corrar (2006), para a contabilização das despesas com pessoal, a fim de confrontá-la com os limites impostos pela LRF, adotar-se-á o regime de competência ou de exercício. No somatório dessas despesas, como assinala Pontes e Martins (2001. p.14), serão contabilizados tanto os empenhos legalmente feitos, liquidados e pagos, como os empenhos referentes às despesas não liquidadas e, por conseguinte, não pagas, que constituírem a totalidade da execução orçamentária dos últimos 11 (onze) meses, mais as despesas com pessoal do mês em que foi realizada a apuração dos gastos. A apuração é feita no momento do empenho, que há de ser sempre prévio à realização da despesa. E nem poderia ser diferente, tendo em conta o preceituado no art. 35, inciso II, da Lei no 4.320/64.

Naturalmente, as divergências entre a Secretaria do Tesouro Nacional e os Tribunais de Contas dos Estados, residem nas parcelas que compõe a base de cálculo da RCL e da DP. Então esta pesquisa busca identificar estas divergências de entendimentos.

3.4 MÉTODOS DE ANÁLISE DOS DADOS

O levantamento dos dados para esta pesquisa teve como direcionadores o Relatório de Gestão Fiscal dos estados e DF, os dados contidos no SICONFI e o Boletim de Finanças dos Entes Subnacionais. Para efeitos de análise deste estudo, primeiramente foi calculado o IDP de cada estado, utilizando os dados do RGF e do SICONFI. Em seguida foram calculados a média e o desvio padrão dos índices de despesa com pessoal, a fim de realizar uma análise descritiva dos resultados obtidos e uma análise comparativa das informações dos TCs e da STN para verificar o grau de discrepância entre eles.

Procurou-se discorrer, por Estado, quais foram as parcelas que compõem o cálculo de despesa com pessoal que apresentaram variações de um órgão em relação ao outro.

Por fim, foi apresentado uma análise comparativa da DP calculada pelos entes estaduais em detrimento do cálculo realizado pelo PAF. A Avaliação do PAF é feita pelo Tesouro Nacional, que analisa o cumprimento das metas e dos compromissos do Ente relativos ao exercício anterior. Já os dados do RGF são as informações prestadas pelo gestor/responsável pelo ente estadual.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção, foram discutidos os resultados da pesquisa, por meio da realização da análise descritiva das variáveis e da comparação entre as metodologias utilizadas pelos TCs e a STN. Assim, com o intuito de observar as diferenças associadas aos métodos interpretativos utilizados, é possível identificar a existência de divergências de cálculos na forma de determinar as despesas com pessoal nos termos definidos na Lei de Responsabilidade Fiscal.

4.1 ANÁLISE DESCRITIVA DOS DADOS

Os resultados das Tabelas 1 e 2 evidenciam as estatísticas descritivas, demonstram o comportamento das despesas com pessoal do 1º quadrimestre de 2020 até o 2º quadrimestre de 2021, para todos os Estados e o Distrito Federal. Os valores não foram deflacionados pois trata-se de relação entre duas variáveis, o que elimina o efeito da inflação no período.

Primeiramente, apresenta-se a situação geral dos gastos com pessoal nos Estados e DF. Constatou-se o declínio dos percentuais médios, dados pela redução tanto da amplitude de variação (máximo-mínimo), quanto das despesas com pessoal de cada estado em relação à RCL, que pode ser ocasionado por uma redução direta na DP ou pelo aumento da arrecadação de receitas.

Tabela 1 – Análise descritiva das despesas com pessoal - TCs

Descritiva	I QUAD 2020	II QUAD 2020	III QUAD 2020	I QUAD 2021	II QUAD 2021
Média	45,28%	43,96%	43,63%	42,11%	40,95%
Desvio Padrão	0,06	0,06	0,05	0,06	0,05
Mínimo	26,23%	26,46%	27,28%	28,54%	30,10%
Máximo	61,04%	59,19%	54,49%	57,11%	53,50%

Fonte: Elaborada pela autora.

De acordo com os TCs, a média dos gastos com pessoal dos entes estaduais decresceu, de 45,28% no primeiro quadrimestre de 2020 para 40,95% em agosto do ano de 2021. A amostra apresentou variações entre 26,23% e 61,04%, no primeiro período, e entre 30,10% e 53,50% no último período estudado. O limite do Poder Executivo é de 49%, e foi observada uma redução na parcela excedente ao longo dos períodos.

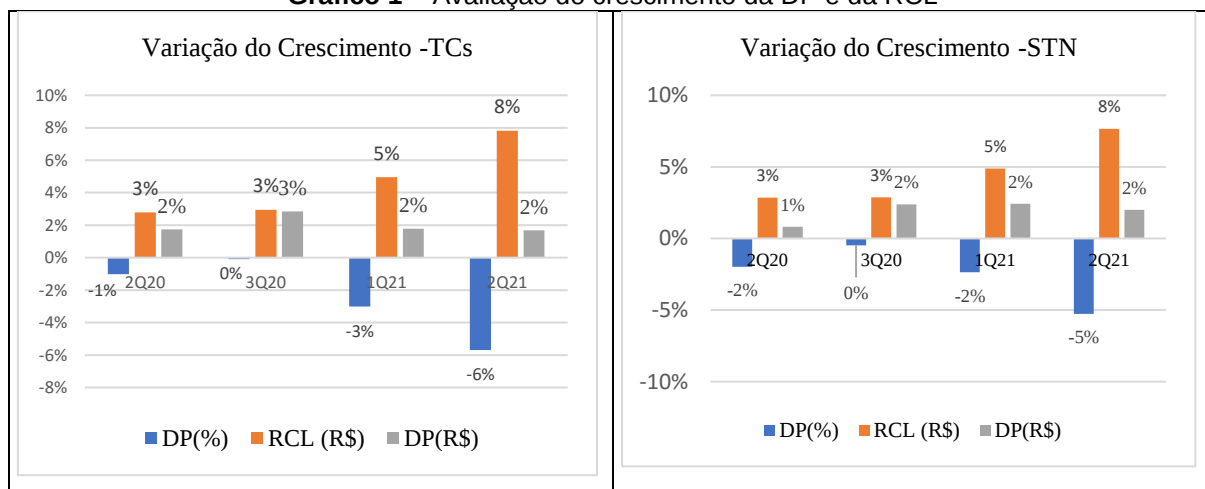
Tabela 2 – Análise descritiva das despesas com pessoal - STN

Descritiva	I QUAD 2020	II QUAD 2020	III QUAD 2020	I QUAD 2021	II QUAD 2021
Média	46,58%	45,07%	44,40%	43,16%	41,96%
Desvio Padrão	0,05	0,05	0,05	0,06	0,05
Mínimo	38,91%	37,17%	37,51%	34,94%	34,66%
Máximo	61,04%	59,19%	54,81%	57,11%	53,50%

Fonte: Elaborada pela a autora

Com base nos dados da STN, os estados empregaram em média 46,58% dos recursos em despesas com pessoal no primeiro quadrimestre de 2020 e as variações da amostra se mantiveram entre 38,91% e 61,04%. Em agosto de 2021, a média caiu para 41,96%, com variações da amostra dentro de 34,66% e 53,50%.

No Gráfico 1, observou-se que a redução percentual das despesas com pessoal nos Estados e DF deu-se mais por crescimento da RCL, do que pela redução de fato das despesas com pessoal.

Gráfico 1 – Avaliação do crescimento da DP e da RCL

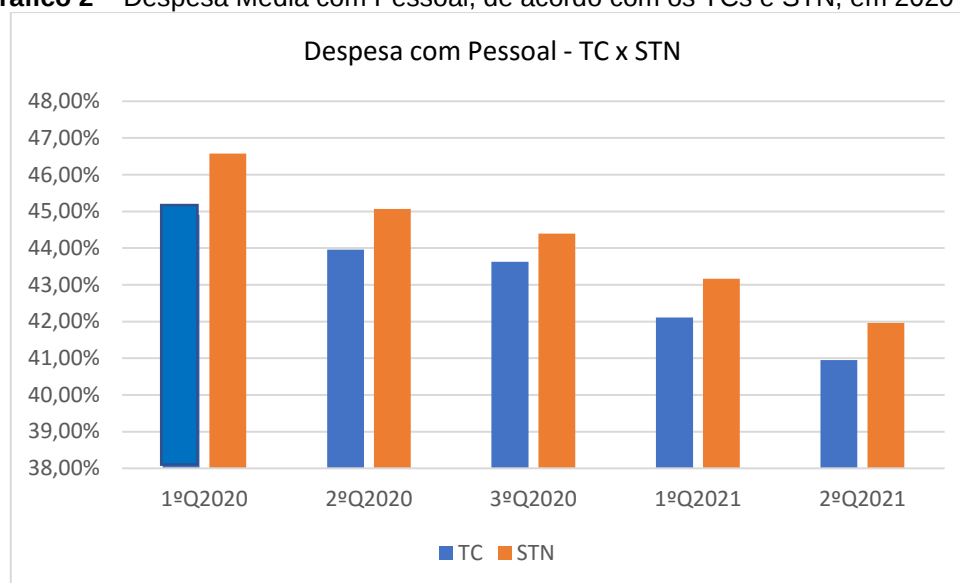
Fonte: Elaborado pela autora

É esperado um crescimento vegetativo das despesas com pessoal ao longo do tempo, devido aos planos de cargos e carreiras dos servidores, que possuem estabilidade e irredutibilidade de seus rendimentos (art. 37 da CF/1988). Entretanto, verificou-se que os gastos com pessoal vêm crescendo a uma intensidade menor do que a RCL, que cresceu 8% no último quadrimestre, em relação ao anterior. Assim, pode-se inferir que os gastos com pessoal diminuirão mais devido ao aumento da RCL.

4.2 ANÁLISE COMPARATIVA: STN X TCs

No Gráfico 2 a seguir apresenta-se o comparativo dos gastos médios com pessoal do Poder Executivo Estadual, em 2020 e 2021, pela ótica dos TCs e da STN. Para isso, foi calculada a média aritmética das despesas com pessoal por quadrimestre para todos os Estado e Distrito Federal.

Gráfico 2 – Despesa Média com Pessoal, de acordo com os TCs e STN, em 2020 e 2021



Fonte: Elaborado pela autora.

O 3º quadrimestre de 2020 foi o período que sofreu menor impacto por conta das diferenças de entendimento. Em ambas as formas de cálculo, a DP vem sendo reduzida, entretanto, as divergências permanecem até o período mais recente.

A fim de reduzir estas divergências, a LC 178/2021 dispõe de algumas questões comumente apontadas como divergências de entendimento. Dentre elas, as principais são a exclusão de IRRF, a aplicação do regime de competência e a exclusão de inativos e pensionistas, observadas na prática no subitem 4.3. Com a redação dada pela LC 178/2021, a interpretação das normas da LRF fica mais clara e objetiva. Dessa forma, fica vedada a exclusão de qualquer dedução ou retenção da remuneração do servidor, ressalvada a redução para atendimento ao disposto no art. 37, inciso XI, da Constituição Federal, bem como a exclusão de despesas com inativos e pensionistas, ainda que pagas por intermédio de unidade gestora única ou fundo previsto no art. 249 da Constituição Federal.

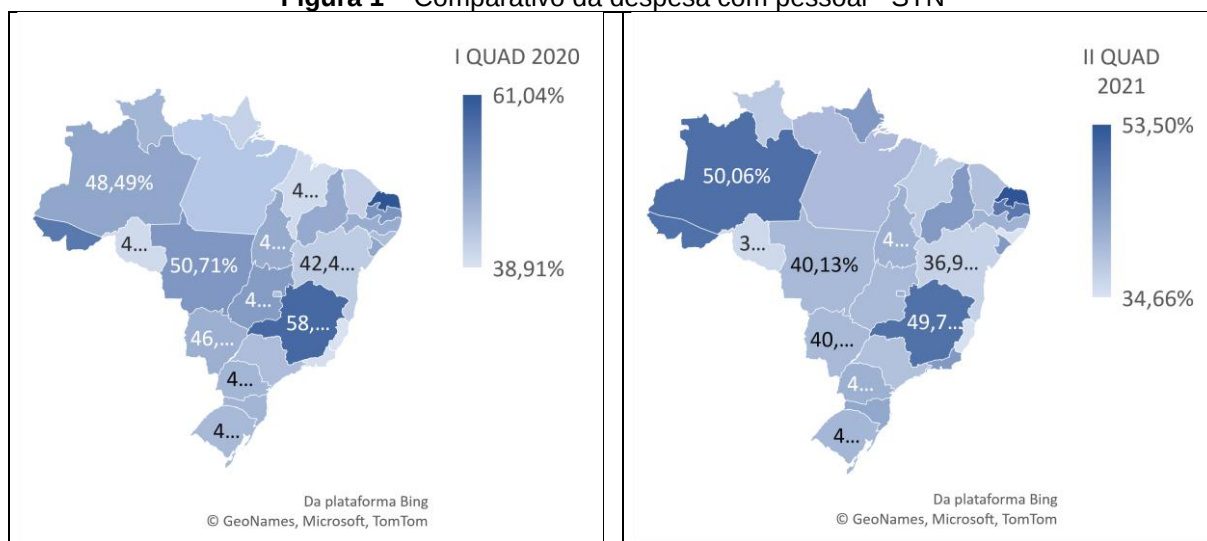
Outra questão trazida pela lei complementar nº 178 de 13 de janeiro de 2021 é

de que os limites deverão ser apurados, de forma segregada por Poder ou órgão, conservando a integralidade das despesas com pessoal dos respectivos servidores inativos e pensionistas, mesmo que o custeio dessas despesas esteja a cargo de outro Poder ou órgão. Assim, as sanções previstas em lei serão aplicadas ao respectivo Poder ou órgão, e não de maneira consolidada ao Poder Executivo. Assim, espera-se uma maior objetividade nos cálculos de despesa com pessoal a partir da aplicação da LC 178/2021, contribuindo para uma prestação de contas mais transparente.

A regra de transição prevista na LC 178/2021 aplicar-se-á ao ente cuja despesa com pessoal ao término de 2021 estiver acima do limite. Neste caso, deverá eliminar o excesso à razão de, pelo menos, 10% (dez por cento) a cada exercício a partir de 2023, por meio das medidas previstas em lei, de forma a se enquadrar no respectivo limite até o término do exercício de 2032.

Apesar do prazo razoavelmente longo, o ente que se enquadrar nesta regra precisará manter os esforços para cumpri-la, pois a despesa com pessoal é crescente, entretanto, a RCL não necessariamente cresce à mesma intensidade, e as projeções tornam-se mais incertas a longo prazo.

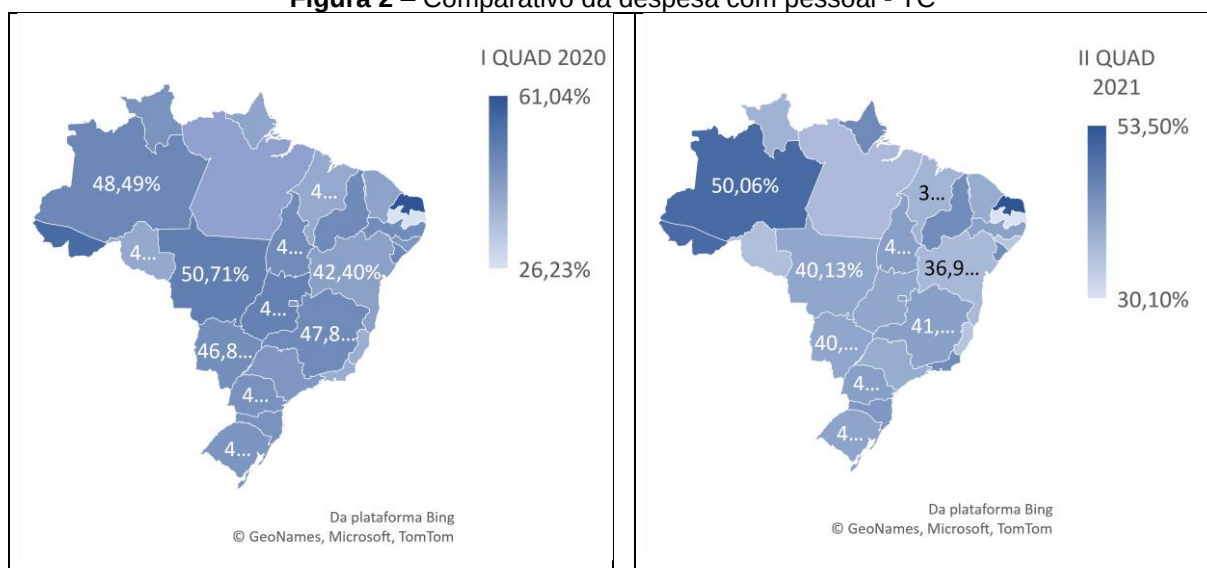
A Figura 1 comparou o percentual de DP dos Estados no primeiro quadrimestre de 2020 e os dados mais recentes (2º quadrimestre de 2021). Observou-se um crescimento do percentual de DP, principalmente nos estados do Amazonas, Amapá e Rio de Janeiro. Em redução, destacaram-se o Mato Grosso e Minas Gerais.

Figura 1 – Comparativo da despesa com pessoal - STN

Fonte: Elaborada pela autora

No 1º quadrimestre de 2020, os estados do Acre, Goiás, Mato Grosso e Rio Grande do Norte, Minas Gerais e Paraíba ultrapassaram o limite da despesa com pessoal definido na LRF. No 2º quadrimestre de 2021, essa lista passou a ser composta apenas por Acre, Minas Gerais e Rio Grande do Norte.

Por sua vez, a Figura 2 evidenciou o percentual de DP dos estados no primeiro quadrimestre de 2020, comparado com os dados mais recentes (2º quadrimestre de 2021), pelo modelo dos TCs. Destaca-se o crescimento do percentual de DP nos estados do Amazonas, Amapá e Rio de Janeiro. Os demais estados apresentaram redução.

Figura 2 – Comparativo da despesa com pessoal - TC

Fonte: Elaborada pela autora

Quanto aos limites da LRF, no 1º quadrimestre de 2020, os estados em desconformidade eram Acre, Goiás, Mato Grosso e Rio Grande do Norte. Atualmente, os estados do Acre, Amazonas e Rio Grande do Norte permanecem com a DP acima do limite.

4.3 ESTADOS QUE APRESENTARAM DIFERENÇA DE ENTENDIMENTO ENTRE STN E TCS

Neste subitem, foram descritos os Estados com divergências em relação à STN, no tocante ao cálculo da DP. Cabe ressaltar, ainda, que os valores constantes no SICONFI são preenchidos pelo próprio ente governamental, seguindo o padrão do MDF.

Os Estados de Minas Gerais e da Paraíba apresentaram diferenças de entendimento no cálculo de despesa com pessoal, entre TCs e STN, no período estudado. Observou-se que ambos atenderam ao limite da LRF pela metodologia de seu respectivo TC, mas excederam no cálculo da STN.

Tabela 3 - Estados com divergência entre TC e STN - dados dos TCs

Estado	I QUAD 2020	II QUAD 2020	III QUAD 2020	I QUAD 2021	II QUAD 2021
MG	47,86%	48,47%	47,67%	44,59%	41,12%
PB	26,23%	26,46%	27,28%	28,54%	30,10%

Fonte: Elaborada pela a autora

Tabela 4 - Estados com divergência entre TC e STN - dados da STN.

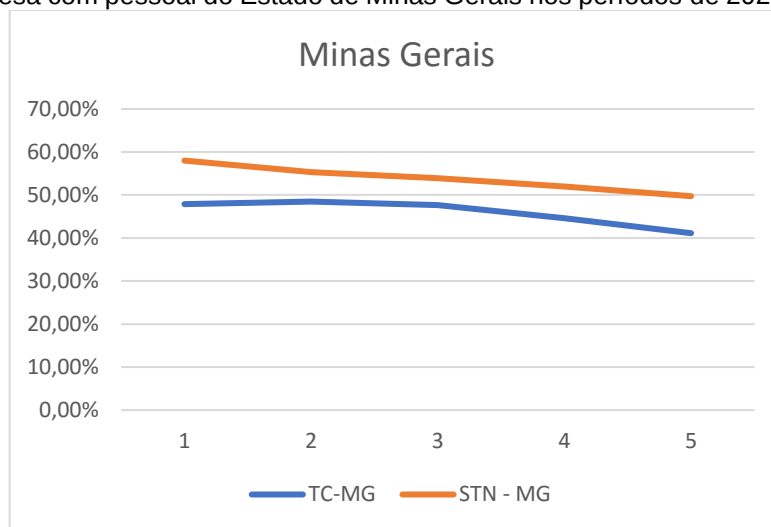
Estado	I QUAD 2020	II QUAD 2020	III QUAD 2020	I QUAD 2021	II QUAD 2021
MG	58,00%	55,33%	53,93%	51,97%	49,72%
PB	51,02%	50,91%	51,24%	49,57%	48,69%

Fonte: Elaborada pela a autora

Em relação ao estado de Minas Gerais, foram identificadas divergências de valores referente às despesas não computadas (inativos e pensionistas com recursos vinculados) e despesa de pessoal a apropriar. Com a metodologia aplicada pelo TC, o Estado de Minas Gerais não ultrapassou o limite da LRF nos períodos estudados, entretanto, em conformidade com a STN, o Estado extrapolou o limite de gastos com pessoal nos cinco quadrimestres. Há uma progressiva redução no percentual, mas as

divergências permanecem (Gráfico 3).

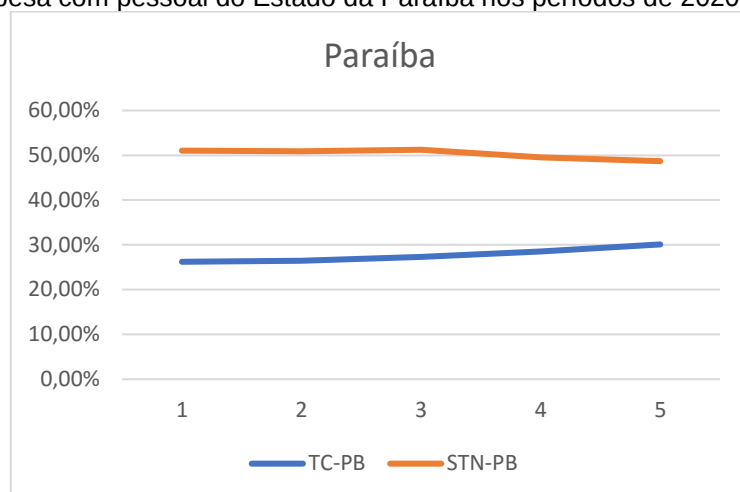
Gráfico 3 – Despesa com pessoal do Estado de Minas Gerais nos períodos de 2020 e 2021, TC x STN



Fonte: Elaborada pela autora.

Já no Estado da Paraíba, verificou-se que é publicado quadrimestralmente duas versões do RGF, uma contendo as despesas com pessoal inativo e pensionistas e outra, na qual são excluídos estes valores, conforme PN TC77/2000. Ao comparar as duas versões do RGF e os valores apresentados no SICONFI nota-se que em cada demonstrativo há um valor distinto no total da despesa líquida com pessoal, tanto pela exclusão das parcelas de inativos e pensionistas, quanto pela exclusão de parcelas do IRRF e divergências no cálculo da RCL, que interfere diretamente no percentual da DP. No Gráfico 4 foi apresentado o comparativo do RGF e STN.

Pelo modelo da STN, a Paraíba voltou a se enquadrar dentro do limite da LRF no 2º quadrimestre de 2021.

Gráfico 4 – Despesa com pessoal do Estado da Paraíba nos períodos de 2020 e 2021, TC x STN

Fonte: Elaborada pela autora.

Além destas incompatibilidades, é possível encontrar pequenas inconsistências, como erros de matemáticos, de somatório e multiplicações (Roraima e Pernambuco); falta de informações referentes à apuração dos limites da LRF no RGF (Roraima); e divergência no cálculo da RCL, posteriormente republicada (Rio Grande do Norte, 3º quadrimestre de 2020).

4.4 DIFERENÇA DE CÁLCULO: RGF X PAF

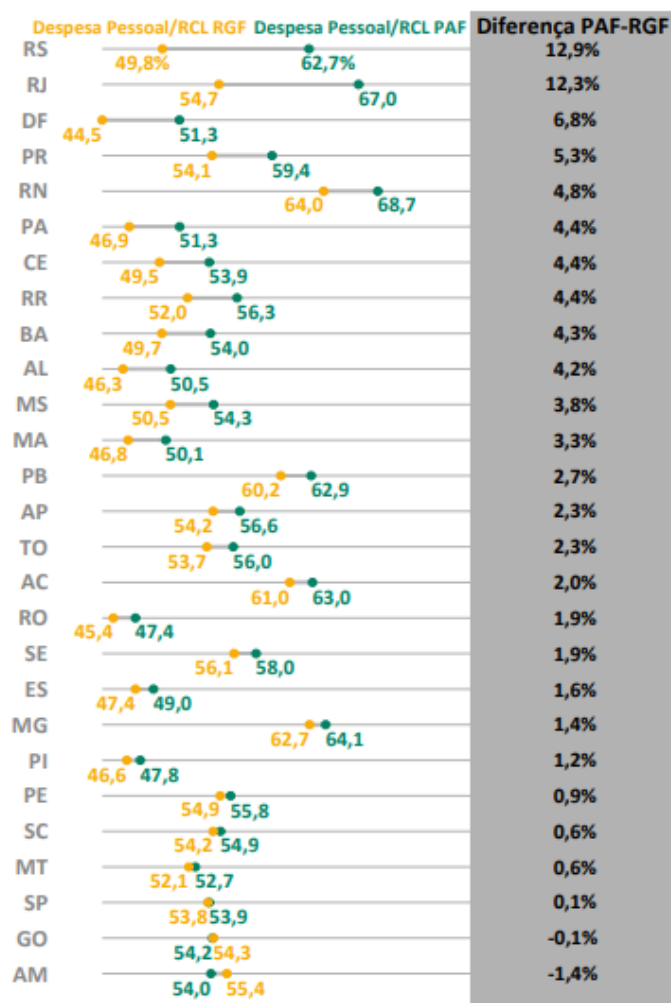
Neste tópico, foi apresentado um comparativo da Despesa com Pessoal consolidada dos entes estaduais em relação ao PAF, que é um dos programas introduzidos pela LC 178/2021.

No ano de 2021, a STN publicou o Boletim de Finanças dos Entes Subnacionais, utilizando o ano de 2020 como base. A seguir, a Figura 5 apresenta o gráfico com total (%) dos gastos com pessoal contidos no RGF, conforme STN, comparado com o percentual calculado pelo PAF.

A Avaliação do PAF é o momento em que se analisa o cumprimento das metas e dos compromissos do ente relativo ao exercício anterior, no qual o Tesouro Nacional realiza uma Avaliação Preliminar das obrigações, publicando seu resultado até 31 de julho do exercício corrente, concedendo o prazo para a administração do ente formalizar a solicitação de reconsideração da Avaliação Preliminar. Depois da análise do pedido de reconsideração, o Tesouro Nacional formaliza uma Avaliação Definitiva, que deve ser finalizada até 60 dias após a publicação do resultado da preliminar (BRASIL, 2021b).

Percebeu-se que existem diferenças metodológicas, aplicadas pelos Estados para os cálculos da despesa com pessoal em relação àquela aplicada no PAF (Figura 5). Dentre essas diferenças, cabe destacar as despesas com inativos e pensionistas, imposto de renda retido na fonte, as despesas com obrigações patronais e o cálculo da Receita Corrente Líquida (BRASIL, 2021b).

Figura 5 – Despesa com Pessoal Consolidada, RGF x PAF, ano-base 2020.



Fonte: Brasil (2021b)

Os dados apresentados pelo PAF são padronizados e apurados segundo os conceitos do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) e do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Já os dados do RGF (BRASIL, 2020b) foram retirados do SICONFI (STN), os quais são reportados pelo ente estadual.

Considerando os valores que constam no RGF, Acre, Minas Gerais, Paraíba e Rio Grande do Norte ultrapassaram o limite da LRF. Entretanto, ao considerar o

cálculo do PAF, Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Paraíba, Acre e Minas Gerais excederam o limite de 60% da RCL.

A coluna em cinza apresenta a diferença entre PAF e RGF. Observou-se que, mesmo pequena, todos os Estados apresentaram alguma diferença em relação ao cálculo do PAF, reiterando a necessidade de avançar na padronização e objetividade dos valores informados.

5 CONCLUSÃO

Devido às diferentes interpretações da LRF que se desenvolveram ao longo dos anos, desde sua criação, verificou-se lacunas na interpretação do disposto na lei, principalmente no tocante ao cálculo da despesa com pessoal em relação à receita corrente líquida.

O presente estudo buscou analisar as metodologias de cálculo dos Estados e do Tesouro Nacional, a fim de identificar estas divergências e seu comportamento em 2020 e 2021. Verificou-se que as principais inconsistências estão ligadas à exclusão de inativos e pensionistas, exclusão do Imposto de Renda, as despesas com obrigações patronais e o cálculo da Receita Corrente Líquida.

Os estados de Minas Gerais e Paraíba apresentaram cálculo de DP diferentes do relatado no SICONFI e todos os estados apresentaram diferença em relação ao cálculo de DP realizado pelo Tesouro Nacional, sob as diretrizes do PAF.

Com a aprovação da LC 178/2021, estas divergências foram abordadas e esclarecidas, a fim de pacificar os diferentes entendimentos. É esperado que a referida lei contribua para a objetividade e padronização dos demonstrativos fiscais dos entes governamentais, a fim de tornar a prestação de contas mais transparente.

Para pesquisas futuras, sugere-se a verificação dos efeitos na LC 178/2021 na prática, uma vez que, por ora, as discussões a respeito da lei apresentam um caráter mais especulativo.

REFERÊNCIAS

ACRE. Secretaria de Estado da Fazenda. **LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <http://sefaz.acre.gov.br/2021/?p=7132>. Acesso em: 07 out. 2021.

ALAGOAS. Secretaria de Estado da Fazenda. **Relatório de Gestão Fiscal (RGF)**. Disponível em: <http://www.sefaz.al.gov.br/legislacao/43-financas/lei-de-responsabilidade-fiscal/145-relatorio-de-gestao-fiscal-rgf>. Acesso em: 20 out. 2021.

ALMEIDA, Cláudia Milene Vieira de. **A LRF como Instrumento de Controle das Despesas com Pessoal nos Municípios do Estado da Paraíba (2015)**. 2016. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia). Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2016. Disponível em: <http://www.ccsa.ufpb.br/cstgp/contents/documentos/ARTIGOTCCVERSOFINALLRFGESTOPUBLICA.pdf>. Acesso em 21 fev. 2020.

AMAPÁ. Portal da Transparência do Estado. **Relatórios de Gestão Fiscal**. Disponível em: http://www.transparencia.ap.gov.br/consulta_estatica/4/125/orcamento/relatorio-de-gest-o-fiscal. Acesso em: 15 out. 2021.

AMAZONAS. Secretaria de Estado da Fazenda. **Relatório de Gestão Fiscal**. Disponível em: <http://www.sefaz.am.gov.br/subMenu.asp?categoria=498>. Acesso em: 08 nov. 2021.

BAHIA. Secretaria da Fazenda do Estado. **Relatórios Quadrimestrais**. Disponível em: <https://www.sefaz.ba.gov.br/>. Acesso em: 18 out. 2021.

BARBOSA FILHO, Fernando de Holanda. A Crise Econômica de 2014/2017. **Estudos Avançados**. São Paulo, v. 31, n. 89, p. 51-60, abr. 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/s0103-40142017.31890006>. Acesso em: 25 fev. 2020.

BARTOLUZZIO, Alann Inaldo Silva de Sá. **(Des) organizando posso organizar? Ciclos políticos e gestão fiscal nos municípios brasileiros**. 2019. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2019. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/33889>. Acesso em 22 fev. 2020.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 2016.

_____. Controladoria Geral do Estado do RN. **Demonstrativos Fiscais**. Disponível em: <http://control.rn.gov.br/Conteudo.asp?TRAN=CATALG&TARG=178&ACT=&PAGE=0&PARM=&LBL=Demonstrativos+Fiscais>. Acesso em: 08 nov. 2021.

_____. Lei Complementar n. 101, de 4 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/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 25 fev. 2020.

BRASIL. Lei Complementar n. 178, de 13 de janeiro de 2021. Estabelece o Programa de Acompanhamento e Transparência Fiscal e o Plano de Promoção do Equilíbrio Fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Seção 1, Brasília, DF, p. 1-7, 14 jan. 2021(a).

_____. SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL. **Boletim de Finanças dos Entes Subnacionais**. 2021b. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/boletim-de-financas-dos-entes-subnacionais/2021/114>. Acesso em: 04 nov. 2021.

_____. SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL. **Infrações da Lei de Responsabilidade Fiscal e suas penalidades**. 2020a. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/infracoes-da-lei-de-responsabilidade-fiscal-e-suas-penalidades>. Acesso em: 22 fev. 2020.

_____. SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL. **Manual de Demonstrativos Fiscais**. 10ª ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2019.

_____. SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL. **RGF em Foco**: Estados + Distrito Federal. 3º Quadrimestre. 2020b. Disponível em: https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/rgf-em-foco-estados-e-municipios/2020/29?ano_selecionado=2020. Acesso em: 18 out. 2021.

_____. SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL. Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro. **RGF**. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/consulta_finbra_rgf/finbra_rgf_list.jsf. Acesso em: 07 out. 2021.

CEARÁ. Portal Ceará Transparente. **Relatório de Gestão Fiscal – RGF**. Disponível em: https://cearatransparente.ce.gov.br/portal-da-transparencia/paginas/fiscal-management-report?__=__. Acesso em: 18 out. 2021.

DISTRITO FEDERAL. Portal da Transparência do Estado. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <http://www.transparencia.df.gov.br/#/orcamento/responsabilidade-fiscal>. Acesso em: 31 out. 2021.

ESPÍRITO SANTO. Secretaria da Fazenda do Estado. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <https://internet.sefaz.es.gov.br/contas/contabilidade/leirf/index.php>. Acesso em: 25 out. 2021.

GIL, Antônio Carlos. Como Classificar as Pesquisas? In: GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002, p.42.

GIUBERTI, Ana Carolina. **Lei de Responsabilidade Fiscal: Efeitos Sobre o Gasto Com Pessoal dos Municípios Brasileiros**. Disponível em: <http://www.anpec.org.br/encontro2005/artigos/A05A048.pdf>. Acesso em: 23 fev.

2020.

GOIÁS. Portal da Transparência do Estado. **Gestão Fiscal**. Disponível em: <http://www.transparencia.go.gov.br/portaldatransparencia/demonstrativos-fiscais/gestao-fiscal>. Acesso em: 25 out. 2021.

IRB. **Relatório do IV Fórum do IRB – Promoex Florianópolis, SC, 28 e 29 de junho de 2007**. Disponível em: http://www.mpf.mp.br/atuacao-tematica/ccr5/publicacoes/publicacoes-diversas/relatorio_promoex.pdf. Acesso em: 26 fev. 2020.

JOHANSON, Alan; SILVA, Joselia Rita da; FREITAS, Ana Maria Zen de; SILVA, Laila Emanuelle Guedes Rodolfo. As Deficiências da Receita Corrente Líquida no Controladas Despesas com Pessoal: Uma Análise no Município de Baixo Guandu/es. In: **Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia**, 9, 2012, Rio de Janeiro. Anais eletrônicos... Rio de Janeiro, 2012.

MARANHÃO. Secretaria de Estado do Planejamento e Orçamento. **Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <https://seplan.ma.gov.br/responsabilidade-fiscal/>. Acesso em: 22 out. 2021.

MARCONI, Marina de Andrade. LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 156.

MATO GROSSO. Secretaria de Estado da Fazenda. **Relatório de gestão Fiscal – RGF**. Disponível em: <http://www5.sefaz.mt.gov.br/relatorios-lei-de-respons.-fiscal>. Acesso em: 08 nov. 2021.

MATO GROSSO DO SUL. Portal da Transparência do Estado. **Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <http://www.transparencia.ms.gov.br/#!/ResponsabilidadeFiscal>. Acesso em: 08 nov. 2021.

MINAS GERAIS. Secretaria de Estado da Fazenda. **Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF**. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria_geral/lei_responsabilidade_fiscal/. Acesso em: 25 out. 2021.

PARÁ. Portal da Transparência do Estado. **Relatório de Gestão Fiscal**. Disponível em: <http://www.transparencia.pa.gov.br/?q=node/36>. Acesso em: 25 out. 2021.

PARAÍBA. Portal da Transparência. **Demonstrativos Fiscais**. Disponível em: <https://transparencia.pb.gov.br/orcamento/demonstrativos-fiscais>. Acesso em: 27 out. 2021.

PARANÁ. Portal da Transparência do Poder Executivo do Estado. **Demonstrativos da LRF (RREO e RGF)**. Disponível em: <http://www.transparencia.pr.gov.br/pte/assunto/7/36?origem=4> Acesso em: 28 out. 2021.

PERNAMBUCO. Portal da Transparência. **Relatórios Fiscais**. Disponível em: <http://web.transparencia.pe.gov.br/fiscalizacao-e-controle/relatorios-fiscais/>. Acesso em: 28 out. 2021.

PIAUÍ. Secretaria de Estado da Fazenda. **Relatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <https://portal.sefaz.pi.gov.br/relatorios-da-lei-de-responsabilidade-fiscal>. Acesso em: 28 out. 2021.

PONTES, André Carlo Torres; MARTINS, Luzemar Costa. **Breves anotações sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal**. João Pessoa, p. 14. Trabalho não publicado, 2001.

RIO DE JANEIRO (Estado). Secretaria de Estado da Fazenda. **Relatórios Fiscais**. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/owResource.jspx?z=oracle.webcenter.doclib%21%21UCMServer%2523dDocName%253A1169978>. Acesso em: 18 out. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. Secretaria de Estado da Fazenda. **Relatório de Gestão Fiscal – Executivo**. Disponível em: <https://cage.fazenda.rs.gov.br/lista/3540/relatorio-de-gestao-fiscal-%E2%80%93-executivo>. Acesso em: 10 nov. 2021.

ROCHA, Carlos Alexandre Amorim. A Despesa Total com Pessoal na Ótica da STN edos Tribunais Contas Estaduais e Municipais. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, maio/2018 (**Boletim Legislativo nº 71, de 2018**). Disponível em: www.senado.leg.br/estudos. Acesso em: 22 fev. 2020.

RONDÔNIA. Portal da Transparência do Estado. **Gestão Fiscal**. Disponível em: https://transparencia.ro.gov.br/Pasta?pEncPastald=diPBfld1TEA85alf4DQDwZC81fJ4NexVoZ211Nn3u8qnVqv7Koj1nsvWDnieC23LSrZTbIFi44R9uHj3Yct5iFRf_CaG6Txbgq8WQph2AQ3QU4L. Acesso em 19 out. 2021.

RORAIMA. Portal da Transparência do Estado. **LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <https://www.transparencia.rr.gov.br/index.php/orcamento/lrf>. Acesso em: 05 nov. 2021.

SANTA CATARINA. Secretaria de Estado da Fazenda. **Relatório de Gestão Fiscal**. Disponível em: <http://www.sef.sc.gov.br/transparencia/relatorio/56>. Acesso em: 25 out. 2021.

SANTOS, Josenildo dos; DINIZ, Josediton Alves; CORRAR, Luis João. Gestão dos gastos de pessoal na administração pública brasileira: avanços após a implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Administração em Diálogo**, v. 8, n. 1, p.1-16, 2006.

SANTOS, Vanessa dos. A Classificação da Despesa com Terceirizações no Setor Público e Seus Reflexos à Luz da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 33, n. 2, p. 38- 65, jan./abr. 2015.

SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado. **Relatório de Gestão Fiscal**. Disponível em:

<https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Paginas/Relat%C3%B3rio-de-Gest%C3%A3o-Fiscal.aspx>. Acesso em: 25 out. 2021.

SERGIPE. Transparência Sergipe (SETC-SE). **Relatório de Gestão Fiscal**.

Disponível em:

<https://www.transparencia.se.gov.br/Relatorios/RelGestaoFiscal.xhtml>. Acesso em 27 out. 2021.

SIEGEL, Sidney. **Estatística não-paramétrica** (para ciências do comportamento). Editora McGraw-Hill do Brasil Ltda. 1975.

SILVA, Juvêncio Borges. IZÁ, Adriana de Oliveira. A Importância da Participação Popular na Elaboração do Orçamento e os Limites Estabelecidos Pela Lei De Responsabilidade Fiscal Para a Administração Pública. **Revista Direito Social e Políticas Públicas (UNIFAFIBE)**. v. 8, n. 2, maio/ago. 2020. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.25245/rdspp.v8i2.598>. Acesso em 03 dez. 2021.

TOCANTINS. Secretaria de Fazenda do Estado. **RGF – Relatórios e Gestão Fiscal**.

Disponível em: https://www.transparencia.to.gov.br/#!rgf_-_relat%C3%B3rio_de_gest%C3%A3o_fiscal.

Acesso em: 05 nov. 2021.

TOLEDO JÚNIOR, Flávio Corrêa de. A Apuração de Indexador Básico da Lei de Responsabilidade Fiscal – A Receita Corrente Líquida do Município. **Revista do TCU**, Brasília, v. 32, n. 89, jul/set. 2001.